



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

FCCC41

Orçamento e Finanças Governamentais

ORÇAMENTOS E FINANÇAS GOVERNAMENTAIS

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

ORÇAMENTOS E FINANÇAS GOVERNAMENTAIS

Salvador, 2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva
 Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira
 Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
 Pró-Reitor: Penildon Silva Filho
 Faculdade de Ciências Contábeis
 Diretor: Prof. Josélton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a
 Distância -SEAD
 Superintendente
 Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais
 CTE-SEAD
 Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional
 Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB
 Andréa Leitão

Bacharelado em Ciências Contábeis

Coordenadora:
 Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

Produção de Material Didático

Coordenação de Tecnologias Educacionais
 CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &
 Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação
 Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico
 Haenz Gutierrez Quintana
 Foto de capa: Freepik

Equipe de Revisão:
 Eivalda Araujo
 Julio Neves Pereira
 Márcio Matos
 Simone Bueno Borges

Equipe Design
 Supervisão: Alessandro Faria
 Editoração / Ilustração:
 Ana Paula Ferreira; Marcos do Nascimento;
 Moema dos Anjos; Ariana Santana;
 Marcone Pereira; Michele Duran de Souza

Ribeiro; Rafael Moreno Pipino de Andrade

Gerente de AVA: Jose Renato Oliveira

Design de Interfaces: Raissa Bomtempo,
 Karen Pereira

Equipe Audiovisual
 Direção:
 Haenz Gutierrez Quintana
 Produção:
 Ana Paula Ramos; Daiane Nascimento dos
 Santoss
 Câmera, teleprompter e edição:
 Gleyson Públio; Valdinei Matos

Edição:
 Deniere Silva; Flávia Braga; Jeferson
 Ferreira; Jorge Farias

Videografismos e animação:
 Bianca Silva; Eduarda Gomes; Roberval
 Lacerda; Gean Almeida
 Edição de Áudio/trilha sonora:
 Cícero Batista Filho; Greice Silva; Mateus
 Aragão; Rebecca Gallinari



O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Universitária Reitor Macedo Costa
 SIBI - UFBA

S586

Silva, Maria Valesca Damásio de Carvalho.
Orçamentos e finanças governamentais/Maria Valesca Damásio
 de Carvalho Silva. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis:
 Superintendência de Educação à distância, 2019
 144 p. il.

ISBN: 978.85.8292. 217-0
 1.Finanças Públicas - Contabilidade. 2.Contabilidade pública.
 3.Contabilidade - Estudo e ensino (Superior). I. Universidade Federal da
 Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis.II. Universidade Federal da Bahia.
 Superintendência de Educação à Distância. III. Título

CDU 657

SUMÁRIO

MINICURRÍCULO DO PROFESSOR	08
APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA	10
UNIDADE 1 - FINANÇAS E PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAIS	
1.1 – O Estado e as Finanças Públicas	
1.1.1– O Orçamento Público no Brasil	12
1.1.2 – Evolução do Orçamento: Tradicional ao Programa	14
1.1.3 – Orçamento Público e sua relação com as Atividades Econômicas do Estado	18
1.2– Planejamento Governamental Modelo Multi-Documental	
1.2.1– Plano Plurianual - PPA	23
1.2.2 – Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO	29
1.2.3 – Lei Orçamentária Anual - LOA (Orçamento Público)	33
1.3 – Ciclo e Princípios Orçamentários	
1.3.1– Elaboração da Proposta Orçamentária	41
1.3.2 – Execução, avaliação, controle e revisão da Proposta Orçamentária	43
1.3.3 – Princípios Orçamentários	46
1.4 – Tópicos Especiais de Orçamento Público	
1.4.1– Como são fiscalizados os Recursos Públicos?	48
1.4.2 – Participação Social no Processo Orçamentário	49
1.4.3 – O Significado do “Resultado Primário” nas Contas Orçamentárias	51

UNIDADE 2 - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS:

RECEITA ORÇAMENTÁRIA

2.1 – Óticas da Receita Pública

2.1.1– Receita Pública sob a ótica da Gestão Fiscal	60
2.1.2 – Receita Pública sob a ótica da Contabilidade Pública	62
2.1.3 – Receita Pública sob a ótica do Orçamento	64

2.2 – Receita Orçamentária

2.2.1– Codificação da Natureza da Receita Pública: 1º, 2º e 3º Níveis	68
2.2.2 – Codificação da Natureza da Receita Pública: 4º, 5º, 6º, 7º Níveis e Tipo	75
2.2.3 – Etapas da Receita Pública	80

2.3 – Principais Classificações da Receita Orçamentária

2.3.1– Por Fonte de Recursos	83
2.3.2 – Quanto ao impacto da receita na situação líquida patrimonial (PL)	84
2.3.3 – Ética, Transparência e Responsabilidade Social	86

2.4 – Tópicos Especiais Relacionados a Receita Orçamentária

2.4.1– Receitas Primárias X Receitas Financeiras: Efeito no Resultado Primário	87
2.4.2 – Receita Corrente Líquida	89
2.4.3 – Aplicações com Receitas no Orçamento	91

UNIDADE 3 - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS:

DESPESA ORÇAMENTÁRIA

3.1 – Óticas da Despesa Pública

3.1.1– Despesa Pública sob a ótica da Contabilidade Pública	95
3.1.2 – Despesa Pública sob a ótica da Gestão Pública	98
3.1.3 – Despesa Pública sob a ótica do Orçamento	101

3.2 – Despesa Orçamentária

3.2.1– Programação Qualitativa X Programação Quantitativa	104
3.2.2 – Natureza da Despesa Orçamentária: 1º e 2º Níveis	106
3.2.3 – Natureza da Despesa Orçamentária: 3º, 4º e 5º Níveis	110

3.3 – Principais Classificações e Etapas da Despesa Orçamentária

3.3.1– Quanto ao impacto da Despesa na situação líquida patrimonial (PL)	114
3.3.2 – Quanto à dependência da execução orçamentária	116
3.3.3 – Etapas da Despesa Orçamentária	117

3.4 – Tópicos Especiais Relacionados à Despesa Orçamentária

3.4.1– Despesas Primárias X Despesas Financeiras: Efeito no Resultado Primário	124
3.4.2 – Créditos Adicionais e Restos a Pagar (Processados e Não-Processados): Noções Gerais	125
3.4.3 – Aplicações com Despesas no Orçamento	134

REFERÊNCIAS	140
--------------------	------------

MINI CURRÍCULO DO PROFESSOR

Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

Professora-Autora

Maria Valesca Damásio de C. Silva tem Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (1998), Graduação em Economia pela Universidade Católica do Salvador (1997), Especialização em Metodologia do Ensino Superior pelo Centro de Estudos de Pós-Graduação Olga Mettig (2003), é Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia (2005) e Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia- UFBA (2011). Atualmente, é Professora Adjunta da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (FCC-UFBA), atuando na Graduação (presencial e EAD) e Mestrado (Acadêmico em Contabilidade e no Profissional em Administração), é Membro do Conselho Superior de Pesquisa e Extensão da UFBA (CAPEX), do Conselho Superior de Ensino, pesquisa e Extensão (CONSEPE) e representante do CONSEPE no Conselho de Curadores da UFBA, Instrutora da Escola de Administração Fazendária - ESAF e avaliadora de periódicos como Revista de Contabilidade da UFBA, Revista Evidenciação Contábil e Finanças da UFPB, Revista Mineira de Contabilidade (RMC), Revista Universo Contábil, além de ser avaliadora de artigos de Congressos como os da USP (Internacional e de Iniciação Científica), ANPCONT, UnB de Contabilidade e Governança (CCG UnB) e EBAP (Encontro Brasileiro de Administração Pública). Foi Coordenadora de Cursos de Ciências Contábeis- EAD em Universidades da rede privada de 2007 a 2013 e Professora de diversas disciplinas em IES privadas (presencial e EAD). Atua em Pós-Graduações na UNEB e na UFBA com disciplinas da área pública como: Gestão Democrática e Participativa, O Público e o Privado na Gestão Pública, Orçamento e Finanças Públicas, Contabilidade Governamental, Gestão e Políticas Públicas, Administração e

Controladoria Pública, e Participação e Cidadania. Tem experiência na área de Educação Superior, é estudiosa da área de gestão pública, ciência política e metodologia científica e da pesquisa, e líder do grupo de pesquisa da CAPES: GPPE (Grupo de pesquisa de Gestão Pública, Privada e Economia) na Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA.



Ilustração: Freepik

APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA

Caríssimos (as) alunos (as) de Ciências Contábeis,

Sejam muito bem vindos (as) a Orçamento e Finanças Governamentais! Ela tem como objetivo levá-los (as) à reflexão acerca das atribuições econômicas do Estado, capacitando-o (a) para o melhor entendimento do papel do Orçamento Público para a sociedade; como também acerca da Administração Pública como fator determinante para o entendimento do papel das Finanças do Governo .

Este estudo lhes farão refletir acerca de questões relacionadas ao processo do Planejamento e Orçamento Governamentais, com o intuito de expandir sua capacidade de compreensão de como basicamente acontecem o planejamento e a execução das contas do Governo, particularmente no âmbito orçamentário. Ademais, vocês entenderão a dinâmica das receitas e despesas públicas no orçamento, notando sua importância para a Contabilidade aplicada ao Setor Público e nas ações e bens públicos.

Como Bacharéis em Ciências Contábeis, precisarão ser profissionais que compreendam o orçamento, as finanças e a contabilidade do setor público, que, há mais ou menos uma década, com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, tem se aproximado às normas e aos procedimentos do setor privado. Adicionalmente, este estudo será relevante para as próximas disciplinas da área pública do presente curso de graduação.

Essa disciplina possui uma carga horária de 68 horas e está dividida em 3 Unidades, cada Unidade em 4 tópicos e cada tópico em 3 sub-tópicos. Para alavancarmos mais os estudos e os aprofundarmos , teremos o ambiente virtual de aprendizagem e mini-aulas de vídeo, através dos quais iremos dialogar, compartilhar conhecimentos e dirimir dúvidas.

Torço que este estudo de Orçamento e Finanças Governamentais façam-lhes refletir sobre o comportamento das contas orçamentárias do setor público e a sua relação com a necessidade que o governo tem para planejar e gastar os recursos públicos com mais qualidade, eficiência e economicidade, sem perder o foco que é atender a sociedade. Afinal, urge-se primar pelo atendimento às necessidades públicas quando o Governo toma suas decisões políticas.

Várias são as fontes importantes de estudos que indico para essa matéria: A lei 4.320/64, a nossa Constituição Federal/1988 particularmente dos artigos 165 a 169, temos também a Lei de Responsabilidade Fiscal/2000 e mais os Manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (Manual Técnico do Orçamento e o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público). Ah! Escrevi esse livro com muito cuidado, trazendo os pontos mais cruciais, porém sem esgotar os assuntos.

Bons estudos e dedicação!

Profª Drª Maria Valesca Damásio de C. Silva



Ilustração: Marcone Silva

UNIDADE 1

FINANÇAS E PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAIS

1.1- O ESTADO E AS FINANÇAS PÚBLICAS

Aqui neste item você compreenderá o Orçamento Público no Brasil, como se deu a Evolução do Orçamento e qual a sua relação com as atividades econômicas do Estado.

1.1.1- O orçamento Público no Brasil

O Governo arrecada dinheiro de nós contribuintes para pagar os seus compromissos. Então, para não gastar mais do que recebe, ele se organiza anualmente para poder cumprir obrigações como, por exemplo: gastos com obras, manutenção de escolas, hospitais e rodovias, salários de servidores, entre muitas outras atividades. Assim, é possível conceituarmos **o Orçamento Público** como um documento legal que contém a previsão de receitas e estimativa de despesas que deverão ser realizadas por um Governo em um determinado período de tempo (geralmente um ano civil que deve coincidir com um exercício financeiro).

Essa é a matéria que vamos estudar a partir de agora. Vamos lá?

Nas Sociedades antigas, Patrimônio Público e Poder Político se “confundiam”, inexistia Orçamento Público. O estudo das instituições antigas mostra que não havia uma Contabilidade Pública organizada de forma sistemática. É possível relatar como marco das finanças públicas no Brasil, a criação do Erário Régio em 1808, na época colonial. Para

administrar as finanças e o patrimônio público do Brasil e de outras colônias de Portugal, D João VI transferiu a família real para o Brasil, e dessa forma, as partidas dobradas passaram a ser o método de escrituração da contabilidade da Fazenda Real. Método este publicado pelo Frei Luca Pacioli bem antes, em 1494, e que até hoje é aplicado nas ciências contábeis.

Marcos da Evolução Contábil- Setor Público no Brasil

Em 1964, em 17 de março, surgiu a Lei 4.320/64 que instituiu as normas de direito financeiro e contabilidade pública para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Esse Diploma legal continua em vigência e é aplicado na administração direta e em suas entidades autárquicas e fundacionais. Foi com ele que a concepção do orçamento-programa passou a ser o formato do orçamento público, sendo um avanço para os sistemas de orçamento no Brasil. Cabe ressaltar que, desde a década de 30, vários trabalhos técnicos foram desenvolvidos com o intuito de aprimorar o modelo de orçamento. Com o Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, houve a regulamentação do orçamento-programa desenhando melhor os princípios norteadores de elaboração de planos e programas dos governos. Dentro do aparato normativo, esse Decreto 200/67 trouxe inovações que buscavam à descentralização administrativa, com reflexo na legislação orçamentária.

Nessa trajetória, o Decreto Federal 71.353 de 9 de novembro de 1972 veio a instituir o sistema de planejamento federal, fortalecendo, dessa forma, a adoção do orçamento-programa no Brasil. Em 1988, a Constituição Federal instituiu o Plano Plurianual-PPA e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, determinando em seus artigos 163, inciso I e 165 § 9º que necessitava-se de Lei Complementar para discorrer sobre as finanças públicas e sobre o exercício financeiro, normas de gestão financeira e patrimonial públicas, condições e funcionamentos de fundos, além de dispor do modelo multi-documental (PPA, LDO e LOA). Na Seção II- Dos Orçamentos - artigos 165 a 169 são uma espécie de “Constituição Orçamentária” dentro da CF.

Em 1988, o Orçamento Programa ganhou efetividade com a edição de normas do Ministério do Planejamento. Segundo SILVA, VALE e ROCHA (2016):

Desde sua eclosão, o orçamento público é forte aliado do controle de recursos financeiros para satisfazer às necessidades da população, em atendimento ao Art. 6º da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 90 de 2015: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta constituição”. Por essa razão, é possível entender o orçamento como um passaporte legal ao planejamento, no qual se projetam os ingressos e desembolsos orçamentários do exercício, a fim de executar programas e ações que saciem as necessidades da população, sempre em busca do crescimento econômico. (SILVA, VALE e ROCHA p.3, 2016)

Então, fica claro o quanto o orçamento público norteia as ações governamentais. Seguindo as transformações no orçamento público, em 1999, a Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999 veio a instituir dispositivos que substituíram a tradicional classificação funcional-programática pelas classificações funcionais e por programa, deixando a cargo de cada ente da Federação instituir seus programas de acordo com as suas realidades socioeconômicas. Esse Diploma legal também estabeleceu os conceitos de função, sub-função, programa, projeto, atividade e operações especiais no orçamento.

Foi em 2000, com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em conformidade com o art. 163, I, da Constituição Federal foram estabelecidas. Nesse mesmo ano, a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 – Lei de Crimes –, definiu crimes vinculados ao desrespeito à responsabilidade fiscal. Entende-se por Responsabilidade Fiscal “a utilização da receita pública, na forma fixada na LOA com vistas à realização dos objetivos estabelecidos no PPA, deve obedecer a uma série de outras normas para garantir que os recursos não se desviem, nem sejam aplicados de forma prejudicial às finanças públicas” (Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF, 2017). Esse mesmo documento traz novas responsabilidades para o administrador público (chefes de Poderes, de órgãos e outros ordenadores de despesa) com relação aos orçamentos da União, dos Estados e municípios, implantadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Algumas dessas responsabilidades são (CONOF, p.5, 2017):

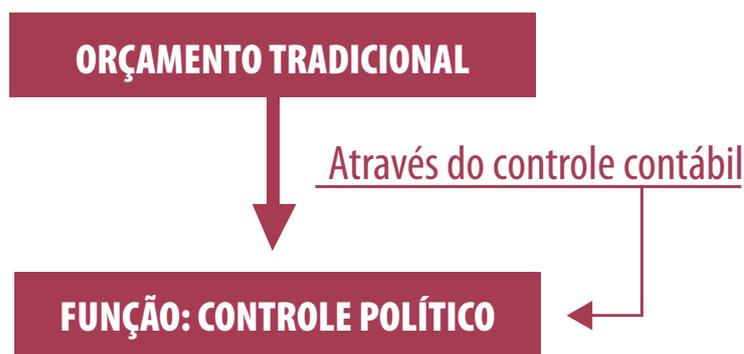
- executar o orçamento de forma planejada e sustentável, observando metas fiscais previstas para vários exercícios;
- desenvolver a arrecadação própria do ente governamental (município, estado, DF ou União);
- evitar a criação de despesas continuadas sem uma fonte segura de receitas;
- respeitar os limites de gastos com pessoal;
- não permitir aumento de salários às vésperas de eleições (180 dias);
- observar os limites legais de endividamento público.

1.1.2. A Evolução do Orçamento: Tradicional ao Programa

O orçamento tradicional, utilizando a linguagem contábil, usava classificações suficientes apenas para instrumentalizar o controle de despesas da administração pública.

Duas eram as classificações clássicas: 1. por unidades administrativas (isto é, os órgãos responsáveis pelos gastos); 2. por objeto ou item de despesa (pessoal, material etc.). Esse orçamento refletia apenas os meios que o Estado dispunha para execução das suas tarefas, por isso ele tem o rótulo de “Lei de Meios”, muito usado na linguagem jurídica.

A ideia desse tipo de orçamento é:



O legislativo controlava o Executivo

Exatamente sobre esse tipo de orçamento, SILVA, VALE e ROCHA (2016) colocam que:

O Orçamento Tradicional vigorou até 1964. Através de célere leitura da Constituição Federal vigente na época, é de patente constatação que o regime da época era autoritário (efeito da Ditadura Militar) e, por isso, contemplavam-se apenas elementos de despesa e receita com ausência da programação de objetivos, metas e recursos reais, o que tornavam as regras orçamentárias mais centralizadas na política e menos focadas na sociedade. Ele não apreciava os processos de planejamento e pautavam suas decisões e objetivos nas necessidades financeiras das unidades organizacionais, alocando recursos em vista da aquisição de meios (SILVA, VALE e ROCHA, p.4, 2016).

O orçamento tradicional evoluiu para o *orçamento de desempenho* ou *orçamento de realizações* ou ainda *Performance Budget*. Nele, o gestor iniciou suas preocupações com o resultado dos gastos e não apenas com o gasto em si, ou seja, preocupava-se em ter conhecimento das “coisas que o governo fazia e não as coisas que o governo comprava”.

Esse orçamento não se vinculava a um planejamento central das ações do governo, ou seja, embora já houvesse uma interligação entre os objetos de gastos aos objetivos, não se poderia considerar um orçamento-programa, visto que lhe faltava uma característica essencial: a vinculação ao Sistema de Planejamento.

Ao passar por estágios como o base-zero, o orçamento-programa passou a ser utilizado no Brasil, inicialmente e paulatinamente a partir de 1964. Ele é um instrumento de planejamento que faz com que os programas, os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar sejam identificados. Também estabelece os objetivos, as metas, os custos e os resultados esperados e permite uma maior transparência na realização dos gastos governamentais. Como já referido, este orçamento é conhecido há bastante tempo, inclusive no Brasil. Mesmo com avanços do meio para o final do século XX, só em 2000 com a elaboração do Plano Plurianual 2000-2003 e dos orçamentos anuais a ele vinculados, que se implantou o orçamento-programa por completo na área federal. Como características desse tipo de orçamento, têm-se (Bezerra Filho, 2013):

- Integrar planejamento ao orçamento;
- Quantificar os objetivos e fixar metas;
- Relacionar insumo-produto;
- Trazer alternativas programáticas;
- Fazer acompanhamento físico- financeiro;
- Avaliar resultados e gerir objetivos.

O organograma a seguir mostra os “pulos” dessa evolução conceitual do orçamento público no Brasil:



Fonte: Elaboração própria, 2018.

Assim, o orçamento programa pode ser entendido como um plano de trabalho traçado com identificação dos seus programas, projetos e atividades, definindo os objetivos e metas que deverão ser implementados, além de prever quais os custos envolvidos.



Fonte: Elaboração própria, 2018.

Há também o orçamento participativo que se caracteriza por uma participação direta e efetiva das comunidades na elaboração da proposta orçamentária do governo.

Acerca dessa evolução conceitual dos tipos de orçamento, SILVA (2013) faz um quadro resumido onde ele denomina essa evolução de técnicas orçamentárias, as que mostram as origens e as aplicações dos recursos, favorecendo o entendimento:

TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS	FUNÇÕES BÁSICAS
Clássico ou Tradicional	Prevê a receita e fixa a despesa. Além disso, toma certos cuidados quanto á orientação das despesas por objeto de gastos, isto evidencia a maior ênfase que se dá ao que se compra. Esta técnica não antevê as reais necessidades da coletividade, renuncia os aspectos econômicos e sociais. Valendo-se da importância gasta num período anterior, delimitando este modo as despesas para o exercício financeiro posterior.
Realizações ou desempenho	Observa as realizações do governo. Esta técnica relaciona os objetos de gasto aos objetivos específicos com que age o governo. Apesar de identificar os objetivos não vincula ao processo de planejamento.
Programa	Integra o planejamento com o orçamento através de programas de governo, onde é identificado o conjunto de ações e recursos necessários á execução.
Base Zero	Cada administrador deve detalhar os recursos solicitados o que justificará cada uma das despesas e torna o planejamento e orçamento possíveis
Participativo	Mecanismo governamental de democracia participativa em que permite a participação da sociedade na discussão e decisão

Fonte: SILVA (2013) *apud* SILVA, VALE e ROCHA (2016)

Sobre ainda o processo evolutivo do orçamento público, SILVA, VALE e ROCHA (2016) nos situam, colocando-nos o orçamento-programa como facilitador para as análises com foco na eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das contas públicas:

Sobre o planejamento governamental brasileiro, verifica-se que o ano de 2000 foi um marco na organização da ação estatal ao estabelecer o programa – com foco em resultados e inspirado no gerenciamento estratégico – como unidade de gestão e disciplinar a integração entre planejamento, orçamento e gestão (PAULO, 2010). O Orçamento Programa permite que as análises feitas sejam sob o prisma da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das contas públicas, os “4S” das ações governamentais. Ele tem forte caráter de controle gerencial por possibilitar informações pautadas nesses “4S” que favorecem a comparabilidade e o foco nos resultados, se descolando dos ditames exclusivamente normativos e de cumprimento do orçamento. (SILVA, VALE e ROCHA, p. 11, 2016)

Xausa Filho (2010) *apud* Sousa, Calvo e Carraro (2016, p.4) menciona que é possível notar que desde as primeiras discussões a respeito do Orçamento Público no país, as questões e os assuntos a ele direcionados e correlatos “vem sofrendo uma evolução que reflete a própria evolução das instituições políticas. Somente após a instituição de governos representativos constitucionais é que o orçamento público passou a apresentar uma fórmula mais detalhada na sua normatização”.

Nessa linha, Rosa (2013, p. 60) *apud* Sousa, Calvo e Carraro (2016, p.4) explana que ao longo da história, o orçamento público evolui de um mero documento em que as receitas são previstas e as despesas autorizadas para um documento que contém programas e ações vinculadas a um plano de médio prazo, dando ênfase às realizações do governo, com objetivos e metas a atingir, expressos em dados físicos para mensuração dos projetos e atividades, e que possibilita o acompanhamento e avaliação dos resultados.

Agora que você compreendeu como se deu, em linhas gerais, a evolução do orçamento público no Brasil, partiremos agora para entender as funções econômicas do Governo, ou seja, como afirma Richard Musgrave *apud* Giacomoni (2007, p.22), “as funções do orçamento, principal instrumento da ação estatal na economia”.

1.1.3- Orçamento Público e sua relação com as Atividades Econômicas do Estado

Trazemos para você a definição de orçamento público de Silva (2009) *apud* Bezerra-Filho (2013, p.5). Ele dá dois enfoques para o conceito. O primeiro é o aspecto objetivo,

que conceitua o orçamento como o ramo das ciências das finanças que estuda a lei do orçamento e o conjunto de normas que se referem à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento. Já sob o aspecto subjetivo, Silva entende o orçamento como a faculdade adquirida pelo povo de aprovar, a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício.

Há também a definição de orçamento público do glossário do Senado Federal (2014) que já toca nos instrumentos de planejamento que conheceremos mais detidamente no item seguinte:

“Instrumento pelo qual o governo estima as receitas e fixa as despesas para poder controlar as finanças públicas e executar as ações governamentais, ensejando o objetivo estatal do bem comum. No modelo brasileiro, compreende a elaboração e execução de 3 leis: O Plano Plurianual - PPA, a Lei de LOA que em conjunto materializam o planejamento e a execução das políticas federais.”

(Glossário do Senado Federal, 2014)

Fonte: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo> Acesso em dezembro/2014.

Ainda, o Orçamento Público Brasileiro ou Orçamento da União pode ser conceituado como um documento elaborado pelo Poder Executivo e passado para o Poder Legislativo para discussão, aprovação e conversão em lei, nele contém a previsão do que deverá ser arrecadado como receitas federais para o ano seguinte e a previsão das despesas que deverão ser realizadas nos programas governamentais. Do mesmo modo, esse Trâmite acontece nos distintos entes federados, como no âmbito de Estado e Município.

E quais são os objetivos do orçamento público?

Segundo Bezerra-Filho (2013, p.5), há 4 objetivos básicos, quais sejam:

- Controle de gastos (para evitar abusos);
- Gestão de recursos (ações, produtos e metas);
- Planejamento (implementação de plano de médio prazo), e
- Administração macroeconômica (distribuição de renda e crescimento econômico)

Vale mencionar que conhecer o Orçamento Público é também verificar a forma pela qual a receita e os gastos do governo impactam a renda nacional. O governo pode aumentar

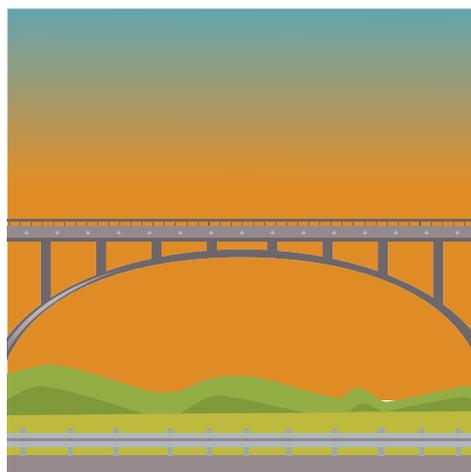
a demanda total, tanto por meio de suas aquisições de bens e contratação de serviços, como por meio do estímulo ao consumo da população, e para isso ele deve proporcionar reduções nos tributos e conceder financiamentos e subsídios ao setor privado. Igualmente, o governo pode diminuir a demanda total, quando corta seus gastos ou aumenta a tributação, ou ainda quando adota as duas medidas.

Os orçamentos públicos servem para ordenar o financiamento da administração pública e, dessa forma, garantem receitas para os programas governamentais e o funcionamento das instituições estatais. Também viabilizam o exercício, pelo Estado, das funções necessárias ao desenvolvimento equilibrado e sustentado da economia, estando agrupadas pelos doutrinadores em funções alocativas, e distributivas e estabilizadoras (Araújo et al.,2009).

Mas, por que o governo deve intervir na atividade econômica?

Podemos inferir que ele precisa gerir, corrigir e complementar o sistema de mercado que, sozinho, não é capaz de desempenhar as funções econômicas. A operação do sistema de mercado precisa de uma série de contratos que dependem da proteção e da estrutura legal implementada pelo Estado. Dessa maneira, ele tem três funções econômicas ou fiscais, ou ainda, do orçamento. Vamos estudar cada uma delas?

a) Função Alocativa: o Estado canaliza a utilização dos recursos da economia para ofertar bens públicos, criando incentivos para acelerar o desenvolvimento de alguns setores econômicos em relação a outros. Nessa função, o Estado oferta diretamente o bem. Por exemplo: Construção de pontes para fluir melhor a soja e o milho na região do oeste baiano.



Esta função estatal visa a promover ajustes na alocação de recursos para o desenvolvimento de atividades que não são desenvolvidas eficientemente pela iniciativa privada

(sistema de mercado), seja pelo alto custo de seu investimento, seja pela baixa margem de retorno sobre o investimento, seja pela impossibilidade de cobrança pela prestação individualizada (característica plenamente satisfeita pelo fornecimento dos bens provados, em que o mercado oferece o serviço/atividade e efetua cobrança de forma direta e individual por isso) (Crepaldi e Crepaldi, 2013)

b) Função distributiva: Também denominada de redistributiva, refere-se aos ajustes de distribuição de renda das famílias e empresas, para com o intuito de atingir determinadas situações consideradas socialmente justas. Por meio dessa função, o Estado deseja equacionar os desequilíbrios regionais e sociais, fomentar o desenvolvimento de regiões e classes mais pobres.

Sobre esta função, Giacomoni (2007) *apud* Bezerra-Filho (2013, p.9) coloca que o orçamento público, assim como na função alocativa, é o principal instrumento para a viabilização das políticas públicas de distribuição de renda. Considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação de outros, o mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos (a alíquota aumenta quanto maior é a renda) sobre as classes de renda mais elevada, com transferências para aquelas classes de renda mais baixa. Acrescenta o autor com dois exemplos clássicos: o primeiro seria a utilização do imposto de renda progressivo para cobrir subsídios aos programas de alimentação, transporte e moradia populares; já o segundo seria a concessão de subsídios aos bens de consumo populares, financiados por impostos incidentes sobre os bens consumidos pelas classes de mais alta renda (Bezerra-Filho, 2013).

c) Função Estabilizadora: está associada às escolhas orçamentárias objetivando à completa utilização dos recursos econômicos da sociedade, à estabilidade de preços, ao equilíbrio da balança de pagamentos e das taxas de câmbio e ao crescimento econômico, com o intuito de gerar um desenvolvimento com sustentabilidade para o país, reduzindo as desigualdades e almejando o pleno emprego. O governo precisa escolher políticas macroeconômicas porque o livre funcionamento do mercado não é capaz de assegurar altos níveis de emprego, estabilidade de preços, elevadas taxas de desenvolvimento econômico e estabilidade nas transações com o exterior.

Para se ter uma noção de como essa função interfere no plano econômico-social, ela angariou maior significado como instrumento de combate à depressão dos anos 1930, proveniente da crise econômica mundial de 1929. Seu impacto assolou no Brasil por meio da inibição da exportação do café, o principal produto da economia brasileira da época. Desde então, a função estabilizadora atua contra pressões inflacionárias e o desemprego,

partindo de um cenário econômico no qual os níveis de preço e emprego são consequências dos níveis de demanda agregada e, portanto, da disposição das famílias em dispor de recursos para a compra. Caso a demanda supere a capacidade potencial de produção, há a elevação de preços; mas se a demanda for inferior, haverá o desemprego.

O sistema orçamentário brasileiro vem evoluindo e destaque dessa caminhada está na Constituição Federal de 1988 que instituiu meios com o intuito de conectar o planejamento ao orçamento, assim atribuindo competência e responsabilidades ao Poder Executivo para a elaboração do Plano Plurianual- PPA; a Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO); e a Lei de Orçamento Anual- LOA. Estamos nos referindo ao modelo multi-documental do planejamento governamental, que será estudado no próximo item 1.2.

Mas antes, vamos testar os nossos conhecimentos com três questõeszinhas?



Atividade

Questão 1- (AFC/STN/2005) Devido a falhas de mercado e tendo em vista a necessidade de aumentar o bem estar da sociedade, o setor público intervém na economia. Identifique a opção correta inerente à função alocativa.

- a) O setor público age na redistribuição da renda e da riqueza entre as classes sociais.
- b) Adotando políticas monetárias e fiscais, o governo procura aumentar o nível de emprego e reduzir a taxa de inflação.
- c) O setor público oferece bens e serviços públicos, ou interfere na oferta do setor privado, por meio da política fiscal.
- d) Adotando políticas monetárias e fiscais, o governo procura manter a estabilidade da moeda.
- e) O governo estabelece impostos progressivos, com o fim de gastar mais em áreas mais pobres e investir em áreas que beneficiem as pessoas carentes, como a educação e saúde.

Agora, preste atenção nessa e com certeza, vai acertar!

Questão 2- (Analista de Finanças e Controle / CGU / ESAF / 2008) À medida que as técnicas de planejamento e orçamento foram evoluindo, diferentes tipos de orçamento foram experimentados, cada um com características específicas. Com relação a esse assunto, marque a opção incorreta.

- a) No orçamento tradicional, a ênfase se dá no objeto do gasto, sem preocupação com os objetivos da ação governamental.
- b) O orçamento Base Zero foi um contraponto ao orçamento incremental, e tem como característica principal a inexistência de direitos adquiridos sobre as dotações aprovadas no orçamento anterior.

c) A grande diferença entre o orçamento de desempenho e o orçamento-programa é que o orçamento de desempenho não se relaciona com um sistema de planejamento das políticas públicas.

d) O orçamento-programa se traduz no plano de trabalho do governo, com a indicação dos programas e das ações a serem realizados e seus montantes.

e) O orçamento de Desempenho representou uma evolução do orçamento incremental, na busca de mecanismos de avaliar o custo dos programas de governo e de cada ação integrada ao planejamento.

Questão 3- Analise se a proposição é Verdadeira ou Falsa, e depois justifique sua resposta: (ACE / TCU 2005 / CESPE) O orçamento-programa pode ser definido como um plano de trabalho que contém um conjunto de ações a realizar e a identificação dos recursos necessários à sua execução. O orçamento-programa não é apenas documento financeiro, mas instrumento de operacionalização das ações do governo, em consonância com planos e diretrizes estabelecidas.

1.2 - PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL:

MODELO MULTI-DOCUMENTAL

Todos os Entes Federados, seja União, Estado ou Municípios, todos têm um planejamento para suas ações. Aqui nesse item estudaremos as peças orçamentárias que fazem parte desse planejamento, são elas: Plano Plurianual- PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA (Orçamento Público).

1.2.1. Plano Plurianual- PPA

O Plano Plurianual-PPA é o instrumento de planejamento quadrienal das ações governamentais promovidas pela União, estados, Distrito Federal e municípios, instituído pela Carta Magna de 1988. Esse Plano teve como uma das motivações o Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, previsto pela Lei nº 4.320/1964 (art. 23), pois nele abarcava as receitas estimadas e as despesas de capital.

Aprovado por decreto do Poder Executivo, esse Quadro demonstrativo deveria abranger, no mínimo, um triênio, sendo reajustado todo ano, acrescentando-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

O PPA que vigora por quatro anos estabelece diretrizes, objetivos e metas da administração federal para as despesas de capital e os programas de duração continuada,

veiculando, portanto, um planejamento de médio prazo. (CREPALDI e CREPADI, 2013). Com amplo alcance, podemos inferir que é o “querer fazer do Governo”, seu objetivo está em designar os programas e as metas governamentais de longo prazo. Em tese, tem como característica, a regionalização, pois ao ser concebido, deveria ser um instrumento ou lei orçamentária que reduzisse as desigualdades entre as regiões.

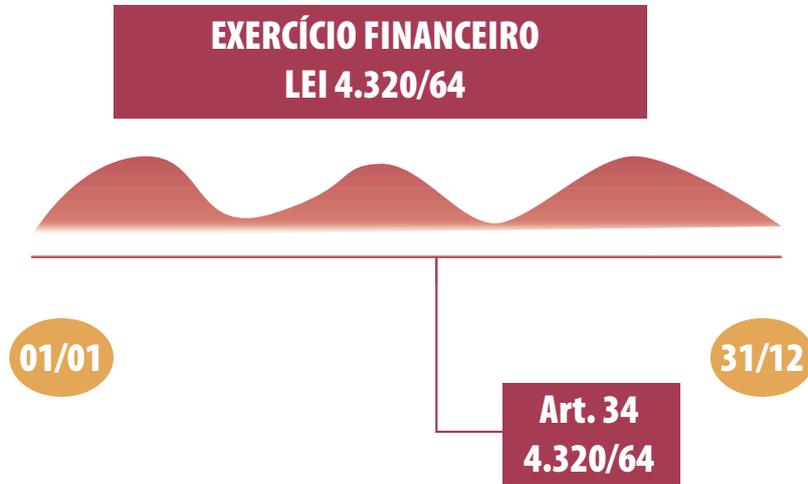
Condução introduzida pela Constituição Federal de 1988, o Presidente da República, os governadores dos estados e do Distrito Federal e os prefeitos municipais tornaram-se obrigados a preparar e submeter ao Poder Legislativo respectivo, a cada período de quatro anos, projetos de lei correspondentes ao PPA. Este período de vigência de quatro anos, equivalente a um mandato político a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao da posse do respectivo mandatário, termina no primeiro exercício financeiro do mandato subsequente. Para a nossa Carta Magna de 1988, o Presidente da República deve encaminhar o projeto do PPA para o Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do primeiro ano de seu mandato (31 de agosto), e este deverá ser devolvido para sanção até o encerramento da Sessão Legislativa.

Se um membro do Congresso Nacional, Senador ou Deputado, caso tomasse a iniciativa de encaminhar um ou todos os projetos de lei, acarretaria uma inconstitucionalidade formal. O que isso significa? Ou seja, se o Chefe do Poder Executivo não enviar as Propostas de Orçamento?

Não cabe delegação para essa iniciativa constitucional do Presidente. A CF dispõe apenas da competência privativa, mas há o entendimento do Supremo Tribunal federal de que essa competência é exclusiva e vinculada. Portanto, não cabe delegação. Compete somente ao Presidente da República encaminhar os projetos de lei de orçamento e ainda dentro dos prazos estabelecidos na CF ao Poder Legislativo, caso contrário, ele estará cometendo crime de responsabilidade.

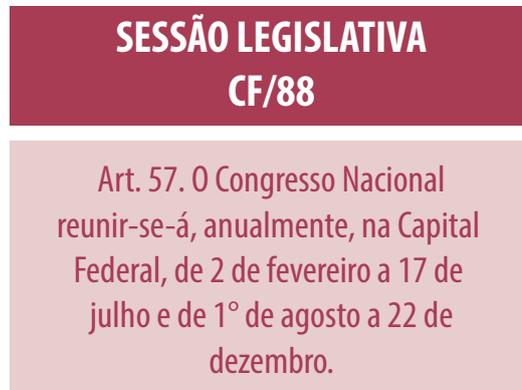
E se o Legislativo não devolver os projetos de Leis? É de Responsabilidade do Congresso Nacional? Sim, o artigo Art. 48 da C. F afirma que “cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52 (que não é assunto orçamentário), dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: [...] II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual.....[....]”. Então, o Congresso Nacional tem a sua responsabilidade de receber, analisar, estudar e devolver ao Presidente, e para isso, tanto o Presidente para encaminhar e o Congresso para devolver, há prazos que foram definidos pela Constituição Federal. O presidente da República deve encaminhar o Projeto do PPA ao Poder Legislativo. Quais os prazos a serem cumpridos?

O Projeto do PPA deverá ser encaminhado até 4 meses antes do término do Exercício Financeiro (data limite para o envio é 31 de agosto). Então, a referência temporal utilizada para a data limite foi o Exercício Financeiro, que deverá coincidir com o ano civil.



Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014. Baseada na Lei 4.320/64.

O Poder Legislativo terá que receber, estudar, analisar e devolver ao Poder Executivo. Mas, até quando? A referência temporal para essa devolução é a Sessão legislativa.



Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014. Baseada na CF de 1988.

Então, a C. F/88 dividiu a Sessão Legislativa em 2 períodos:

1º PERÍODO:



2º PERÍODO:



A Sessão Legislativa que contém 2 períodos, qual a sua duração?

1º PERÍODO:



2º PERÍODO:



A Sessão Legislativa é a referência temporal para a devolução do PPA e LDO do Legislativo para o Executivo

Agora você entendeu que a data limite de devolução do PPA (e da LDO, que veremos no item a seguir) será calculada, mas não tendo a referência do Exercício Financeiro. Será a referência a SESSÃO LEGISLATIVA. O PPA deverá ser devolvido até o encerramento da SESSÃO LEGISLATIVA, ou seja, em 22/12.

Vamos conhecer alguns nomes de PPAs da esfera federal?

PPA : 2004-2007

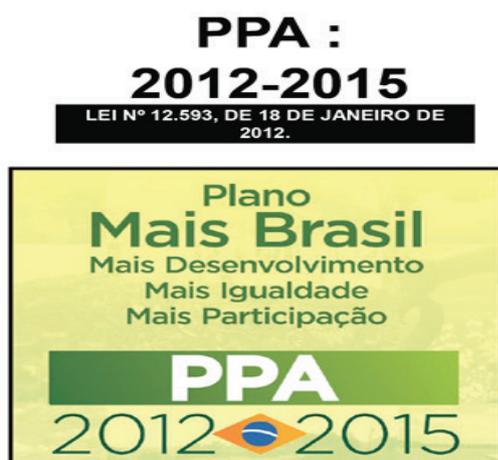


Fonte: www.planejamento.gov.br
Acesso em julho/2015.

PPA : 2008-2011



Fonte: www.planejamento.gov.br
Acesso em julho/2015.



Fonte: www.planejamento.gov.br
Acesso em julho/2015.



Fonte: www.planejamento.gov.br
Acesso em março/2018.

Os instrumentos que vão organizar as ações do Governo, estrategicamente os planos governamentais são os programas. Então, qual a metodologia obrigatória que será usada estrategicamente nas ações Governamentais e materializada no PLANO PLURIANUAL?

Os programas!

Para você se sentir bem próximo da nossa realidade, observe que o PPA 2016-2019 está organizado em duas partes: dimensão estratégica, composta pela visão de futuro, por quatro eixos estratégicos e pelas 28 diretrizes estratégicas; e a dimensão tática, que apresenta os 54 programas temáticos e os programas de gestão, manutenção e serviços ao Estado. (<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/plano-plurianual/>)

Na dimensão tática, cada programa temático é integrado por objetivos, metas e iniciativas, entre outros atributos que detalham o planejamento para cada área de atuação governamental. Os objetivos orientam a atuação do governo para o que deve ser feito e apresentam o que será entregue à sociedade. As metas detalham essas entregas, resultando na medida do alcance do objetivo, podendo ser de natureza quantitativa ou qualitativa. As iniciativas apresentam os meios e mecanismos de gestão que serão efetivados pelo Estado para viabilizar os objetivos e suas metas. (<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/plano-plurianual/>)

Então compreenderam que:



Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014. Baseada na Portaria SOF N° 42/1999).

Mas, veremos o terceiro instrumento, a LOA, que é orçamento público propriamente dito no item 1.2.3! A seguir você vai conhecer o segundo documento de planejamento governamental, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é intermediário entre o PPA e a LOA, que traz as diretrizes, as prioridades de gastos, as normas e os parâmetros que devem orientar a elaboração do projeto de lei orçamentária para o exercício seguinte (CREPALDI e CREPALDI, 2013).

1.2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias

Também instituída pela Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) constitui-se como um instrumento técnico-legal que conecta o PPA à LOA. A LDO deve ser promulgada pelo Poder Executivo a cada exercício financeiro antes da preparação do Projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA), devendo abarcar, conforme está disposto nos arts. 165, parágrafo 2º, e 169, parágrafo 1º da Constituição Federal, os itens abaixo mencionados:

- Metas e prioridades, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente;
- Orientações para a elaboração da LOA;
- Disposições sobre alterações na legislação tributária;
- Estabelecimento das políticas de aplicação das agências oficiais de fomento; e
- Autorização específica para a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, criação de cargos ou alteração de estrutura de carreiras, bem como admissão de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ressalvadas as empresas de economia mista.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novidade para a LDO, acrescentando ao que já estava estabelecido pela nossa Carta Magna. Assim, a LDO precisa conter dispositivos que contemplem os seguintes pontos:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Critérios e forma de limitação de empenho, que será efetivada na hipótese de se verificar, ao final de cada bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento dos resultados primário e nominal estabelecidos;
- Normas relativas ao controle de custo;
- Normas relativas à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários;
- O montante da reserva de contingência, definido com base na receita corrente líquida, destinado ao atendimento a passivos contingentes e a outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
- A programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;

- O montante da despesa considerada irrelevante, no caso de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental;
- Exigências para a realização de transferências voluntárias aos municípios, entendidas essas como a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou que não corresponda aos recursos destinados ao Sistema Único de Saúde;
- Condições com vistas à destinação de recursos para cobrir, direta ou indiretamente, necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas;
- Regras para a inclusão de novos projetos na lei orçamentária ou em créditos adicionais, que estará condicionada: à previsão ou autorização, por lei, de inclusão do investimento no PPA, quando a sua duração for superior a um exercício financeiro; ao adequado atendimento aos projetos em andamento; à consignação de dotações orçamentárias destinadas à conservação do patrimônio público; e por fim, a outras condições e exigências para transferência de recursos.

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) organiza os objetivos do PPA, sendo utilizada para orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e a sua execução, devendo ser realizada anualmente. Compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Dispõe a respeito das alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL,1988; MOTA, 2009; KOHAMA, 2013 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016).

VIGÊNCIA DA LDO

17/07/2012

31/12/2013

Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014. Bases legais: C.F./1988 e LRF/2000

Retomando as contribuições da LRF, ela também impõe dois anexos, veja o quadro:

<p>Anexos de Metas Fiscais, contendo as metas anuais, para o exercício a que se refere a LDO e os dois subsequentes, em valores constantes e correntes, relativos a receitas, despesas, resultado nominal e primário, e montante da dívida pública, incluindo:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do cumprimento das metas anuais; • Evolução do patrimônio líquido; • Avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência e próprio dos servidores públicos e dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; • Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia da receita; • Demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
<p>Anexo de Riscos Fiscais</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Com a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

Fonte: Elaboração própria baseada na LRF/2000.



Vamos a um exemplo de metas fiscais?

Meta estabelecida para o superávit primário do Governo.

Anualmente elaborado pelo Poder Executivo da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, o projeto da LDO é submetido ao Poder Legislativo pelo Presidente da República, pelos governadores dos estados ou do Distrito Federal ou pelos prefeitos municipais, respectivamente, até o dia 15 de abril de cada ano. Após análise e aprovação do Poder Legislativo, o Projeto da LDO deve ser devolvido para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Então, você entendeu?

O presidente da República deve encaminhar o projeto da LDO ao Poder Legislativo. Quais os prazos a serem cumpridos? O Projeto da LDO deverá ser encaminhado até 8 meses e meio antes do término do Exercício Financeiro (data limite para o envio é 15 de abril). Assim, a referência temporal utilizada para a data limite do envio do projeto da LDO também é o Exercício Financeiro, igual ao do PPA.

O Poder Legislativo terá que receber, estudar, analisar e devolver ao Poder Executivo. Mas até quando?

A data limite de devolução será calculada, mas não tendo a referência do Exercício Financeiro. Será a referência a SESSÃO LEGISLATIVA. A LDO deverá ser devolvida até o encerramento do 1º Período da SESSÃO LEGISLATIVA, dia 17/07.

**Atenção**

- A 1ª Referência temporal que é o EXERCÍCIO FINANCEIRO, que vai de 1/01 a 31/12 será utilizada para calcularmos os prazos de envio dos Projetos do PPA e da LOA do Poder Executivo para o Poder Legislativo.
- A 2ª referência temporal, que foi a SESSÃO LEGISLATIVA, que tem 2 períodos, será utilizada para calcularmos os prazos de devolução do PPA e da LOA do Poder legislativo para o Poder Executivo.

Quais são as Prioridades da LDO? HIERARQUIZAR, é essa Lei que vai estabelecer prioridades a serem executadas pela LOA.

Vamos fixar?

Vigência da LDO: Elaboração até 15/04 - Volta ao Executivo até 17/07, quando inicia a sua vigência, permanece até 31/12 do ano subsequente.

Vamos, a seguir, conhecer o terceiro instrumento de planejamento governamental, a Lei Orçamentária Anual (LOA), que é o orçamento público propriamente dito.

1.2.3. Lei Orçamentária Anual – LOA (Orçamento Público)

De iniciativa do Presidente da República, dos governadores de estado ou do Distrito Federal e dos prefeitos municipais, o Projeto da Lei Orçamentária Anual pode ser alterado pelo Poder Legislativo, e as emendas feitas:

- Sejam compatíveis com o PPA e com a LDO;
- Indiquem os recursos necessários, que devem ser provenientes de anulação de despesas, excetuando pessoal e encargos, serviços da dívida e transferências constitucionais;
- Sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei.

As emendas ao Projeto da LOA deverão ser apresentadas à Comissão Mista Permanente das Casas Legislativas.

A LOA é a lei que aprova o orçamento anual (art. 165, § 5º da C.F./88), podemos inferir que é “o fazer” do governo. Está no nível operacional do planejamento estabelecido pelo governo. Segundo Crepaldi e Crepaldi (2013):

É a peça que prevê todas as receitas e fixa todas as despesas do governo para um ano. Discrimina a receita estimada e a despesa fixada, mantendo compatibilidade com o PPA e a LDO, constituindo reserva de contingência (Lei 4.320/64, em especial arts. 2º a 8º, art. 165, § 5º da C.F./88, e arts. 5º a 8º da LRF) (CREPADI e CREPADI, 2013, p.36)

A Lei Orçamentária Anual deve conter as estimativas da receita e a fixação das despesas da administração pública para o exercício financeiro, incluindo o orçamento fiscal (gastos com pessoal, custeio da máquina pública, aquisição de equipamentos, instalações, materiais entre outros), de investimentos (obras e incrementos na cidade) e de seguridade social (previdência social, assistência social e saúde pública), disciplinando todos os programas e ações do governo no exercício (GIACOMONI, 2010; SLOMSKI, 2013 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016).

Vejamos a Lei (Nº 13.414, DE 10 DE JANEIRO DE 2017) que aprovou o orçamento da União do ano de 2017. No Capítulo I- DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES, o art. 1º assim versa:

Art. 1º Esta Lei estima a receita da União para o exercício financeiro de 2017 no montante de R\$ 3.505.458.268.409,00 (três trilhões, quinhentos e cinco bilhões, quatrocentos e

cinquenta e oito milhões, duzentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e nove reais) e fixa a despesa em igual valor, compreendendo, nos termos do art. 165, § 5º, da Constituição:

I - o Orçamento Fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração Pública Federal direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público; e

III - o Orçamento de Investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detém a maioria do capital social com direito a voto.

Fonte: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2017/loa/lei-13414> Acesso em março/2018.

Observe que há o montante de estimação das receitas e fixação das despesas no valor de R\$ 3.505.458.268.409,00 (três trilhões, quinhentos e cinco bilhões, quatrocentos e cinquenta e oito milhões, duzentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e nove reais), foi o valor para o exercício financeiro de 2017 da União atendendo o princípio do equilíbrio orçamentário, sobre o qual trataremos no item 1.3.3.

Você deve estar se questionando: ***E essas discriminações do orçamento que aparecem nos incisos I, II e III do artigo 1º?*** Não se preocupe, vamos agora apresentar as noções básicas desses orçamentos que compõem o orçamento único.

Mas, antes de seguir, trago uma questão para nós: ***Quem elabora e executa o Orçamento é apenas o Poder Executivo?***

Todos os poderes e o Ministério Público elaboram suas propostas orçamentárias, porém, quem executa a maior parte das despesas é o Poder Executivo, até porque essa é a sua principal função.

O Poder Executivo (Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MPDG) faz a consolidação das propostas recebidas e encaminha o Projeto da LOA para o Congresso.

Voltando à questão feita sobre as discriminações do orçamento! Como estabelece a Constituição Federal (art. 165, parágrafo 5º), a Lei Orçamentária Anual compreende:

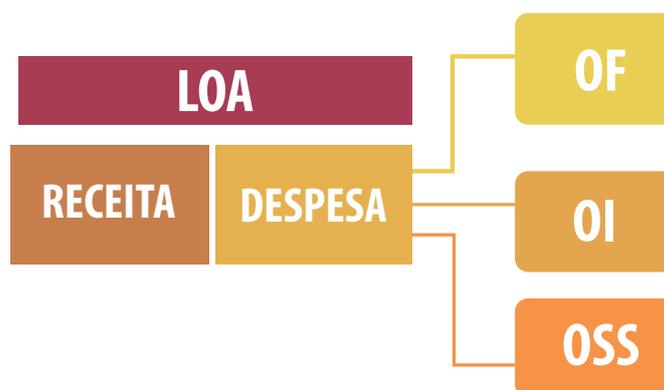
- **Orçamento Fiscal:** inclui todas as receitas e despesas públicas referentes aos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, seus fundos, órgãos da

administração direta, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Estas últimas que recebem dinheiro do Tesouro para pagar suas contas (de pessoal, custeio e de capital – incluem a empresa estatal dependente- comporão também esse orçamento fiscal);

- **Orçamento de Investimentos das Empresas:** em que a União, os estados, o Distrito Federal ou os municípios, direta ou indiretamente, detenham a maioria do capital com direito a voto; II - o Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração Pública Federal direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público; e
- **Orçamento da Seguridade Social:** abrange todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público vinculados à saúde, previdência e assistência social.

Fonte: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2017/loa/lei-13414> Acesso em março/2018.

Então a LOA pode, dessa forma, ser desenhada para seu entendimento:



Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014.

E quais são os propósitos da LOA?

- Concretizar os objetivos e metas estabelecidos no PPA.
- Ser orçamento por excelência.
- Ser um processo contínuo e dinâmico, que em termo financeiros, traduz para 1 ano os planos e programas de trabalho do governo.

A relação da LOA com o PPA e com os Programas

A LOA deve cumprir ano a ano as etapas do PPA, respeitando o que está posto na LDO e os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal/00.

Lembrando que: os programas aparecem tanto no PPA quanto no Orçamento, e são, portanto, o elo de INTEGRAÇÃO entre esses dois instrumentos de planejamento (Portaria SOF 42/99).



O Orçamento viabiliza a realização anual dos programas mediante a quantificação das metas e a alocação de recursos para as ações orçamentárias (projetos, atividades e operações especiais); A elaboração orçamentária inicia-se com o levantamento de informações (buscando as demandas sociais) para definição do rol de programas, ações e localizações de gasto.

Veja qual o sistema de informação tecnológica responsável por elaborar a LOA do Governo Federal: O SIDOR!

O Sidor é o sistema responsável pela elaboração da proposta orçamentária do governo federal. Seu principal produto é o Projeto de Lei Orçamentária enviado, anualmente, ao Congresso Nacional para aprovação e consequente geração da Lei Orçamentária Anual. O SIDOR permite aprimorar o Processo orçamentário federal.

O Sidor é o sistema responsável pela elaboração da proposta orçamentária do governo federal. Seu principal produto é o Projeto de Lei Orçamentária enviado, anualmente, ao Congresso Nacional para aprovação e consequente geração da Lei Orçamentária Anual. O SIDOR permite aprimorar o Processo orçamentário federal.

Nele é registrada toda a programação orçamentária – ações e programas de governo, com seus respectivos valores e destinações geográficas – planejada para a execução no ano seguinte.

O Sidor orienta a liberação de recursos e execução pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do governo Federal - Siafi, gerando os volumes para publicação, pela Imprensa Nacional, no Diário Oficial da União.

Cada órgão público (os usuários “de entrada” do Sidor) informa suas ações e previsões orçamentárias ao sistema. Depois disso, cada ministério realiza a consolidação dessas informações que, finalmente, chegam à Secretaria de Orçamento Federal para uma consolidação final.

Desenvolvido pela Secretaria de Orçamento Federal, o sistema foi migrado para o Serpro em 2004. A partir dessa data, a Empresa ficou responsável por sua produção – hospedagem e manutenção corretiva e evolutiva.

Fonte: <https://intra.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes/solucoes/outras-solucoes/sidor-sistema-integrado-de-dados-orcamentarios> Acesso em março/2018

A dinâmica do Orçamento Público

O resultado final desse processo e da interligação de uma lei com a outra é a execução orçamentária, momento em que há a arrecadação da receita e a aplicação por parte do Executivo dos recursos disponíveis, ou seja, a realização da despesa dentro do exercício financeiro, em conformidade com o que fora estabelecido no PPA, na LDO e na LOA (FEITOSA e OLIVEIRA, 2013 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016).

Também é possível demonstrar a dinâmica do orçamento como níveis de planejamento, do estratégico (PPA), passando pelo tático (LDO) e culminando no nível operacional (LOA) assim:



Fonte: Notas de aula do Professor Wilson Araújo, 2014.

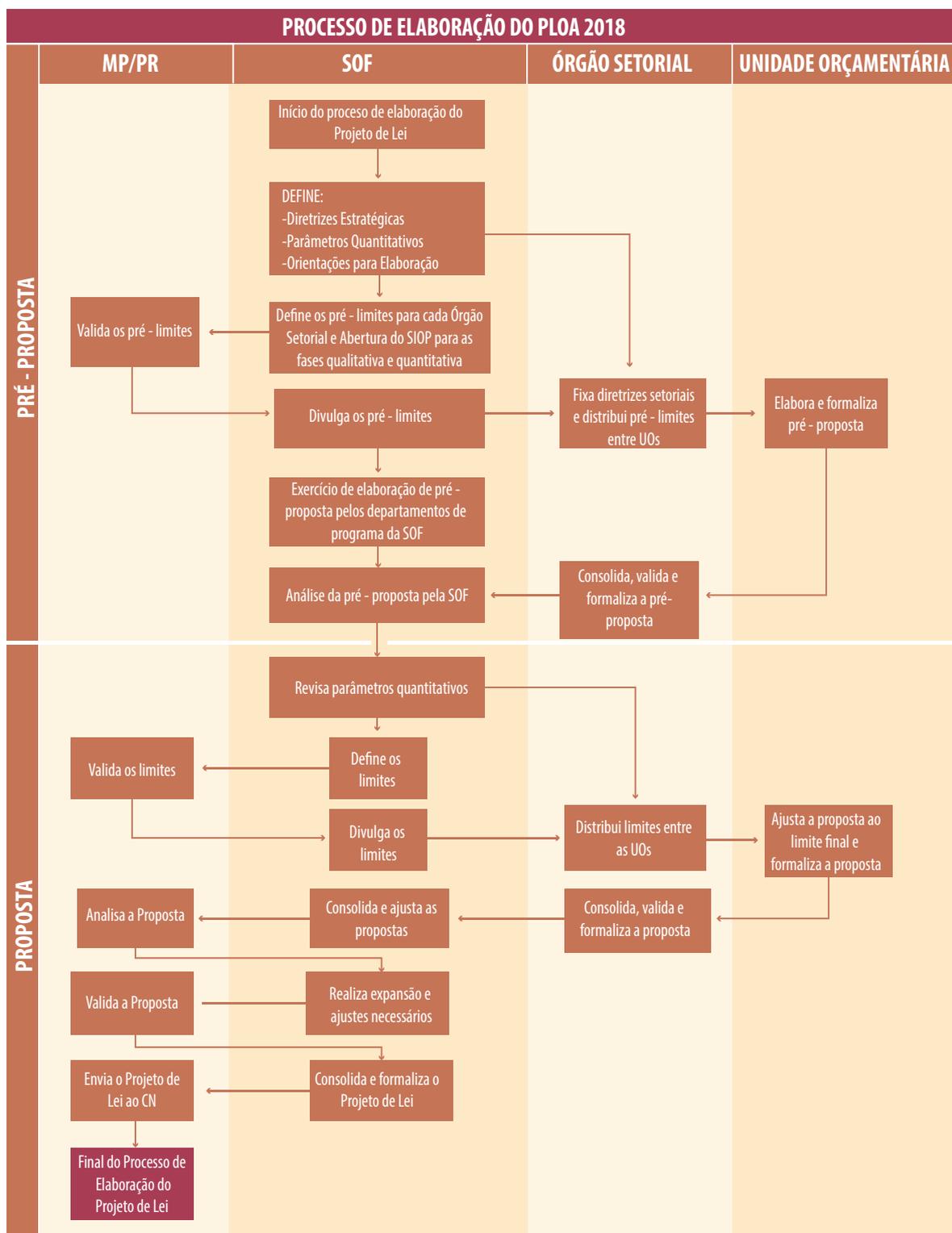
Hora da revisão!

Vamos revisar os prazos dos envios das peças do governo?

Projeto de lei	Envio: Chefe do poder Executivo-PE ao Poder Legislativo-PL	Devolução: do PL ao PE
	Parâmetro para envio: até o término do exercício financeiro	Parâmetro para envio: até o término da sessão ou período legislativo
Plano Plurianual	Até 4 meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato do chefe do PE – 31 de agosto	Até o término da sessão legislativa – 22 de dezembro (EC nº50/06).
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Até 8 meses e ½ antes do encerramento do exercício financeiro – 15 de abril.	Até o término do primeiro período legislativo – 17 de julho (EC nº 50/06).
Lei Orçamentária Anual	Até 4 meses antes do encerramento do exercício financeiro – 31 de agosto.	Até o término da sessão legislativa – 22 de dezembro (Emenda Constitucional nº 50/2006).

Fonte: Elaboração própria a partir dos normativos legais vigentes

Veja agora o FLUXO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PROJETO DE LOA para o Orçamento de 2018.



Fonte: Manual Técnico do Orçamento - MTO, 2017 (PLOA, 2018).

Perceberam que na prática, tal qual está mostrado nesse fluxo da elaboração da proposta orçamentária do Governo Federal para o exercício financeiro de 2018, os trâmites são mais complicados? Até chegar ao PLOA em sua versão final, há toda uma preocupação em compilar as informações pertinentes para daí seguir para a apreciação do Poder Legislativo.

Agora vamos testar os nossos conhecimentos com três questõeszinhas?



Atividade

Questão 4- (Ministério da Cultura, FGV – Analista Administrativo – 2006) Conforme estabelecido no artigo 165, parágrafo 9º da Constituição Federal de 1988, caberá à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização dos seguintes instrumentos de planejamento:

- A) PPA e LOA.
- B) PPA e LDO.
- C) LDO e LOA.
- D) PPA, LDO e LOA.
- E) apenas LOA.

Questão 5- Caso o Presidente da República se omita, deixando de encaminhar o projeto de lei de orçamento ao Congresso, pode, qualquer parlamentar apresentar esse projeto de lei? O que você acha?

Questão 6- Essa proposição é verdadeira ou falsa?

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, o quesito “execução do orçamento” tornou-se mais importante na LDO.

1.3- CICLO E PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

O ciclo orçamentário, no sentido amplo, é um conjunto de etapas do processo de planejamento e orçamento público. Um conjunto de instrumentos legais definem as diretrizes, as metas e a alocação de recursos para a formulação e implementação das políticas públicas.

Ele é materializado basicamente por três peças legais, que se caracterizam mais pela compatibilidade e complementariedade do que por hierarquia, ainda que a segunda dependa da primeira e a terceira da segunda: a) o PPA, b) a LDO, e c) a LOA. Os prazos para envio e votação no Legislativo podem variar nos planos federal, estadual e municipal, conforme especificado na Constituição Federal, na Constituição Estadual ou na Lei Orgânica do Município

(QUEIROZ, 2016, p.45)

1.3.1. Elaboração da Proposta Orçamentária

Entendido como o conjunto dos instrumentos de planejamento e controle relacionados à elaboração, discussão, aprovação e execução do PPA, da LDO e da LOA, o processo orçamentário tem ciclo de 4 anos, que corresponde ao prazo do Plano Plurianual, abrangendo assim, portanto, quatro Orçamentos, ou seja, quatro sucessivas leis orçamentárias anuais, que são preparadas para atender a diretrizes orçamentárias especificadas em distintas leis anualmente editadas.

O que deve conter a Proposta Orçamentária?

De acordo com o art. 22 da Lei nº 4.320/64: I – Mensagem: contendo a exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital.

II – Projeto de Lei de Orçamento.

III – Tabelas e Quadros das Receitas / Despesas e Programas de Trabalho

Em relação ao PPA, Dias (2015) coloca que essas são as etapas de **elaboração do PPA**:

1ª) Levantamento dos problemas sociais básicos que devem ser resolvidos, segregando-os por área de atuação do governo;

2ª) Adaptação dos recursos disponíveis, priorizando as demandas

3º) Elaboração dos programas por parte das unidades setoriais;

4º) Consolidação das propostas e elaboração da proposta final por parte do órgão central de planejamento.

Sobre o orçamento propriamente dito, Dias (2015) nos ensina que há etapas de **elaboração do Orçamento**, quais sejam:

1º) Estimativa da receita;

2º) Formulação da proposta parcial de orçamento de cada unidade gestora (ações que se pretende executar através de cada órgão/Poder);

3º) Compatibilização das propostas setoriais à luz das prioridades estabelecidas e dos recursos disponíveis, conforme orientações e diretrizes da LDO, e;

4º) Consolidação e montagem, por parte do órgão central de planejamento/orçamento, da proposta orçamentária a ser submetida à apreciação do Poder Legislativo.

Vamos ver como funciona na União?

O documento elaborado pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF nos explica:

No caso da União, tudo começa com a fixação da “meta fiscal de resultado primário” na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Essa meta representa o volume de recursos que o governo federal pretende economizar no ano seguinte, a fim de honrar suas dívidas e manter a reputação de “devedor confiável”.

Os Ministérios da Fazenda e do Planejamento realizam a previsão das receitas que deverão ser arrecadadas, com base em cálculos econômicos: considera-se a inflação, o crescimento da economia, o nível dos salários, a relação comercial do Brasil com os demais países, entre outros itens que podem influenciar a arrecadação.

Com a receita estimada, desconta-se a meta fiscal fixada da LDO e chega-se ao volume de recursos que poderão ser aplicados nas despesas do governo. E como escolher quais despesas serão favorecidas durante o ano?

Aqui, temos uma informação interessante: a maior parte das despesas do governo federal é obrigatória e não há, portanto, opção do governo, que tem que a incluir no orçamento. Essas despesas têm seu pagamento determinado pela Constituição ou pela legislação. São exemplos as transferências constitucionais para os estados e municípios, o pagamento do funcionalismo público, os gastos com a dívida pública e o pagamento dos benefícios previdenciários.

Depois de separados, os recursos para as despesas obrigatórias devem ser considerados os valores correspondentes às despesas prioritárias. Essas são as despesas indicadas na LDO como “preferenciais”, ou seja, elas terão precedência sobre as demais, ficando, por exemplo, mais preservadas diante de possíveis cortes de gastos.

As despesas prioritárias têm preferência sobre as demais discricionárias em razão das políticas públicas que o governo pretende valorizar para o alcance dos objetivos estabelecidos no PPA. Dessa forma, se for necessária a limitação de gastos, as despesas discricionárias não-prioritárias são as mais atingidas quando o governo é forçado a economizar.

Perceberam os trâmites? Notaram a importância do **resultado primário**? Pois é, no item 1.4.3 trataremos desse tema e você vai aprender a calcular o tão “famoso” resultado primário das contas públicas! Agora vamos ver a continuidade da proposta orçamentária e suas etapas seguintes.

1.3.2. Execução, avaliação, controle e revisão da Proposta Orçamentária

A execução do orçamento supõe-se a ocorrência dos diversos atos e fatos administrativos, como licitação, emissão de empenhos, liquidação e pagamento da despesa, abertura de créditos adicionais, dentre outros. Tudo isso veremos nos itens 2 e 3 nesse livro. O principal responsável pela fase da execução é o Chefe do Executivo.

Dito de outra forma, encaminha-se para o Poder Legislativo a proposta orçamentária do ente da Federação, em categorização, tendo o projeto de lei (PLOA) tem o seguinte trâmite;

- Discussão e deliberação da proposta orçamentária pelo Poder Legislativo;
- Devolução do projeto de lei da proposta orçamentária ao Poder Executivo para sanção, até o término da sessão legislativa;
- Promulgação, pelo chefe do Poder Executivo, da LOA;
- Programação e execução do Orçamento pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública, órgãos, entidades e fundos a eles associados;

Bezerra Filho (2013, p.43) nos esclarece que:

Depois de aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Chefe do Poder Executivo, a proposta orçamentária é transformada em Lei Orçamentária Anual. O executivo divulga o Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD) ou Detalhadamente da Despesa por Elemento (DDE), autorizando o Ministério ou secretaria responsável a proceder à liberação dos respectivos créditos às Unidades orçamentárias vinculadas e estas, às Unidades Administrativas respectivas

Que Órgãos recebem o orçamento para suas atividades?

“A liberação do orçamento aprovado é feita para todos os órgãos contemplados na Lei Orçamentária Anual (LOA), seja da Administração direta ou Indireta (Autarquias, Fundações, Empresas Públicas) ou das Sociedades de Economia Mista, estas duas últimas se forem empresas dependentes nos termos do art. 2º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal.”

(Bezerra Filho, 2013, p.43)

Agora vamos às fases de monitoramento e avaliação da proposta orçamentária?

Os principais responsáveis por estas fases são o Órgão de Controle Interno e Setoriais das entidades públicas. A fase de monitoramento e de avaliação é quando acontece o acompanhamento e a avaliação do processo de execução orçamentária, através de ações garantindo o exercício da fase do controle. Assim, esse processo de avaliação deve, de fato, contribuir positivamente para alcançar os objetivos do governo.

Agora, preste a atenção! Há quem controle a gestão pública? Sim, vejamos:

- Controle Externo como os Tribunais de Contas (na fiscalização e emissão de relatórios e pareceres sobre contas públicas) e Poder Legislativo (na fiscalização e julgamento de forma política do proposto pelo chefe do Executivo)
- Controle Interno (são os órgãos de controle e setoriais: as controladorias e auditorias)
- Controle Social (Que deveria participar do planejamento, acompanhar a execução e examinar a prestação de contas)

Vamos agora conhecer um pouco mais a respeito do controle sob as ações do governo?

Quando as ações de controle acontecem antes que os atos e fatos ocorram, como é o caso do exame dos atos de admissão de pessoal, de editais de licitação etc. denominamos de Controle prévio. Já o Controle concomitante, é quando o controle é realizado enquanto os atos estão se processando, como nas prestações de serviço e execução de obras públicas. Ainda há o Controle subsequente que é aplicado posteriormente aos atos e fatos realizados pela administração, tal como a análise de prestações de contas.

Então, a avaliação ocorre concomitante e subsequente da execução orçamentária, como já pontuamos acima, esse processo de avaliar e controlar é feito pelos tribunais de contas, que emitem parecer prévio sobre as contas anuais do Chefe do Poder Executivo e julgam as contas dos demais responsáveis por bens, dinheiros e valores públicos;

A seguir, passaremos para a **fase da revisão e/ou correção** da proposta do orçamento.

Após as avaliações periódicas, a revisão acontece. Daí, corrigem-se as falhas de concepção e execução de planos e orçamentos, sendo, portanto, um aprendizado para os setores e gestores envolvidos. Vale mencionar que tanto o PPA como o orçamento não são peças rígidas, ao ponto de não serem permitidas modificações, tais peças podem sofrer alterações da mesma forma que foram concebidas, isto é, através de Lei e dentro de uma razoabilidade. Então, o julgamento das contas do Chefe do Poder Executivo pelo Poder Legislativo, baseado no parecer prévio emitido pelo respectivo Tribunal de Contas finaliza o ciclo, que pode ser reiniciado a depender do resultado da revisão/correção das contas.

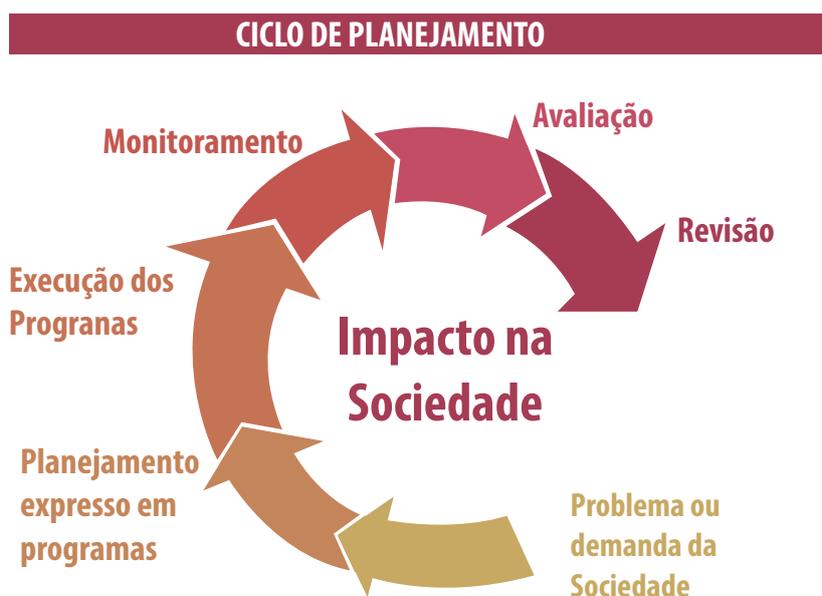


Figura 1- Ciclo Orçamentário

Fonte: Notas de aula de Omar P. Dias (Conselheiro do TRE/Rondônia) a partir de dados disponíveis em www.stn.fazenda.gov.br, 2014.

Agora que você já entendeu que o ciclo orçamento representa um conjunto de etapas superpostas de planejamento, execução, controle, avaliação e correções de rumo, previstas em instrumentos legais que definem as diretrizes, metas e alocação de recursos para a formulação e implementação de políticas públicas (QUEIROZ, 2016), conheça a seguir os princípios que norteiam o orçamento, suas vigas mestras, que devem ser rigorosamente respeitados.

1.3.3- Princípios Orçamentários

Princípios Orçamentários são os princípios norteadores da elaboração, execução e controle dos orçamentos públicos no país. A elaboração, execução e controle da LOA, que é integrada dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas e da seguridade social, devem atender princípios basilares, de natureza técnica, política e jurídica, preconizados na teoria clássica das finanças públicas, na nossa Carta Magna de 1988 e na Lei nº 4.320/64. Dessa forma, pela intensa conexão e interdependência que há entre o conjunto de instrumentos legais de planejamento e orçamento, esses princípios adicionalmente influenciam ou deveriam influenciar a concepção e formulação também de duas peças orçamentárias, a LDO e o PPA.

Para SOUSA, CALVO e CARRARO (2016), ao adotar uma determinada técnica orçamentária, o ente público deve-se atentar aos princípios orçamentários que “visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público” (BRASIL, 2014, p. 6 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016, p. 2).

Trazemos o quadro com os Princípios Orçamentários desenhado por SOUSA, CALVO e CARRARO (2016, p.2)

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	FUNÇÕES
Unidade ou totalidade	As receitas previstas e as despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento
Universalidade	O orçamento deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público
Anualidade	Delimita o exercício financeiro orçamentário que deverá coincidir com o ano civil: 1 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.
Exclusividade	O orçamento não deve conter o dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.
Orçamento bruto	As receitas e as despesas devem ser registradas pelo seu valor total bruto, sendo vedadas quaisquer deduções.
Legalidade	Cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar.
Publicidade	O orçamento deve ser público e amplamente divulgado para que todos possam ter acesso às suas informações.
Transparência	O orçamento deve ser divulgado de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.
Não vinculação (não afetação da receita de impostos)	É proibido vincular à receita a criação de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, como a saúde.

Então, fica claro que os princípios são premissas a serem observadas na proposta orçamentária.

Bezerra filho (2013, p.35) nos chama a atenção para o fato de que é preciso entender que o orçamento público representa historicamente uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do soberano, de estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrarem tributos da população.

Além destes princípios, também se faz necessário seguir, na íntegra, as demais leis que regem o Orçamento Público e estar atento às suas etapas até o momento de ser colocado em prática, ou seja, até o momento de sua execução. Nesse sentido, o planejamento orçamentário segue algumas etapas denominadas de ciclo orçamentário, que correspondem sucessivamente à sua elaboração, ao seu estudo e aprovação, à sua execução e avaliação (SILVA, 2013 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016). Correspondentes “ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público desde sua concepção até a apreciação final” (NASCIMENTO, 2010, p. 100 *apud* SOUSA, CALVO e CARRARO, 2016).

Vamos testar os nossos conhecimentos com três questõeszinhas sobre esse item 1.3?



Atividade

Questão 7- (ESAF/AFC-SFC/2002) O Sistema de Planejamento Integrado, também conhecido, no Brasil, como Sistema de Planejamento, consubstancia-se nos seguintes instrumentos: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. No que diz respeito à Lei de Diretrizes Orçamentárias, aponte a única opção falsa.

- a) Tem finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais.
- b) Contém as metas e prioridades da Administração Pública Federal.
- c) Dispõe sobre as alterações na legislação tributária.
- d) Compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social.
- e) Estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento

Questão 8- (ESAF – Analista Contábil-Financeiro – SEFAZ/CE – 2006) Sobre o Plano Plurianual – PPA de que trata o art. 165 da Constituição Federal é correto afirmar, exceto:

- a) sua duração atual é de quatro anos.
- b) estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital.
- c) a elaboração dá-se no primeiro ano do mandato do governante.
- d) classifica as despesas a nível de elemento.

Questão 9- Essa proposição é Verdadeira ou Falsa? As atividades do Estado são previstas principalmente com o uso dos seguintes instrumentos de planejamento: PPA, LDO e LOA. Além de estar em linha com esses instrumentos, o Orçamento Público deve seguir os princípios orçamentários em sua elaboração.

A seguir trago para você alguns tópicos especiais da matéria!

1.4-Tópicos Especiais de Orçamento Público

Você sabe como são fiscalizados os Recursos Públicos? O que acha do processo de Participação Social no Processo Orçamentário? E o resultado primário, tema tão pronunciado nos meios de comunicação, você sabe qual o seu significado? Aqui nesse item vamos estudar essas questões.

1.4.1. Como são fiscalizados os Recursos Públicos?

Para explicar esse assunto me remeto à Cartilha “Entenda o Orçamento” elaborada pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF, 2016. Veja:

Você sabia que, além de fazer leis, o Congresso Nacional também é responsável por fiscalizar a aplicação dos recursos públicos federais? Essa fiscalização tem por objetivo verificar se o governo aplica seu dinheiro conforme determina a lei, de forma legítima e econômica.

O controle se manifesta por diversas formas, tais como pela realização de fiscalizações, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU); pelo julgamento das contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República; pela fiscalização das obras que apresentem indícios de irregularidades; e pela análise de relatórios encaminhados pelo governo, que demonstram como o orçamento está sendo executado e o cumprimento das regras de responsabilidade fiscal.

A fiscalização da aplicação dos recursos públicos é feita tanto pelo Congresso Nacional quanto pelo sistema de controle de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário). Para realizar a atividade de controle externo, o Congresso pode contar com o auxílio do TCU.

O julgamento das contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional é precedido pela análise do TCU, que emite um parecer prévio opinando sobre a regularidade ou não das contas. Conforme dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal, o TCU tem sessenta dias a contar do recebimento das contas para emitir sua opinião, e deve encaminhá-la ao parlamento. Em seguida, inicia-se a análise do Congresso Nacional pela Comissão Mista de Orçamento, cujo posicionamento, expresso por meio de parecer, é submetido à apreciação do Congresso Nacional, que pode aprovar ou rejeitar as contas.

Você, como cidadão, também pode ajudar no controle da aplicação dos recursos públicos aprovada na lei do orçamento. Para isso é muito importante que você conheça os meios que possibilitam o acompanhamento do orçamento.

No site da Câmara dos Deputados, no espaço denominado “Orçamento Brasil”, você pode acessar diversas informações sobre o PPA, a LDO e o orçamento da União: execução das despesas em geral; acompanhamento específico das despesas autorizadas por emendas parlamentares; execução dos convênios celebrados com base em emendas. Além disso, são publicados estudos e informações sobre a gestão fiscal, execução orçamentária e das emendas parlamentares e série históricas. Isso tudo está disponível no link <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil>.

(CONOF, 2016, pp. 11-12)

Vale lembrar que a fiscalização do Orçamento Público é realizada pelo controle interno, através dos órgãos do próprio Poder Executivo, especialmente pela Controladoria-Geral do Ente Público e, no âmbito federal, particularmente, cada Ministério possui um Assessor de Controle Interno, vinculado tecnicamente, à Controladoria Geral da União -CGU. Já o controle externo do orçamento público fica a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Ente Federado. O Orçamento Público também passa pelo Controle Social realizado pela sociedade, tanto nos espaços institucionais de participação, como Conselhos e Conferências, quanto nos espaços de articulação da própria sociedade, como nas Redes e Fóruns (MPOG, 2015).

A seguir, vamos identificar como é possível podermos, como sociedade, participar do processo orçamentário. Se interessou, não foi? É isso aí, precisamos entender o que o dinheiro que transferimos para o governo é empregado no orçamento.

1.4. 2. Participação Social no Processo Orçamentário.

A participação social se dá no processo orçamentário, ampliando o acesso ao conhecimento e às informações sobre orçamento público; Pautando o tema e definindo estratégias de atuação nos Fóruns, Redes e outras articulações sociais pelas Políticas Públicas; Estabelecendo diálogo permanente com os poderes públicos (executivo e legislativo) e com o Ministério Público para intervenção no planejamento (elaboração) e execução do orçamento (SANTOS et al, p.5, 2011).

Pascoal (2008, pp.16-17) apud Bezerra-Filho (2013, p.18) nos ensina que:

O que se convencionou chamar de orçamento participativo caracteriza-se por uma participação direta e efetiva das comunidades na elaboração da proposta orçamentária do Governo. Por uma decisão de governo, inspirada nos princípios democráticos e no postulado da cidadania participativa, a própria sociedade civil, por meio de conselhos, associações etc., é ouvida, quando da definição das metas e dos programas prioritários.

Então, pressupõe-se uma participação da população nos rumos de onde os recursos públicos devem e precisam ser aplicados.

Cartilha “Entenda o Orçamento” elaborada pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF, 2016 traz um texto bem explicativo e que nos leva conhecer formas de fazer essa intervenção e acompanhar tudo bem de perto.

Se você não quiser ficar alheio à elaboração do orçamento, processo importante para qualquer brasileiro, procure o seu vereador e sugira a ele que apresente emendas ao orçamento que possam beneficiar à sua cidade. A Lei do Orçamento dos Municípios é votada uma vez por ano e o ideal é que as sugestões de emendas sejam encaminhadas ao seu representante até o mês de setembro. Em muitas cidades do Brasil, a população participa efetivamente do processo de elaboração dessa lei. É o chamado orçamento participativo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina que a prefeitura deve incentivar a participação popular na discussão de planos e orçamentos. Além disso, estabelece que todos os cidadãos devem ter acesso às contas do município. Consulte essas contas!

No âmbito federal, fique de olho também nas emendas que o seu deputado e senador apresentam ao orçamento da União. São elas que irão beneficiar a sua região, o seu estado ou a sua cidade. Verifique como ele vota, e, principalmente, como participa na discussão de projetos de lei e votações em Plenário.

No processo de apreciação da lei orçamentária anual pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização Financeira – CMO, o site da Câmara dos Deputados

disponibiliza para o cidadão que deseja participar das discussões e apresentar sugestões de emendas aos parlamentares de sua região, o portal e-democracia. Basta cadastrar e qualquer cidadão pode participar da elaboração e da discussão de diversos projetos de leis, inclusive do projeto de lei orçamentária anual, normalmente a partir do final de setembro e início de outubro de cada ano. Acesse: <http://edemocracia.camara.gov.br/>

Todas as alterações que a proposta de orçamento enviada pelo Poder Executivo sofre aqui no Congresso Nacional – desde a apresentação das emendas até o momento da aprovação dessas alterações – podem ser acompanhadas pela página da Comissão Mista de Orçamento (<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cmo>).

Você também pode verificar quanto o seu município recebe de recursos federais. Para isso, há meios eletrônicos para consultar a execução do orçamento federal, meios esses disponibilizados pela Câmara dos Deputados e o Senado Federal nos seguintes endereços eletrônicos: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil> e <http://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>.

(CONOF, 2016, pp. 14-15)

De fato, essa possibilidade de participar do processo orçamentário pode ser considerado um avanço do processo de democratização. Inclusive, Bezerra Filho (2013, p. 18) coloca que “É sem dúvida, um avanço com vistas a democratizar a gestão pública e atender ao verdadeiro interesse social”. Agora nos resta conferir se, na realidade, isso está sendo feito.

1.4.3. O Significado do “Resultado Primário” nas Contas Orçamentárias

Lembram que foi dito em itens anteriores que: “No caso da União, tudo começa com a fixação da meta fiscal de resultado primário na Lei de Diretrizes Orçamentárias?”

Essa meta representa o volume de recursos que o governo federal pretende economizar no ano seguinte, a fim de honrar suas dívidas e manter a reputação de “devedor confiável” (CONOF, 2016). Pois é, agora vamos tentar compreender o que esse resultado significa e porque ele é tão polêmico com grande repercussão nas mídias.

Em 2000 quando a Lei de Responsabilidade Fiscal foi sancionada, pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso-FHC, ela também foi um mecanismo para ajudar no cumprimento das metas de superávit. Seu objetivo era “freiar” os gastos excessivos de prefeituras, de governos estaduais e da União. Segundo esse Dispositivo, o presidente, governadores e prefeitos não podem gastar mais do que arrecadam nem deixem dívidas para o mandato seguinte. Intencionava-se melhorar a administração das contas públicas.

Apurar o resultado primário é crucial para verificar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LDO de forma a garantir o equilíbrio das contas públicas conforme planejado. Lembra que tratamos dos anexos de metas e riscos fiscais que a LRF impõe para a LDO?

Conceitualmente, o Resultado Primário mostra se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com a sua arrecadação, ou seja, se as Receitas Primárias têm a capacidade de suportar as Despesas Primárias. O propósito desse conceito de Resultado Primário é indicar se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com sua arrecadação.

Vamos entender o que significa Receitas e Despesas Primárias?

O que são Receitas Primárias? São as receitas orçamentárias deduzidas as operações de crédito, as provenientes de rendimentos de aplicações financeiras e retorno de operações de crédito (juros e amortizações), o recebimento de recursos oriundos de empréstimos concedidos e as receitas de privatizações. Podemos afirmar que são as receitas não-financeiras.

E as Despesas Primárias, o que elas computam? É total das despesas orçamentárias deduzidas as despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido. São, portanto, as despesas não-financeiras.

As receitas primárias referem-se, predominantemente, às receitas correntes que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pelo Estado, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das Unidades Orçamentárias (UO's), das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias (MTO, 2017). As despesas primárias, por sua vez, são o conjunto de gastos que possibilitam a oferta de serviços e bens à sociedade, como saúde e educação, deduzidas as despesas financeiras.

Então, o resultado primário é um importante indicador fiscal que influencia na trajetória da dívida pública brasileira. O superávit primário é a economia forçada de gastos públicos para o cumprimento de meta imposta pelo FMI ao nosso país desde 1998 (FATORELLI, 2012). Os movimentos no resultado primário (ainda superavitários) fizeram parte do

histórico das contas desde a implementação dessa política fiscal de meta de superávit, no entanto, em 2014 o déficit primário marca o cenário depois de 17 (dezesete) anos de superávits sucessivos. As contas de todo o setor público consolidado – que englobam também os estados, municípios e empresas estatais – registraram o primeiro déficit primário da história em 2014. Dados do Banco Central mostrados na Figura 2 demonstram o déficit primário do setor público consolidado de R\$ 32,53 bilhões, ou 0,63% do Produto Interno Bruto no referido ano. Também indica que, em vários anos, o país não conseguiu alcançar as metas previstas pelos ditames da política fiscal adotada.

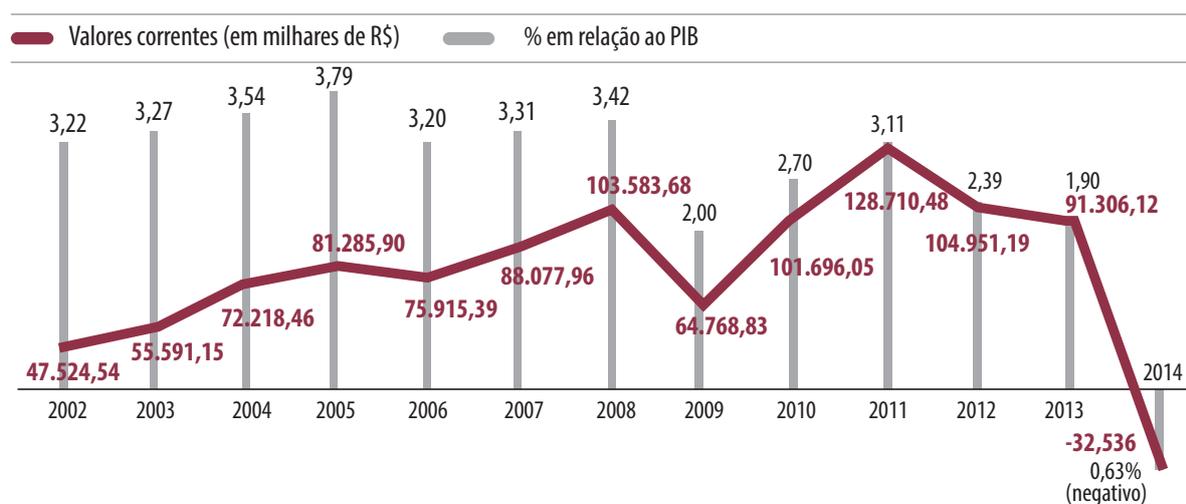


Figura 2- Resultado Primário e sua proporção Dívida/PIB

Fonte: Website do Banco Central do Brasil, 2015. Acesso em julho/2016

Esse cálculo do “Resultado Primário” permite entender que essa política fiscal de retração adotada direciona a uma espécie de achatamento fiscal sobre os gastos sociais, destinando grande monta de recursos financeiros para o pagamento dos juros da dívida pública. Fatorelli (2012) assevera que:

Trata-se de escandaloso privilégio aos rentistas proprietários dos títulos da dívida brasileira - em sua imensa maioria instituições do sistema financeiro nacional e internacional - pois os gastos com os juros são liberados da meta de superávit. (FATORELLI, 2012, p.25)

Entende-se que parte elevada de recursos financeiros adentrados com a emissão de títulos novos da dívida e de outras fontes não-primárias só podem se destinar ao pagamento de juros, haja vista que, dessa forma é possível alcançar a meta de superávit primário, **negligenciando os gastos que deveriam ser para a sociedade**, “alimentando” assim a dívida pública.

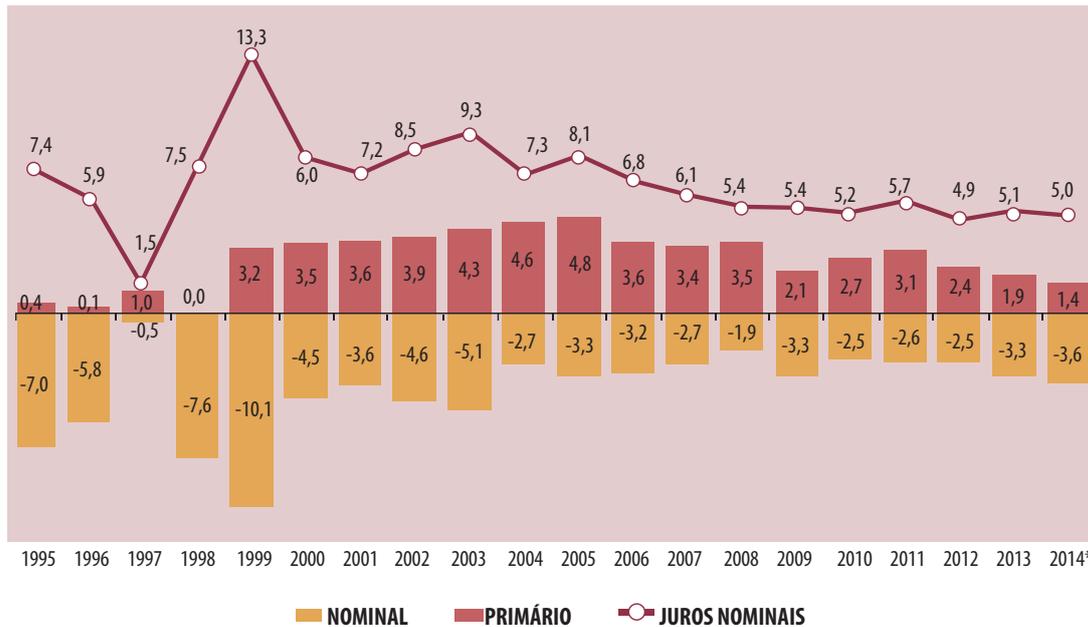


Figura 3 - Evolução da Dívida Pública: Resultado Primário e Nominal (% do PIB)

Fonte: Banco Central do Brasil. Dados de Setembro/2014.

Disponível In: <https://brasifatosedados.wordpress.com/> Acesso em agosto/2016.

Ergo, o gráfico da figura 3 sugere haver uma negligência nos gastos sociais em detrimento de desvios aparentes de recursos financeiros para alcançar a meta de superávit primário. Percebe-se, todavia, que o resultado nominal é negativo em 20 (vinte) anos de análise, **o que demonstra que o resultado primário é limitado por recair apenas aos gastos sociais, retirando do seu cálculo o que vem, *in totum*, arrefecer as contas públicas e retroalimentar a dívida.** O desenho engendrado por tal lógica privilegia o pagamento de seus juros, deixando os direitos sociais em segundo plano. Veja um trecho do Acórdão do Tribunal de Contas da União-TCU nº 27 de 21 de janeiro de 2009, que trata do tema.

“Dos critérios contábeis para o registro das receitas e despesas do ambiente do resultado fiscal

A metodologia “abaixo da linha” registra as receitas e despesas financeiras com base no critério “competência”. Ou seja, as receitas e despesas com juros nominais (juros, indexador, variação cambial, etc) são reconhecidas no momento em que ocorre o fato gerador (decorrer do tempo), independentemente do fato dessas terem sido recebidas ou pagas, respectivamente. No que se refere às receitas e despesas primárias, o critério contábil adotado é o de “caixa”, em virtude do qual tais operações são registradas pela metodologia apenas no momento em que, efetivamente, ocorrer o recebimento ou o desembolso do recurso, respectivamente. O resultado primário é, portanto, a diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias. Representa, assim, a variação da dívida líquida ocorrida em função de operações que não estão relacionadas à apropriação de juros nominais aos estoques dessa mesma dívida.

Item 3.5 do Acórdão TCU 27 de 21 de janeiro de 2009

Então há dois critérios no Brasil de como se calcular o Resultado Primário. A metodologia “acima da linha” apura os valores das receitas e despesas primárias, discriminadas em correntes e de capital, o resultado primário “acima da linha” (utilizada pelo Tesouro Nacional), a discriminação da meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais, o saldo de exercícios anteriores, a reserva orçamentária do RPPS, os juros e encargos ativos e passivos (ANEXO 6 da STN – DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL, 2018). Já a metodologia “abaixo da linha” contém valores do cálculo da dívida consolidada, das deduções e da dívida consolidada líquida, é a variação essa DCL entre dois exercícios (o foco é no resultado). Essa metodologia é a considerada oficial no país, mas para fins de avaliação da política fiscal e uma análise contábil mais apurada, inclusive para os estudos do estudante de ciências contábeis, a “acima da linha”, utilizada pelo BACEN é mais proveitosa; isso porque ela discrimina as receitas e despesas primárias verificando os detalhes. Veja uma analogia feita com os gastos estudantis trazida pela STN:

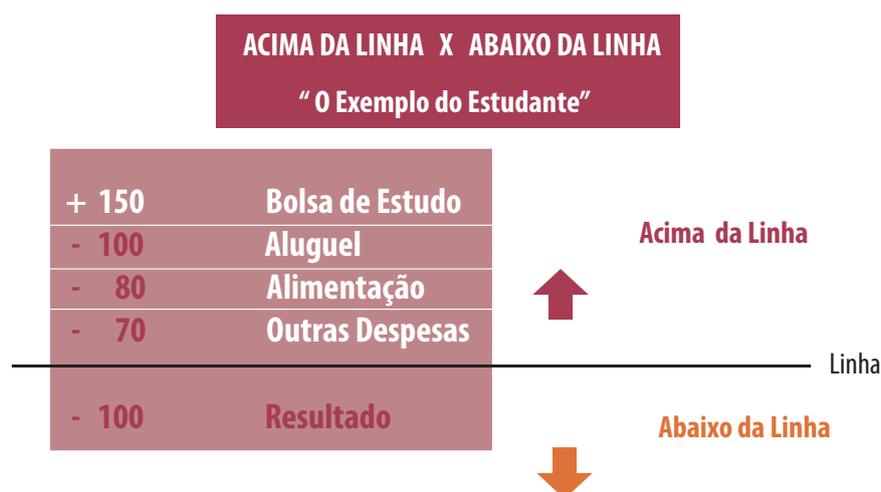


Figura 4 – Comparação entre as metodologias de cálculo do Resultado Primário

Fonte: www.stn.fazenda.gov.br Acesso em abril/2018.

Apenas como exemplo, acompanhe o cálculo do resultado primário, pois mais à frente trataremos do item “RESULTADOS DO GOVERNO”, onde abordaremos com mais detalhe os resultados primário, nominal e operacional.

(ESAF - Analista Contábil-Financeiro - SEFAZ - CE – 2006) O demonstrativo da execução orçamentária do Setor Público, em um determinado exercício, apresentou o seguinte resultado em unidades monetárias:

RECEITAS	Receita Tributária-\$ 3.000.000 Receita de Aplicações Financeiras-\$ 600.000 Receita de Operações de Crédito-\$ 500.000
DESPESAS	Total das Despesas Correntes-\$ 2.000.000 Despesa de Juros da Dívida Pública-\$ 350.000 Total das Despesas de Capital-\$ 500.000 Despesa de Amortização da Dívida Pública-\$ 700.000

Vamos aos cálculos? Lembrem que as receitas e despesas financeiras não devem entrar na conta!

RECEITAS PRIMÁRIAS	
Receitas correntes	
(+)	Receitas Tributárias ----- 3.000.000
=	TOTAL DE RECEITAS PRIMÁRIAS ----- 3.000.000
DESPESAS PRIMÁRIAS	
Total das Despesas Correntes-----	2.350.000
Despesa de Juros da Dívida Pública-----	350.000)
Total das Despesas de Capital-----	1.200.000
Despesas de Amortização da dívida -----	(700.000)
=	TOTAL DAS DESPESAS PRIMÁRIAS -----2.500.000

RESULTADO PRIMÁRIO= 3.000.000 – 2.500.000 = 500.000 (O governo economizou dos seus gastos primários o valor de 500.000 e poderá amortizar os juros da dívida pública)

Vamos testar os nossos conhecimentos com três questõeszinhas sobre esse item 1.4?



Atividade

Questão 10- Leia cada proposição e depois marque a alternativa acertada:

I- O Congresso Nacional também é responsável por fiscalizar a aplicação dos recursos públicos federais pois com isso ele tem por objetivo verificar se o governo aplica seu dinheiro conforme determina a lei, de forma legítima e econômica.

II- Os Ministérios da Fazenda e do Planejamento realizam a previsão das receitas que deverão ser arrecadadas, com base em cálculos econômicos, contudo, se considera a inflação, o crescimento da economia e o nível dos salários; consideram apenas a relação comercial do Brasil com os demais países, entre outros itens que podem influenciar a arrecadação.

III- A maior parte das despesas do governo federal é obrigatória e não há, portanto, opção do governo, que tem que a incluir no orçamento. Essas despesas têm seu pagamento determinado pela Constituição ou pela legislação. São exemplos as transferências constitucionais para os estados e municípios, o pagamento do funcionalismo público, os gastos com a dívida pública e o pagamento dos benefícios previdenciários.

a)VVF

b)VFV

c)VFF

d)FFV

Questão 11- Sobre a proposta orçamentária, particularmente em relação às fases de seu monitoriamente e avaliação, marque a alternativa correta:

a) O principal responsável por estas fases é o Poder Legislativo. Esta é a fase onde acontece apenas a avaliação do processo de execução orçamentária, através de ações garantindo o exercício da fase do controle.

b) Os principais responsáveis por estas fases são os poderes legislativo e judiciário. Esta é a fase onde acontece o acompanhamento apenas sem uma avaliação plena do processo de execução orçamentária.

c) Os principais responsáveis por estas fases são o Órgão de Controle Interno e Setoriais das entidades públicas. Esta é a fase onde acontece o acompanhamento e a avaliação do processo de execução orçamentária, através de ações garantindo o exercício da fase do controle.

d) Os principais responsáveis por estas fases são o Órgão da Comissão Mista de Orçamento do Ministério do Planejamento e Orçamento. Esta é a fase onde acontece a pré-avaliação do processo de execução orçamentária, através de ações garantindo o exercício da fase consulta às demandas sociais.

Questão 12- Sobre o Resultado Primário a ser calculado no governo, julgue:

() Quando um governo realiza receitas através de empréstimos, essa receita não entra no cálculo do resultado primário, na medida em que não representa receita própria, proveniente de atividade final do Estado.

() Pelo critério “abaixo da linha” chega-se ao Resultado Primário pela diferença entre o que o governo arrecadou de receitas fiscais menos o que gastou com despesas fiscais.

() O Banco Central (BACEN) ao longo dos anos vem mensurando as contas públicas e demonstrando, entre outros indicadores o Resultado Primário para um determinado período.

a) VVF

b) FFV

c) VVV

d) VFV

RESUMO DA UNIDADE I

Nessa Unidade I entendemos a importância das Finanças Públicas para a gestão de um Ente Federado e como o orçamento evoluiu com o tempo, chegando ao orçamento-programa, uma peça documental que permite se articular o orçamento público ao planejamento levando a gestão pública cada vez mais ao atendimento das necessidades públicas. O modelo multi-documental introduzido pela Constituição Federal de 1988 permitiu que os governos se planejassem mais adequadamente. Vimos também como se dá o ciclo e quais os princípios do orçamento que precisam ser respeitados. E por fim, os

tópicos especiais nos permitiram entender de uma forma geral como são fiscalizados os Recursos Públicos, como a Participação Social pode interceder no Processo Orçamentário e um tema bem recorrente nas mídias, que é o Significado do “Resultado Primário” nas Contas Orçamentárias. **Vamos em frente? Claro! Agora na Unidade II, iremos estudar a Receita Orçamentária!**



Ilustração: Marcone Silva

UNIDADE 2- PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS: RECEITA ORÇAMENTÁRIA

2.1- ÓTICAS DA RECEITA PÚBLICA

Nesse item 2.1 iremos estudar 3 óticas da Receita Pública: a ótica da Contabilidade Pública, a ótica da Gestão Fiscal e a ótica do Orçamento. Vamos começar?

2.1.1- Receita Pública sob a ótica da Contabilidade Pública

A receita pública sob a ótica da contabilidade pública é mais abrangente do que o seu conceito como receita orçamentária. A contabilidade pública analisa não apenas o seu objeto, o patrimônio público, mas se constitui também em uma imprescindível ferramenta para fins de acompanhamento e controle da execução do orçamento (Lei Orçamentária Anual – LOA), conforme legalmente previsto. Esse ramo contábil classifica como receita quaisquer ingressos de recursos financeiros, independente se modifiquem positivamente o patrimônio líquido-PL.

Então, é possível inferir que as receitas públicas sob a ótica contábil pode ser tanto efetiva como não-efetiva. Efetiva é aquela receita que altera o patrimônio líquido da entidade pública, já a receita não efetiva é aquela que ao adentrar, não traz variação no patrimônio líquido, sendo apenas uma entrada de caixa e uma baixa de um passivo, ou mesmo uma troca de ativos, sem ter movimento no PL.

RECEITA NÃO EFETIVA: Δ do passivo ou do ativo \rightarrow Não há variação no PL

RECEITA EFETIVA: Δ do passivo ou do ativo \rightarrow Há variação no PL

Vamos a um exemplo dessa visão contábil sobre a Receita?

Venda a vista de um imóvel pelo mesmo valor registrado na contabilidade (valor histórico), R\$ 700 mil:



Figura: Marcone Silva

Vamos às análises!

- Apesar da contabilidade pública classificar os R\$ 700 mil de recursos financeiros que ingressam como receitas públicas, há o registro concomitante da saída do imóvel (o que configura uma troca de ativos, não varia o PL).
- Não houve qualquer alteração no patrimônio líquido em virtude dessa operação, ou seja, na contabilidade pública ocorreu o mesmo reflexo patrimonial que na contabilidade privada.
- Portanto, analisando a transação sob o enfoque patrimonial (ativo – passivo = patrimônio líquido), de fato não ocorreu a receita efetiva, apenas mutação patrimonial.

Então, é preciso que você compreenda que a contabilidade aplicada ao setor público organiza fazendo o registro do ingresso financeiro como receita, mas, as informações geradas depois serão suficientes para que se constate se a receita ocorreu sob o enfoque patrimonial ou sob o enfoque orçamentário.

Vale lembrar que mesmo a contabilidade pública nominando de receita qualquer ingresso de recurso financeiro, a receita somente é considerada “de verdade” caso a transação traga um acréscimo no patrimônio líquido do ente federado.

Para fins de estudo do patrimônio público e suas variações, a receita surge apenas quando o fato administrativo proporciona tal acréscimo. Você entenderá com mais clareza quando estudar a disciplina de Contabilidade Governamental. Por enquanto, guarde

com você que há receitas efetivas e não-efetivas e que todas elas são receitas públicas, mas de fato a que altera o patrimônio líquido é a que origina uma variação patrimonial aumentativa para o ente público.

Só para clarear ainda mais, por exemplo, a diminuição de passivo significa o cancelamento de uma obrigação qualquer, ou seja, não traz uma correspondente diminuição do ativo. Então, nesse exemplo, você percebe que haverá aumento do patrimônio líquido em virtude da baixa da obrigação.

Nesse caso houve:

$$\Delta \text{ do passivo} \rightarrow \text{PL (não houve redução de um ativo) } - \text{ RECEITA EFETIVA}$$

Em seguida vamos conhecer uma outra forma de avaliar a Receita Pública, desta vez, sob a ótica da gestão fiscal.

2.1.2- Receita Pública sob a ótica da Gestão Fiscal

O Tribunal de Contas da União, nos termos do Acórdão TCU 27 de 21 de janeiro de 2009 considerou que os conceitos de receita e despesa dependem do ambiente no qual são consideradas (ROSA, P.187, 2013).

O item 3.3 do citado Acórdão nos revela que:

“No ambiente do resultado fiscal, porém, os conceitos de receita e despesa derivam do parâmetro “dívida líquida”. Nesse, portanto, receita é toda operação que, ao ser realizada, provoca redução do saldo da dívida líquida, via aumento do montante dos ativos financeiros e/ou redução do montante das obrigações. São exemplos: a arrecadação de um tributo; a apropriação de juros ao estoque de um ativo financeiro; o recebimento de um aluguel, o perdão de uma dívida etc.[...]”

Lembre que já vimos, no item 1.4.3, no que consiste o resultado primário., Neste item, já estávamos tratando da gestão fiscal do governo. Aqui, estamos particularmente tratando das receitas primárias, que compõem o cálculo do resultado primário e não-primárias (ou financeiras) que entram no cálculo do resultado nominal, mas não no resultado primário.

Veja o que traz o ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL da STN (p.10, 2018)

“RECEITAS PRIMÁRIAS

A demonstração das receitas primárias parte de uma visão detalhada das receitas orçamentárias, comparando-se a previsão de arrecadação com a realização efetiva da receita (segundo o regime de caixa). Para fins de transparência, é apresentado o total das receitas orçamentárias e são feitas exclusões explícitas no demonstrativo de categorias relevantes de receitas financeiras (não-primárias), tais como aplicações financeiras, e receitas de alienação investimentos permanentes.

PREVISÃO ATUALIZADA

Identifica os valores da previsão atualizada das receitas para o exercício de referência, que deverão refletir, além da previsão inicial, a parcela da reestimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita.

RECEITAS REALIZADAS

Identifica as receitas realizadas até o bimestre no exercício de referência. Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.”

Por outro lado, o próprio documento trata do que são Receitas Não-primárias ou Financeiras, veja:.

As receitas financeiras são aquelas que não alteram o endividamento líquido do Governo (setor público não financeiro) no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo. São adquiridas junto ao mercado financeiro, decorrentes da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das receitas de aplicações financeiras da União (juros recebidos, por exemplo) e outras.

(MTO, 2018, p.24)

Para esclarecer mais: as Receitas orçamentárias derivadas de juros ativos e passivos, respectivamente, não podem, por definição, ser consideradas como receitas primárias.

Essas Receitas orçamentárias com juros são consideradas, então, como não-primárias ou financeiras (por derivarem de dívidas ou créditos), e por isso não compõem o cálculo do resultado primário, só entram quando precisar se calcular o resultado nominal.



Figura: Marcone Silva

Vamos a seguir apresentar a Receita Pública sob a ótica do Orçamento. Para a nossa disciplina, esse conceito é o mais relevante, afinal estamos estudando o Orçamento Público!

2.1.3- Receita Pública sob a ótica do Orçamento

O orçamento público é o instrumento de planejamento de qualquer entidade público, representando assim o fluxo previsto dos ingressos e das aplicações de recursos no exercício financeiro.

Os arts. 2º, 3º, 6º, 9º, 11, 35, 56 e 57 da Lei no 4.320, de 1964, os Manuais Técnicos do Orçamento e o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público –MCASP nas suas várias edições da Secretaria do Tesouro Nacional normatizam a matéria “Orçamento”, tanto sobre as receitas (que estamos estudando agora) quanto as despesas (que vamos estudar em grande parte da Unidade III).

As receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. E esse é o sentido amplo da Receita. Já, em sentido estrito, são públicas apenas as receitas orçamentárias



Figura 5 - Receitas Públicas e os tipos de Ingressos de Recursos Financeiros

Fonte: Manual Técnico do Orçamento- STN, 2018.

Na execução do orçamento a receita deve ser considerada sob uma ótica diferente da classificação utilizada para fins de registro pela contabilidade pública ou do enfoque patrimonial, ou da gestão fiscal. Assim, a receita sob o enfoque orçamentário possui uma terceira concepção para seu reconhecimento. Já vimos as óticas contábil e da gestão fiscal!



Figura: Freepik

Lembra que a contabilidade pública classifica como receita qualquer ingresso de recurso financeiro, mesmo que seja transitório, de propriedade de terceiros e com obrigação de restituição imediata?

Pois é, no orçamento, os ingressos que são orçamentários não podem ser transitórios, ou seja, não pode ser uma caução ou garantia contratual por exemplo. Deste modo, para fins de controle e execução do orçamento é preciso saber se este recurso está disponível para aplicação em novas despesas, não basta apenas haver o ingresso financeiro.

Pode-se afirmar que o acréscimo no patrimônio líquido, se pensarmos apenas como efeitos orçamentários, pouco importa, pois esse aumento poderá ocorrer através de fatos que não disponibilizam recursos para aplicação em despesas, a exemplo de uma nova avaliação patrimonial positiva, que, nesse caso, nem envolve entrada de recursos financeiros, é apenas uma reavaliação de um ativo imobilizado. No orçamento, o que importa é a entrada de recursos financeiros disponíveis em dinheiro, para o governo aplicar em políticas públicas e nos seus gastos de gestão.

Destaco que sob o enfoque orçamentário, para fins de acompanhamento da arrecadação das receitas e autorização para execução de despesas, de administração financeira e orçamentária, e liberação de recursos financeiros, o gestor público precisar levar em conta as receitas efetivamente arrecadadas (em caixa) e não pela ocorrência do fato gerador (por competência).

Receitas Orçamentárias

Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Essas receitas pertencem ao Estado, integram o patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro e, via de regra, por força do princípio da universalidade, estão previstas na LOA.

MTO (2018, p. 16)

Mas, preciso destacar que há receitas orçamentárias que podem não estar previstas na LOA, como por exemplo, uma operação de crédito não prevista ou mesmo um tributo criado entre a aprovação da LOA e a sua execução. A própria Lei 4.320/64 traz essa afirmação, contida também no MTO (2018):

“Embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação das receitas, a mera ausência formal desse registro não lhes retiram o caráter orçamentário, haja vista o art. 57 da Lei no 4.320, de 1964, classificar como receita orçamentária toda receita arrecadada que represente ingresso financeiro orçamentário, inclusive a proveniente de operações de crédito”.

(MTO (2018, p.16).

Para fixar, deixo para você três questões!



Atividade

Questão 13 - (CESPE – Técnico/TRE-MG 2009, adaptada) Pelo enfoque orçamentário, a receita inclui todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias, excetuando-se as operações de crédito autorizadas por lei.

Essa questão é V ou F? Justifique. Vou cobrar no Fórum no AVA!

Questões 14 e 15 - Julgue as proposições em V ou F e justifique-as:

Questão 14- Déficit primários representam aumentos de disponibilidades de caixa, as quais são deduzidas da dívida consolidada para fins do cálculo da dívida consolidada líquida.

Questão 15- Pode-se afirmar que Receitas Orçamentárias são ingressos de recursos financeiros que se incorporam definitivamente ao patrimônio público, pois pertencem à entidade que o recebe. Como exemplos temos: Recebimento de tributos, Obtenção de empréstimos e Alienação de bens

2.2- RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Olha o que o Manual Técnico do Orçamento (2018) nos ensina a respeito do que seja a receita orçamentária!

“Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.”

MTO (2018, p. 15)

Conheceremos aqui a classificação da receita orçamentária **por natureza** que visa a identificar a origem do recurso segundo o fato gerador, haja vista que face à necessidade de constante atualização e melhor identificação dos ingressos aos cofres públicos, **o código identificador da natureza de receita é desmembrado em níveis para os usuários das informações orçamentárias.**

Estabelecida pelo § 4º do art. 11 da Lei no 4.320, de 1964, essa classificação por natureza é no âmbito da União normatizada por meio de Portaria da SOF, órgão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Já nos Estados e Municípios, tal codificação fica a cargo de Portarias conjuntas da STN/SOF.

Veremos essa codificação nos itens 2.2.1 e 2.2.2. Em seguida, o estudo será dedicado às principais classificações da receita e seus estágios.

2.2.1- Codificação da Natureza da Receita Pública: 1º, 2º e 3º Níveis

Faz-se necessário ordenar as receitas públicas segundo classificações, por serem os recursos orçamentários de variada natureza e origem. E é isso que faremos aqui nos itens 2.2.1 e 2.2.2.

Precisamos identificar detalhadamente os recursos que ingressam nos cofres públicos, correto? E essa classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que a subdivide em seis níveis - Categoria Econômica, Origem, Espécie, Rubrica, Alínea e Subalínea.

Vamos agora conhecer os três primeiros níveis? Categoria Econômica, Origem, Espécie.



Figura: Freepik

1º Nível- CATEGORIA ECONÔMICA

Os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei no 4.320/64, classificam as receitas orçamentárias em Receitas Correntes com o código 1 e Receitas de Capital com o código 2:

CÓDIG	CATEGORIA
1	Receitas Correntes
2	Receitas de Capital

Fonte: BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias (2012)

RECEITAS CORRENTES: Segundo Bezerra Filho (2013, p. 85), “são recursos financeiros que regularmente ingressam nos cofres do Estado para financiar, a princípio, as despesas correntes, mas ultrapassada a despesa corrente (o que seria uma situação de superávit do orçamento corrente), poderá financiar despesas de capital.” Então, elas são arrecadadas dentro do exercício, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido, e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações correspondentes às políticas públicas (MTO, 2018).

Vamos a um exemplo? Receita de tributos. Quando exemplificamos a categoria econômica, já “caímos” automaticamente no 2º Nível, a origem. Mas, vamos primeiro, tratar da segunda categoria econômica da receita, as receitas de capital, depois explicamos a origem, que nada mais é, do que o desmembramento da categoria econômica.



Figura: Freepik

RECEITAS DE CAPITAL: Recorremos à Bezerra Filho (2013, p.85). Segundo o autor, “são os recursos financeiros oriundos de possibilidades permitidas pela legislação através da constituição de dívidas, da conversão em espécie de seus bens e direitos, dos recursos recebidos de outras pessoas de Direito Público ou Privado (convênios e doações), destinados a atender, obrigatoriamente, gastos classificáveis em despesas de capital”. Esse conceito está posto no § 2º do art. 11 da Lei no 4.320/64, com redação dada pelo Decreto-Lei no 1.939, de 20 de maio de 1982.

Entretanto há algo a chamar a sua atenção sobre as operações intraorçamentárias, trazidas para o orçamento com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006. Vejam o que o Manual Técnico do Orçamento de 2018 versa sobre particularmente tais operações.

Receitas de Operações Intraorçamentárias

Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do mesmo ente federativo. Não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas remanejamento de receitas entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são contrapartida de 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, evitam a dupla contagem na consolidação das contas governamentais.

Assim, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, que alterou a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001, incluiu as Receitas Correntes Intraorçamentárias e Receitas de Capital Intraorçamentárias representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas. Essas classificações não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das categorias econômicas Receitas Correntes e Receitas de Capital.

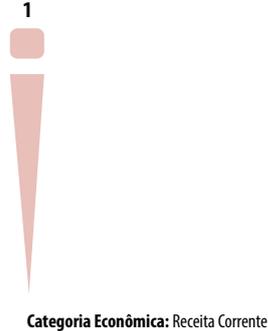
(MTO, 2018, p.19)

Dessa forma, há também mais dois códigos a serem introduzidos como especificação das categorias econômicas:

CÓDIG	CATEGORIA ECONÔMICA
1	Receitas Correntes
7	Receitas Correntes Intraorçamentárias
2	Receitas de Capital
8	Receitas de Capital Intraorçamentárias

Fonte: MTO, 2018.

Compomos um exemplo com o 1º Nível da codificação da receita, agora vamos para o 2º Nível?



2º Nível: ORIGEM

Segundo o MTO (2018) a origem é o detalhamento das categorias econômicas Receitas Correntes e Receitas de Capital, com vistas a identificar a procedência das receitas, no momento em que ingressam nos cofres públicos.

Então segue abaixo um quadro na figura 6 que demonstra claramente a origem concatenada com as categorias econômicas.

NATUREZA DA RECEITA	ORIGEM
CORRENTE (1)	(1) TRIBUTÁRIA
	(2) DE CONTRIBUIÇÕES
	(3) PATRIMONIAL
	(4) AGROPECUÁRIA
	(5) INDUSTRIAL
	(6) DE SERVIÇOS
	(7) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
	(9) OUTRAS RECEITAS CORRENTES
	DE CAPITAL (2)
(2) ALIENAÇÃO DE BENS	
(3) AMORTIZAÇÃO DE EMPRESTIMOS	
(4) TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL	
(5) OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	

Figura 6- 1º e 2º Níveis da Receita Pública no Orçamento
Fonte: Site da Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em jan/2018.

Mencionamos que para fins de classificação orçamentária, as receitas de contribuições sociais e econômicas não estão contidas dentro das receitas tributárias. Por outro lado, para o Supremo Tribunal Federal, sob o aspecto jurídico, as espécies de tributos são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Podemos lembrar o que seriam essas contribuições sociais e econômicas?



Figura: Freepik

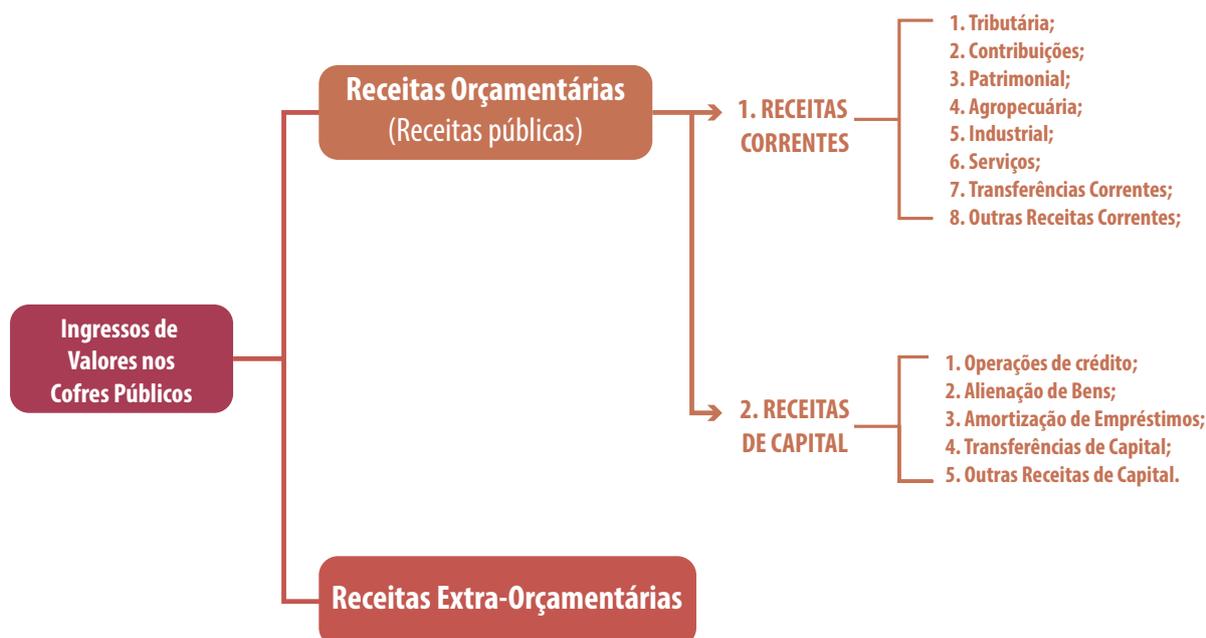
O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários expõe que as espécies de contribuições podem ser definidas da seguinte forma:

- Contribuições Sociais – destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a previdência social, a saúde e a assistência social;
- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – derivam da contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade, atingindo determinado setor da economia, sendo instituídas mediante motivo específico.
- Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas – destinadas ao fornecimento de recursos aos órgãos representativos de categorias profissionais legalmente regulamentadas ou a órgãos de defesa de interesse dos empregadores ou empregados. Não transitam no orçamento da União.
- Contribuição de Iluminação Pública - instituída pela Emenda Constitucional nº 39/2002, que acrescentou o art. 149-A à Constituição Federal. Possui a finalidade de custear o serviço de iluminação pública e a competência para instituição é dos Municípios e do Distrito Federal.

(MCASP, 2012, Parte I)

Agora vocês não devem esquecer que essas contribuições não são consideradas receitas tributárias, mas sim receitas de contribuições!

Vejam esse esquema a seguir que ilustra bem a categorização das Receitas Públicas, que explicamos até o momento:



Fonte: BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias (2012)

Logo já temos o 2º nível na composição do código da receita no orçamento:



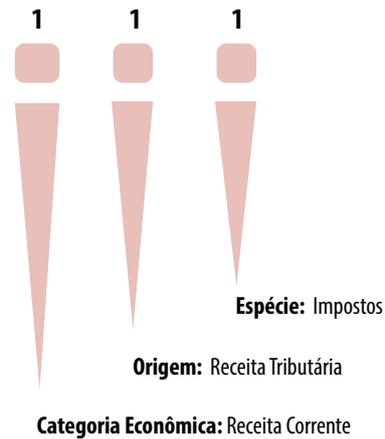
Dando prosseguimento, trazemos o 3º Nível da codificação: ESPÉCIE!

3º Nível: ESPÉCIE

É o nível de classificação vinculado à Origem que permite qualificar com maior detalhe o fato gerador das receitas. Por exemplo, dentro da Origem “Receita Tributária”, identificam-se as espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria” (BRASIL, 2012, p.120). Percebam que cada vez que adentramos nos níveis, aumentamos o grau de detalhe da receita, especificando-a progressivamente.

Outro exemplo seria dentro da origem “Contribuições”, identificam-se as espécies “Contribuições Sociais”, “Contribuições Econômicas” e “Contribuições para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional”(MTO, 2018, p.22)

Com o 3º nível “espécie”, vejamos como se apresenta na composição do código da receita no orçamento:



Então, chegamos até aqui!

1.0.0.0.00.0.0	Receitas Correntes
1.1.0.0.00.0.0	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
1.1.1.0.00.0.0	Impostos

Fonte: MTO, 2018.

Agora um exemplo com Receitas de Capital! Claro!

2.0.0.0.00.0.0	Receitas de capital
2.1.0.0.00.0.0	Operações de Crédito
2.1.1.0.00.0.0	Operações de Crédito - Mercado Interno

Fonte: MTO, 2018.

É dessa forma que aparece no orçamento. Mas, há ainda mais desdobramentos que especificam ainda mais cada receita. Vamos conhecê-los no item 2.2.2.?

2.2.2-Codificação da Natureza da Receita Pública: 4º, 5º e 6º Níveis e o Tipo.

Antes de adentrarmos, vale esclarecer uma novidade trazida pelo MTO de 2018, a partir da alteração introduzida pela Portaria SOF nº 45 de 26 de agosto de 2015:

“Foram reservados 4 dígitos para desdobramentos com a finalidade de identificar peculiaridades de cada receita, caso seja necessário. Desse modo, esses dígitos podem ou não ser utilizados conforme a necessidade de especificação do recurso.

No caso de receitas exclusivas de Estados e Municípios o quarto dígito utilizará o número “8” (Ex.: 1.9.0.8.xx.x.x – Outras Receitas Correntes exclusivas de Estados e Municípios).”

MTO (2018, p. 21).

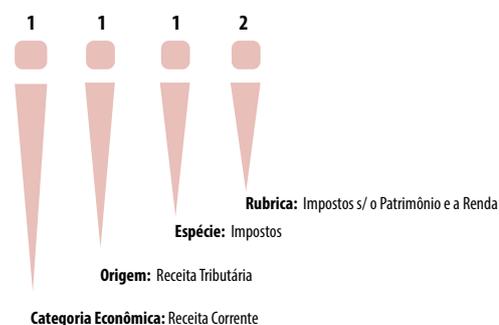
Explicamos! Esses quatro dígitos são justamente os que vou esclarecer a vocês nesse item, quais sejam: rubrica, alínea e subalínea. O MTO (2018) os denomina de “DESDOBRAMENTOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE PECULIARIDADES DA RECEITA”, na página 21. Saliento que os três níveis continuam.

A primeira mudança relaciona-se à subalínea que passa a ter apenas um dígito. A segunda mudança é que a Portaria traz na classificação o 8º dígito (neste caso, o 7º nível), que se refere ao “Tipo”, sobre o qual trataremos mais adiante. Então, precisamos entender que a Portaria mencionada, “fala” da mesma coisa, de forma diferente, trazendo essas alterações a partir da rubrica (4º nível).

Agora, vamos continuar detalhando o código da receita no orçamento?

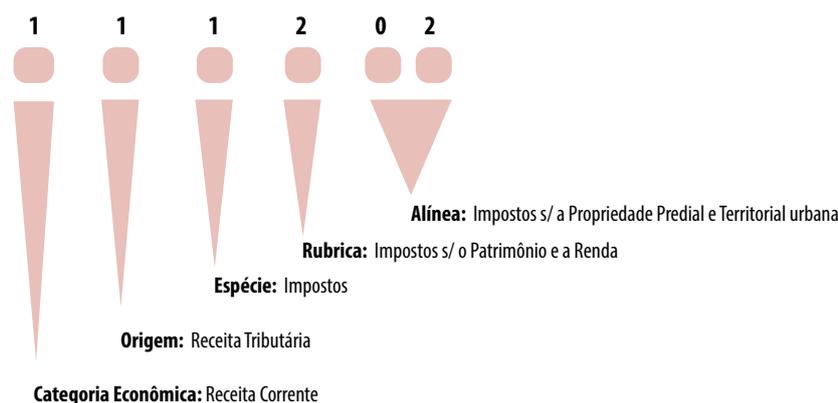
4º Nível: RUBRICA

Agrega determinadas espécies de receitas cujas características próprias sejam semelhantes entre si; dessa forma, detalha a espécie, por meio da especificação dos recursos financeiros que lhe são correlatos. Exemplo: A Rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda” é detalhamento da Espécie “Impostos” (BRASIL, 2012, p.120).



5º Nível: ALÍNEA

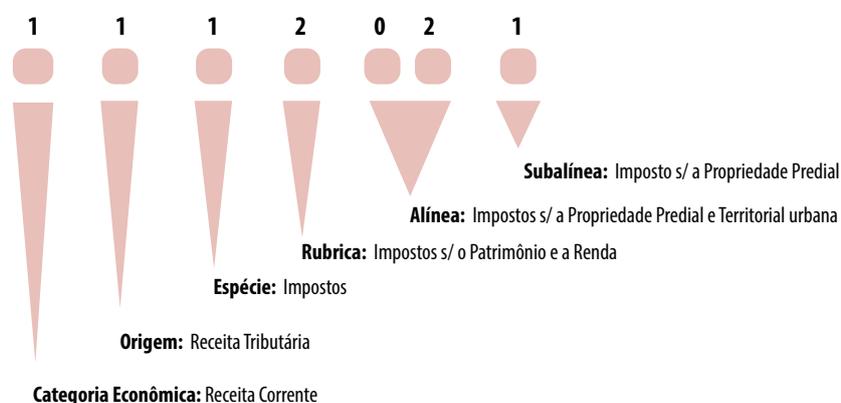
O Ementário de Receitas Públicas (2012) expõe que a alínea é o detalhamento da Rubrica e exterioriza o “nome” da receita que receberá o registro pela entrada de recursos financeiros. Exemplo: A Alínea “Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” é o detalhamento da Rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”. Podemos afirmar que é o detalhamento com dois dígitos que **distingue a receita propriamente dita**, registrando a entrada de recursos financeiros.



6º Nível: SUBALÍNEA

Dando seguimento à exemplificação que iniciamos desde o 1º Nível, a subalínea, o 6º nível, de acordo com o Ementário de Receitas Públicas (2012) constitui o nível mais analítico da receita, utilizado quando há necessidade de se detalhar a Alínea com maior especificidade. Todavia, o MTO (2018), como citado no início do item 2.2.2, traz a possibilidade do 7º nível, que fica a cargo de cada ente federado.

Percebam que a subalínea constitui o nível mais analítico da receita, utilizado quando há necessidade de se detalhar a Alínea com maior especificidade, portanto, também é facultativo.



Vimos como se compõe o código da classificação da receita quanto à sua natureza, pois ela é de extrema relevância na elaboração e execução do orçamento. Perceba que a subalínea passou a ter 1 dígito apenas, após a Portaria nº 45 da Secretaria do Orçamento Federal de 2015.

1º Nível - Categoria Econômica
2º Nível - Origem
3º Nível - Espécie
4º Nível - Rubrica
5º Nível - Alínea
6º Nível - Subalínea

Todavia, vale observar que a Portaria SOF nº 45 , de 26 de agosto de 2015 trouxe uma nova roupagem para a classificação da receita pública. Observe o próprio texto do Diploma legal:

Art. 1º Publicar o desdobramento da classificação da receita a ser utilizada pela União para o atendimento de suas peculiaridades, na forma do Anexo a esta Portaria.

§ 1º As naturezas de receita constantes do Anexo são apenas as agregadoras, terminadas com dígito “0”.

§2º Ficam criadas automaticamente, para todos os fins, as naturezas valorizáveis, terminadas em “1”, “2”, “3” e “4”, conforme a seguinte discriminação:

I- “1”, quando se tratar da arrecadação Principal da receita;

II- “2”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da respectiva receita;

III- “3”, quando se tratar de Dívida Ativa da respectiva receita; e

IV- “4”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita.

(Trecho da Portaria SOF nº 45, de 26 de agosto de 2015)

Logo abaixo, trataremos da recente mudança na classificação da receita, constante no MTO (2018).

TIPO

De acordo com o MTO (2018, p.22):

“O tipo, correspondente ao último dígito na natureza de receita, tem a finalidade de identificar o tipo de arrecadação a que se refere aquela natureza, sendo:

- “0”, quando se tratar de natureza de receita não valorizável ou agregadora;
- “1”, quando se tratar da arrecadação Principal da receita;
- “2”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da respectiva receita;
- “3”, quando se tratar de Dívida Ativa da respectiva receita; e
- “4”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita.

Assim, todo código de natureza de receita será finalizado com um dos dígitos mencionados, e as arrecadações de cada recurso – sejam elas da receita propriamente dita ou de seus acréscimos legais – ficarão agrupadas sob um mesmo código, sendo diferenciadas apenas no último dígito [...].”

(MTO, 2018, p.22)

Com essa novidade, vejam que a identificação da receita fica mais acertada pois traz o tipo de arrecadação atrelado àquela receita codificada.

Outra modificação trazida pela Portaria SOF Nº 45, de 26 de agosto de 2015, que dispôs sobre o desdobramento da classificação por natureza de receita para aplicação no âmbito da União, foi a publicação das naturezas agregadoras, ficando criadas automaticamente, para todos os fins, as naturezas valorizáveis, terminadas em “1”, “2”, “3” e “4”. Subentende-se, portanto, que a aplicabilidade desse desdobramento se reserva a União.

Observem o quadro posto pelo MTO (2018):

Dígito:	1°	2°	3°	4° a 7°	8°	Descrição-padrão dos Códigos de Tipo:
Significado:	Cat. Econ.	Origem	Espécie	Desdobramentos	Tipo	
Código					0	Natureza Agregadora
					1	Receita Principal
	x	x	x	x . xx . x	2	Multa e juros da receita Principal
					3	Dívida Ativa da Receita Principal
					4	Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal

Fonte: MTO, 2018, p.22

Esse esquema é para elucidar o que até aqui tratamos da classificação da Receita Pública e suas alterações a partir de 2015.



Fonte: Elaboração própria, com base na Portaria nº45/2015 e MTO, 2018.

Perceba que com a nova classificação, a subalínea passa a ter apenas um dígito e agora, há o nível 8º, cuja finalidade é identificar o tipo de arrecadação a que se refere aquela receita codificada. O MCASP, 2017 traz um exemplo esclarecedor:

C	Categoria Econômica	1	Receita Corrente
O	Origem	1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
E	Espécie	1	Impostos
DDDD	Desdobramento para identificação das peculiaridades	3011	Impostos sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
T	Tipo	1	Principal

Fonte: MCASP, 2017, p. 38, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários

Não esqueça!

[...] a natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas; por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias.

Na União, para o exercício de 2016, incluindo a elaboração do Orçamento, entrou em vigor a nova estrutura de codificação das Naturezas de Receita, de forma a prover melhorias na estrutura de formação dos códigos da classificação, aplicando lógica integralmente voltada para a gestão das receitas orçamentárias.

A nova codificação estrutura os códigos de forma a proporcionar extração de informações imediatas, a fim de prover celeridade, simplicidade e transparência, sem a necessidade de qualquer procedimento paralelo para concatenar dados.”

(MCASP, 2017, p.37)

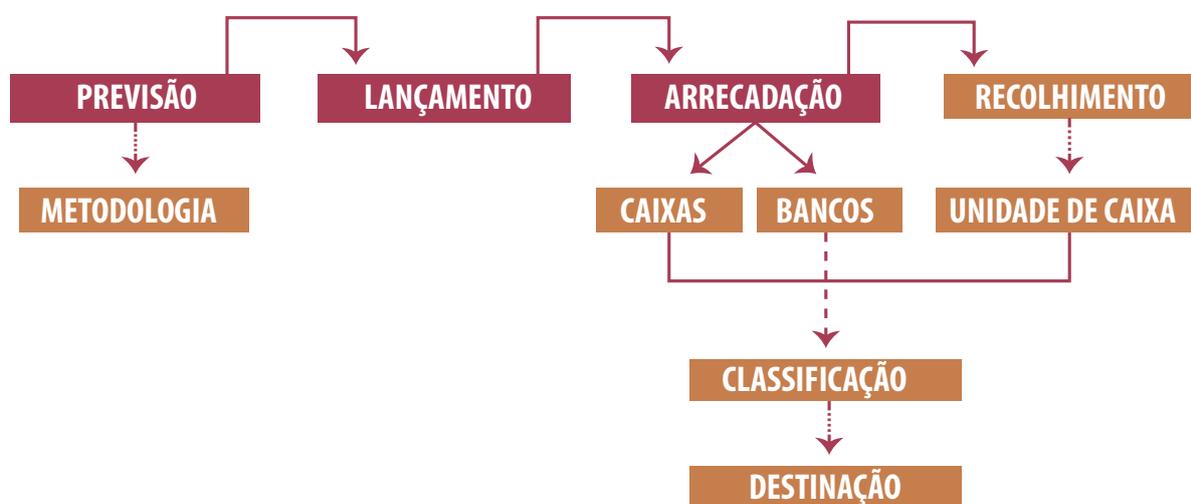
A seguir, vamos entender como se processa a receita, quais suas etapas e como cada uma delas se caracteriza.

2.2.3 - Etapas da Receita Pública

Já sabemos que as receitas públicas referem-se aos recursos que o Estado arrecada para dar contas das suas despesas. Estas, por sua vez, correspondem aos desembolsos financeiros efetuados pelo Estado no atendimento às necessidades públicas;

Também aprendemos que no orçamento público as receitas são estimadas e as despesas fixadas. A previsão há que ser bastante rigorosa, pois consistirá de base para a fixação da despesa. Mas, tanto a receita como a despesa passam por fases para sua realização. Aqui nesse item 2.2.3 trataremos das fases ou etapas percorridas pela receita. Vamos lá?

O esquema abaixo traz essas etapas:



Fonte: Notas de aula de Omar P. Dias (Conselheiro do TRE/Rondônia) a partir de dados disponíveis em www.stn.fazenda.gov.br, 2014.

Cabe uma observação importante quanto a essas etapas. Segundo o MTO (2018), nem todas as etapas citadas ocorrem para todos os tipos de receitas orçamentárias. Pode ocorrer arrecadação de receitas não previstas, e também das que não foram lançadas, como é o caso de uma doação em espécie recebida pelos entes públicos.

a) **PREVISÃO:** A previsão de receitas é a etapa que antecede a fixação do montante de despesas que irá constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo. Essa fase não consta na Lei 4320/64 como fase da execução da receita orçamentária, essa fase é mais utilizada pela Doutrina; Tal fase é do planejamento da receita. Dessa forma, objetivando atender ao Princípio da Legalidade, o Estado deve planejar a arrecadação de receitas e a realização de despesas e submeter à apreciação do Poder Legislativo, legítimo representante dos cidadãos.

Perceba!

A execução é a etapa em que há o reconhecimento da receita e seu efetivo recolhimento aos cofres públicos.

Depois de prevista na LOA, a receita é posteriormente executada. A Lei nº 4.320/64 estabelece três fases da execução da receita orçamentária, conforme mencionado.

b) **LANÇAMENTO:** Primeira fase da execução. É aqui em que há o reconhecimento da receita e seu efetivo recolhimento aos cofres públicos. Depois de prevista na LOA a receita é posteriormente executada. A Lei nº 4.320/64 estabelece três fases da execução da receita orçamentária. Veja o que nos diz os artigos 52 e 53 deste Diploma Legal:

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Chamo sua atenção que o imposto direto é aquele cobrado ao contribuinte que paga o imposto diretamente para o Estado, como, por exemplo, o IPTU ou o IPVA. Assim, o ente estatal sabe quem de fato arcou com o pagamento do imposto.

c) **ARRECADADAÇÃO:** Essa é a fase em que o contribuinte ou devedor efetua o pagamento. Assim, a arrecadação consiste na entrega realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro Nacional. O recurso financeiro ainda não está disponível para o Estado.

Veja o que Lei nº 4.320/64 traz sobre essa fase:

Art. 55. Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadarem.

É nesta fase (e não na próxima, a do recolhimento) que a receita é considerada realizada no orçamento, para fins de seu acompanhamento e execução.



Figura: Freepik

**Ah!!
Então é essa a fase da realização
da receita do orçamento na
arrecadação!**

d) **RECOLHIMENTO:** O artigo 56 da Lei 4320/64 nos diz que o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. É nessa fase que os recursos financeiros adentram no caixa único do governo.

Assim, observando-se o Princípio da Unidade de Caixa, o recolhimento da receita consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira. É nesse estágio que todas as receitas provenientes de operações de crédito legalmente autorizadas adentram aos cofres públicos.

O item a seguir 2.3 iniciarão vocês nos estudos acerca de outras classificações da receita pública mas antes, vamos testar os nossos conhecimentos com três questões sobre esse item 2.2.



Atividade

Nas questões 16, 17 e 18, julgue em V ou F:

Questão 16- A classificação da receita por natureza é utilizada por todos os entes da Federação e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos.

Questão 17- Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do mesmo ente federativo. São novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente.

Questão 18- São exemplos de receitas de capital: Receita Patrimonial, Receita Agropecuária, Receita Industrial e Receita de Serviços.

2.3- PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Há diversas classificações referentes à receita orçamentária, entretanto, trataremos aqui das principais, que têm desdobramentos para o estudo contábil.

2.3.1- Por Fonte de Recursos

Essa classificação orçamentária busca identificar as origens dos ingressos financeiros que financiam os gastos públicos. Determinadas Naturezas de Receita, são agrupadas em Fontes de Recursos obedecendo a uma regra previamente estabelecida.

Por meio do orçamento público, essas Fontes são alocadas em determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Esta classificação nos ensina a correspondência que há entre as fontes de financiamento e os gastos públicos, pois exterioriza quais são as Receitas que financiam determinadas Despesas. A Figura 7 ilustra essa classificação.

1º DÍGITO	2º e 3º DÍGITOS
Grupo Fontes de Recursos	Especificação das Fontes de Recursos
1 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente;	Exemplos: Fonte 100 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Recursos Ordinários (00);
2 Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente;	Fonte 152 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Resultado do Banco Central (52);
3 Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores;	Fonte 150 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Recursos Próprios Não - Financeiros (50);
6 Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores; e	Fonte 250 Recursos de Outras Fontes- Exercício Corrente (2); Recursos Próprios Não - Financeiros (50);
9 Recursos Condicionados	Fonte 300 Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores (3); e Recursos Ordinários (00);

Figura 7- Classificação da Receita quanto à fonte de Recursos

Fonte: MTO (2015)

Então, segundo esse Manual (2018):

Denomina-se “Fonte/Destinação de Recursos” a cada agrupamento de receitas que possui as mesmas normas de aplicação. A Fonte, nesse contexto, é instrumento de Gestão da Receita e da Despesa ao mesmo tempo, pois tem como objetivo assegurar que determinadas receitas sejam direcionadas para financiar atividades (despesas) do governo em conformidade com Leis que regem o tema (MTO, 2018, p. 24).

Percebe-se que, com esse entendimento, os recursos legalmente vinculados à finalidade específica deverão ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Então, em linhas gerais, segundo o MTO (2018), há destinações vinculadas e não vinculadas:

- a) destinação vinculada: processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma.
- b) destinação não vinculada (ou ordinária): 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. (MTO, 2018, p.25)

Aquela receita com destinação específica, já aprendemos que é a vinculada, estabelecida na Constituição Federal ou em dispositivos legais. Vale mencionar que grande parte dos impostos quando arrecadados só poderão ser utilizados para determinados fins específicos. Apesar da nossa Carta Magna em seu, art. 167, inciso IV, vedar a vinculação da receita de impostos, o mesmo inciso elenca várias exceções.



Dica

A Destinação é considerada **Vinculada** quando a utilização dos recursos for rígida e direcionada pela legislação. Senão, a Destinação é tida como **Ordinária**, ou seja, ocorre quando a utilização dos recursos for livremente planejada.

2.3.2-Quanto ao impacto da receita na situação líquida patrimonial (PL)

RECEITA EFETIVA

Aquela que, no momento do seu reconhecimento, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Sua arrecadação constitui-se em fato contábil modificativo aumentativo.



Figura: Freepik

Vamos a um Exemplo de Receita Efetiva?

Arrecadação de IPI, pois é um tributo recolhido sem que seja registrada nenhuma obrigação correspondente no passivo. Também por ser um imposto indireto, a União não registra antecipadamente, no ativo, o direito de recolher este imposto.

Notou como é fácil? Aumentou o PL da entidade pública, é efetiva; não variou, não é!

Observe a lógica da contabilidade pública: Quando o fato que gera o imposto ocorre, o valor devido é entregue aos cofres públicos pela indústria, sem que haja registro prévio pela contabilidade do direito no ativo, pois é somente com o pagamento do imposto que a União toma conhecimento de sua ocorrência.

Então, guarde: Receita efetiva, no momento do seu reconhecimento, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil modificativo aumentativo.

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE: a receita de impostos é uma receita efetiva, pois especificamente para a União tal receita é sempre efetiva, já que a receita de impostos federais não se precede registro contábil antecipado do valor a receber no ativo.

RECEITA NÃO-EFETIVA

É aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do seu reconhecimento, constituindo fato contábil permutativo.

Vamos a um Exemplo de Receita Não-Efetiva?

– A realização de operação de crédito. Quando há a entrada de recursos financeiros na entidade, aumenta-se a conta corrente, mas, por outro lado, há a obrigação de pagar no passivo, então nada acontece no PL da entidade. Estamos assim, diante de uma receita não efetiva. **Ela movimenta ativos e passivos, mas não o PL.**

Ou seja: Não há alteração na situação líquida patrimonial no momento do seu reconhecimento, pois é um fato contábil permutativo, uma receita por mutação patrimonial. Além da receita orçamentária (ingresso de recurso financeiro no ativo), registra-se de forma concomitante uma variação passiva (obrigação de pagar o empréstimo no passivo), anulando assim o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade.

E o movimento da contabilidade pública?

Além da receita orçamentária arrecadada registra-se, de forma concomitante, conta de variação passiva para anular o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade.

Os sistemas patrimonial, orçamentário e de controle (compensação) são movimentados, mas sem acréscimo patrimonial.

2.3.3- Quanto à dependência da execução orçamentária

RECEITA INDEPENDENTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

São receitas geradas em virtude de fatos que não dependem da execução do orçamento, como ocorre, por exemplo, com a incorporação de doações. Tais receitas não passam pela autorização do Legislativo para serem realizadas.



Figura: Freepik

RECEITA RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

São receitas geradas em virtude da execução do orçamento anual, como ocorre, por exemplo, com a receita de tributos prevista na LOA. Ela é inserida na LOA e aprovada pelo Legislativo. Mas, também há receitas que não constam na LOA e são orçamentárias.

Se confundiu? Explico: Se você foi multada e essa multa é paga, para os cofres públicos essa receita é uma arrecadação que não estava prevista, mas passa pela “execução orçamentária”, ou seja, é arrecadada, mas não estava prevista na LOA.

Então, toda receita prevista na LOA é orçamentária, mas já sabe que há receitas que não estão previstas na LOA e mesmo assim, são orçamentárias, ou seja, passam pela “execução do orçamento”.

Vamos agora responder mais 3 questões de fixação desse item 2.3?



Atividade

Nas questões 19 e 20, julgue-as em V ou F:

Questão 19- Todas as receitas extraorçamentárias, denominadas de recursos de terceiros e que transitam momentaneamente no patrimônio, são receitas não-efetivas, pois com o ingresso no ativo há respectivo registro no passivo da obrigação de devolução, de igual valor.

Questão 20- (ESAF – AFC/CGU, adaptada) O ingresso de recursos oriundos de impostos se caracteriza como uma receita derivada, compulsória, efetiva e primária.

Questão 21- (Agente de Defensoria Pública – Contador – DPE RJ – FCC 2013) As transferências de capital da União para os municípios são consideradas na União como Despesa Orçamentária:

- (A) Efetiva, pois, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial.
- (B) Não Efetiva, pois, no momento de sua realização, constitui fato contábil permutativo.
- (C) Não Efetiva, pois, no momento de seu pagamento, constitui fato contábil permutativo.
- (D) Efetiva, pois, no momento de sua realização, não provoca mudança quantitativa no patrimônio público.
- (E) Não Efetiva, pois, no momento de seu pagamento, reduz a situação líquida patrimonial.

2.4- TÓPICOS ESPECIAIS RELACIONADOS A EXECUÇÃO DA RECEITA

Nesse tópico separei para estudarmos alguns assuntos coadjuvantes pertinentes a Receita Orçamentária: São as Receitas Primárias e Receitas Financeiras qual o seu efeito no resultado primário; Qual o conceito de Receita Corrente Líquida, parâmetro utilizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e por fim, fecho esse item 2.4 com algumas aplicações com Receitas no Orçamento. **Preparados?**

2.4.1- Receitas Primárias X Receitas Financeiras: Efeito no Resultado Primário

O que são Receitas Primárias? Correspondem ao total das receitas orçamentárias deduzidas as operações de crédito, as provenientes de rendimentos de aplicações financeiras e retorno de operações de crédito (juros e amortizações), o recebimento de recursos oriundos de empréstimos concedidos e as receitas de privatizações.

O resultado dessa operação será utilizado para o cálculo do resultado primário.

As receitas primárias ou não-financeiras referem-se, predominantemente, às receitas correntes que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pelo Estado, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das UO's, das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias (MTO, 2017).

O que são Receitas Financeiras?

Segundo o MTO (2018, p.24), as receitas financeiras são aquelas que não alteram o endividamento líquido do Governo (setor público não financeiro) no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo.



Figura: Freepik

São adquiridas junto ao mercado financeiro, decorrentes da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das receitas de aplicações financeiras da União (juros recebidos, por exemplo) e outras.

Importante: Essas receitas NÃO entram no cálculo do Resultado Primário do Governo.

Vejam a figura 8 ilustrativa, vai ajudar a você compreender!

Receita Primária

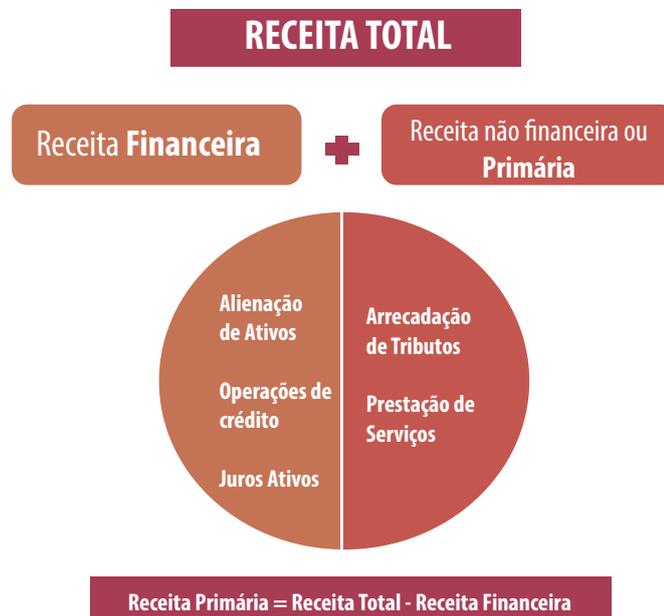


Figura 8- Composição da Receita Total a partir da classificação de Indicador do Resultado Primário do Orçamento Público

Fonte: Notas de aula de Omar P. Dias (Conselheiro do TRE/Rondônia) a partir de dados disponíveis em www.stn.fazenda.gov.br, 2014.

Esse item 2.4.1 tem o objetivo de explicar sob a ótica da receita, a composição do resultado primário, já sinalizado no item 1.4.3. Na Unidade III, você verá como se formam as despesas primárias (e as financeiras), que entram no cálculo do Resultado Primário.

2.4.2- Receita Corrente Líquida (RCL)

A LRF, em seu artigo 2º, inciso IV, traz o conceito de Receita Corrente Líquida- RCL. É o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, de forma consolidada, com algumas deduções.

Deduções da RCL

NA UNIÃO:

- os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal;
- as contribuições mencionadas na alínea 'a' do inciso I e II do art. 195 (previdência social) e Art. 239 da Constituição (PIS/PASEP);

NOS ESTADOS:

- as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional.

EM TODOS OS ENTES FEDERADOS:

- contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema da previdência e assistência social;
- receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal;
- os valores pagos ou recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e do fundo previsto no art. 6º do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (FUNDEB);

Vale mencionar que a RCL é o parâmetro para se calcular os principais limites de gastos, (pessoal, despesas previdenciárias, da reserva de contingência, dívida consolidada, além da realização de operações de crédito e garantias).

Bezerra Filho (2013, p. 103) nos lembra que o principal objetivo da RCL é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites das despesas citadas no parágrafo anterior. Tais limites foram definidos, parte pela LRF e parte por Resoluções do Senado Federal.



Figura 9- Amplitude Temporal para o Cálculo da RCL

Fonte: Elaboração com base no Art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2000.

Essa medida da RCL efetivamente arrecadada guarda grande relevância haja vista que a LRF define limites e restrições para os gastos públicos e a utiliza como referência para os cálculos. Vale mencionar que as receitas intraorçamentárias não ingressam na RCL.

Importante! Na sua apuração, conforme mostra a figura 9, considera-se o mês adotado como base e os onze meses anteriores. Essa amplitude temporal é para neutralizar as oscilações que se dá na execução da receita do governo e não para coincidir com o ano civil. Então, você já entendeu que não há sentido em se calcular a RCL de 1, 2 ou 3 meses, mas de 12 meses.

Todo o inciso IV do Art. 2º da LRF trata da RCL e vale a pena você dar uma conferida!



Figura Pixabay:Acesso em janeiro/2019.

O Demonstrativo da RCL é um dos anexos (ANEXO III) do Relatório Resumido de Execução Orçamentária- RREO exigidos pela LRF e pela Portaria STN nº 560/2001, que devem ser apresentados bimestralmente, conforme preconiza a Constituição Federal/88, em seu artigo 165, § 3º.

2.4.3- Aplicações com Receitas no Orçamento

Nesse item 2.4.3, trarei para você algumas aplicações utilizando “receitas orçamentárias”, para que o entendimento seja mais efetivo sobre essa Unidade II, sobretudo porque estamos em um curso de Ciências Contábeis e a aplicação é de fundamental importância para o nosso ofício, não é verdade?

Aplicação 1: Natureza e Estágio da Receita Orçamentária

A repartição competente de uma entidade pública estadual verificou, em 02/04/2018, a procedência de um crédito referente a aluguel e à pessoa devedora, e inscreveu o débito desta. Em 27/04/2018, o devedor efetuou o pagamento do valor devido em uma instituição financeira autorizada. Em 30/04/2018, o valor pago pelo devedor foi transferido à conta do Tesouro Estadual. De acordo com as determinações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quanto à categoria econômica, o crédito referente ao aluguel classifica-se em que tipo de Receita? Impactou positivamente? Em que data?

Há 5 alternativas para esta questão:

- a) Corrente, sendo que o resultado de execução orçamentária da entidade pública estadual foi impactado positivamente em 30/04/2018.
- b) Patrimonial, sendo que o resultado de execução orçamentária da entidade pública estadual foi impactado positivamente em 02/04/2018.
- c) de Capital, sendo que o resultado de execução orçamentária da entidade pública estadual foi impactado positivamente em 30/04/2018.
- d) Patrimonial, sendo que o resultado de execução orçamentária da entidade pública estadual foi impactado positivamente em 27/04/2018.
- e) Corrente, sendo que o resultado de execução orçamentária da entidade pública estadual foi impactado positivamente em 27/04/2018.

Qual você marcaria?

Claro que sim! Exatamente, a alternativa E!

Veja que, ao consultar o MTO, 2018 ou MCASP, você verá que aluguéis são receitas correntes e o impacto no orçamento só se deu em 27/04/2018, por quê? Foi nessa data que houve a arrecadação, e esse é o estágio da realização da receita no orçamento.

Aplicação 2: Categoria Econômica da Receita Orçamentária

(ALEPE – Analista Legislativa – Especialidade Contabilidade – FCC – 2014) O Balancete de Verificação de um determinado ente público mostrou os seguintes saldos de receitas, em reais:

Receita tributária	500.000
Alienação de bens	450.000
Receita de contribuições	400.000
Operações de crédito	350.000
Receita de serviços	300.000
Amortização de empréstimos	250.000

De acordo com as informações, o saldo das receitas correntes é de:

- (A) 900.000 (B) 1.050.000 (C) 1.200.000 (D) 1.250.000 (E) 1.350.000

Qual alternativa você marcaria? Vamos ver o que a Lei 4320/64 preconiza sobre o conceito de receitas correntes?

Segundo a Lei nº 4.320/64, são Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Assim, para resolver a questão basta identificar essas receitas na questão:

Receitas Correntes	Valor (R\$)
Receita Tributária	500.000,00
Receita de Contribuições	400.000,00
Receita de Serviços	300.000,00
Total	1.200.000,00

Você acertou? Resposta: D

Aplicação 3: Receita Orçamentária quanto ao impacto da receita na situação líquida patrimonial (PL)

(Analista Judiciário - Contabilidade - TRT5 - FCC – 2013-adaptada) Considere os fatos relacionados, a seguir, referentes ao exercício financeiro de 20X1 de uma determinada entidade do setor público e calcule a RECEITA REALIZADA NO ORÇAMENTO e quais as RECEITAS EFETIVAS:

- Previsão da receita e fixação da despesa, referentes à aprovação do orçamento com base na Lei Orçamentária Anual, no valor de R\$ 10.000.000,00.
- Obtenção de Empréstimo por Antecipação da Receita Orçamentária no valor de R\$ 900.000,00.
- Lançamento e arrecadação de tributos no valor de R\$ 2.000.000,00.
- Lançamento e arrecadação de receitas de serviços no valor de R\$ 4.150.000,00.
- Recebimento de créditos não tributários inscritos em dívida ativa no valor de R\$ 990.000,00.
- Contratação de operações de crédito para compra de bens móveis no valor de R\$ 2.999.000,00.
- Abertura de créditos adicionais especiais no valor de R\$ 25.000,00, em julho de 2012.

Analisemos agora só o que há de receitas nesses fatos! Vale fazer observação sobre os créditos adicionais, que são abertos durante a execução do orçamento, nesse caso, como são especiais, serão abertos para uma nova dotação no orçamento. Dito de outra forma, para fazer novas despesas. Então, você já notou que os créditos adicionais são saídas de recursos e não receitas. Dessa forma, pode-se retirar do cálculo solicitado. Veremos esse assunto de Créditos Adicionais na Unidade III, ok?



Figura: Marccone Silva

Lembro que a realização da receita no orçamento se dá na **ARRECADAÇÃO!** Logo, a **receita realizada = receita arrecadada**

Receita Realizada = 2.000.000,00 + 4.150.000,00 + 990.000,00 + 2.999.000,00 = **R\$ 10.139.000,00**

E o que são receitas efetivas? Está lembrando?

São aquelas que impactam positivamente no patrimônio líquido da entidade pública. E nesse rol, as únicas são:

Receitas Tributárias:	2.000.000,00	
Receitas de serviços:	4.150.000,00	
Total:	6.150.000,00	OK!

Você acertou? Parabéns!

Agora que estamos finalizando o item 2.4, vamos responder àquelas 3 questões que vocês já sabem!



Atividade

Analise as questões 22 e 23 e julgue-as como V ou F:

Questão 22- (TRT 17ª Região – Analista – Contabilidade – CESPE 2009) A receita pública somente pode ser considerada orçamentária se estiver incluída na lei orçamentária anual.

Questão 23- (CESPE / Órgão: Polícia Federal - Perito Criminal Federal - Área 1-2018) A receita obtida por um ente público, quando oriunda da exploração ordenada de recursos naturais vegetais em ambiente natural e protegido, integra a categoria econômica receita corrente.

Questão 24- (FNDE) As receitas que afetam o resultado econômico do governo apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais são:

- a) todas as de mutação. b) todas as efetivas. c) todas as correntes.
d) todas as de capital. e) todas as receitas, sejam correntes ou de capital.

RESUMO DA UNIDADE II: Estudamos os principais aspectos relacionados aos Procedimentos Contábeis Orçamentários da receita orçamentária (ou pública conforme o MCASP, 2012). Foi possível vermos que há 3 óticas da receita: a da contabilidade pública, a da gestão fiscal e a do orçamento, e percebemos que há sutis diferenças na sua concepção. Também estudamos a receita, suas classificações (a mais indicadas para a matéria) e alguns tópicos especiais como o detalhamento maior acerca das Receitas Primárias X Receitas Financeiras e o seu Efeito no Resultado Primário, a Receita Corrente Líquida, e por fim, algumas aplicações com Receitas no Orçamento. Claro que partiremos agora para entender o lado das despesas orçamentárias! Vamos?

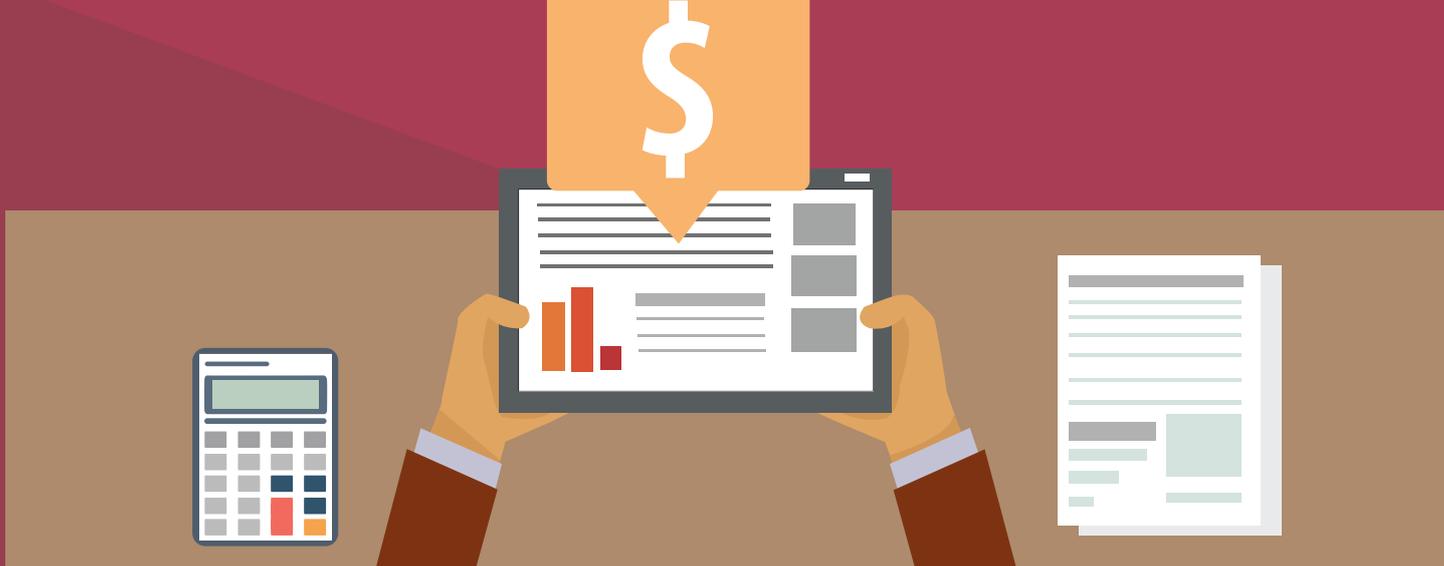


Ilustração: Marcone Silva

3- PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS: DESPESA ORÇAMENTÁRIA

3.1- ÓTICAS DA DESPESA PÚBLICA

Nesse item, vamos aprender que, como do lado da receita pública, a Despesa Pública também pode ser analisada sob a ótica da Contabilidade Pública, a ótica da Gestão Fiscal e a ótica do Orçamento. **Vamos avançar?**

3.1.1- Despesa Pública sob a ótica da Contabilidade Pública

Como já mencionado quando tratamos de “receita pública”, a contabilidade pública tem uma atribuição mais abrangente ao considerar que irá prestar informações não apenas sob o enfoque patrimonial, mas também sob o enfoque orçamentário. Dessa forma, a contabilidade pública necessita classificar e registrar os fatos administrativos de forma específica e diferenciada. Vem a seguinte questão:

Como a contabilidade pública classifica despesa pública?

Considera-se como qualquer desembolso financeiro, independente se modifiquem negativamente o patrimônio líquido.

A contabilidade pública apenas classifica e denomina o desembolso financeiro como despesa, todavia, as informações posteriormente geradas serão suficientes para que se possa verificar se de fato a despesa ocorreu sob o enfoque patrimonial ou sob o enfoque orçamentário, ou mesmo se a despesa é efetiva, ou seja, executou orçamento e reduziu o PL da Entidade ao mesmo tempo.

Isso significa, que haverá registro contábil, independente de como o recurso sai da entidade, ainda que seja extraorçamentário.

Vamos a um exemplo?

Compra à vista de um veículo por R\$ 50 mil

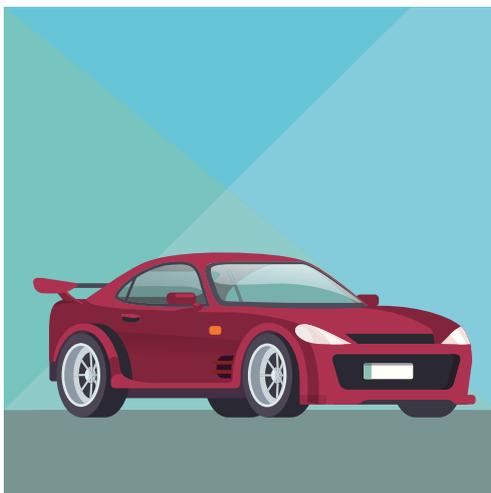
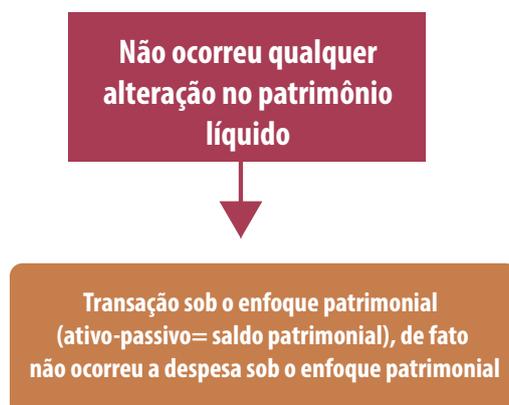


Figura: Marcone Silva

Para a contabilidade pública, os R\$ 50 mil de recursos financeiros que saem do patrimônio público são classificados como despesa pública. É uma despesa orçamentária de capital, e o efeito no patrimônio é idêntico ao da contabilidade privada, um fato permutativo.

O que observamos nessa transação?

Que, apesar da contabilidade pública classificar os R\$ 50 mil de recursos financeiros que saem como despesas públicas, há o registro concomitante do ingresso do veículo.



Nesse exemplo, observa-se que a despesa não foi efetiva, pois ao comprar o veículo, houve o aumento do ativo, mais o surgimento da obrigação de pagar. Por isso, nesse momento,

não houve redução do PL da Entidade pública. Posteriormente, quando o veículo for entregue (momento da liquidação da despesa), a contabilidade registrará a depreciação, que será a variação para menos do PL da entidade, ou seja, será uma variação patrimonial diminutiva (VPD). Veremos esse assunto no detalhe na disciplina Contabilidade Governamental.

DESPESA NÃO EFETIVA: Δ do passivo ou do ativo \rightarrow Não há REDUÇÃO no PL

DESPESA EFETIVA: Δ do passivo ou do ativo \rightarrow Há REDUÇÃO no PL

Vale mencionar que essas despesas são orçamentárias, diferentes das despesas ou desembolsos extraorçamentários que, além de variarem o PL, são recursos financeiros transitórios e que o Estado não pode de nenhuma forma empregar, ou seja, o Estado faz o papel de depositário desses valores e repassam para quem é de direito, no momento pertinente.

Vamos entender melhor?

Uma caução contratual consiste em uma receita ou ingresso extraorçamentário no momento da assinatura de um contrato (quando o valor adentra nos cofres públicos) e é uma despesa ou desembolso extraorçamentário no momento em que o Estado devolve à outra parte do Contrato, o valor da caução recebida. Percebeu a dinâmica? O Estado guarda o valor financeiro, mas não pode usá-lo; e esse trânsito reflete o movimento de recursos que não participam da execução orçamentária, afinal, eles não podem ser usados pelo Estado, então, não há lógica da sua participação no orçamento



Figura: Marcone Silva

3.1.2- Despesa Pública sob a ótica da Gestão Fiscal

Início lembrando-lhe o que está posto pelo Tribunal de Contas da União e que já mencionamos aqui quando tratamos de receita sob a ótica da gestão fiscal. Segundo o Acórdão TCU 27 de 21 de janeiro de 2009, os conceitos de receita e despesa dependem do ambiente no qual são consideradas (ROSA, P.187, 2013).

Veja o que traz o ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL da STN (pp.13-14, 2018)

“DESPESAS PRIMÁRIAS

O cálculo do resultado primário é feito considerando-se as despesas que efetivamente saíram do caixa do governo. Para fins de transparência, contudo, são demonstrados também a previsão atualizada e os demais estágios de execução orçamentária dessas despesas. Também são evidenciadas as despesas deduzidas do cálculo do resultado primário, tais como os pagamentos de juros e encargos da dívida e suas respectivas amortizações.

DOTAÇÃO ATUALIZADA

Identifica o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos e ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações e cancelamentos correspondentes.

A limitação de empenho, se ocorrer, não afetará a dotação autorizada, mas apenas restringirá a emissão de empenho.

DESPESAS EMPENHADAS

Identifica as despesas empenhadas até o bimestre do exercício de referência.

O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

DESPESAS LIQUIDADAS

Identifica as despesas liquidadas até o bimestre do exercício de referência. Deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas.

A liquidação é o segundo estágio da execução da despesa, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios da entrega do material ou serviço.

DESPESAS PAGAS

Identifica as despesas pagas até o bimestre do exercício de referência.

O pagamento de uma despesa consiste em adimplir a obrigação por meio da entrega de recursos financeiros a terceiros, após a regular liquidação.

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS PAGOS

Registra o pagamento de restos a pagar processados no exercício de referência, independentemente do período em que ocorreu a inscrição em restos a pagar.

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Registra a liquidação (restos a pagar não processados liquidados) e o pagamento (restos a pagar não processados pagos) de restos a pagar não processados no exercício de referência, independentemente do período em que ocorreu a inscrição em restos a pagar.”

Apesar de termos tratado do tema “resultado primário” no item 1.4.3, ou seja, da gestão fiscal do governo, neste item 3.1.2, estamos particularmente tratando das despesas primárias, que compõem o cálculo do resultado primário e não-primárias (ou financeiras) que entram no cálculo do resultado nominal mas não no resultado primário.

Assim, as “**Despesas primárias ou fiscais**” representam o total das despesas públicas (orçamentárias), deduzidos os valores referentes ao pagamento dos juros e do principal da dívida. São elas que entram no cálculo do Resultado Primário, considerado importante pelo governo. Todavia, vale refletir que nessa conta não entra as mais vultosas despesas que o governo tem com a dívida pública.

Ou ainda: As despesas primárias correspondem ao total das despesas orçamentárias deduzidas as despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido.

Vejamos um exemplo para você compreender se o Resultado Primário é ou não o mais indicado para sabermos a situação do orçamento do governo.

Receitas Primárias.....	100.000
Despesas Primárias.....	(50.000).
= Resultado Primário.....	50.000
Pagamento de Juros.....	(80.000)
Déficit Nominal.....	30.000

Percebeu a diferença? Então você acabou de aprender como se calcula o RESULTADO NOMINAL DO ORÇAMENTO.

Observe a figura 10 que evidencia o que se pode designar como despesas primárias (as que entram no cálculo do Resultado Primário) e não primárias (ou financeiras, mas que entram no cálculo do Resultado Nominal)

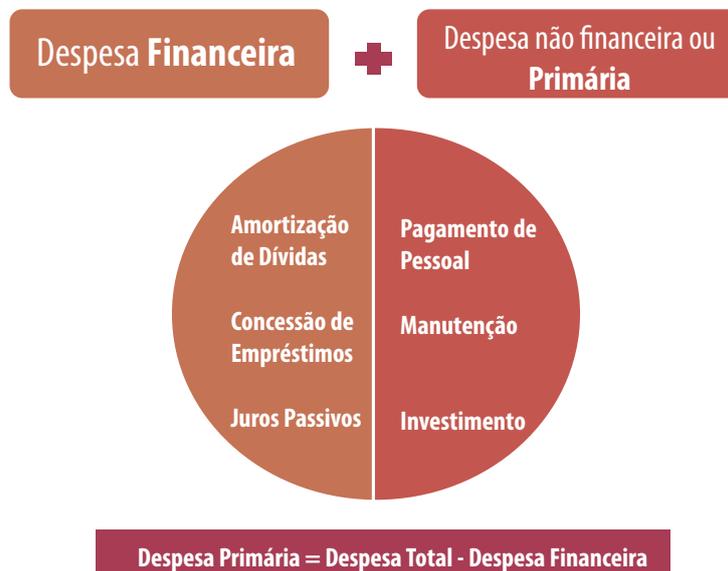


Figura 10- Composição das Despesas sob a Ótica da Gestão Fiscal

Fonte: Notas de aula de Omar P. Dias (Conselheiro do TRE/Rodônia) a partir de dados disponíveis em www.stn.fazenda.gov.br, 2014.

Perceba na composição e discriminação das despesas da figura 10 que apenas as despesas que impactam na sociedade é que entram no cálculo no resultado primário ou fiscal do Governo.

3.1.3- Despesa Pública sob a ótica do Orçamento

Já sabemos que como instrumento de planejamento de qualquer entidade público, o orçamento público representa um fluxo previsto dos ingressos e das aplicações de recursos no exercício financeiro.

Como já citado no item 2.1.3, os arts. 2º, 3º, 6º, 9º, 11, 35, 56 e 57 da Lei nº 4.320, de 1964, os Manuais Técnicos do Orçamento e o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público –MCASP nas suas várias edições da Secretaria do Tesouro Nacional normam a matéria “Orçamento”, tanto sobre as receitas (que já vimos na Unidade II) quanto as despesas que começamos a estudar.

As despesas são demonstradas na LOA a partir de tabelas onde se pode visualizar a destinação dos recursos por cada órgão da administração e pela finalidade da despesa, demonstrando o quanto poderá ser gasto para tal finalidade. Essas despesas são identificadas através de um código e de uma descrição (SANTOS et all, CADERNOS DE ESTUDOS I, 2011).

O MCASP (2017, p.69) conceitua a despesa orçamentária pública como o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extraorçamentários.

Vale lembrar que o art. 35 da Lei nº 4.320/1964 coloca que:

Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Ou seja, pode-se considerar as despesas orçamentárias as realizadas no exercício na etapa do empenho, e não do pagamento como todos acham.



Figura 11: Classificação da despesa quanto à forma de desembolso (segundo a doutrina majoritária e a Secretaria do Tesouro Nacional).

Fonte: MCASP, 2016

Ainda o MCASP (2016, p.69) coloca que:

“[...] despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada. Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.”

Assim, um pagamento de um valor referente a “Restos a Pagar” que foi empenhado no Exercício X1, e quando pago no Exercício financeiro X2 é um dispêndio extraorçamentário, haja vista que o empenho, que a realização da despesa no orçamento, aconteceu no Exercício anterior e só foi pago no seguinte.



Figura: Freepik

E Despesas Orçamentárias?

São as despesas públicas no sentido estrito, que formam o conjunto dos gastos públicos autorizados pela LOA ou de créditos adicionais (veremos esse assunto nessa Unidade III ainda), devendo essas despesas deixar claros a política econômico-financeira e o programa que o Governo deseja executar com o objetivo precípua de satisfazer as necessidades públicas.

Vamos a alguns exemplos de despesas orçamentárias?

- material de consumo
- despesas com pessoal
- construção de hospital e escolas
- Pagamento de operações de crédito recebidas
- aluguéis de imóveis utilizados pelos órgãos públicos
- Pagamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública

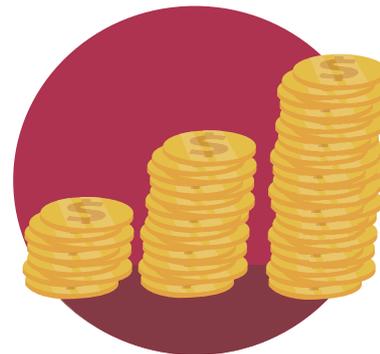


Figura: Marcone Silva

É preciso que você tenha clareza no entendimento do que seja despesa orçamentária, pois essa é a ótica mais importante para essa disciplina, ok?

Vamos agora fazer 3 questões sobre esse item 3.1?



Atividade

Analise as questões 25, 26 e 27 como V ou F:

Questão 25- A despesa na Administração Pública é constituída pela obrigação de desembolso financeiro por parte dos cofres do Estado, objetivando financiar as ações do governo bem como cumprir outras determinações impostas por leis, contratos (caução, fianças) etc.

Questão 26- Despesa Orçamentária não-efetiva é aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) não constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.

Questão 27- No encerramento do exercício, geralmente, ficam resíduos da despesa – “Restos a Pagar”. O seu pagamento deverá ser efetuado no próximo exercício, através da despesa extraorçamentária, não podendo ser orçamentária, pois já foi apropriada na execução orçamentária do exercício anterior.

3.2- DESPESA ORÇAMENTÁRIA

3.2.1- Programação Qualitativa X Programação Quantitativa

O programa de trabalho, que define qualitativamente a programação orçamentária, deve responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar. (MTO, 2018)

BLOCOS DA ESTRUTURA	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual Orçamento?
Classificação Institucional	Órgão Unidade Orçamentária	Quem é o responsável por fazer?
Classificação Funcional	Função Subfunção	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
Estrutura Programática	Programa	Qual o tema da Política Pública?
Informações principais do Programa	Objetivo	O que se pretende alcançar com a implementação da Política Pública?
	Iniciativa	O que será entregue pela Política Pública?
informações Principais da Ação	Ação	O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa?
	Descrição	O que é feito? Para que é feito?
	Forma de Implementação	Como é feito?
	Produto	O que será produzido ou prestado?
	Unidade de Medida	Como é mensurado?
	Subtítulo	Onde é feito? Onde está o beneficiário do gasto?

Figura 12- Programação Qualitativa do Orçamento Público

Fonte: MTO, 2018.

As despesas orçamentárias devem ser classificadas conforme os anexos da Lei Federal nº 4.320/64 que, depois de várias atualizações, estão consolidados nos critérios seguintes: institucional, funcional, programática; e natureza das despesas.

A figura 12 deixa claro tais classificações, exceto a natureza da despesa que faz parte da programação quantitativa e a estudaremos com maior profundidade, pois sua numeração no orçamento identifica a despesa de forma específica, sob a ótica econômico-financeira.

Logo, o nosso foco será aqui da classificação “natureza das despesas”, mas deixo a indicação de leitura do MTO (2018) para saber das demais classificações.

Já, a programação orçamentária quantitativa tem duas dimensões: a física e a financeira. A dimensão física define a quantidade de bens e serviços a serem entregues.

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Meta Física	Quando se pretende entregar no exercício?

Figura 13 - Como se pode apresentar a Programação Quantitativa

Fonte: MTO, 2018.

A dimensão financeira estima o montante necessário para o desenvolvimento da ação orçamentária de acordo com os seguintes classificadores:

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Natureza da Despesa	
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de natureza da Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?
Elemento de Despesa	Quais os insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
Identificador de Uso (IDUSO)	Os recursos são destinados para contrapartida?
Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa?
Identificador de Doação de operação de Crédito (IDOC)	A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?
Identificador de resultado Primário	Qual o efeito da despesa sobre o Resultado Primário da União?
Dotação	Qual o montante alocado?

Figura 14- Programação quantitativa- dimensão financeira

Fonte: MTO, 2018 com adaptações próprias.

O nosso estudo terá o **foco principal** a “Natureza da despesa”, mas também trataremos da “Fonte de Recursos”, como está indicado na figura 14.

Percebeu que a despesa sob os enfoques Institucional, Funcional e Programático apresenta uma abordagem de cunho político-gerencial? Pois é, esses enfoques (da

programação qualitativa) tratam da aplicação dos recursos públicos dos órgãos e das metas governamentais a eles inerentes.

Veja uma outra demonstração que classifica a Despesa e aponta o foco do nosso estudo na figura 15:

CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA



Figura 15- Despesa Orçamentária e diversas classificações

Com a edição da Portaria SOF nº 576, de 1990, a codificação da despesa por categorias econômicas, prevista pela nº 4.320/64 foi alterada para uma nova classificação, agora denominada NATUREZA DA DESPESA, é ela que vamos estudar no item a seguir. Vamos lá?

3.2.2- Natureza da Despesa Orçamentária: 1º e 2º Níveis

Um novo ementário da despesa por natureza da despesa foi posto pela Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001 trazendo uma nova estrutura de codificação para uso nos orçamentos das Administrações Públicas federal, estadual e municipal, buscando maior padronização para consolidar as Contas Públicas Nacionais, atendendo assim ao art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, a nova classificação da despesa (com a Portaria STN/SOF/2001), segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I - categoria econômica;
- II – grupo de natureza da despesa;
- III – elemento de despesa.

A classificação da despesa segundo a sua natureza possui números de codificação exemplificados e estruturados através das letras “c.g.mm.ee.dd” (art. 5º, Portaria STN/SOF nº 163/01). O conjunto de informações que formam o código é conhecido como **classificação por natureza da despesa** e informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento.

CODIFICAÇÃO DA NATUREZA DA DESPESA

1º nível	“c”	Categoria econômica
2º nível	“g”	Grupo de natureza da despesa
3º nível	“mm”	Modalidade de Aplicação
4º nível	“ee”	Elemento de despesa
5º nível	“dd”	Desdobramento facultativo do elemento de despesa

Fonte: Elaboração com base na Portaria STN/SOF Nº 163/2001.

Ressalto que o desdobramento do elemento da despesa é facultativo (5º nível). Portanto, atenção, seu uso não é obrigatório para os entes federados, mas a União utiliza.

Agora você já entendeu que para classificar uma despesa quanto à sua natureza, deve-se considerar a categoria econômica, o grupo a que pertence, a modalidade da aplicação e o elemento de despesa. Nos item 3.1.3 trataremos de cada um deles.

Preparados para entender cada nível da codificação da natureza da despesa?

Categoria Econômica – 1º Nível

Essa classificação da despesa (vimos que da receita também), possibilita analisar o impacto das ações do governo sob a ótica economia.

A pergunta que deve ser feita nessa classificação deve ser:

**NATUREZA
(ECONÔMICA)**

**O que será
adquirido?**

**Qual o efeito
econômico do
gasto?**

A estrutura da natureza da despesa a ser observada por todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é composta obrigatoriamente por 4 níveis e 6 dígitos, facultativamente por até 5 níveis e 8 dígitos.

Segundo o MCASP (2016, p.74), a despesa orçamentária, assim como a receita orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

Categoria Econômica
3 Despesas Correntes
4 Despesas de Capital

Despesas Correntes: Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Observe que o dígito que antecede é o 3. Então você já sabe que quando uma despesa iniciar com o dígito 3, estamos nos referindo a uma despesa corrente.

Cabe destacar que elas representam encargos que não produzem acréscimos no patrimônio, excluindo-se as aquisições de materiais para formação de estoques, todos os demais dispêndios correntes proporcionam diminuição patrimonial (Despesa Efetiva)

Despesas de Capital: Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Grupo de Natureza da Despesa – 2º Nível

Segundo Bezerra Filho (2013, p.156), esse nível é um agregador de elementos de despesas (insumos) com as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Então, ele identifica de forma sintética o objeto de gasto e agrega os elementos de despesas da mesma natureza.

Vejam os exemplos trazidos pelo MCASP (2016, pp.95-96):

Grupo de natureza de Despesa	Elemento da Despesa
1 - Pessoal e Encargos Sociais	01 - Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares 03 - Pensões do RPPS e do Militar 04 - Contratação por Tempo Determinado 05 - Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil 13 - Obrigações Patronais 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
2 - Juros e Encargos da Dívida	21 - Juros sobre a Dívida por Contrato 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3 - Outras Despesas Correntes	30 - Material de Consumo 32 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 35 - Serviços de Consultoria 36 - Outros Serviços de terceiros - Pessoa Física 37 - Locação de Mão - de - Obra 38 - Arrendamento Mercantil 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa jurídica
4 - Investimentos	30 - Material de Consumo 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 51 - Obras e Instalações 52 - Equipamentos e Material Permanente 61 - Aquisição de Imóveis
5 - Inversões Financeiras	61 - Aquisição de Imóveis 63 - Aquisição de Títulos de Crédito 64 - Aquisição de títulos Representativos Capital já Integrado
6 - Amortização da Dívida	71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 - Principal da Dívida mobiliária Resgatado 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

Fonte: Parte I- MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO-MCASP, 2016.

Perceba que esse quadro já traz o 3º nível da despesa orçamentária, o elemento de despesa que vamos estudar no próximo item juntamente com o 4º e 5º níveis.



Figura:Freepik

Atenção para essas despesas

- Outras Despesas Correntes: são as com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.
- Investimentos: despesas com o planejamento e execução de obras, a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
- Inversões Financeiras: despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital **já em utilização**; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.
- Amortização da Dívida: despesas com o pagamento e/ou refinanciamento da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

3.2.3- Natureza da Despesa Orçamentária: 3º, 4º e 5º Níveis

Modalidade de Aplicação – 3ª Nível

O MCASP (2016, p.76) nos ensina que a modalidade de aplicação é uma informação gerencial que tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas.

A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento.

Vale mencionar que o termo “transferências”, utilizado nos arts. 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964, compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação da natureza da despesa.

Vamos conhecer as principais modalidades de aplicação e seus conceitos?

- Transferências Intragovernamentais: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades pertencentes à administração pública, dentro da mesma esfera de governo.

- Transferências a Municípios: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.
- Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.
- Aplicações Diretas: aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.

O MCASP (2016) traz o seguinte quadro apontando a numeração relativa à modalidade de aplicação do entes federados:

Modalidade de Aplicação	
20	Transferências à União
22	Execução Orçamentária Delegada à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
31	Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
32	Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
35	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito federal à conta de recursos de que tratam o 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
36	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito federal à conta de recursos que tratam os 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
40	Transferências a Municípios
41	Transferências a Municípios - Fundo a fundo
42	Execução Orçamentária Delegada a Municípios
45	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
46	Transferências Fundo a fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam o art 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos.
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos.
67	Execução do Contrato de parceria Público Privada - PPP
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais.
71	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio.
72	Execução Orçamentária delegada a Consórcios Públicos.
73	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
74	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
75	Transferências a instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os 1º e 2º do art 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
76	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da lei Complementar nº 141, de 2012.
80	Transferências ao Exterior.
90	Aplicações Diretas.
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, fundos e Entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.
93	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com o Consórcio Público do qual o Ente participe.
94	Aplicação Direta decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com o Consórcio Público do qual o Ente Não Participe.
95	Aplicação Direta à conta de recursos que tratam os 1º e 2º art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
96	Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
99	A definir.

Fonte: Parte I- MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO-MCASP, 2016.

Veja na figura 16 abaixo onde se localiza a modalidade de aplicação na codificação da despesa orçamentária:

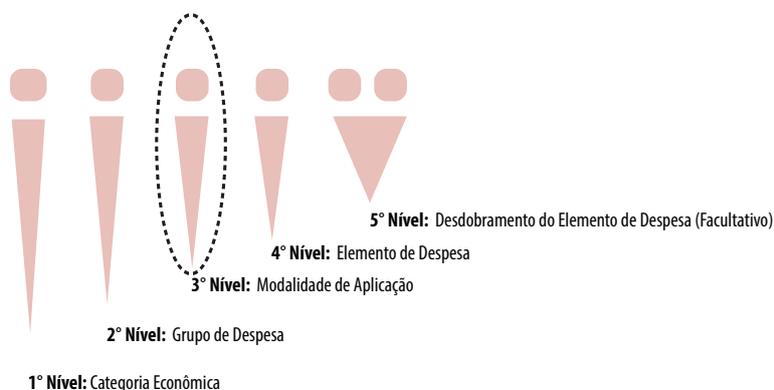


Figura 16 - Modalidade de aplicação na Codificação da Natureza da Despesa
Fonte: Feita com base no MTO, 2018.

Elemento de Despesa – 4º Nível

O elemento de despesa visa identificar os objetos de gasto de que a administração pública se serve para realizar suas ações.

Vários são os tipos de Elementos de Despesa. As seguir apresentam-se a relação de códigos, as descrições de alguns elementos selecionados trazidos pelo MCASP (2016), conforme figura 17:

Elementos de Despesa	
01	Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
03	Pensões do RPPS e do Militar
04	Contratação por Tempo Determinado
05	Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas da Previdência
08	Outros benefícios Assistenciais do Servidor ou do Militar
10	Seguro Desemprego e Abono Salarial
11	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias - Civil
15	Diárias - Militar
16	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
17	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
19	Auxílio - fardamento
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21	juros sobre a Dívida por Contrato
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
24	outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25	Encargos sobre operações de Crédito por Antecipação da Receita
26	Obrigações decorrentes de Política Monetária
27	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
28	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
29	Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes

Figura 17- Elementos da Despesa na codificação da Natureza da Despesa
Fonte: Parte I- Manual de contabilidade aplicado ao setor público-MCASP, 2016

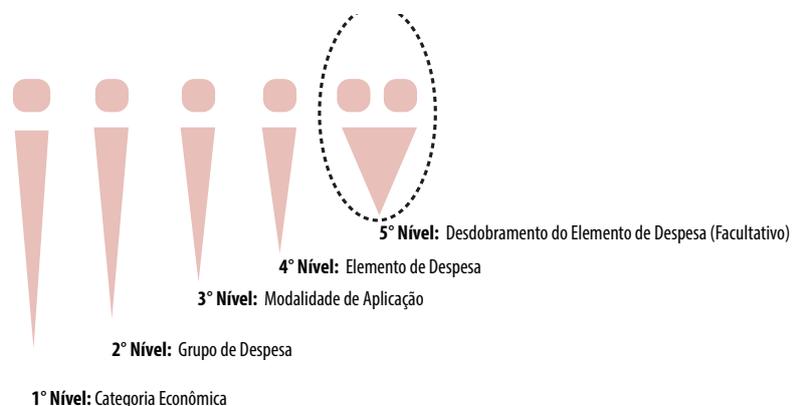
Então, o 4º nível indica se o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como pessoal e encargos, material de consumo, serviços de terceiros, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros.

A classificação da despesa pública por elemento de despesa posto pelo MCASP (2016) na figura 17 está conforme a Portaria da STN nº 163/01 e alterações posteriores.

Desdobramento do Elemento de Despesa – 5º Nível

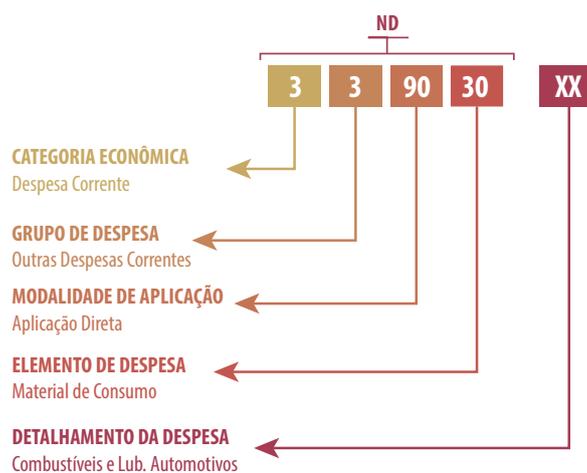
Esse nível é facultativo, usualmente é utilizado pela União.

Veja seu posicionamento na codificação:



Fonte: Feita com base no MTO, 2018.

Agora é possível identificar no orçamento a natureza da despesa, veja:



Fonte: Feito com base na classificação da Portaria Interministerial nº 163/2001.

Observação: Nesse item 3.2 e no próximo item 3.3, optei por não trazer questões de fixação, pois trarei aplicações da despesa orçamentária no item 3.4., nos fóruns e nas mini vídeos-aulas.

3.3- PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES E ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Nesse item, apresentarei para vocês algumas das diversas classificações da despesa pública e suas etapas na execução do orçamento público. Iniciaremos pela classificação da despesa quanto ao impacto da despesa na situação líquida patrimonial (PL), em seguida, veremos a despesa quanto à dependência da execução orçamentária, e finalizando esse item 3.1, conheceremos as etapas da despesa orçamentária. **Prontos (as) para irmos em frente?**

3.3.1- Quanto ao impacto da Despesa na situação líquida patrimonial (PL)

Essa Classificação está posta pela Lei 4.320/64, ART. 105 sob o Enfoque Orçamentário.



Fonte: Base no Art. 105 da Lei 4320/64.

Vamos iniciar com a DESPESA EFETIVA?

Despesa Orçamentária Efetiva ocorre quando no momento da sua realização, traz uma redução no patrimônio líquido do Ente federado, por isso, é um fato contábil modificativo diminutivo. Então, essas despesas são caracterizadas por diminuir o patrimônio líquido. Vimos no item 2.3.2, que há também as receitas efetivas, se tiver dúvida, dá saltilho lá para lembrar.

Há Δ no PL

Exemplos: Pagamento de folha de pessoal, pagamento dos juros da dívida pública...

Toda despesa corrente é EFETIVA, exceto “aquisição de material de consumo” e “adiantamento de numerário”. Guarde essa informação, ok?

Agora vamos conceituar a **DESPESA NÃO-EFETIVA**.

Intuitivamente, pode-se afirmar que é aquela que não reduz o patrimônio líquido do Ente e por isso é um fato contábil permutativo. Há movimento nos ativos e passivos, mas não há um impacto no PL.

Não há Δ no PL

Exemplos: Compra de material de consumo, pagamento do principal da dívida pública...



Se liga!

EFETIVA

Altera o Saldo Patrimonial

**NÃO
EFETIVA**

Não altera o Saldo Patrimonial

Ademais, as **despesas efetivas** são as consideradas despesas no conceito **CONTÁBIL** (patrimonial) e as não-efetivas não o são.

3.3.2- Quanto à dependência da execução orçamentária

As **despesas resultantes da execução orçamentária** passam necessariamente pelo rito das fases da despesa pública que veremos no próximo tópico, portanto, “passam pelo orçamento”. São aquelas que dependem de autorização orçamentária (ou legislativa) para serem realizadas.

Vamos a alguns exemplos desse tipo de despesa?

Vencimentos do funcionalismo público, aquisição de bens, contratação de serviços.



Figura: Marcone Silva

As **despesas independentes da execução orçamentária** são aquelas que não passam pelo orçamento, não precisam de autorização legislativa para que elas possam ser feitas.

Há dois exemplos clássicos desse tipo de despesa:

Despesa de depreciação e consumo ou perda de bens

Perceba que não há sequer movimento de recursos financeiros nesses fatos.

Um outro tipo é a devolução de ingressos extraorçamentários. Quando o ente federado tem um ingresso de uma caução contratual, ao devolvê-la, configura-se como um

desembolso extraorçamentário, ou seja, “não passou pelo orçamento” e nem precisou de “autorização legislativa” para acontecer.



Figura: Freepik

3.3.3- Etapas da Despesa Orçamentária

De acordo com a Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2011, as etapas da despesa são assim divididas:

- a) **PLANEJAMENTO:** Há a Fixação da despesa, a Descentralização de créditos orçamentários e a Programação orçamentária e financeira.
- b) **EXECUÇÃO:** Empenho, liquidação e pagamento.

Já MCASP (2016) entende que a etapa do **PLANEJAMENTO**, além da descentralização e movimentação de créditos e da programação orçamentária e financeira, há o processo de licitação e a contratação. Segundo essa fonte, é na fase do **PLANEJAMENTO** onde é feita a fixação da despesa orçamentária, a qual constará do Projeto de Lei do Orçamento e da respectiva Lei Orçamentária anual (LOA) após aprovada no Congresso Nacional. Vimos que essa afirmação vai de encontro ao que está posto pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2011.

O MCASP (2016) também coloca que além das etapas do PLANEJAMENTO e EXECUÇÃO da despesa, há a etapa do CONTROLE e AVALIAÇÃO (que não estão postos na figura 18).

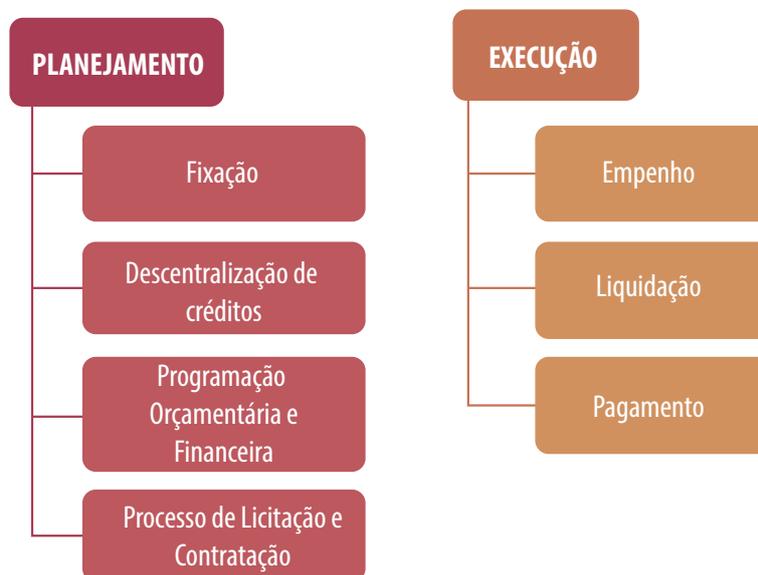


Figura 18- Etapas do Planejamento e Execução da Despesa

Fonte: MCASP, 2016.

Ressalto que os manuais da STN e SOF (MCASP e MTO) também incluem o “processo de licitação” como a 4ª e última fase do Planejamento, imediatamente anterior à etapa de Execução da despesa, conforme sinalizei acima.

Já a **Lei 4.320/64** traz o seguinte regramento para **as etapas da despesa**:

FIXAÇÃO	Momento em que ocorre a abertura do orçamento da despesa (crédito disponível - limite de autorizações de gasto público).
EMPENHO	Ato de autorização para realização de despesas públicas, representando um compromisso firmado para pagamento posterior, após verificado o implemento da condição imposta ao credor do contrato
LIQUIDAÇÃO	Verificação do direito adquirido pelo credor, após a entrega do objeto contratado
PAGAMENTO	Realização do pagamento da despesa, após verificada sua regular liquidação

Fonte: Elaboração com base na Lei 4.320/64.

Perceba que ela não categoriza como etapas o PLANEJAMENTO e EXECUÇÃO. Para esse Diploma Legal, esses são os estágios da despesa pública, sem entrar em maiores detalhes. Ela considera a fixação (planejamento) e os demais estágios: empenho, liquidação e pagamento, que nós já sabemos que são estágios da EXECUÇÃO.

Para efeito do nosso curso e preparo para a disciplina de Contabilidade Governamental, a etapa que nos interessa é a **EXECUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**. E na linguagem da **Lei 4320/64**, são os 4 estágios da despesa pública: **fixação, empenho, liquidação e pagamento**. São essas fases que estão intrinsecamente ligadas aos lançamentos contábeis e por isso vamos aqui nos deter nelas, ok?

FIXAÇÃO

Quando se “abre o orçamento”, já estão postos a receita que o governo prevê o quanto irá arrecadar no exercício financeiro e, do outro lado, está a despesa, baseado na projeção da receita e nas ações governamentais que demandam execução. Essa fase é inicial sob a égide da Lei 4.320/64 e importante na contabilidade pois ao abrir o orçamento nessa fase já lançamentos contábeis tanto da receita quanto da despesa.

Ressalto que para criar ou expandir despesas requer adequação orçamentária e financeira. Dessa maneira, para se criarem novas despesas ou reforçar uma dotação existente no orçamento é imperativo que seja informada a fonte de recurso para atendê-las. Veremos mais adiante que há os créditos adicionais para esse fim.

EMPENHO

Art. 60 da Lei 4.320/64: É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

O empenho é ato emanado de autoridade competente e formalizado por um documento: a NOTA DE EMPENHO-NP.

Por meio da NOTA DE EMPENHO, que se indica:

o nome do credor, a especificação e a importância da despesa.

É pelo EMPENHO que se efetua o registro no sistema contábil, em contas do subsistema orçamentário, procedendo-se à dedução da despesa orçamentária do saldo da dotação própria.

Mesmo sendo indispensável, em casos especiais e mediante previsão legal, poderá ser dispensada a emissão da NP.

Como exemplo de dispensa da emissão da NP, citam-se as transferências entre as entidades federativas, advindas de mandamento constitucional.

O Art. 29, Parágrafo único do Decreto Lei 2.300/86 coloca que quando a Nota de Empenho substituir o termo do contrato, segundo o disposto no artigo 52 do Decreto-lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986, dela deverão constar as condições contratuais, relativamente aos direitos, obrigações e responsabilidades das partes.

Segundo ROSA (2013), caso a nota não seja emitida, há a necessidade de criação de outro mecanismo no sistema contábil utilizado para permitir a dedução de seu valor do saldo da dotação orçamentária própria. Vale mencionar que por ser um ato de compromisso pendente de implemento de condição, o EMPENHO NÃO GERA OBRIGAÇÃO DE PAGAMENTO PARA A ENTIDADE PÚBLICA.

Atenção!

A “obrigação de pagamento” que consta no texto da lei nº 4.320/64 refere-se ao comprometimento de recursos financeiros, que serão necessários em breve para concretizar o pagamento.

A título de ilustração, conheça os lançamentos gerados pelo empenho na contabilidade:

Empenho da despesa:

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

D 6.2.2.1.1. xx.xx Crédito disponível

C 6.2.2.1.3.01. xx Crédito empenhado a liquidar

SISTEMA DE CONTROLE

D 8.2.1.1.1. xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

C 8.2.2.1.2.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos
comprometida por empenho

Há movimento em **2 subsistemas de informações contábeis: o orçamentário e o de controle**, assunto que veremos em Contabilidade Governamental.

Depois de empenhado, a próxima fase é a liquidação. Vamos entendê-la?

LIQUIDAÇÃO

É a verificação do implemento de condição, ou seja, verificação do cumprimento da obrigação pelo contratante, a fim de comprovar o direito por ele adquirido ao respectivo crédito.

Tal verificação tem por finalidade apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar, e a quem deve pagar, para extinguir a obrigação.

Art. 62 da Lei 4320/64: O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63 da Lei 4320/64: A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Art. 63 da Lei 4320/64:

§ 1º- Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

A título de ilustração, conheça os lançamentos gerados pela LIQUIDAÇÃO na contabilidade:

LIQUIDANDO UMA COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO:

SISTEMA PATRIMONIAL

D 1.1.5.6.x. xx.xx Estoques/Almoxarifado (P)

C 2.1.3.1. x.xx.xx Fornecedores e contas nacionais a curto prazo (F)

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar

SISTEMA DE CONTROLE

D 8.2.1.1.2. xx.xx DDR comprometida por empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Há movimento em **3 subsistemas de informações contábeis: o patrimonial, o orçamentário e o de controle**, assunto que veremos em Contabilidade Governamental.

Então, para que o pagamento aconteça, a autoridade competente deverá autorizá-lo mediante a “ordem de pagamento”.



Imagem: Freepik

Alô! Os estágios de EXECUÇÃO são necessários e obrigatórios para todas as despesas, sem exceção. Assim, não existe despesa que não passe, nesta ordem, pelo empenho, liquidação e pagamento.

Vamos a uma questãozinha para aquecer?



Atividade

Questão 28: Avalie se a proposição é V ou F:

Realizado o empenho, passa-se à próxima fase da despesa, a liquidação, que consiste na verificação do implemento de condição, ou seja, do direito do credor com base nos documentos comprobatórios de seu crédito. A verificação busca apurar se o objeto da despesa está fixada na dotação orçamentária.

São muitos os assuntos da matéria, mas separei alguns para tratar com você no próximo item: “Tópicos Especiais da Despesa Pública”.

Vamos lá?

3.4 TÓPICOS ESPECIAIS RELACIONADOS A DESPESA ORÇAMENTÁRIA

3.4.1- Despesas Primárias X Despesas Financeiras:

Efeito no Resultado Primário

O que são Despesas Primárias?

Despesas Primárias ou Não-Financeiras são um conjunto de gastos que possibilita a oferta de serviços públicos à sociedade, deduzidas às despesas financeiras.

Com a implementação da Emenda Constitucional nº 95, que estabeleceu o Novo Regime Fiscal, ficaram estabelecidos que os limites para as despesas primárias (com as exceções listadas no § 6º do art. 107 do ADCT) seriam, para o exercício de 2018, os valores do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, ou de outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere a lei orçamentária. (MTO, 2018, p.90)

Ainda no MTO (2018), está colocado que há o **identificador de resultado primário**, de caráter indicativo, tendo como finalidade auxiliar a apuração do resultado primário previsto na LDO, devendo constar no PLOA e na respectiva Lei em todos os GNDs, identificando, de acordo com a metodologia de cálculo das necessidades de financiamento, cujo demonstrativo constará em anexo à LOA. Por exemplo, de acordo com o estabelecido no § 4º do art. 6º do PLDO 2018, nenhuma ação poderá conter, simultaneamente, dotações destinadas a despesas financeiras e primárias, ressalvada a reserva de contingência. Esse Indicador auxilia o Governo, e tem como base as despesas primárias.

A título de exemplo, trago para você a tabela constante no PLOA-2018:

PLDO 2018	
CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA DESPESA
0	Financeira
1	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo obrigatória quando constar no Anexo II
2	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC
3	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e abrangida pelo PAC
4	Primária constante do Orçamento de Investimento, e não considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC
5	Primária constante do Orçamento de Investimento, e não considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e abrangida pelo PAC
6	Primária, decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais e de execução obrigatória nos termos do art. 166, 9º e 11, da Constituição Federal
7	Primária, decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas de bancada estadual e de execução obrigatória nos termos do art. 61 do PLDO - 2018

Fonte: MTO, 2018.

Então, no final da classificação, o gasto terá um dos códigos postos nesta tabela: sendo código “0” já se sabe que se trata de uma despesa financeira e os demais dígitos identificará as categorias de despesas primárias. Agora você já sabe que as despesas primárias são aquelas que impactam diretamente na sociedade, o seu corte traz repercussão nos gastos direcionados à dimensão social.

Dito de outra forma, as DESPESAS PRIMÁRIAS (como também já salientamos na Unidade I) são o total das despesas orçamentárias, deduzidas as despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido. Tais despesas se relacionam, no geral, com o custeio da máquina administrativa. Juros e encargos de empréstimos, por exemplo, são despesas correntes, mas não são despesas primárias. Chamo a atenção que nem toda despesa corrente é uma despesa primária.

O que são Despesas Financeiras?

Despesas Financeiras ou Não-Primárias são o conjunto com operações financeiras tais como empréstimos, concessão de empréstimos, amortizações e juros. Essas despesas não entram na conta para o cálculo do Superávit Primário, como já mencionei na Unidade I.

Esse tipo de despesa tem caráter financeiro, tais como: despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido.

O item seguinte traz 2 assuntos interessantes da área de Orçamento Público. Vamos conhecê-los agora?

3.4.2- Créditos Adicionais e Restos a Pagar (Processados e Não- Processados): Noções Gerais

CRÉDITOS ADICIONAIS

O MTO (2018, p.100) coloca que durante a execução do orçamento, as dotações inicialmente aprovadas na LOA podem revelar-se insuficientes para realização dos programas de trabalho, ou pode ocorrer a necessidade de realização de despesa não autorizada inicialmente.

Diante disso, a LOA poderá ser alterada no decorrer da sua execução por meio de créditos adicionais, que são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA. (MTO, 2018)

Segundo o art. 40 da lei 4320/64, créditos adicionais são autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária.

Quando eles são abertos?

São abertos durante a execução do orçamento para a efetivação de ajustes ou adição de novas dotações orçamentárias não-consignadas na LOA.

Saliento que a abertura de créditos adicionais altera a LOA, quantitativa ou qualitativa-mente, haja vista que esta norma estaria sendo modificada. Assim, a LOA não mais será executada conforme aprovado originalmente pelo Legislativo.

É por isso que para a abertura de créditos adicionais, estes deverão estar autorizados na LOA, em leis especiais ou por medida provisória.

É a aplicação do princípio da reserva legal ou legalidade ao orçamento público

Créditos Orçamentários



Figura 19 - Classificação dos Créditos na LOA

Fonte: Elaborado a partir dos manuais da STN, 2019.

A figura 19 já traz a classificação dos créditos adicionais. Vamos entender um a um? Para isso recorri ao MTO, 2018:

a) créditos especiais: destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados por lei. Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente;

b) créditos extraordinários: destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, conforme art. 167 da CF. Na União, serão abertos por medida provisória. Os créditos extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente; e

c) créditos suplementares: destinados a reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares, limitados a determinado valor ou percentual, sem a necessidade de submissão ao Poder Legislativo. Os créditos suplementares terão vigência no exercício em que forem abertos.

(MTO, 2018, p.99)

Agora que você conhece o conceito de cada um, vamos conhecer mais detalhes:

COMO ABRIR CRÉDITOS SUPLEMENTARES?

◇ através de autorização na própria LOA – autorização genérica; Abertos por Decreto.

◇ através de lei especial – autorização específica. Abertos por sanção e publicação dessa lei que o autoriza (União), ou por Decreto, a depender do processo legislativo do ente federado.

Não podem ser reabertos no exercício financeiro seguinte. Sua vigência está adstrita ao ano de sua abertura, depende da existência de recursos disponíveis e de exposição que a justifique.

Em relação aos **créditos extraordinários**, na União a sua abertura será através de Medida Provisória, que depois será imediatamente submetida ao Congresso Nacional para fins de deliberação. E nos Estados ocorrem por Decreto Executivo.

COMO SOLICITAR OS CRÉDITOS ADICIONAIS?

1- As solicitações de alterações orçamentárias têm início na UO (Unidade Orçamentária) através do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP, que, em seguida, deve encaminhar a solicitação para o respectivo órgão setorial.

2- O Órgão Setorial correspondente procederá a uma avaliação global da necessidade dos créditos solicitados e das possibilidades de oferecer recursos compensatórios. Após a verificação do crédito e a aprovação da sua consistência, os Órgãos Setoriais deverão encaminhar à SOF as solicitações de créditos adicionais de suas unidades.

3- Caberá à SOF a elaboração do projeto de lei correspondente.

4- A SOF procederá à efetivação, no SIOP, dos créditos publicados e transmitirá as informações à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, para que seja efetuada a sua disponibilização no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, por intermédio de notas de dotação para que as unidades gestoras possam utilizar os respectivos créditos.

QUAIS AS FONTES DE RECURSOS PARA ABRIR OS CRÉDITOS ADICIONAIS?

A abertura dos créditos **suplementares e especiais** depende da existência de recursos disponíveis para acorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa (Art. 43, §1º da Lei Nº 4.320/64).

VAMOS CONHECER AS FONTES DE ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS?

a) § 8º do art. 166 da C. F./88: Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa. Essa fonte traz uma variação qualitativa no orçamento.

b) DECRETO 200/67 E LRF - Inciso III, do art. 5º da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal): A proposta da Lei do Orçamento Anual (LOA) conterà a **Reserva de Contingência** cuja forma de utilização e montante, será calculada com base na Receita Corrente Líquida,

previamente estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais e imprevistos. Fonte para os 3 tipos de créditos adicionais, também é uma variação qualitativa.

c) § 2º art. 43 (Lei 4.320/64)- I – **o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior**: O superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo e o passivo FINANCEIROS, apurado no balanço patrimonial, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Este superávit é considerado uma fonte de recursos para a abertura créditos suplementares e especiais. Voltaremos a esse tipo de fonte mais a frente **com aplicação prática**.

d) § 2º art. 43 (Lei 4.320/64)- II- **os provenientes de excesso de arrecadação**;

e) Os resultantes de **anulação parcial ou total de dotações orçamentárias** ou de créditos adicionais, autorizados em Lei (art. 43, § 1º, inciso III, da Lei nº 4.320/64);

f) O produto de **operações de crédito autorizadas**, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (art. 43, § 1º, inciso IV, da Lei nº 4.320/64)

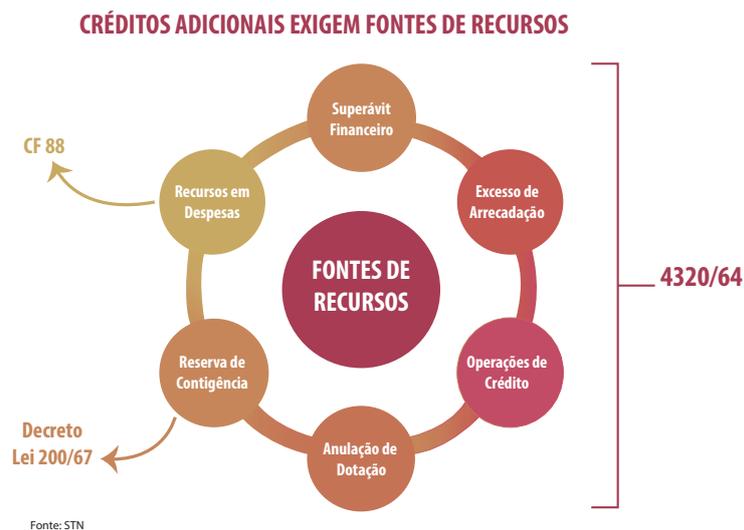


Figura 20 - Fontes de Créditos Adicionais

Fonte: Elaborado com base nos Manuais da STN, 2019.

QUAL O PRAZO DE VIGÊNCIA DOS CRÉDITOS ADICIONAIS?

Os créditos especiais e extraordinários ficam vigorando até o término do exercício em que forem abertos, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício, quando poderão se estender até o término do próximo exercício. A reabertura acontece por novo Decreto, considerando apenas o saldo remanescente do crédito não utilizado no exercício anterior.

Já os créditos extraordinários só são válidos enquanto a situação emergencial que justificou sua abertura estiver em vigência.

CÁLCULO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Separei essa fonte para adentrarmos um pouco mais nos cálculos.

Essa é a fórmula de cálculo que vamos utilizar:

$$SF = AF - PF - CAR + OCV - CAE$$

Donde:

AF = ATIVO FINANCEIRO

PF = PASSIVO FINANCEIRO

CAR = CRÉDITOS ADICIONAIS REABERTOS (TRANSFERIDOS)

OCV = OPERAÇÕES DE CRÉDITOS VINCULADAS AOS CRÉDITOS ADICIONAIS TRANSFERIDOS, PORÉM NÃO RECEBIDOS NO EXERCÍCIO ANTERIOR.

CAE = CRÉDITOS ADICIONAIS JÁ ABERTOS NO PRÓPRIO EXERCÍCIO TENDO COMO FONTE O SUP. FINANC. DO EXERCÍCIO ANTERIOR.

A aplicação prática será feita no item 3.4.3. Aguarde!

IMPORTANTE, fique ligado!



Atenção

CRÉDITOS E RECURSOS

Saliento que quando falo em “Crédito”, refiro-me a orçamento, pois a execução orçamentária é a utilização dos créditos autorizados na Lei Orçamentária, contudo, depende da arrecadação (financeiro).

Já quando falo de “Recurso”, refiro-me ao financeiro, que visa atender a execução orçamentária e depende de autorização para realização do gasto (orçamento). É impossível executar o orçamento sem recurso (financeiro) e executar o recurso sem a autorização legal.

RESTOS A PAGAR (RP)

Inscvem-se em Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro (art.36, Lei 4.320/1964). O seu registro será feito por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (parágrafo único do art. 92). Vamos entender melhor?

Já aprendemos que a despesa realizada no orçamento é a EMPENHADA. Sendo assim, quando afirmamos que aquele valor “Y” de despesa é do orçamento “X”, é porque esta despesa foi empenhada e não necessariamente liquidada e/ou paga. Nesse entendimento, quando a despesa é empenhada e liquidada, mas não paga no orçamento “X”, ela é denominada de RESTOS A PAGAR PROCESSADOS.

Existe também a possibilidade de a despesa ser empenhada, no entanto nem chegar à liquidação, é o chamamos de RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS.

Veja o esquema da figura 21 que traz a dinâmica dos RPs

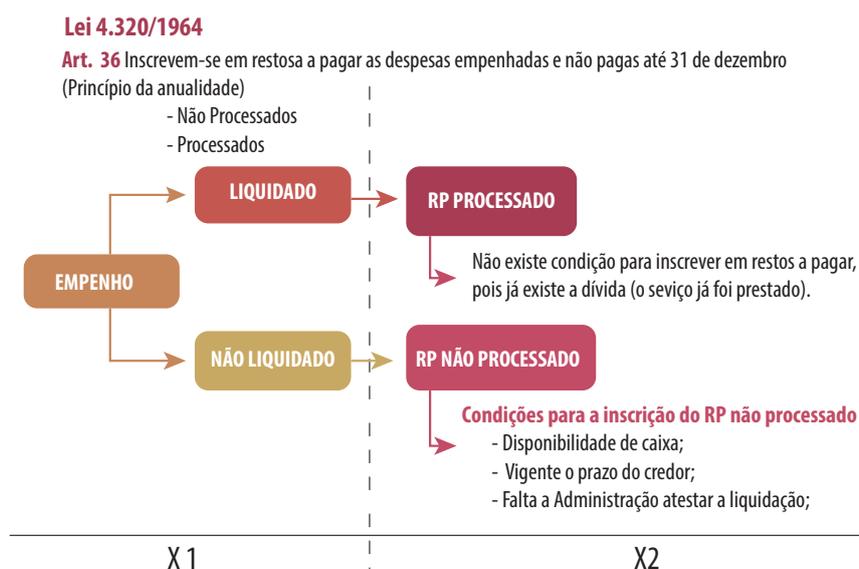


Figura 21- Dinâmica dos Restos a Pagar no Orçamento Público

Fonte: Elaborado com base na Lei 4320/64 e nos Manuais da STN, 2019.

Logo, são inscritas em RP as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante.

Também são inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente. Mas, chamo a atenção que, com o

MCASP (2012), quando o produto tenha sido entregue mas que o Ente Público não teve no momento como fazer a verificação, essa despesa é classificada como “empenho em liquidação” e o credor já tem o direito de receber o pagamento e o Ente já tem a obrigação plenamente constituída de pagar, haja vista que o fato gerador aconteceu: o produto foi entregue.



Figura: Marcone Silva

Os RP processados não podem ser cancelados pois o fornecedor dos serviços/bens cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar. Afinal, já passou pelo estágio da liquidação, quando o fato gerador acontece, qual seja: a entrega do bem ou a realização do serviço prestado.

Sobre o final do exercício financeiro, veja o que a LRF inova no seu art. 42:

“Art. 42: É vedado ao titular de Poder ou órgão ..., **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 (grifo nosso)”

Assim:

- Havendo a arrecadação prevista, não há impedimento
- Havendo frustração (insuficiência) de receita, pode-se inscrever até o limite do saldo de caixa.

Saliento que a regra não veda inscrição em restos a pagar, porém contrair obrigação de despesa que não possa ser paga. A LRF nem autoriza, nem incentiva a quebra contratual ou maquiagem contábil.

E se precisar cancelar RP, como funciona?



Figura: Freepik

O MCASP (2016) pontua que:

Cancelamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada.

O cancelamento de restos a pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício. (MCASP, 2016, p. 54)

Vamos agora para o item de aplicações da despesa pública?

3.4.3- Aplicações com Despesas no Orçamento

Nesse item 3.4.3, trarei para você algumas aplicações utilizando “despesas orçamentárias”, para que o entendimento seja mais efetivo sobre essa Unidade III, sobretudo porque estamos em um curso de Ciências Contábeis e a aplicação é de fundamental importância para o nosso ofício, não é verdade?

Aplicação 1: Impacto da Despesa na situação líquida do Patrimônio (PL)

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial. Nessas condições, constituem fato contábil modificativo diminutivo e fato contábil permutativo, respectivamente:

- (A) serviços de higienização e limpeza em prédios públicos; e juros sobre a dívida por contrato.
- (B) serviços de manutenção de elevadores; e encargos sobre operações de crédito por antecipação da receita.
- (C) contratação de pessoal por tempo determinado; e manutenção de veículos.
- (D) aquisição de imóveis; e construção de dois hospitais públicos.
- (E) locação de equipamentos; e aquisição de ambulâncias para os hospitais públicos.

Parabéns se você marcou a alternativa E!

Aplicação 2: Etapas da Despesa Pública e RPs

Restos a pagar são despesas empenhadas, mas não pagas até 31/12, distinguindo-se as processadas, as que foram liquidadas, das não processadas, as que não foram liquidadas.

Avalie os dados da questão e calcule o valor dos Restos a pagar PROCESSADOS E OS NÃO PROCESSADOS de um ente federado.

Despesas empenhadas: R\$ 820.000

Despesas liquidadas: 630.000

Despesas pagas: 590.000

Veja que:

$$\text{Restos a pagar não processados} = \text{Despesas empenhadas} - \text{Despesas liquidadas}$$

Vamos ao cálculo dos RPS não-processados? Tire dos empenhos, tudo que foi liquidado!

$$\text{Restos a pagar não processados} = \text{R\$ } 820.000 - \text{R\$ } 630.000$$

$$\text{Restos a pagar não processados} = \text{R\$ } 190.000$$

Vamos agora ao cálculo dos RPS processados? Tire das liquidações tudo que foi pago!

$$\text{Restos a pagar processados} = \text{Despesas liquidadas} - \text{Despesas pagas}$$

$$\text{Restos a pagar processados} = \text{R\$ } 630.000 - \text{R\$ } 590.000$$

$$\text{Restos a pagar processados} = \text{R\$ } 40.000$$

Aplicação 3: Cálculo do superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior.

Em ABRIL de 20x2, o Chefe do Executivo do Município de Balaio de Gato determinou que o responsável pela Contabilidade procedesse ao cálculo para apurar se havia recursos financeiros disponíveis para serem apontados para abertura de créditos adicionais, suplementares e/ou especiais. Nos termos da Lei Federal nº 4320/64, com os dados a seguir, extraídos do balanço patrimonial, referente ao encerramento ocorrido em 31 de dezembro de 20X1.

Proceda ao exame para informar se ocorreu Superávit Financeiro e qual seu valor total a ser indicado para a abertura dos mencionados créditos adicionais.

-

Situação Patrimonial apresentada em 31 de dezembro de 20X1:

<i>CONTAS</i>	<i>Saldo Final em R\$ em 31-12-20x1</i>
Caixa - Livre Movimentação	5.000,00
Bancos - Livre Movimentação	245.000,00
Diversos Responsáveis (créditos em favor do ente em apuração)	40.500,00
Devedores Diversos	25.500,00
Empréstimo a realizar vinculado a crédito especial aberto **	100.000,00
Serviço da Dívida a Pagar	22.500,00
Débitos de Tesouraria	33.500,00
Depósitos de Terceiros	12.500,00
Restos a Pagar	35.500,00
Créditos especiais transferidos do exercício anterior** (CAR)	150.000,00

** § 2º ART 43 (LEI 4.320/64)-O superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo e o passivo FINANCEIROS, apurado no balanço patrimonial, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de credito a eles vinculadas.

Rememorando:

SF= AF - PF - CAR + OCV - CAE

AF= ATIVO FINANCEIRO

PF= PASSIVO FINANCEIRO

CAR= CRÉDITOS ADICIONAIS REABERTOS (TRANSFERIDOS)

OCV= OPERAÇÕES DE CRÉDITOS VINCULADAS AOS CRÉDITOS ADICIONAIS TRANSFERIDOS, PORÉM NÃO RECEBIDOS NO EXERCÍCIO ANTERIOR.

CAE= CRÉDITOS ADICIONAIS JÁ ABERTOS NO PRÓPRIO EXERCÍCIO TENDO COMO FONTE O SUP.FINANC DO EXERC ANTERIOR

Vamos proceder?

AF = 5.000 + 245.000 + 40.500 + 25.500 = 316.000

PF = 22.500 + 33.500 + 12.500 + 35.500 = 104.000

CAR = 150.000 (são transferidos, os recursos saíram do exercício financeiro anterior)

OCV = 100.000 (empréstimo a realizar, que altera o ativo financeiro para mais, por isso entra “somando”).

CAE= NÃO HÁ NA QUESTÃO

Agora é só aplicar a fórmula e chegar à fonte de crédito adicional; nesse caso, o superávit financeiro apurado no exercício anterior. Saliento que esse cálculo é feito baseado nas informações do demonstrativo contábil “Balço Patrimonial”, mais especificamente, a partir das atualizações da CASP (contabilidade aplicada ao setor público). Há um anexo com as informações para este cálculo, consulte no MCASP (2016), na parte dos Demonstrativos Contábeis.

$$SF = 316.000 - 104.000 - 150.000 + 100.000$$

$$SF = 162.000$$

O gestor público terá, dessa forma, no exercício, este valor para abertura de créditos adicionais baseado no quantitativo apurado no fechamento do balanço patrimonial do exercício financeiro anterior.

Aplicação 4: Cálculo do RESULTADO PRIMÁRIO E NOMINAL (ORÇAMENTÁRIO)

Agora que você conhece as receitas e despesas orçamentárias, vamos calcular o resultado primário e resultado orçamentário (que é o nominal) ?

Considere a seguinte estrutura de uma proposta inicial orçamentário de um ente público e após a análise dos dados, calcule o resultado primário e o resultado nominal, depois explique o significado de cada um dos resultados nas contas públicas do orçamento.

TOTAL DAS RECEITAS CORRENTES	404 BILHÕES
RECEITAS COM APLICAÇÕES FINANCEIRAS	9 bilhões (parte da rec. corrente)
TOTAL DAS RECEITAS DE CAPITAL (incluindo a rolagem da dívida)	309 BILHÕES
DESPESA COM ROLAGEM DA DÍVIDA PÚBLICA	101 BILHÕES
TOTAL DAS DESPESAS CORRENTES	300 BILHÕES
JUROS DA DÍVIDA PÚBLICA	44 BILHÕES
TOTAL DAS DESPESAS DE CAPITAL (incluindo a rolagem da dívida)	208 BILHÕES

RESPOSTA:

Para o cálculo do RESULTADO PRIMÁRIO, separe tudo que não é financeiro.

$$404 - 9 + 309 - 101 = \text{rec. Primárias} = 603 \text{ bilhões}$$

$$300 - 44 + 208 - 101 = \text{desp. Primárias} = 363 \text{ bilhões}$$

RESULTADO PRIMÁRIO = 603 - 363 = 240 BILHÕES (superávit primário) O governo conseguiu economizar nos seus gastos primários o valor de 104 bilhões e assim pagar todo o juros da dívida de 44 bi.

Para o cálculo do RESULTADO NOMINAL OU ORÇAMENTÁRIO, entram todos os itens.

$$\text{RESULTADO NOMINAL ou ORÇAMENTÁRIO} = (404 + 309) - (300 + 208) = 713 - 508 = 205 \text{ (superávit nominal).}$$

O governo mesmo com as despesas financeiras, conseguiu ter um resultado positivo no orçamento.

Não se preocupe, faremos exercícios durante o curso nos nossos canais de comunicação!



Figura: Freepik

RESUMO DA UNIDADE III

Nessa unidade, vimos que, assim como as receitas públicas, as despesas também possuem 3 óticas de análise: a da contabilidade pública, a da gestão fiscal e a do orçamento. Trabalhamos as etapas e as principais classificações da despesa orçamentária. Por meio dos tópicos especiais trabalhados, pudemos entender mais sobre as Despesas Primárias X Despesas Financeiras e o seu Efeito no Resultado Primário, sobre ter noções gerais do que são Créditos Adicionais e os Restos a Pagar (Processados e Não- Processados); e finalizando a unidade, trabalhamos com algumas Aplicações com Despesas no Orçamento.

Para aprofundar mais os estudos, vejam as referências utilizadas nesse livro e vamos ao mergulho nos assuntos de orçamento e finanças governamentais!

Referências:

ARAÚJO, I. P. S. et al. O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos. São Paulo: Saraiva, 2009.

Secretaria do Tesouro Nacional. **ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL da STN, 8ª EDIÇÃO, 2018**. Disponível in: www.stn.fazenda.gov.br Acesso em abril/2018.

BANCO [a] Central do Brasil. **Risco País**: série perguntas mais frequentes. Criação e editoração. Departamento de Relacionamento com Investidores e Estudos Especiais Brasília-DF. Com informações até março de 2015. Disponível In: <http://www4.bcb.gov.br/pec/gci/port/focus/faq%209-risco%20pa%20C3%ADs>. Acesso em 07/08/2016.

BEZERRA- FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao Setor Público**. 2a edição. Ed. Atlas, 2013.

BRASIL. **Acórdão do Tribunal de Contas da União-TCU nº 27** de 21 de janeiro de 2009.

_____. **Decreto Lei nº 2.300 de 21 de Novembro de 1986**. Dispõe sobre licitações e contratos da Administração Federal e dá outras providências. Revogado pela Lei nº 8.666, de 21.6.1993. Disponível in: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2300-86.htm Acesso em janeiro/2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF)**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Constituição (1988): **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. **Lei Federal 4.320/64**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos de balanços da União, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

BRASIL. Lei Nº 13.414, DE 10 DE JANEIRO DE 2017 que aprovou o orçamento da União do ano de 2017. Disponível in: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2017/loa/lei-13414> Acesso em março/2018.

BRASIL. Secretaria do Orçamento Federal. Portaria Nº 42, de 14 DE ABRIL DE 1999, DO MOG – DOU de 15.4.99. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível in: <https://www.trabalhosfeitos.com/ensaios/Portaria-42-1999/370230.html> Acesso em julho/2018.

BRASIL. Secretaria do Orçamento Federal. PORTARIA No 45, DE 26 DE AGOSTO DE 2015 (publicada no DOU de 28/08/15, Seção I, página 116) Dispõe sobre o desdobramento da classificação por natureza de receita para aplicação no âmbito da União. Disponível in: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos%20portarias-sof/PortariaSOF45_de260815.pdf Acesso em agosto/2018.

BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1 de 4 de junho de 2011. Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I - Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII - Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Publicado no DOU em 22 jun 2011 Disponível in: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=229213> Acesso em janeiro/2019

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, Disponível in: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view Acesso em novembro/2018.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP): aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, Partes I, II e IV, 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP): aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, Partes I, II e IV, 2016.

Brasil. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual Técnico de Orçamento - MTO. Edição 2018. Brasília.

Brasil. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual Técnico de Orçamento - MTO. Edição 2017. Brasília.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias** (2012) - Brasília. Disponível in: www.planejamento.gov.br; Orçamento; Portal SOF; Biblioteca Virtual; Receitas Públicas; Ementários; Ementário, 2012. Acesso em set./2018.

BRASIL. Website do Ministério do Planejamento. Disponível in: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/plano-plurianual/> Acesso em julho/2018.

BRASIL. Website do SERPRO. Disponível in: <https://intra.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes/solucoes/outras-solucoes/sidor-sistema-integrado-de-dados-orcamentarios> Acesso em março/2018.

Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF, Cartilha Entenda o Orçamento, 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido e CREPALDI, Guilherme Simões. Orçamento Público: Planejamento, Elaboração e Controle. Ed. Saraiva, 1ª Edição, 2013.

FATORELLI, Maria Lúcia. Caderno de Estudos: A Dívida Pública em Debate. Brasília, 2012. 80p.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 14ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAS, Omar P. Notas de aula (Conselheiro do TRE/Rondônia) a partir de dados disponíveis em www.stn.fazenda.gov.br, 2015.

GLOSSÁRIO DO SENADO FEDERAL. Disponível in: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo> Acesso em julho/2018.

QUEIROZ, Antônio Augusto de. **Cartilha políticas públicas e o ciclo orçamentário** –Brasília, DF. : DIAP, 2015. 84p (Série Educação Política).

ROSA, Maria Berenice Rosa. **Contabilidade do Setor Público**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2013. Capítulos 1-9.

SILVA, M.V.D.C. VALE, P. e ROCHA J. da S. LEGALIDADE OU “4S”? **Um Estudo sobre as principais mudanças nas análises de pareceres e relatórios emitidos por Instituições e Setores de Controle Interno e Externo perante o Orçamento Tradicional e o Orçamento Programa**. Artigo aprovado e apresentado no II Seminário de Ciências Contábeis e Atuariais (II SECICAT) da Universidade Federal da Paraíba -Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Departamento de Finanças e Contabilidade. João Pessoa - PB, 02 e 03 de Setembro de 2016.

SILVA, V.L. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9 ed. São Paulo. Atlas. 2011.

SANTOS, Ana Nery dos. ARARIPE, André. SILVA, Fernando e BASIO, Almir Basio. **Caderno de Estudos I**, Publicação do Centro de Cultura Luiz Freire, 2011- Disponível in: http://prattein.com.br/home/index.php?option=com_content&view=article&id=684:o-que-voce-precisa-saber-sobre-orcamento-publico&catid=160:orcamentos-publicos&Itemid=259 Acesso em março/2018.

SOUSA, M. A. B de; CALVO, A. J. M. e CARRARO, N. C. Análise do processo de elaboração do orçamento público do Município de Três Lagoas. Revista Espacios. Vol. 38 (Nº 08). 2016.ISSN 0798 1015.



Universidade Federal da Bahia

Orçamento e Finanças Governamentais

Orçamento e Finanças Governamentais tem como objetivo levá-los (as) à reflexão a cerca das atribuições econômicas do Estado, capacitando-o (a) para o melhor entendimento do papel do Orçamento Público para a sociedade; como também acerca da Administração Pública como fator determinante para o entendimento do papel das Finanças do Governo



PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

