



Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
Coordenação de Ensino de Graduação
Diretoria de Educação Aberta e a Distância -DEAAD/UAB
Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – Modalidade à distância

**ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA NO
PERÍODO DE 2009 A 2014**

Francisca Sheilla dos Santos

Redenção - CE

Dezembro, 2015

FRANCISCA SHEILLA DOS SANTOS

**ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA NO
PERÍODO DE 2009 A 2014**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira, como requisito parcial para obtenção do grau de especialista.

Redenção – Ceará

2015

Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro- Brasileira
Direção de Sistema Integrado de Bibliotecas da Unilab (DSIBIUNI)
Biblioteca Setorial Campus Liberdade
Catalogação na fonte

Bibliotecário: Gleydson Rodrigues Santos – CRB-3 / 1219

S235a

Santos, Francisca Sheilla dos.

Análise das receitas e despesas do município de Fortaleza no período de 2009 a 2014. / Francisca Sheila dos Santos. Redenção, 2014.

73 f.: il.; 30 cm.

Monografia do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-brasileira – UNILAB.

Orientadora: Prof^ª. M.^a Maria Denise Nunes Rodrigues.
Inclui Gráficos, Referências e Apêndice.

1. Administração Pública. 2. Transparência pública. I. Título

CDD 364.1320981

FRANCISCA SHEILLA DOS SANTOS

**ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA NO
PERÍODO DE 2009 A 2014**

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof. Mas. Maria Denise Nunes Rodrigues
Universidade Federal do Ceará -UFC

Membro da Banca: Prof. Alexandre Oliveira Lima
Afiliações

Membro da Banca: Joyce Arrais
Afiliações

AGRADECIMENTOS

A Deus que não tarda e nem falha e que concede o fruto no tempo certo.

A esta Universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu esposo José Emmanuel Nogueira Gomes, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelos seus incentivos.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

E aos que não acreditaram em mim: só aumentou o meu potencial de resposta!

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.”

(Theodore Roosevelt)

RESUMO

A Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, tem sua base fundamentada no planejamento, controle, transparência e responsabilização. A transparência das contas públicas é um direito de toda a sociedade, esta informação é assegurada ainda pela Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011 que ficou conhecida como Lei de Acesso a Informação que determina que os atos e fatos vinculados a gestão fiscal tenham ampla divulgação, principalmente na rede *internet*, em tempo real. Para o cumprimento destas normas as prefeituras do Estado do Ceará vêm criando *sites* de transparência para divulgação de suas prestações de contas. No entanto a análise dos dados apresentados requer do interessado conhecimento técnico mínimo para a compreensão das informações. Este trabalho tem por objetivo geral apresentar uma análise sobre as previsões iniciais das receitas em relação as suas respectivas arrecadações e das fixações iniciais das despesas em relação as suas respectivas realizações pelo Município de Fortaleza ao longo do período de 2009 a 2014. A metodologia adota para fundamentar o referencial teórico é pesquisa bibliográfica e para pesquisa é utilizado estudo de caso. Conclui-se que o acesso ao Portal da Transparência do Município de Fortaleza tem fácil acesso e uma busca relativamente rápida das informações, sem a necessidade de *logins* com senhas ou cadastro prévio e que embora os dados recebam ampla divulgação ainda está distante o conhecimento necessário por uma grande parte de nossa população possa ter uma leitura e compreensão das informações divulgadas. Sugere-se que este estudo seja aplicado em outros municípios.

Palavras-chave: Receitas Públicas. Despesas Públicas. Orçamento Público. Transparência Pública.

ABSTRACT

Complementary Law 101/2000, the Fiscal Responsibility Law, has its base grounded in planning, control, transparency and accountability. The transparency of public accounts is a right of all society, this information is also provided by Law 12,527 of November 18, 2011 that became known as Access Act the information that determines which acts and facts relating to fiscal management have wide distribution , particularly the Internet network, in real time. For compliance with these standards the State of Ceará municipalities are creating transparency websites for dissemination of its checks and balances. However a review of the data requires the interested minimal technical knowledge to understand the information. This work has the objective to present an analysis of the initial forecasts of revenue over their respective collections and the initial fixations of expenditure for their respective achievements by the municipality of Fortaleza over the period 2009 to 2014. The methodology adopted for support the theoretical framework is literature and research is used case study. It concludes that access to the portal of the city of Fortaleza Transparency is easily accessible and a relatively quick search of information, without the need for logins with passwords or previous registration and that although the data receive wide distribution is still far from the necessary knowledge for a large part of our population may have a reading and understanding of the information disclosed. It is suggested that this study be replicated in other municipalities.

Keywords: National Revenue. Public Expenditure. Public Budget. Public Transparency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CTN – Código Tributário Nacional

DCT – Disposições Constitucionais Transitórias

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei de Orçamento Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

SEFIN – Secretaria de Finanças

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Receitas Previstas 2009 a 2012	64
TABELA 2 – Receitas Realizadas 2009 a 2012	65
TABELA 3 – Despesas Fixadas 2009 a 2012	65
TABELA 4 – Despesas Realizadas 2009 a 2012	66
TABELA 5 – Receitas Previstas 2013 a 2014	66
TABELA 6 – Receitas Realizadas 2013 a 2014	67
TABELA 7 – Despesas Fixadas 2013 a 2014	67
TABELA 8 – Despesas Realizadas 2013 a 2014	68

SUMÁRIO

Conteúdo	Página
1 – Introdução	12
2 - Instrumentos de Planejamento na Administração Pública	15
3 – Receitas Públicas	31
4 – Despesas Públicas	40
5 – Metodologia da Pesquisa	59
6 – Estudo de Caso	61
7 – Considerações Finais	71
Referências Bibliográficas	73

1 INTRODUÇÃO

O Brasil vivia numa grande obscuridade no que diz respeito aos valores arrecadados e gastos pelos gestores de todas as esferas de governo, não havia divulgação para que a sociedade pudesse, mesmo que de forma incipiente, realizar algum tipo de controle sobre as finanças públicas. As prestações de contas eram encaminhadas para os Tribunais de Contas que após suas análises emitiam parecer técnico e as encaminhavam para o Poder Legislativo, que em seções deliberavam sobre tal parecer.

Não eram estabelecidos limites e nem parâmetros para a administração e aplicação dos recursos públicos. Ao cidadão restava pouca oportunidade para opinar e controlar os gastos públicos, salvo algumas tentativas de se estabelecer um orçamento participativo, com o chamamento da sociedade civil organizada para participar do planejamento governamental, porém até os dias de hoje ainda se conta com pouca participação.

Este cenário de descontrole das finanças públicas começou a mudar a partir da sanção da Lei Complementar 101/2000, que ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Lei esta que trouxe em seu arcabouço regras para dívida e endividamento, para prevenção de déficits orçamentários, para renúncia de receita e outros aspectos que têm influência direta na arrecadação e nos gastos governamentais. Podendo, o não cumprimento desta Lei, levar o infrator a ser condenado com base na Lei de Crimes Fiscais, Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000.

Com a edição da LRF importantes relatórios de gestão fiscal passaram a ser divulgados, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) de publicação bimestral e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) de publicação quadrimestral.

Posteriormente a LRF, foi sancionada a Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011 que ficou conhecida como Lei de Acesso a Informação que determina que os atos e fatos vinculados a gestão fiscal tenham ampla divulgação, principalmente na rede *internet*, em tempo real, que na União este tempo é de 48 horas e nos municípios do Estado Ceará este tempo é de 24 horas, ou seja, hoje o cidadão que quiser obter informações sobre valores arrecadados, despesas realizadas, sobre demonstrações contábeis, sobre licitações e prestações de contas tem acesso livre para consultas.

A mídia em todas as suas formas passou a dar maior cobertura para estes fatos e isto também vem contribuindo para o interesse sobre a chamada “coisa pública”.

Todos estes fatos vêm despertando o interesse social para obtenção de informações sobre a arrecadação e aplicações dos valores arrecadados, porém para que os dados divulgados pela Administração Pública, primeiramente deve ocorrer a disponibilização dos dados, e isto vem ocorrendo de forma regular em obediência a LRF e a Lei da Transparência, e em segundo lugar, requer a capacidade interpretativa dos dados por parte das pessoas que buscam informações sobre as finanças públicas.

Diante do exposto; tem-se o seguinte problema para a pesquisa: Qual o comportamento na arrecadação das receitas e da realização das despesas do Município de Fortaleza face as suas previsões ao longo do período de 2009 a 2014?

A crise econômica que está instalada no Brasil acarreta a redução na arrecadação das receitas governamentais, a centralização de maior parte da arrecadação ficando a cargo do Governo Federal, a transferências e criação de ações que geram despesas para os estados e municípios sem as correspondentes transferências de recursos suficientes para as realizações de tais gastos faz com que a dependência dos municípios seja cada vez mais crescente em relação aos demais entes da Federação, as despesas do município estão em evolução, e as dificuldades arrecadatórias, justificam um estudo das diversas fontes de receitas e os gastos realizados, com apresentação de uma análise comportamental de suas realizações e dos resultados obtidos.

Assim esta pesquisa possui como objetivo geral: Analisar as previsões iniciais das receitas em relação as suas respectivas arrecadações e das fixações iniciais das despesas em relação as suas respectivas realizações do Município de Fortaleza ao longo do período de 2009 a 2014.

Para responder o objetivo geral, elencou-se os objetivos específicos a seguir:

- Apresentar características do PPA, LDO e LOA;
- Demonstrar conceitos e classificações das receitas e despesas públicas;
- Realizar análise comparativa das arrecadações e das despesas em relação as expectativas orçamentárias do município de Fortaleza no período de 2009 a 2014;

Para alcançar os objetivos deste trabalho, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e quantitativa. Adota-se ainda a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Na

pesquisa bibliográfica estão sendo utilizadas fontes diversas para consultas, tais como: livros, leis e outras normas jurídicas, artigos, e *sites* da *internet*.

Após a escolha de um assunto se faz necessário uma revisão bibliográfica do tema apontado. Essa pesquisa auxilia na escolha de um método mais apropriado, assim como num conhecimento das variáveis e na autenticidade da pesquisa. É uma etapa fundamental em todo trabalho científico que influenciará todas as etapas de uma pesquisa, na medida em que se busca o embasamento teórico em que se baseará o trabalho.

Posteriormente é aplicada uma pesquisa documental nos diversos *sites* oficiais, nos quais são inseridos os diversos quadros, tabelas e demais informações sobre o planejamento e a execução orçamentária, em obediência aos ditames legais como: Lei 4320/64, Constituição Federal/1988, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000.

Para que sejam atingidos os objetivos, este trabalho está estruturado em sete seções, a primeira traz a sua introdução, na segunda dar-se início a apresentação do referencial teórico dando destaque para os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA); Na terceira seção são abordados conceitos e classificações para receitas públicas; A quarta seção traz conceitos e classificações para despesas públicas; A metodologia para o desenvolvimento da pesquisa é destacada na quinta seção; A pesquisa de campo é apresentada na sexta seção e por fim na sétima seção são apresentadas as conclusões extraídas na elaboração do trabalho.

2 – INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O planejamento na Administração Pública brasileira é estabelecido em leis que em consonância com a Constituição Federal no seu artigo 165 são de iniciativa do Poder Executivo e estabelecem:

I - o Plano Plurianual;

II - as Diretrizes Orçamentárias;

III - os Orçamentos Anuais.

Tem-se, então, que a orçamentação na administração pública brasileira é montada em três peças quais sejam: Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Essas leis são elaboradas por iniciativa do Poder Executivo em cada uma das esferas de Governo.

2.1 Plano Plurianual

Inserido na rotina da gestão pública pela Constituição Federal/88 artigo 165 § 1º. Plano estratégico de médio prazo, que procura retratar as ações de governo estabelecidas para um período a partir do segundo ano de mandato até o primeiro ano do mandato seguinte, elaborado no primeiro ano de mandato.

Elaborado e enviado pelo Poder Executivo Federal ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do primeiro ano de mandato (31 de agosto), conforme estabelece o Art. 35 § 2º Inciso I dos Atos das DCT, este prazo pode apresentar variação e não ser adotado nos estados e municípios que podem apresentar legislações específicas.

A lei que institui o plano plurianual estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Art. 165 § 1º da Constituição Federal de 1988.

O plano plurianual tem como objetivos em síntese, dar transparência às ações governamentais a serem desenvolvidas ao longo de quatro anos e dar continuidade à administração, a fim de evitar as paralisações de obras e outros serviços.

Nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, pode ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem que lei autorize a sua inclusão, sob pena de responsabilidade. Art. 167 § 2º da CF/88.

O plano plurianual norteia o orçamento anual no que diz respeito aos investimentos observadas as prioridades estabelecidas na LDO. Não há, ainda, uma padronização para elaboração do PPA, podendo cada ente adotar modelo e estrutura diferenciada.

2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Introduzida na Administração Pública pela Constituição Federal/88 no seu artigo 165 § 2º que determina seu conteúdo e objetivos, atribuindo-lhe o estabelecimento de metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Elaborada anualmente, a LDO apresenta as metas e prioridades para realização no exercício seguinte, estabelecendo elo entre o Plano Plurianual e a Lei de Orçamento Anual.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 4º) deu nova conotação a LDO, que até então era elaborada com quase nenhum compromisso de forma repetitiva ano após ano, atribuindo-a novas funções, além das descritas no § 2º do art. 165 da CF, compete à Lei de Diretrizes Orçamentárias dispor sobre:

- o equilíbrio entre receitas e despesas;
- os critérios e forma de limitação de empenho para garantir o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais e a redução da dívida;
- as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas

financiados com recursos dos orçamentos públicos;

· demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Além disso, a LDO conterà o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

Anexo de Metas Fiscais

Os entes da Administração Pública deverão apresentar o Anexo de Metas Fiscais de acordo com o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, caso não o façam, a Lei 10.028/2000 prevê, no seu art. 5º, inciso II, multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal, constituindo infração administrativa contra as leis de finanças públicas.

No Anexo de Metas Fiscais, conforme o § 2º do art. 4º da LRF, serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes e conterà ainda:

I) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

Neste demonstrativo deverá conter a comparação da meta fixada com o resultado obtido acompanhando os principais fatores que contribuíram para o alcance ou não do resultado estimado.

II) Demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional.

As metas anuais serão apresentadas em termos de Resultado Primário e Resultado Nominal.

Resultado Primário - diferença entre as receitas e as despesas públicas, não financeiras. O resultado primário indica a situação financeira em cada “exercício Financeiro” (01 de janeiro a 31 de dezembro) e a capacidade do município em honrar seus compromissos. Avalia se o município está ou não trabalhando para a redução do seu

endividamento. A análise do resultado primário demonstra o quanto o Município dependerá de recursos de terceiros para a cobertura das suas despesas no caso de déficit primário.

RESULTADO PRIMÁRIO = RECEITAS NÃO-FINANCEIRAS – DESPESAS NÃO-FINANCEIRAS

Receitas não-financeiras (receitas primárias) =

(+) Receitas arrecadadas no exercício

(-) Receitas de operações de créditos

(-) Receitas de privatizações

(-) Receitas de aplicações financeiras

Despesas não-financeiras (despesas primárias) =

(+) Total de despesas

(-) despesas com juros e amortizações da dívida

(-) Despesas de concessão de empréstimos com retorno garantido

Resultado Nominal - diferença entre as receitas e as despesas públicas, incluindo receitas e despesas financeiras, os efeitos da inflação (correção monetária) e da variação cambial. Equivale ao aumento da dívida pública líquida em um determinado período. O resultado nominal mostra se o município necessita de financiamentos junto às entidades financeiras e/ou setor privado para cumprir seus gastos.

RESULTADO NOMINAL = RESULTADO PRIMÁRIO + VALORES RECEBIDOS DE JUROS NOMINAIS – VALORES PAGOS DE JUROS NOMINAIS

= Resultado Primário

(+/-) conta de juros nominais líquidos

= Resultado Nominal

Onde:

Conta de juros nominais líquidos (decorrentes de operações de créditos)

(+) Recebimento de juros

(-) Pagamento de juros

A meta de resultado primário deve ser estabelecida em função da necessidade ou não de redução do endividamento do ente da federação em relação a sua RCL, no caso da União a meta é em relação ao PIB.

III) Evolução do Patrimônio Líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

Evolução do Patrimônio Líquido e Aplicação dos Recursos - A LRF acentuou a importância desta demonstração obrigando esclarecer a origem e aplicação dos recursos

obtidos com a alienação de ativos, indicando, claramente, a formação e a utilização desses recursos durante os últimos três exercícios.

IV) Avaliação da situação financeira e atuarial,

Estatística que investiga problemas relacionados com a teoria e o cálculo de seguros numa coletividade dos regimes geral de previdência social e própria dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial. O objetivo desse demonstrativo é evidenciar a coerência entre os recursos obtidos e as ações que esses fundos ou regime se propõem avaliando a sustentabilidade dos mesmos. Observe que o art. 43 § 1º da LRF estabelece que as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculados a fundos específicos, fiquem depositados em conta separada e aplicadas nas condições de mercado, facilitando a análise da situação financeira e atuarial destes regimes.

IV) Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Renúncia de Receitas - Através deste demonstrativo pode-se observar o montante de receitas que o município está deixando de arrecadar devido a benefícios fiscais concedidos a determinados setores ou empresas e quais setores estão se beneficiando. Novas concessões terão que obedecer aos preceitos do art. 14 da LRF.

Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado – Todo aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado (art.17 da LRF - Ex.: elevação das despesas com pessoal e benefícios previdenciários, criação de uma nova carreira de pessoal, instituição de um programa de assistência social de duração continuada etc.) deverá indicar a fonte (receita permanente ou redução permanente de despesa) que financiará este dispêndio.

2.3 Lei de Orçamento Anual

Para Deodato, (1976, p.272) “O orçamento é, em sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu progresso, de sua cultura e de sua civilização”.

Opta-se por iniciar o estudo sobre Orçamento Público com o conceito apresentado por Deodato (1976) por nele apresentar-se ressaltada a importância que tem o orçamento público, pois a sua análise reforça que orçamento público possibilita o conhecimento da situação sócio-econômica, educacional, cultural, de saúde e de outros aspectos que se queira sobre o ente governamental. Pode-se avaliar, por exemplo, pela sua receita de ISS, a tendência de atividades no município, avalia-se, também, em função da discriminação dos gastos com saúde, se o atendimento médico é prognóstico ou diagnóstico.

W. F. Willoughby, apud Giacomoni (1994, p.62)

“O orçamento é algo mais que uma simples previsão da receita ou estimativa de despesa. É – ou deve ser -, ao mesmo tempo, um relatório, uma estimativa e uma proposta. É – ou deve ser – um documento por cujo intermédio o chefe do executivo, como autoridade responsável pela conduta dos negócios do governo, apresenta-se à autoridade a quem compete criar fontes de renda e conceder créditos e faz perante ela uma exposição completa sobre a maneira por que ele e seus subordinados administram os negócios públicos no último exercício: é – ou deve ser – o documento em que expõe a situação do tesouro público no momento. Na base dessas informações é que ele traça o seu programa de trabalho para o exercício seguinte, então como acha ele que deve ser financiado esse programa.”

O orçamento público; em atendimento ao artigo 2º da Lei 4320/64, deverá conter a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecendo aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

O orçamento anual tem seu conteúdo determinado pela CF/88, Lei 4320/64 e pela LRF, além de outras normas. Porém antes de estudar-se o seu conteúdo, faz-se necessária inicialmente uma abordagem sobre seus princípios, ressaltando que os aqui apresentados não finalizam a lista.

2.3.1 Princípios Orçamentários

Em geral, os princípios estabelecem regras que constam na própria Constituição Federal, pela importância social, política, jurídica, econômica, financeira e administrativa do orçamento público no Brasil.

Princípio da Unidade

Defende este princípio a ideia de que o orçamento deve ser uno, isto é, o orçamento para o exercício financeiro deve estar contido em uma única peça totalizando a receita e a despesa. A finalidade é evitar os orçamentos paralelos. Consagrado na CF/88 – Art. 165 § 5º e artigo 2º da Lei 4320/64.

Princípio da Universalidade

Estabelece que o orçamento deve conter todas as receitas e as despesas referentes ao Poderes da União, seus Fundos, Órgãos e Entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive as Fundações instituídas e mantidas pelo poder público. (Parágrafo 5º do art. 165 da CF), combinado com os artigos 3º e 4º da Lei 4320/64.

Princípio da Anualidade

De acordo com esse princípio que é, também, chamado de princípio da periodicidade, as previsões da receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo que se denomina exercício financeiro. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil (art. 34, da Lei 4320/64).

Princípio da Exclusividade

Este princípio determina que na Lei Orçamentária não conterà matéria estranha ao orçamento, ou seja, a estimativa da receita e a fixação da despesa. Este princípio é consagrado pela Constituição vigente, no seu art. 165, parágrafo 8º, que diz: A Lei Orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receitas.

Princípio da Especificação

O objetivo deste princípio é vedar as autorizações globais, ou seja, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a sua análise. A Lei 4320/64, no seu art. 5º estabelece que a Lei Orçamentária Anual não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesa com pessoal, material, serviços de terceiros ou quaisquer outras; e no seu art. 15, estabelece que a Lei Orçamentária Anual a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos.

Princípio da Publicidade

Define este princípio que o conteúdo orçamentário deve ser divulgado (publicado) pelos veículos oficiais de comunicação para conhecimento público e para a eficácia de sua validade. A Constituição Federal, em seu artigo 165 § 3º exige a publicação até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Princípio do Equilíbrio

Pelo princípio do equilíbrio se entende que, em cada exercício financeiro, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período e que os créditos adicionais, excetuados os extraordinários, que terão cobertura com o excesso de arrecadação quando existente, devem indicar os recursos para cobertura da despesa por eles fixadas. Uma razão fundamentada para defender este princípio é a convicção de que ele constitui um meio de evitar o desrespeito ao orçamento e a saúde das finanças públicas evitando-se déficits orçamentários.

Princípio do Orçamento Bruto

Este princípio estabelece que todas as receitas e todas as despesas devem constar do orçamento pelos seus valores totais, sem qualquer tipo de dedução. Artigo 6º § 1º da Lei 4320/64 “Todas as receitas e todas as despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

Princípio da Não-Afetação de Receitas

O Propósito desse princípio é que nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos, nossa Constituição, contudo restringe este princípio as receitas de impostos permitindo que as demais podem ser vinculadas a fundos desde que autorizados em lei. Ressalvadas as vinculações expressas na Constituição. Tais como: repartição da arrecadação de impostos, recursos aplicados na manutenção do ensino.

2.3.2 Conteúdo e forma da LOA

a) **Segundo a CF/88 no seu artigo 165 a lei orçamentária anual compreende:**

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Ver-se que o orçamento embora sendo único e universal é dividido em três partes, os gastos governamentais que são percebidos diretamente pela população estão inseridos nas partes I e III.

b) O Orçamento segundo a lei 4320/64

A Lei 4320/64 deixa claro em seus artigos 2º e 22 o conteúdo e forma da lei de orçamento anual como são visto a seguir:

Integram (fazem parte) e acompanham (esclarecem) a Lei Orçamentária, conforme o artigo 2º da Lei 4320/64:

§ 1º integram a Lei de Orçamento:

- I – sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do governo;
- II - quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas;
- III – quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV - quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração.

§ 2º Acompanham a Lei de Orçamento:

- I - quadros demonstrativos da receita e planos de aplicações de fundos especiais;
- II - quadros demonstrativos da despesa;
- III – quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminha ao Poder Legislativo compõe-se da seguinte forma, conforme artigo 22 da Lei 4320/64:

I – Mensagem- Que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com a demonstração da dívida fundada e flutuante,

saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificativa da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente, no tocante ao orçamento de capital.

II – Projeto de Lei do Orçamento - Formado pelos quadros e tabelas mencionadas nos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Lei 4320/64, supra citados, e outros estabelecidos por demais normas.

III – Tabelas explicativas das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

- a) a receita arrecada nos 3 (três) últimos exercícios anteriores àquele em que se elabora a proposta;
- b) a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
- c) a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
- d) a despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
- e) a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta;
- f) a despesa prevista para exercício a que se refere a proposta.

IV – Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, descomposta em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada da justificção econômica, financeira, social e administrativa.

c) O Orçamento segundo a LRF

Em seu artigo 5º a LRF determina que a LOA conterà:

- I – Demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas estabelecidas na LDO.
- II – Demonstrativo das medidas de compensação da renúncia de receita e ao aumento de despesa obrigatória de caráter continuado.
- III – Conterà Reserva de Contingência, cuja forma de utilização e montante, definidos com base na receita corrente líquida e estabelecida na LDO.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública e as receitas que as atenderão constarão da LOA.

§ 2º o refinanciamento da dívida pública constarão separadamente na LOA e nos créditos adicionais.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação prevista na LDO ou em legislação específica.

§ 4º è vedado consignar na LOA crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

2.3.3 – Ciclo da LOA

A Lei de Orçamento Anual é elaborada para prever as receitas e fixar as despesas relacionadas às ações planejadas para uma vigência de um ano e executado durante o exercício financeiro que coincide com o ano civil. Passa ciclicamente pelas as seguintes etapas:

1ª etapa – Elaboração

Cabe ao Poder Executivo a elaboração do projeto de lei de orçamento anual que o seu conteúdo, forma e operacionalização definida pela Constituição Federal de 1.988, Título III, capítulo II, seção II, e pela Lei 4320/64 artigos 1º e 22, pela LDO e pela LRF e ainda pelas Constituições Estaduais e Lei Orgânica dos Municípios.

A Lei de orçamento discriminará os recursos orçamentários para as ações governamentais e para atingir as metas e objetivos estabelecidos pelo Plano Plurianual e de acordo com as prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias e compreenderá, conforme o artigo 165 da CF/88:

2ª Etapa – Estudo e Aprovação

Cabe ao Poder Legislativo, estudar e aprovar o projeto de lei de orçamento, convertendo-o em Lei. Ao Poder Legislativo somente são admissíveis emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem, caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

- a) dotações para pessoal e seus encargos;
- b) serviço da dívida;
- c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e o Distrito Federal; ou

III - sejam relacionadas:

- a) com a correção de erros ou omissões; ou
- b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

3ª Etapa – Execução

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos do setor público, e deve, necessariamente, fundamentar-se em uma programação para alcançar a máxima racionalidade possível. Em resumo executar o orçamento compreende arrecadar as receitas e realizar as despesas (empenhar) previstas e fixadas para cada ano.

Cada Poder, cada órgão e unidade orçamentária são responsáveis pela execução orçamentária da parcela a que lhe cabe.

Quando da execução do orçamento são vedados para fins orçamentários:

- I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;
- IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo;
- V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
- VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;
- VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5.º;

IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

XI nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

4ª Etapa – Controle

Compreende a avaliação e julgamento dos critérios e trabalhos realizados para o alcance dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução, a eficiência e a eficácia com que se realizam as ações empregadas para tais fins e grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

A Constituição Federal de 1.988 estabelece que devam ser adotados o Controle Interno e o Controle Externo. O Controle Interno será exercido internamente em cada Poder, por seus órgãos de Auditoria Interna, conforme o artigo 75. O Controle Externo será exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, conforme o artigo 71.

2.3.4 Créditos Adicionais

É uma missão praticamente impossível, principalmente no nosso modelo econômico e social, se prever um orçamento com vários meses de antecedência para aplicação em um dado exercício financeiro seguinte, sem que tenha que se fazer adições para cobertura de despesas previstas a menor ou mesmo não previstas. Quando estes fatos acontecem a saída é recorrer aos créditos adicionais, meio que se tem para alterar a Lei de Orçamento.

2.3.4.1 - Conceito

A Lei 4320/64, art. 40, define como as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

2.3.4.2 - Tipos

Créditos Adicionais Suplementares - os destinados a reforço de dotação orçamentária, que por qualquer motivo, tornaram-se insuficientes. Exemplo de situação em que cabe a abertura de crédito adicional suplementar, para despesas que foram fixadas aquém do necessário na Lei de Orçamento, gastos com pessoal, em razão de novas concessões ou concessões de vantagens por leis anteriores ao exercício.

Créditos Adicionais Especiais - os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica. A despesa não foi prevista, portanto, não há crédito orçamentário, mas o gestor precisa realizar tal gasto, como por exemplo, o pagamento de uma sentença judicial, abre-se então um crédito adicional especial, situação mais comum em que cabe a abertura de créditos adicionais especiais está relacionada a modificação na estrutura administrativa com a criação de novos órgãos.

Créditos Adicionais Extraordinários - os destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, em casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Do mesmo modo que nos créditos especiais, neste caso as despesas, também, não foram previstas, mas são fatos que ocorrem que requerem soluções de urgência ou de emergência.

2.3.4.3 – Fontes de Recursos Para Abertura dos Créditos Adicionais

Abrir créditos adicionais significa gastar além ou gastar em despesas que não foram contempladas na Lei de Orçamento, para tal se faz necessária a indicação de recursos para cobertura de tais despesas, que passarão necessariamente a constituir receitas orçamentárias do exercício se já não o foram como o superávit financeiro do exercício que apresente receitas arrecadadas e não gastas em períodos anteriores.

A abertura de créditos adicionais suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis, a Lei 4320/64 em seu artigo 43 considera recursos desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial em exercício anterior. Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro;

II - os provenientes do excesso de arrecadação. Entende-se por excesso de arrecadação o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada;

III - os resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei;

IV - o produto de operações de créditos;

V - 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. Esta previsão inserida como inciso V não consta da Lei 4320/64, mas sim na CF/88, art. 165.

2.3.4.4 - Autorização e Abertura

Os suplementares e os especiais serão sempre autorizados por lei e abertos por decreto, sendo que no caso dos suplementares poderão ser abertos a conta de autorização genérica contida na própria Lei de Orçamento, como é facultado no art. 165, par. 8º, da Constituição Federal. (Ver o Princípio da Exclusividade). Os extraordinários independem de autorização legislativa, são abertos por decreto, sendo dado pelo executivo imediato conhecimento ao legislativo.

2.3.4.5 – Vigência dos atos que criam os créditos adicionais

Os suplementares terão vigência restrita ao exercício em que foram autorizados.

Os especiais e os extraordinários poderão ser prorrogados e seus saldos transferidos para o exercício seguinte, se autorizados durante os quatro últimos meses do exercício financeiro. (após a remessa do projeto de LOA do Executivo para o Legislativo)

Este prazo estipulado de quatro meses é aplicado para a União. Para os Estados e Municípios, vale o determinado em suas Constituições e Leis Orgânicas. Na Constituição do Estado do Ceará, este prazo vai até 15 de outubro.

Supondo que uma determina ação governamental se fez necessária no mês de junho de um ano qualquer e que esta ação deverá ser desenvolvida no prazo de 10 meses, portanto iniciando em junho deste mesmo ano e terminando em março do ano seguinte, neste caso as ações que serão realizadas no ano seguinte serão incorporadas, normalmente no

orçamento em elaboração pois existe tempo para inclusão na proposta de orçamento do exercício financeiro seguinte, assim o crédito adicional será aberto para as despesas que serão realizadas de junho a dezembro do ano em que se deu o fato e a despesa ainda a ser realizada estará fixada no orçamento do ano subsequente.

Se tal fato tivesse ocorrido após o envio do projeto de lei de orçamento, pelo Executivo ao Legislativo, aí sim o crédito adicional seria aberto neste ano com os recursos necessários para o custeio de toda ação, com seu saldo transportando-se para o exercício seguinte mediante reabertura.

3 - RECEITA PÚBLICA

A sua arrecadação está autorizada por lei e garantida através do Poder Legislativo a participação indireta da sociedade, por seus representantes que o compõe. Porém, do ponto de vista político e social podem existir conflitos alheios ao processo da gestão governamental, mas que podem nela refletir-se, considerada a limitação da capacidade contributiva.

3.1 – Conceitos

Resolução CFC 1.121/2008 – receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Em sentido amplo entende-se por receita todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos.

3.2 - Classificação

A receita pública doutrinariamente apresenta diversas classificações, que Silva (1996, 86) classifica nos seguintes aspectos:

- a) quanto à natureza
- b) quanto ao poder de tributar
- c) quanto à coercitividade
- d) quanto à afetação patrimonial
- e) quanto à regularidade

Nesta monografia será estudada a receita pública quanto ao fato de ser orçamentária ou não, por esta ser uma classificação que orienta os registros contábeis, sendo assim gerada a informação contábil. Por esta classificação a receita pública subdivide-se em:

a) Receita Extraorçamentária - são aquelas que por aspectos jurídicos e patrimoniais não constam do orçamento público, constituem simplesmente fluxo financeiro transitório ou entradas compensatórias de ativo e passivo financeiro, como consta no parágrafo único do artigo 8º da Lei 4320/64, constituem exceção ao princípio da universalidade das receitas. São operações de crédito por antecipação de receitas para atender insuficiência de tesouraria pelo descompasso entre a arrecadação da receita e as exigências de desembolso, e outras entradas compensatórias de igual natureza.

As operações de crédito para atender insuficiência de tesouraria são intituladas de Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) que vencem sempre no exercício em que são realizadas; os depósitos de valores são provenientes de recebimentos de depósitos em garantia efetuados em dinheiro e consignações em favor de terceiros e como retorno de valores aplicados, tem-se, por exemplo, o retorno de salário família pago a servidor inscrito no regime geral da previdência.

São ocorrências mais comuns de receita extraorçamentária:

I - como ingressos ou retenções em pagamento:

- a) garantias recebidas em dinheiro;
- b) consignações (desconto) em folha de pagamento a favor de terceiros, legais ou facultados pela administração;
- c) outras retenções na fonte a favor de terceiros;
- d) realizações de operações de créditos por antecipação da receita;

II - decorrentes do regime de competência da despesa

Despesas orçamentárias registradas no exercício financeiro e não pagas até 31/12, devendo sempre corresponder a uma sobra de caixa para suportar o pagamento de tais despesas em exercícios subsequentes, desde que não tenha ocorrido execução de despesa orçamentária sem a existência de adequada cobertura com recursos de receita orçamentária.

b) Receita Orçamentária - Constitui receita orçamentária apenas os ingressos que dêem suporte as despesas orçamentárias, constam da Lei de Orçamento e dependem de Lei suas arrecadações, originam-se de::

- a) originadas do seu poder de exigir recursos de forma compulsória;
- b) do seu patrimônio (receitas originárias e derivadas) e
- c) empréstimos tomados no exercício financeiro com vencimento a partir do exercício subsequente ou financiamentos com igual característica.

As receitas orçamentárias por sua vez são divididas em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. Esta classificação está relacionada ao efeito econômico causado no patrimônio por cada fonte de receita, daí a divisão por categorias econômicas. Efeitos estes que serão comentados logo em seguida, quando da análise conceitual de receitas correntes e de receitas de capital. O artigo 11 da Lei 4320/64 classifica as receitas públicas por categorias econômicas em:

Receitas Correntes – São receitas em na sua maioria constituídas por fatos modificativos (variações patrimoniais aumentativas), ou seja, se incorporam ao patrimônio sem que em decorrência da entrada do ativo (normalmente dinheiro) some-se uma obrigação ou diminuição de outro ativo, com exceção para a receita resultante da cobrança da ativa que contabilizada como receita corrente é um fato permutativo. Cabe ressaltar que esta visão tem relação com o aspecto orçamentário.

As receitas correntes têm como fontes:

I) Receita Tributária - resultante da cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e mediatos.

Tributo é o termo genérico para impostos, taxas e contribuições de melhorias. Definido como - "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Art. 3º - CTN. Os tributos constituem-se de:

- a) Imposto: "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte", art. 16-CTN. É pago pelo contribuinte, independente de uma contraprestação imediata e direta.

Segundo o inciso I do art. 158 da Constituição Federal, pertencem aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União, sobre a renda e proventos de

qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

b) Taxas que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Art. 77-CTN . A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Art. 78-CTN, no seu parágrafo único - considera regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

c) Contribuição de Melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O Art. 150, inciso III letra b da Constituição Federal. veda a União, cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.

II) Receita de Contribuições - é a resultante de contribuições sociais e contribuições econômicas. Segundo a Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, instituir contribuições, cobradas de seus servidores; para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social.

III) Receita Patrimonial - é a receita proveniente do arrendamento dos bens imóveis da União, bem como das rendas oriundas de dividendos e participação de sociedades de economia mista, de rendas de capitais e produtos de outras operações. Ex.: alugueis, arrendamentos e permissões de uso, dividendos e participações societárias, etc.

IV) Receita Agropecuária - resulta da ação direta do Estado na exploração de atividades agropecuárias ,como por exemplo: Criação, recriação engorda de gado, reflorestamento, etc.

V) Receita Industrial - é a proveniente do exercício de atividades industriais. Ex.: Vendas de produtos industrializados.

VI) Receita de Serviços: se origina da contraprestação dos serviços prestados pelo Estado ,por intermédio de suas repartições. Ex.: Serviços de água e esgoto, serviços de comunicação , serviços de hospitalares, etc.

VII) Transferências Correntes: são recursos financeiros recebidos de pessoas de Direito Público ou Direito Privado, e que se destinam a atender a gastos de manutenção e conservação de serviços anteriormente criados, conforme determinado no mecanismo próprio da transferência (lei). Independe da contraprestação direta em bens e serviços. Ex.: FPM.

VIII) Outras Receitas Correntes: são as que provêm de multas, juros-de-mora, indenizações e restituições ,receitas de cemitérios e de matadouros, da cobrança da Dívida Ativa ,seja pela via amigável ou pela via judicial.

Ressalta – se que constituem Dívidas Ativas os tributos, multas e créditos da fazenda pública, lançados mas não recebidos no exercício próprio. Esta se divide em dois tipos: Tributária, e o crédito do Erário Público proveniente das obrigações de natureza tributária; e não Tributária, referente aos demais créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento.

Todas as receitas correntes, exceto a cobrança da dívida ativa, são receitas efetivas, provocam aumento no resultado patrimonial, constituem recursos que os gestores públicos dispõem para uso geral em seus programas de governo, estes recursos se incorporam as disponibilidades de caixa sem que em troca a administração pública tenha que entregar algum outro bem ou direito, nem tão pouco assume uma obrigação.

Apesar da possibilidade de várias fontes de receitas correntes verifica-se que em função de fatores como: a competência tributária atualmente imposta, a distribuição de rendas, fatores políticos, regionais e econômicos, fazem com que na prática os pequenos (que

são maioria) municípios do estado do Ceará tenham como fontes de recursos o ISS, o IPTU, o IRRF, algumas poucas taxas e, como fonte principal, as transferências recebidas da União e do Estado, trazendo aos gestores forte dependência a estas esferas de governo.

A prática política incentiva o fato da inexpressiva cobrança das receitas próprias dos municípios, pois os gestores públicos tendem a encontrar na não cobrança de tributos meios para agradar aos seus eleitores, porém este ato passou a ser crime de responsabilidade fiscal, a com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei-Complementar 101/2000, os gestores se tornam obrigados a cobrarem todos os tributos de competência municipal.

Receitas de Capital - as decorrentes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital. Suas principais fontes são:

I) Operações de Crédito - são oriundas de empréstimos e financiamentos, com destinação à obras e atividades especiais, definidas em lei ordinária e com prazo superior a 12 meses. As operações de créditos podem ser internas e externas. Não podem exceder o montante de despesas de capital fixadas no orçamento. (inciso III, do art. 169 da CF).

II) Alienação de Bens e Direitos- São as receitas provenientes da conversão de bens e direitos em espécie, ou seja, alienação por venda de bens patrimoniais como imóveis, móveis e utensílios, equipamentos diversos, etc.

III) Amortização de Empréstimos Concedidos - corresponde a devolução de empréstimo concedido a terceiros sob a forma de amortização parcial ou resgate total.

IV) Transferências de Capital - São as decorrentes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, que se destinem exclusivamente à aquisição e/ou constituição de bens de capital. Ex. Repasse do Estado para o município construir uma escola.

V) Outras Receitas de Capital - Constituem uma classificação genérica destinadas a receber outras receitas de capital. Ex. Integralização de Capital.

VI) Art. 11 § 3º da Lei 4320/64 - O *superávit* do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

As receitas de capital, excetuadas as de transferências, são receitas por mutações, não alteram o resultado patrimonial, o seu recebimento da origem a uma dívida de passivo permanente, quando da obtenção de empréstimos; a redução de um ativo permanente, ou seja de um bem, quando da alienação deste; a redução de um direito quando da amortização de empréstimos concedidos ou de outros créditos aí inscritos.

3.3 - Estágios da Receita Orçamentária

Por estágios da receita entende-se as etapas que ela percorre até o seu efetivo recebimento. Pela leitura da Lei 4320/64, pode-se perceber que a receita pública passa por um fluxo administrativo formado por quatro etapas distintas, que são:

1ª Previsão - art. 51, - é a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício financeiro, esta etapa é inerente à receita orçamentária e é no orçamento que se dá esta etapa.

Segundo o artigo 12 da LRF, as previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referem, e da metodologia de cálculos e premissas utilizadas.

A etapa de estimativa da receita é fase que requer trabalho de cálculos complexos na elaboração do orçamento municipal. De sua exatidão depende o cumprimento ou não dos programas pretendidos. Um cálculo além da realidade terá como consequência a alocação de recursos inexistentes e despesa fixada irregularmente gerando déficit na execução orçamentária, se concluindo o planejamento mesmo com a ausência de tais de recursos financeiros. Por sua vez, um cálculo aquém das possibilidades reais do município, terá como resultado uma programação estabelecida insatisfatoriamente, havendo assim recursos ociosos, que se exteriorizarão como excesso de arrecadação.

2ª Lançamento - art. 52 e 53 - é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Com base nos artigos 52 e 53 da Lei nº 4.320/64, pode-se concluir que é o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito a natureza da pessoa do contribuinte quer seja física ou jurídica e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento.

Tipos de lançamentos:

Direto - lançamento cuja iniciativa compete ao Fisco. É o órgão fazendário que toma todas as providências em relação ao lançamento; verifica a ocorrência do fato gerador, apura o valor de tributo, identifica o contribuinte e prepara o documento de lançamento, emitindo-o e entregando-o ao contribuinte em seu domicílio fiscal. Ex. IPTU

Por Homologação ou Autolancamento - compete ao contribuinte, ou seja, todas as providências tomadas pelo Fisco no lançamento direto são realizadas pelo próprio contribuinte. Cabe ao Fisco, posteriormente, fiscalizar o lançamento feito pelo contribuinte e então homologá-lo. Ex. ISS ordinário

Por Declaração - Procedido pelo Fisco com base em declaração apresentada pelo contribuinte. Ex. Imposto de Renda.

Neste momento ocorre o fato gerador da receita e em atendimento as NBCASP que determina o atendimento do princípio da competência para receitas e despesas portanto deve-se nesta etapa ocorrer o reconhecimento contábil da ocorrência da receita independente de seus aspecto orçamentário, como já foi abordado quando se tratou sobre regime contábil na unidade II.

3ª Arrecadação - art. 55 - é o momento em que o contribuinte recolhe, ao agente arrecadador, o valor de seu débito.

Segundo o artigo 35 desta mesma Lei, neste estágio a receita é tida como pertencente ao exercício financeiro, configurando o regime de caixa para receita,

contabilizando-se como receita no exercício em que de fato se deu a entrada no caixa, não importando o ano em que se deu o seu fato gerador.

Este tratamento diferencia do tratamento patrimonial preceituado pelas NBCASP.

4ª Recolhimento - art. 56 - é o momento em que o agente arrecadador repassa o produto arrecadado para o Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal.

3.4 Fluxograma da Receita Pública no Contexto Geral

O fluxo econômico da receita é compreendido por dois aspectos distintos, que os autores vêm chamando de mundo orçamentário e mundo patrimonial, porém integrados. O primeiro é o aspecto financeiro fundamentado no ingresso de disponibilidade, no qual se baseou o orçamento e estabeleceu sob a ótica orçamentária o regime de caixa para a Receita Pública.

O segundo é o aspecto patrimonial que por muito tempo não foi observado tanto pela administração pública quanto pela contabilidade aplicada ao setor público e que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, matéria que foi acompanhada pelas NBCASP, a receita pública tem reconhecimento pelo princípio da competência.

4 – DESPESAS PÚBLICAS

A despesa pública deve ser ponto de maior atenção no controle e gestão governamental, pois administrar o dinheiro alheio é tarefa de grande responsabilidade, por serem complexas as decisões para seu emprego, principalmente em razão de os recursos estarem sempre aquém das necessidades, sem contar com os desvios e uso indevido ou incorreto.

4.1- Conceitos

São despesas do governo:

a) aquelas despesas que leis gerais e orgânicas, leis especiais, decretos do Poder Executivo, regulamentos e outros títulos legais de dívida que determinam fiquem a cargo do Governo Federal, seja para ocorrer aos compromissos da dívida pública consolidada ou flutuante, seja para atender às necessidades dos serviços públicos criados no interesse e benefício da Nação, ou acréscimo de seus bens de domínio público ou patrimonial" Código de Contabilidade Pública (1922), art. 218", e "efetuadas de acordo com as leis orçamentárias e especiais votadas pelo Poder Legislativo, constituindo crime de responsabilidade os atos dos agentes públicos que contra elas atentarem" art. 219.

b) "conjunto de dispêndio do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para funcionamento dos serviços públicos. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos." (Lima; Castro, 2000, p.53)

c) definem assim, "gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender

às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei de Orçamento." Araújo & Arruda (1999, p.132)

d) "gasto da riqueza pública autorizado pelo poder competente, com o fim de ocorrer a uma necessidade pública." Deodato (1976, p.22)

e) Resolução CFC 1.121/2008 – São decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento de passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Da análise dos conceitos apresentados podem-se destacar as seguintes premissas em relação a despesa pública:

- a) dispêndio de recursos financeiros;
- b) definidas por Leis;
- c) atendimento de necessidades públicas;
- d) aplicadas diretamente pelo Estado ou outras pessoas de direito público a ele vinculadas.

Em um sentido amplo despesa governamental pode ser conceituada como todo e qualquer pagamento efetuado pela Administração Pública.

Esta conceituação em sentido amplo pode induzir a percepção de que a despesa se reconhece pelo pagamento, regime de caixa, o que não condiz com a realidade. Na realidade a despesa pode ser: orçamentária caracterizada pelo regime de competência, estabelecido pelo empenho, conforme artigo 35 da Lei 4320 - "pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas", não importando, pois seu pagamento. O conceito serve para dar ênfase a que toda saída de dinheiro presente ou futura configura uma despesa orçamentária, mesmo que modifique ou não o resultado patrimonial, em função da ocorrência das despesas efetivas e despesas por mutações e despesas extraorçamentárias.

Entendendo-se por despesas efetivas (variações patrimoniais diminutivas) aquelas que modificam o resultado patrimonial, diminuindo-o, e por despesas por mutações

(variações patrimoniais qualitativas), aquelas em que há uma troca de valores entre o dinheiro, normalmente, por novos bens e direitos, ou por redução de dívidas.

As despesas extraorçamentárias também são variações patrimoniais qualitativas em razão de representarem aplicações na constituição de ativos financeiros realizáveis ou no pagamento de dívidas flutuantes que figuram no passivo financeiro.

Modalidades de saídas de recursos:

Despesa orçamentária

Devolução de depósitos de diversas origens

restituição

4.2 - Classificações da Despesa Pública

As despesas públicas, além de serem caracterizadas como orçamentárias e extraorçamentárias, podem ser discriminadas sob outros enfoques, nascendo aí um conjunto variado de informações contábeis que refletem a natureza das ações do gestor público. Estas informações são divulgadas por uma série de quadros e tabelas que acompanham o orçamento e as prestações de contas exigidas, principalmente, pela Lei 4320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e outras instruções normativas.

4.2.1 – Despesas Extraorçamentárias

As despesas extraorçamentárias por não representarem gastos do governo não são incluídas na lei de orçamento, sua realização independe de lei específica, na maioria correspondem ao recolhimento de consignações retidas em folha de pagamento a favor de terceiros, e devolução de garantias e fianças, podendo resultar também do pagamento de restos a pagar e das operações de créditos por antecipação de receitas orçamentárias.

4.2.2 – Despesas Orçamentárias

Fixadas na lei de orçamento, sua realização depende de autorização por lei, correspondem aos gastos com custeio, juros e encargos da dívida, investimentos, inversões financeiras e amortizações da dívida pública e recebem as seguintes classificações.

a) Classificação Institucional

Classificação por Agente da Execução do Gasto, esta classificação leva em conta o detalhamento da despesa com a indicação do agente encarregado pela execução do gasto, podendo apresentar dois ou três níveis. Consiste na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e as unidades orçamentárias que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho.

Em relação a esta classificação tem-se a despesa **classificada institucionalmente**, ou seja, distribuída pelos diversos órgãos e unidades responsáveis pela realização das despesas, obtendo-se assim a despesa estratificada por quem a executou. Atualmente, no orçamento gerencial, essa classificação consta nos programas, em relação a cada órgão setorial.

Código	Órgão	Núcleo de Gasto
06.	Secretaria de Saúde	
06.01	Secretaria de Saúde	Hospital Regional

b) Classificação Funcional

Classificação por Finalidade do Gasto, a despesa pública vista sob esta classificação, é estratificada pela **classificação funcional** - em que as despesas são apresentadas em funções e subfunções de governo, buscando responder basicamente à indagação “em que se gasta” área de atuação governamental a despesa será realizada.

Assim, a partir da Portaria 42/99, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, as despesas públicas são apresentadas pela função de governo, que representa a

própria função do gasto, sendo que cada uma das ações do gestor é associada primeiramente a uma finalidade do gasto (função) e depois a uma subfunção.

A **classificação funcional** é composta por um rol de 28 funções e subfunções definidas pela Portaria 42/99, que atua como fator agregador dos gastos do governo, por área de atuação, nas três esferas de governo. Trata-se de uma classificação independente dos programas. Por ser de aplicação comum na União, Estados e Municípios, permite a consolidação nacional dos gastos públicos. Das 28 (vinte e oito) funções, 2 (duas) delas são privativas da União: Defesa Nacional e Relações Exteriores.

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

c) Classificação Programática

Já a **classificação programática** apresenta os gastos vinculados a um programa de trabalho, que ligados a este encontram-se os projetos, as atividades e as operações especiais. A partir da Portaria 42/99, cada nível de governo passou a ter a sua estrutura própria de programas, adequada à solução de seus problemas.

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade

Segundo Bezerra Filho (2004, p. 79), cada programa contém, no mínimo, objetivo - indicador que quantifica a situação que o programa tem por fim modificar; e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo.

Lima e Castro (2000, p.64), apresentam quatro tipos de programas previstos na esfera federal, a saber:

1) programas finalísticos - aqueles que resultam em bens e serviços ofertados diretamente à sociedade;

2) programas de gestão de políticas públicas - que abrangem as ações de gestão de governo e serão compostos de atividades de planejamento, orçamentação, controle interno, sistemas de informação e diagnósticos de suporte à formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas. Ex. Gestão da Política de Saúde;

3) programas de serviços ao Estado - são os que resultam em bens e serviços ofertados diretamente ao Estado, por instituições criadas para esse fim específico; e

4) programa de apoio administrativo - que corresponde ao conjunto de despesas de natureza tipicamente administrativa e outras que, embora colaborem para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos e de gestão de políticas públicas, não são passíveis de apropriação a esses programas.

A estrutura das classificações “funcional” e “programática” da despesa pode ser assim resumida:

Função	Representa o nível mais elevado de agregação das ações de governo , como por exemplo as Funções: “Legislativo”, “Administração”, “Saúde”, “Agricultura” etc. No caso das despesas que não podem ser associadas a um bem ou serviço específico, classifica-se na função “Encargos Especiais”, como é o caso das despesas com dívidas, ressarcimentos, indenizações.
Subfunção	Detalha o nível de agregação das funções . Neste nível, cada função é desmembrada em subconjuntos de ações, identificando a sua natureza básica. Ex.: Função 12 - Educação; Subfunção 361 – Ensino Fundamental.
Programas	Representam um conjunto de ações que concorrem para o alcance de objetivos concretos do que se pretende realizar. Os programas permitem as articulações entre o planejamento previsto no PPA, a seleção de prioridades estabelecidas na LDO e os recursos destacados no Orçamento (LOA).
Atividades	São instrumentos de planejamento para alcançar o objetivo de um programa. Envolve um conjunto de operações que devem se realizar de modo contínuo e permanente , a fim de resultar num produto necessário à manutenção das ações governamentais.

Projetos	São instrumentos de planejamento para alcançar o objetivo de um programa. Envolve um conjunto de operações que devem se realizar num período limitado de tempo , a fim de resultar num produto necessário para a expansão, implantação ou o aperfeiçoamento das ações governamentais.
Operações Especiais	Congrega níveis de detalhamento dos programas em que são apresentados gastos que não representam manutenção de ações, nem resultam em produtos ou serviços. São gastos vinculados à dívida permanente, às transferências entre esferas de governo, ressarcimentos de toda ordem etc.

Exemplo de classificação funcional e programática

Detalhamento	Especificação
Função	12 – Educação
Subfunção	361 - Ensino Fundamental
Programa	1001 - Coordenação e Manutenção do Ensino Fundamental
Projeto	1.030 - Construção de Escolas
Atividade	2.015 – Manutenção do Ensino Fundamental

d) Classificação por Natureza do Gasto

Segundo Bezerra Filho (2004, p. 83), “a despesa sob os enfoques Institucional, Funcional e Programático apresenta uma abordagem de cunho político-gerencial, pois trata da aplicação dos recursos públicos dos órgãos e das metas governamentais a eles inerentes”

Já a classificação da despesa pública por sua natureza indica preliminarmente a categoria econômica da despesa, ou seja, o seu efeito econômico no patrimônio. Neste enfoque são encontradas despesas efetivas - aquelas que provocam um efeito econômico real no resultado patrimonial; e as despesas por mutações - aquelas que não modificam o resultado.

Atualmente, a classificação por natureza da despesa tem o seu detalhamento definido pelo art. 3º da Portaria Interministerial 163, de 04/05/2001, Sendo assim composta:

- a) pela categoria econômica - corrente e capital;
- b) pelo grupo a que pertence a despesa, segundo sua natureza;
- c) pela modalidade de sua aplicação - direta ou por transferência; e

d) pelo objeto final do gasto - que é o elemento de despesa.

A Portaria Interministerial 163/2001 apresenta o seguinte esquema para classificação da despesa por sua natureza: “c”.”g”.”mm”.”ee”.”dd”, onde:

“c” = Categoria Econômica

“g” = Grupo de Despesa

“mm” = Modalidade de Aplicação

“ee” = Elemento de Despesa

“dd” = Desdobramento de Despesa

Classificação por Categoria Econômica

A classificação por Categoria Econômica, segundo Bezerra Filho (2004, p.84), abrange tanto a receita quanto a despesa e possibilita analisar o impacto das ações governamentais em toda a economia. Por categoria econômica, as despesas podem ser classificadas em Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Despesas Correntes - classificam-se nesta categoria todas as despesas com a manutenção das atividades de cada órgão/entidade, ou seja, aquelas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Exemplos: despesas com pessoal, água, luz, telefone, conservação e limpeza etc.

As Despesas Correntes são, geralmente, despesas efetivas que provocam variação no resultado patrimonial, ou seja, têm um efeito econômico real, diminuindo o patrimônio. Ocorre o desembolso e em troca não se incorpora elemento novo no ativo, nem desincorpora passivo. Neste contexto, tem-se uma exceção que é a compra de material de consumo destinada à formação de almoxarifado, que embora seja registrada como uma despesa corrente, não representa uma despesa efetiva, pois constitui apenas uma mutação patrimonial.

Despesas de Capital - classificam-se nesta categoria as despesas destinadas a formar e/ou adquirir bens e/ou direitos, como execução de obras, aquisições de materiais permanentes, concessões de empréstimos, títulos representativos de capitais, bem como amortizações de dívida.

As Despesas de Capital são despesas por mutações, ou seja, não modificam o resultado patrimonial, pois para toda saída de recursos ou compromisso assumido, há em contrapartida a incorporação de um elemento novo no ativo, ou redução de passivo - como no caso de amortização do pagamento da dívida. Além disso, as transferências de recursos a outras instituições para realizarem Despesas de Capital, constituem fatos modificativos para o patrimônio de quem os transferiu.

São gastos classificados como despesas de capital:

a) Investimentos - Despesas efetuadas com o planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas a aquisição de imóveis considerados necessários a sua realização, com aquisição de equipamentos e materiais permanentes.

Tem-se o registro de gastos com obras na construção de bens públicos, inclusive as indenizações de imóveis necessários a execução de obras, a compra de materiais permanentes, assim considerados os de vida útil superior a dois anos, com a constituição ou aumento de capital de empresas que não desenvolvam finalidades comerciais ou financeiras.

b) Inversões Financeiras - Despesas com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, constituição ou aumento de capital de empresas que desenvolvam atividades comerciais ou financeiras, aquisição de títulos de capital, ações, com empresa de qualquer finalidade que não resulte em aumento de capital.

Tem-se o registro de gastos com a compra de imóveis já construídos, de bens para revenda, ações de empresas com finalidades comerciais ou financeiras, ações de empresas que não resulte em aumento capital qualquer seja sua finalidade e ainda a concessão de empréstimos.

c) Transferências de Capital - Despesas com as transferências para outras pessoas de direito público ou privado realizarem gastos classificados como despesas de capital.

d) Amortizações da Dívida Pública

Classificação por Grupos de Natureza da Despesa

Grupos de natureza da despesa significam a segregação de elementos de despesas que apresentem as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

Atualmente são encontrados 6 (seis) grupos de natureza da despesa a saber:

Despesas Correntes

- 1 Pessoal e Encargos Sociais
- 2 Juros e Encargos da Dívida
- 3 Outras Despesas Correntes

Despesas de Capital

- 4 Investimentos
- 5 Inversões Financeiras
- 6 Amortização da Dívida

Despesas Correntes	
Pessoal e Encargos	São classificadas neste grupo as despesas de natureza salarial no setor público, quer civil ou militar, ativo ou inativo; contribuições a entidades fechadas de previdência; contratação temporária; contratos de terceirização de mão-de-obra, etc.
Juros e Encargos da Dívida	São classificadas neste grupo as despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
Outras Despesas Correntes	São classificadas neste grupo as despesas não classificáveis nos outros grupos de Despesas Correntes, como por exemplo: material de consumo, serviços prestados por terceiros sem vínculo empregatício, auxílio- alimentação, auxílio- transporte etc.
Despesas de Capital	
Investimentos	São despesas efetuadas com o planejamento e execução de obras, aquisição de equipamentos e materiais permanentes (assim considerados os de vida útil superior a dois anos), incluindo também as indenizações de imóveis necessários à realização de obras.
Inversões Financeiras	São despesas com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização (já construídos); de bens para revenda; constituição ou aumento de capital de empresas que desenvolvam atividades comerciais ou financeiras; ações de empresas com qualquer finalidade que não resulte em aumento de capital; e ainda a concessão de empréstimos.
Amortização da Dívida Interna	São despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública, interna e externa, contratual ou mobiliária.

Modalidade de Aplicação

A natureza da despesa é complementada pelo detalhamento da **modalidade de aplicação**, que tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades da mesma esfera de governo; ou indiretamente, por meio de órgãos ou entidades de outra esfera de governo, ou mesmo entidades privadas. Objetiva, principalmente,

possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados para estes outros entes do setor público ou privado.

São exemplos de modalidades de aplicação:

Código	Modalidades de Aplicação
20	Transferências à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
99	A definir

Classificação por Elementos de Despesa

Destina-se à identificação dos objetos de gastos, tais como: 01 - Aposentadorias e Reformas; 03 - Pensões; 09 - Salário-Família; 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas Pessoal Civil; 14 - Diárias Civil; 30 - Material de Consumo; 36 – Serviços de Terceiros Pessoas Física; 37 - Locação de mão-de-obra; 39 – Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica; 43 - Subvenções Sociais; 47 – Obrigações Tributárias e Contributivas; 51 – Obras e Instalações; 52 – Equipamentos e Materiais Permanentes; 61 - Aquisição de Imóveis; 92 – Despesas de Exercícios Anteriores; etc.

Classificação por Desdobramento do Elemento da Despesa

Destina-se à identificação do detalhamento dos elementos de despesas, representando o seu menor nível de classificação, tais como: 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas; 01 - Salários; 02 - Gratificações; e 30 - Material de Consumo: 01- Combustíveis; 02 - Lubrificantes.

Código	Classificação	Especificação
3.	Categoria Econômica	Despesa Corrente
3.1.	Grupo de Despesa	Pessoal e Encargos
3.1.90.	Modalidade de Aplicação	Aplicações Diretas
3.1.90.30	Elemento de Despesa	Materiais de Consumo
3.1.90.30.01	Desdobramento da Despesa	Combustíveis

Por estas classificações das despesas públicas são geradas informações sobre as suas finalidades, seus aspectos econômicos e quanto à unidade orçamentária que a executou, podendo estas informações serem analisadas isoladamente, em cada um destes aspectos, ou pela combinação de dois ou de todos ao mesmo tempo. A seguir, apresenta-se um exemplo de uma classificação Institucional, Funcional, Programática e segundo a Natureza da Despesa de uma ação governamental completa, para entendimento das classificações apresentadas.

Institucional	Órgão	05 – Secretaria de Saúde
	Unidade Orçamentária	05.01 – Unidade Mista de Saúde
Funcional	Função	10 – Saúde
	Subfunção	302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial
Programática	Programa	– Implantação e Ampliação de Unidades de Saúde
	Projeto	1.0010 – Construção de Unidade Hospitalar
Natureza da Despesa	Categoria Econômica	4 - Despesas de Capital
	Grupo	4 – Investimentos
	Modalidade	90 - Aplicação Direta
	Elemento de Despesa	51 - Obras e Instalações

4.3 - Fluxo da Despesa Orçamentária

O Fluxo da despesa pública representa as diversas etapas pelas quais passam as despesas públicas até o seu pagamento, é essencial o conhecimento e acompanhamento para que a despesa pública percorra sistematicamente estas etapas, pois a não observação desta sequência poderá invalidar a despesa, tornando-a um ato nulo, levando ao gestor público a possibilidade de restituição aos cofres públicos a quantia desembolsada. Não se admite, por exemplo, o pagamento ou execução da despesa anterior ao empenho.

Os estágios ou fluxo administrativo da despesa pública, segundo a Lei 4320/64 passam claramente por cinco etapas: Fixação, Empenho, Liquidação, Ordem de Pagamento e Pagamento.

Não deve haver empenho sem fixação, liquidação sem empenho, ordem de pagamento sem liquidação e nem pagamento sem liquidação.

Araújo e Arruda (1999, p.137) apresentam como estágios da despesa pública: Programação, Licitação, Empenho, Liquidação e Pagamento.

Silva (1996, p.121) afirma que a despesa pública percorre os estágios da fixação, empenho, liquidação e pagamento, que serão a seguir apresentados.

1º estágio - Fixação

Este estágio tem início coincidente com a elaboração da proposta de orçamento anual e é concretizado por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da Lei de Orçamento. Por conseguinte, a Lei de Orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária, ou seja, o instrumento no qual é legalmente fixada a despesa nas discriminações e especificações dos créditos orçamentários.

A Lei 4320/64, no seu art. 60 determina que é vedada a realização de despesa sem o prévio empenho, por outro lado, no seu artigo 59 determina que o empenho não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. Créditos estes que são fixados nesta etapa da despesa pública.

A Constituição Federal de 1.988, no seu artigo 167, Inciso II, estabelece que são vedadas as realizações de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Nesta etapa surgem dois importantes aspectos da despesa pública: Autorização e Limitação.

As autorizações para realização de despesas constituem as Dotações Orçamentárias.

As Dotações Orçamentárias podem ser constituídas por:

Créditos Orçamentários – autorizações para despesas constantes da Lei de Orçamento.

Créditos Adicionais – autorizações para despesas não fixadas ou fixadas a menor na Lei de Orçamento.

2º estágio - Empenho

Ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. (Artigo 58 da Lei 4320/64.)

Analisando este conceito tem-se:

- a) representa um ato jurídico/administrativo de natureza orçamentária;
- b) praticado por pessoa com autoridade competente delegada para tal competência;
- c) no momento deste ato não produz efeito patrimonial;
- d) demonstra um compromisso/acordo entre Estado e favorecido descrito no empenho;
- e) estabelece ou não termos de cumprimento de condições, para a constituição do direito e a realização do pagamento.

O ordenador da despesa ao autorizar o empenho fica submetido às responsabilidades civil, penal, administrativa e jurídico-contábil.

Para cada empenho será extraído um documento denominado “Nota de Empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria. (Art. 61 da Lei Federal n.º 4.320/64).

A Nota de empenho deve conter todas as informações que identifique o credor, a dotação que se vincula a despesa, o saldo disponível nesta dotação anterior ao empenho, o saldo disponível na dotação após o empenho, o órgão setorial ao qual se vincula o empenho, o código da classificação funcional/programática e por natureza da despesa e a discriminação detalhada da despesa por seus valores unitários e totais.

Segundo os parágrafos 2º e 3º do art. 60 da Lei Federal n.º 4.320/64, os empenhos podem, além dos ordinários, serem classificados empenho estimativo e global.

Esta classificação é feita de acordo com a natureza da exatidão do valor, prestação e pagamento.

a) Empenho Ordinário - é o empenho comum, ordenado para quando se conhece o valor exato da despesa, sendo emitido para determinado credor e relativo a uma única prestação de valor.

Tecnicamente, excetuadas as despesas com pessoal para fins de controle, este tipo de empenho não admite reforço, pois se destina a despesa com montante previamente acordado e pagamento total após sua liquidação. Tem-se visto na prática, por contingências, pagamentos parcelados de empenhos ordinários e empenhos ordinários seqüenciados para despesas vinculadas a contratos de execução, quando deveriam ser globais necessariamente.

b) Empenho Estimativo - é o empenho para despesas cujo valor não se conhece a priori. Para sua efetivação, é necessário proceder a um estudo dessas despesas, tornando-se

como base o montante dos gastos realizados em períodos anteriores e outros dados, para que se possa aproximar e estimar o valor que deverá ser gasto no exercício em que se executa o orçamento. Podem ser empenhadas por estimativas despesas como: gastos com energia elétrica, água, telefone e outros de utilidade pública.

Admite-se reforço ou empenho complementar ao empenho estimativo quando este é realizado a menor e sua anulação quando estimado a maior.

c) Empenho Global - é o empenho para despesas contratuais, cujo montante é previamente estabelecido e que possam ser pagas parceladamente. Podem ser empenhadas globalmente despesas com contratos de execução de obras, de consultoria, alugueis e outras decorrentes de contratos.

3º estágio – Liquidação

A liquidação consiste em ser verificado o direito do credor, pelos fornecimentos feitos ou serviços prestados à vista dos títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. (art. 63, Lei 4320/64).

A verificação do direito adquirido tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação. (§1º do artigo 63 da Lei 4320/64)

A liquidação da despesa por fornecimento ou por serviço prestado, terá por base o contrato, o ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço. (§2º do artigo 63 da Lei 4320/64) e o cumprimento de outros implementos acordados.

A liquidação da despesa corresponde ao momento da apropriação, do reconhecimento da ocorrência de fato da despesa, pois a liquidação só se dará após a implementação das condições estabelecidas no ato do empenho, tais como: recebimento de materiais comprados ou a prestação dos serviços acordados e outros, como mencionado.

4º estágio - Pagamento

Corresponde ao desembolso financeiro em favor do credor. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

4.4 Casos Especiais da Despesa Pública

Apresentam-se como casos especiais da despesa pública em virtude de suas peculiaridades, as despesas de exercícios anteriores e os suprimentos de fundos e os restos a apagar.

4.4.1 - Despesas de Exercícios Anteriores - O orçamento pode consignar dotação especial para o processamento de despesas relativas a exercícios encerrados que por razões diversas não puderam ser pagas no exercício de origem, ou que a administração só tomou conhecimento após o encerramento do exercício financeiro.

Pires (1996, p.87) conceitua como: “despesas resultantes de compromissos assumidos, em exercícios anteriores àquele em que for ocorrer o pagamento, para as quais não existem empenhos inscritos em restos a pagar porque foi cancelado ou não foi empenhado, na época devida”.

A Lei 4.320/64 em seu Art. 37, regulamentado pelo Art. 1- do Decreto 62.115 de 12.01.68, rege a matéria da seguinte maneira:

Art. 1, Poderão ser pagas por dotação para “despesas de exercícios anteriores “as constantes dos quadros discriminativos de despesas das unidades orçamentárias, as dívidas de exercícios encerrados devidamente reconhecidas pela autoridade competente.

Parágrafo Único - As dívidas de que trata este artigo compreende as seguintes categorias:

I - despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria.

II - despesas de “Restos a Pagar” com prescrição interrompida, desde que o crédito respectivo tenha sido convertido em renda.

III - compromissos reconhecidos pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidos em face a legislação vigente.

São exemplos de gastos registrados como despesas de exercícios anteriores:

a) despesas com energia elétrica, consumo d’água, contas relativas ao mês de dezembro anterior e que foram apresentadas em janeiro do ano subsequente.

- a) Promoções de Funcionários, diferenças de vencimentos que só foram apuradas em outro exercício.

São competentes para reconhecer as dívidas de exercícios anteriores do inciso III o chefe do Poder Executivo ou pessoas a quem ele delegar competência para tal fato.

4.4.2 – Suprimentos de Fundos - Adiantamentos - De conformidade com o art. 68, da Lei 4320/64, Suprimento de Fundos ou Adiantamento, é a entrega de numerário a um servidor da administração, para que o mesmo possa aplicar em despesas expressamente definidas em lei e que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação. O Decreto-Lei 200/67 denomina os adiantamentos de suprimentos quando a despesa não possa ser atendida pela via bancária, como casos excepcionais.

Consiste na entrega de numerário a servidor, a critério do ordenador de despesa e sob a sua inteira responsabilidade, precedido de empenho, na dotação própria da despesa a realizar, que por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo normal da execução orçamentária e financeira.

Diante do exposto pode-se perceber claramente que não é qualquer despesa que pode ser processada por adiantamento, mas somente aquelas previamente especificadas em lei.

São passíveis de realização por meio de suprimentos de fundos, de acordo com o art. 45 do Decreto 93.872/86, alterado pelos Decretos 95.804/88 e 1672/95, as despesas:

- a) com serviços que exigem pronto pagamento;
- b) que devam ser feitas em caráter sigiloso;
- c) de pequeno vulto, assim entendida aquela cujo valor não ultrapasse a 5% da alínea “a”, inciso I, do art. 23, da Lei 8666/93, no caso de obras e serviços, e 5% da alínea “a”, inciso II, do art. 23, da Lei 8666/93, no caso de outros serviços e compras em geral.

Restrições a concessão

O Decreto 93872/86 determina, em seu art. 45, que não será concedido suprimento de fundos ao servidor:

- a) responsável por dois suprimentos
- b) que tenha, a seu cargo, a guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo, quando não houver, na repartição outro servidor

c) responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação declarado em alcance, ou que esteja respondendo a inquérito administrativo.

Percebe-se que a realização de gastos por suprimento de fundos deve estar relacionada a gastos eventuais e que não possam se processar no fluxo normal da despesa pública, compreendida as etapas de empenho, liquidação e pagamento.

Diz-se tratar-se de um caso especial da despesa pública, no sentido que paga-se a despesa antes de sua liquidação, ou seja, de sua ocorrência de fato. Na realidade quando a despesa é paga pelo responsável pelo adiantamento ela já esta empenhada e com liquidação ocorrida pela sua inclusão na prestação de contas do adiantamento.

Na pratica muito tem se desvirtuado a utilização do suprimento de fundos, pois a freqüência com que são concedidos deixa de atender o caráter da eventualidade do gasto. Todavia deve-se considerar que para despesas oriundas de pronto pagamento o adiantamento, em termos de custo/benefício, deve ser recomendado de forma sistemática.

4.4.3 – Restos a Pagar – Toda despesa empenhada e não paga até o final do exercício será reconhecida e registrada como despesa executada e em contrapartida inscrita em restos a pagar.(artigo 36 da Lei 4320/64)

Os restos a pagar são desdobrados em Processados, para despesas já liquidadas e não pagas e em Não Processados para as despesas não pagas e também não liquidadas, excetuadas as relativas a créditos reabertos, não liquidados, que serão inscritos apenas no exercício de reabertura.

Surgem em atendimento ao Regime da Competência da despesa que considera despesa do exercício a empenhada independentemente de seu pagamento, assim toda despesa empenhada em um determinado exercício será contabilizada como despesa deste exercício e o montante empenhado em cada exercício e não pago até 31.12 será registrado como obrigação “RESTOS A PAGAR”.

Restos a Pagar - segundo o Art. 36 da Lei Federal n - 4.320/64, Restos a Pagar são as despesas empenhadas mas não pagas até o último dia do ano financeiro, ou seja, 31 de dezembro.

Ainda conforme o artigo retro mencionado, pode-se observar que os restos a pagar se classificam em dois modos:

a) Restos a Pagar Processados - entende-se como tal, as despesas com fornecimento de material, execução de obra ou prestação de serviços realizadas até a data do encerramento do exercício financeiro. Houve liquidação da despesa.

b) Restos a Pagar Não Processados - são As despesas que ainda não passaram pelo estágio de liquidação da despesa, até a data do encerramento do exercício financeiro.

Quando do pagamento dos Restos a Pagar, a Administração ao programá-los dará prioridade aos advindos das despesas processadas no exercício anterior.

5 – METODOLOGIA DA PESQUISA

Para Gil (1999, p.42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Minayo (1993, p.23), considera a pesquisa como “atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados”.

Para abordagem do problema aplica-se uma Pesquisa Quantitativa por traduzir informações quantitativas expressas em números em opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Este método busca por resultados que possam ser quantificados, pelo meio da coleta de dados.

A Pesquisa Quantitativa lida com fatos tendo como fonte tudo aquilo que pode se tornar objetivo através da observação sistemática; evento bem especificado, delimitado e mensurável

Adota-se também a Pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis” (GIL, 1999, p. 43). Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de Levantamento.

Nesta pesquisa emprega-se também estudos que caracterizam uma metodologia qualitativa que segundo (RICHARDSON, 1999) descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Para fundamentação das análises foi realizado um Estudo de Caso que tem caráter de profundidade e detalhamento.

Os dados que servem de base para as inferências e conclusões são obtidos por pesquisa documental, e têm como fonte o Portal da Transparência do Município de Fortaleza

6 – ESTUDO DE CASO

Receitas públicas com insuficiência de arrecadação, despesas públicas crescentes, põem em risco o equilíbrio fiscal pregado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Faz-se necessário uma análise constante previsões das receitas e suas respectivas arrecadações e das fixações das despesas em relação as suas respectivas realizações em cada uma das esferas de governo.

Este estudo de caso apresentar uma análise das receitas e das despesas do Município de Fortaleza ao longo do período de 2009 a 2014 apresentando um estudo comparativo entre suas previsões e realizações, tornando-se o objetivo geral deste trabalho.

6.1 Dados Coletados

Os dados que servem de base para análise do comportamento das previsões iniciais das receitas em relação as suas respectivas arrecadações e das fixações iniciais das despesas em relação as suas respectivas realizações do Município de Fortaleza ao longo do período de 2009 a 2014 foram obtidos nas divulgações do Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Fortaleza.

As tabelas a seguir apresentam os dados coletados e foram tabuladas pela autora deste trabalho.

As tabelas por questões extensão e de espaçamento nas páginas foram separadas por períodos compreendidos por gestões diferentes do Município de Fortaleza, considerando-se que o modelo de gestão e a estratégia de planejamento podem também ter influências no planejamento e execução das receitas e despesas governamentais.

TABELA 1 – RECEITAS PREVISTAS PERÍODO 2009 A 2012

RECEITAS	Receita Prevista 2009	Receita Prevista 2010	Receita Prevista 2011	Receita Prevista 2012	Total previsto série
RECEITAS CORRENTES	2.769.852.050	3.350.044.789	3.967.481.467	4.452.431.032	14.539.809.338
Receitas Tributárias	498.592.000	609.786.000	790.055.000	870.576.142	2.769.009.142
Receitas de Contribuições	194.198.000	189.372.000	237.262.000	243.835.077	864.667.077
Receitas Patrimoniais	66.512.000	64.000.379	85.080.000	129.385.998	344.978.377
Receitas de Serviços	14.733.000	3.347.675	4.494.564	3.917.384	26.492.623
Transferências Correntes	1.884.447.050	2.354.573.330	2.700.306.506	2.871.159.572	9.810.486.458
Outras Receitas Correntes	111.370.000	128.965.405	150.283.397	333.556.859	724.175.661
RECEITAS DE CAPITAL	457.655.950	554.102.816	559.695.494	652.016.260	2.223.470.520
Operações de Créditos	271.968.000	214.811.000	253.826.000	314.896.000	1.055.501.000
Alienações de Bens	16.000	640.007	652.000	4.644.119	5.952.126
Amortizações de Empréstimos	394.000	535.000	360.000	530.000	1.819.000
Transferências de Capital	185.277.950	338.116.809	304.857.494	331.946.141	1.160.198.394
Outras Receitas de Capital	0	0	0	0	0
RECEITAS CORRENTES INTRA	184.226.000	197.363.295	239.443.439	270.529.984	891.562.718
Deduções formação FUNDEB	0	-244.933.900	-283.306.400	-318.003.276	-846.243.576
TOTAL	3.411.734.000	3.856.577.000	4.483.314.000	5.056.974.000	16.808.599.000

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

TABELA 2 - RECEITAS ARRECADADAS 2009 A 2012

RECEITAS	Receita Arrecadada 2009	Receita Arrecadada 2010	Receita Arrecadada 2011	Receita Arrecadada 2012	total arrecadado série
RECEITAS CORRENTES	2.679.620.502	3.361.737.148	3.932.654.638	4.444.406.670	14.418.418.958
Receitas Tributárias	532.310.257	685.995.863	809.955.682	953.759.169	2.982.020.971
Receitas de Contribuições	189.249.345	214.015.917	223.353.091	238.310.804	864.929.157
Receitas Patrimoniais	70.452.269	90.339.344	133.003.098	203.661.214	497.455.925
Receitas de Serviços	2.475.690	3.286.794	1.168.401	3.691.332	10.622.217
Transferências Correntes	1.789.115.810	2.215.406.762	2.572.602.717	2.863.433.518	9.440.558.807
Outras Receitas Correntes	96.017.131	152.692.468	192.571.649	181.550.633	622.831.881
RECEITAS DE CAPITAL	118.387.071	109.441.404	147.188.528	215.443.636	590.460.639
Operações de Créditos	31.051.474	56.637.101	57.395.114	125.731.940	270.815.629
Alienações de Bens	503.677	1.513.895	279.834	340.513	2.637.919
Amortizações de Empréstimos	227.655	121.601	139.174	266.327	754.757
Transferências de Capital	86.604.265	51.168.807	83.742.387	85.749.856	307.265.315
Outras Receitas de Capital	0	0	5.632.019	3.355.000	8.987.019
RECEITAS CORRENTES INTRA	211.005.068	215.520.010	264.423.199	314.934.902	1.005.883.179
Deduções formação FUNDEB	0	-243.063.179	-304.083.701	-308.501.762	-855.648.642
TOTAL	3.009.012.641	3.443.635.383	4.040.182.664	4.666.283.446	15.159.114.134

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

No período compreendido entre 2009 e 2012 arrecadação total prevista foi de R\$16.808.599.000 (dezesseis bilhões, oitenta milhões e quinhentos e noventa e nove mil) e arrecadação realizada R\$15.159.114.134 (quinze bilhões, cento e cinquenta e nove milhões, cento e quatorze mil, cento e trinta e quatro reais), resultando em uma insuficiência de arrecadação de R\$921.484.866 (novecentos e vinte milhões, quatrocentos e oitenta e quatro mil, oitocentos e sessenta e seis reais). Resultando em uma queda de 9,81% de arrecadação em relação a previsão para o período.

Entre as receitas correntes a fonte que teve maior insucesso foram as Transferências Correntes com uma diferença a menor na arrecadação de R\$369.927.651 (trezentos e sessenta e nove milhões, novecentos e vinte mil, seiscentos e cinquenta e um reais), 3,77% do previsto, deve-se ressaltar que esta é atualmente a mais importante fonte de recursos em um município e corresponde a recursos recebidos de outras esferas de governo, nela inseridos os repasses do FUNDEB e do SUS, para o custeio da educação e da Saúde, respectivamente.

Ainda em relação as receitas correntes, as Receitas Tributárias, que são arrecadadas por esforço da Prefeitura, tiveram um superávit de arrecadação no período totalizando de R\$213.011.829 (duzentos e treze milhões, onze mil e oitocentos e vinte e nove reais).

Analisando o comportamento das receitas de capital no período de 2009 a 2012 de total previsto de R\$2.223.470.520 (dois bilhões, duzentos e vinte e três milhões, quatrocentos e setenta mil, quinhentos e vinte reais) foram efetivas R\$590.460.639 (quinhentos e noventa milhões, quatrocentos e sessenta mil, seiscentos e trinta e nove reais), não sendo realizado o montante de R\$1.633.009.881 (um bilhão, seiscentos e trinta e três milhões, nove mil e oitocentos e oitenta e um reais).

No rol das receitas de capital as operações de créditos foram estimadas em R\$1.055.501.000 (um bilhão, cinquenta e cinco milhões, quinhentos e um mil reais), foram concretizadas o montante de R\$270.815.629(duzentos e setenta milhões, oitocentos e quinze mil, seiscentos e vinte e nove reais), aproximadamente 25% do previsto.

Outra fonte de receitas de capital que teve diferença significativa foram as Transferências de Capital, recursos provenientes de outras esferas de governo por transferências voluntárias com aplicações vinculadas, neste período deixaram de ser repassado

o total de R\$475.558.386(quatrocentos e setenta e cinco milhões, quinhentos e cinquenta e oito mil, trezentos e oitenta e seis reais).

Analisando-se as partes internas (anos) desta série temporal de 2009 a 2012, vê-se que em relação as receitas correntes o único ano que apresentou arrecadação de fontes correntes a maior que a previsão inicial foi no ano de 2010 totalizando um excesso de R\$11.692.359(onze milhões, seiscentos e noventa e dois mil, trezentos e cinquenta e nove reais).

As receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhorias) em todos os anos deste período tiveram arrecadações superiores as suas previsões iniciais, com maior expressão no ano de 2010, com um incremento de 12,24% de arrecadação em relação a previsão.

TABELA 3 - RECEITAS PREVISTAS 2013 e 2014

	Receita Prevista 2013	Receita Prevista 2014	Total previsto série
RECEITAS			
RECEITAS CORRENTES	5.177.866.333	5.596.896.767	10.774.763.100
Receitas Tributárias	1.027.571.053	1.246.044.855	2.273.615.908
Receitas de Contribuições	343.293.989	249.841.516	593.135.505
Receitas Patrimoniais	139.213.846	308.890.063	448.103.909
Receitas de Serviços	3.306.065	7.305.207	10.611.272
Transferências Correntes	3.359.391.778	3.511.856.950	6.871.248.728
Outras Receitas Correntes	305.089.602	272.958.176	578.047.778
RECEITAS DE CAPITAL	587.707.846	761.388.792	1.349.096.638
Operações de Créditos	307.463.033	365.131.561	672.594.594
Alienações de Bens	2.927.105	658.147	3.585.252
Amortizações de Empréstimos	500.000	165.455	665.455
Transferências de Capital	276.817.708	395.433.629	672.251.337
Outras Receitas de Capital	0	0	0
RECEITAS CORRENTES INTRA	195.662.006	351.626.180	547.288.186
Deduções formação FUNDEB	-373.440.114	-314.347.479	-687.787.593
TOTAL	5.587.796.071	6.395.564.260	11.983.360.331

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

TABELA 4 - RECEITAS ARRECADADAS 2013 E 2014

	Receita Arrecadada 2013	Receita Arrecadada 2014	total arrecadado série
RECEITAS			
RECEITAS CORRENTES	4.310.648.981	5.036.004.262	9.346.653.243
Receitas Tributárias	1.051.539.136	1.260.584.517	2.312.123.653
Receitas de Contribuições	246.775.207	274.456.896	521.232.103
Receitas Patrimoniais	69.992.108	196.771.085	266.763.193
Receitas de Serviços	4.438.680	4.561.983	9.000.663
Transferências Correntes	2.830.262.424	3.143.487.094	5.973.749.518
Outras Receitas Correntes	107.641.426	156.142.687	263.784.113
RECEITAS DE CAPITAL	178.385.064	262.476.846	440.861.910
Operações de Créditos	113.986.115	128.711.060	242.697.175
Alienações de Bens	786.109	322.229	1.108.338
Amortizações de Empréstimos	246.232	117.214	363.446
Transferências de Capital	63.366.608	133.326.343	196.692.951
Outras Receitas de Capital	0	0	0
RECEITAS CORRENTES INTRA	352.208.985	361.330.893	713.539.878
Deduções formação FUNDEB	-311.702.564	-340.022.014	-651.724.578
TOTAL	4.529.540.466	5.319.789.987	9.849.330.453

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

Para os exercícios de 2013 e 2014 as previsões iniciais das receitas somavam R\$11.983.360.331(onze bilhões, novecentos e oitenta e três milhões, trezentos e sessenta mil, trezentos e trinta um reais) e arrecadações totalizando R\$9.849.330.453(nove bilhões, oitocentos e quarenta e nove milhões, trezentos e trinta mil, quatrocentos e cinquenta e três reais), deixando de entrar nos cofres públicos o total de R\$2.134.029.878(dois bilhões, cento e trinta e quatro milhões, vinte e nove mil, oitocentos e setenta e oito reais), 17,80% de insuficiência.

Neste período as receitas correntes tiveram previsão inicial de R\$10.774.763.100 (dez bilhões, setecentos e setenta e quatro milhões, setecentos e sessenta e três mil e cem reais) e arrecadação de R\$9.346.653.243(nove bilhões, trezentos e quarenta e seis milhões, seiscentos e cinquenta e três mil, duzentos e quarenta e três reais), totalizando uma insuficiência de arrecadação total de R\$1.428.109.857(um bilhão, quatrocentos e vinte oito milhões, cento e nove mil, oitocentos e cinquenta e sete reais), indicando uma arrecadação de 86,74% do valor previsto.

Para as receitas de capital previa-se no período de 2013 a 2014 um total de R\$1.349.096.638 (um bilhão, trezentos e quarenta e nove milhões, noventa e seis mil,

seiscentos e trinta e oito reais) arrecadando-se R\$440.861.910 (quatrocentos e quarenta milhões, oitocentos e sessenta e um mil, novecentos e dez reais), 32,67% do previsto.

As fontes que tiveram maiores diferenças entre arrecadação e previsão inicial foram nos recursos recebidos por transferências de outras esferas de governo, as transferências para o custeio (transferências correntes) que no período registraram uma insuficiência de arrecadação no valor de R\$314.263.665 (trezentos e quatorze milhões, duzentos e sessenta e três mil, seiscentos e sessenta e cinco reais), 54,36% do previsto. . E nas transferências de capital que do total previsto de R\$672.251.337 (seiscentos e setenta e dois milhões, duzentos e cinquenta e um mil, trezentos e trinta e sete reais) foram recebidos R\$196.692.951 (cento e noventa e seis milhões, seiscentos e noventa e dois mil, novecentos e cinquenta e um reais) uma frustração de 70,74%.

A arrecadação de receita tributária neste período superou a previsão inicial em R\$38.507.745 (trinta e oito milhões, quinhentos e sete mil, setecentos e quarenta e cinco reais), 1,69%.

TABELA 5 - DESPESAS FIXADAS 2009 A 2012

	Despesa Fixada 2009	Despesa Fixada 2010	Despesa Fixada 2011	Despesa Fixada 2012	Total fixado série
DESPESAS					
DESPESAS CORRENTES	2.638.512.924	2.956.473.697	3.537.670.110	4.003.612.131	13.136.268.862
Pessoal e Encargos	1.293.883.261	1.554.417.153	1.949.501.346	2.084.582.646	6.882.384.406
Jurso e Encargos da dívida	25.800.000	28.400.000	19.600.000	12.715.000	86.515.000
Outras despesas correntes	1.318.829.663	1.373.656.544	1.568.568.764	1.906.314.485	6.167.369.456
DESPESAS DE CAPITAL	772.560.613	898.053.303	945.340.890	1.053.308.369	3.669.263.175
Investimentos	736.281.613	859.167.903	879.821.690	951.348.611	3.426.619.817
Inversões Financeiras	6.579.000	6.885.400	11.119.200	36.959.758	61.543.358
Amortizações da Dívida	29.700.000	32.000.000	54.400.000	65.000.000	181.100.000
RESERVA DE CONTIGÊNCIA	660.463	2.050.000	303.000	53.500	3.066.963
TOTAL	3.411.734.000	3.856.577.000	4.483.314.000	5.056.974.000	16.808.599.000

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

TABELA 6 - DESPESAS REALIZADAS 2009 A 2012

	Despesa Realizada 2009	Despesa Realizada 2010	Despesa Realizada 2011	Despesa Realizada 2012	total empenhado série
DESPESAS					
DESPESAS CORRENTES	2.618.229.003	2.977.005.286	3.503.090.318	3.995.629.408	13.093.954.015
Pessoal e Encargos	1.252.850.145	1.595.055.030	1.830.217.616	2.150.560.874	6.828.683.665
Jurso e Encargos da dívida	19.202.971	11.390.184	10.786.569	12.457.934	53.837.658
Outras despesas correntes	1.346.175.887	1.370.560.072	1.662.086.133	1.832.610.600	6.211.432.692
DESPESAS DE CAPITAL	276.061.057	388.961.004	385.089.480	408.625.397	1.458.736.938
Investimentos	233.492.637	310.680.112	337.976.068	358.699.186	1.240.848.003
Inversões Financeiras	3.882.265	13.322.601	8.739.306	9.536.660	35.480.832
Amortizações da Dívida	38.686.155	64.958.291	38.374.106	40.389.551	182.408.103
RESERVA DE CONTIGÊNCIA	0	0		0	0
TOTAL	2.894.290.060	3.365.966.290	3.888.179.798	4.404.254.805	14.552.690.953

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

As despesas fixadas, orçadas, para o período de 2009 a 2012 totalizaram R\$16.808.599.000(dezesseis bilhões, oitocentos e oito milhões, quinhentos e noventa e nove mil reais), deste montante programado foram realizadas (empenhadas) sob a ótica orçamentária despesas no total de R\$14.552.690.953(quatorze bilhões, quinhentos e cinquenta e dois milhões, seiscentos e noventa mil, novecentos e cinquenta e dois reais), resultando em uma economia orçamentária de R\$2.255.908.047(dois bilhões, duzentos e cinquenta e cinco milhões, novecentos e oito mil, quarenta e sete reais).

Neste período as despesas correntes, gastos com a manutenção dos bens e serviços ofertados, foram orçadas em R\$13.136.268.862(treze bilhões, cento e trinta e seis milhões, duzentos e sessenta e oito mil, oitocentos e sessenta e dois reais) tendo sido realizado o montante de R\$13.093.954.015(treze bilhões, noventa e três milhões, novecentos e cinquenta e quatro mil e quinze reais), indicando uma concretização de 99,67%. Porém cabe ressaltar que o grupo outras despesas correntes apresentou um déficit de execução no valor de R\$44.063.236(quarenta e quatro milhões, sessenta três mil, duzentos e trinta e seis reais).

No que diz respeito as despesas de capital foram fixadas para o período de 2009 a 2012 o montante de R\$3.669.263.175(três bilhões, seiscentos e sessenta e nove milhões, duzentos e sessenta três mil, cento e setenta e cinco reais) e realizadas R\$1.458.736.938(um bilhão, quatrocentos e cinquenta e oito milhões, setecentos e trinta e seis mil, novecentos e trinta e oito reais), desta forma a realização de despesas que contribuem para a formação direta de ativos ou para redução da dívida pública foi prejudicada em R\$2.210.526.237(dois

bilhões, duzentos e dez milhões, quinhentos e vinte e seis mil, duzentos e trinta e sete reais) ou seja, foram concretizados 39,75% das despesas programadas.

TABELA 7 - DESPESAS FIXADAS 2013 e 2014

	Despesa Fixada 2013	Despesa Fixada 2014	Total fixado série
DESPESAS			
DESPESAS CORRENTES	4.567.564.590	5.011.477.879	9.579.042.469
Pessoal e Encargos	2.427.269.970	2.655.139.719	5.082.409.689
Jurso e Encargos da dívida	18.000.000	28.742.674	46.742.674
Outras despesas correntes	2.122.294.620	2.327.595.486	4.449.890.106
DESPESAS DE CAPITAL	1.017.745.359	1.382.377.821	2.400.123.180
Investimentos	941.822.601	1.333.141.302	2.274.963.903
Inversões Financeiras	10.922.758	2.045.688	12.968.446
Amortizações da Dívida	65.000.000	47.190.831	112.190.831
RESERVA DE CONTIGÊNCIA	2.486.122	1.708.560	4.194.682
TOTAL	5.587.796.071	6.395.564.260	11.983.360.331

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

TABELA 8 - DESPESAS REALIZADAS 2013 e 2014

	Despesa Realizada 2013	Despesa Realizada 2014	total empenhado série
DESPESAS			
DESPESAS CORRENTES	4.372.506.314	4.847.583.717	9.220.090.031
Pessoal e Encargos	2.409.835.391	2.664.698.722	5.074.534.113
Jurso e Encargos da dívida	15.791.158	16.967.735	32.758.893
Outras despesas correntes	1.946.879.765	2.165.917.260	4.112.797.025
DESPESAS DE CAPITAL	439.534.353	567.374.326	1.006.908.679
Investimentos	385.907.374	523.972.125	909.879.499
Inversões Financeiras	1.473.869	221.906	1.695.775
Amortizações da Dívida	52.153.110	43.180.295	95.333.405
RESERVA DE CONTIGÊNCIA	0	0	0
TOTAL	4.812.040.667	5.414.958.043	10.226.998.710

Fonte: Portal da Transparência SEFIN/FORTALEZA (2015)

As despesas fixadas, planejadas, para o período de 2013 a 2014 totalizaram R\$11.983.360.331 (onze bilhões, novecentos e oitenta e três milhões, trezentos e sessenta mil, trezentos e trinta e um reais), deste montante programado foram realizadas (empenhadas) sob a ótica orçamentária despesas no total de R\$10.226.998.710 (dez bilhões, duzentos e vinte e seis milhões, novecentos e noventa e oito mil, setecentos e dez reais), resultando em uma economia orçamentária de R\$1.756.361.621 (um bilhão, setecentos e cinquenta e seis milhões, trezentos e sessenta e um mil, seiscentos e vinte e um reais).

Neste período as despesas correntes, gastos com o custeio, foram orçadas em R\$9.579.042.469 (nove bilhões, quinhentos e setenta e nove milhões, quarenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e nove reais) tendo sido realizado o montante de R\$9.220.090.031 (nove bilhões, duzentos e vinte milhões, noventa mil e trinta e um reais), indicando uma concretização de 96,25%.

As despesas de capital para o período de 2013 a 2014 foram fixadas no montante de R\$2.400.123.180 (dois bilhões, quatrocentos milhões, cento e vinte e três mil, cento e oitenta reais) e realizadas R\$1.006.908.679 (um bilhão, seis milhões, novecentos e oito mil, seiscentos e setenta e nove reais), o montante de R\$1.393.214.501 (um bilhão, trezentos e noventa e três milhões, duzentos e quatorze mil, quinhentos e um reais) que deixaram de ser aplicados.

Em resumo pode-se chegar as seguintes análises:

No período de 2009 a 2012 a insuficiência de arrecadação foi de 9,81%, enquanto que no período de 2013 a 2014 foi de 17,80%, este avanço na insuficiência de arrecadação pode ter fundamentação em dois fatores: 1) orçamento super-avaliado; 2) a crise econômica que teve início de forma lenta e 2013 com aceleração em 2014 prejudicando, principalmente os repasses recebidos de outras esferas de governo.

A Insuficiência na concretização das receitas por operações de créditos pode ser vista como satisfatória, uma vez as operações de créditos quando realizadas implicam no aumento da dívida pública, por outro lado a não concretização das operações de créditos poderá prejudicar a implementação e a execução de projetos que possam ter como fonte os recursos oriundos destes empréstimos.

A economia orçamentária obtida no período de 2009 a 2012 no montante de R\$2.255.908.047 (dois bilhões, duzentos e cinquenta e cinco milhões, novecentos e oito mil,

quarenta e sete reais) parte dela pode ser explicada não por uma efetiva aplicação dos recursos públicos, mas pela insuficiência de arrecadação de R\$921.484.866(novecentos e vinte milhões, quatrocentos e oitenta e quatro mil, oitocentos e sessenta e seis reais) apresentada naquele período.

As receitas correntes realizadas no período de 2009 a 2012 totalizaram R\$14.418.418.958, as despesas correntes totalizaram R\$13.093.954.015 resultando em um superávit de orçamento corrente no total de R\$1.324.464.943. As receitas de capital realizadas no montante de R\$590.460.639, neste mesmo período as despesas de capital realizadas foram de R\$1.458.736.938, resultando em um déficit de execução do orçamento de capital no valor de R\$868.276.299. Pode-se concluir que a insuficiência de arrecadação nas receitas de capital prejudicou, em parte, a execução dos investimentos.

As receitas correntes realizadas no período de 2013 a 2014 totalizaram R\$9.346.653.243(nove bilhões, trezentos e quarenta e seis milhões, seiscentos e cinquenta e três mil, duzentos e quarenta e três reais), as despesas correntes totalizaram 9.220.090.031 (nove bilhões, duzentos e vinte milhões, noventa mil e trinta e um reais) resultando em um superávit de orçamento corrente no total de R\$126.563.212(cento e vinte e seis milhões, quinhentos e sessenta e três mil e duzentos e doze reais). As receitas de capital realizadas no montante de R\$440.861.910 (quatrocentos e quarenta milhões, oitocentos e sessenta e um mil, novecentos e dez reais), neste mesmo período as despesas de capital realizadas foram de R\$1.006.908.679, resultando em um déficit de execução do orçamento de capital no valor de R\$566.046.769 (quinhentos e sessenta e seis milhões, quarenta e seis mil, setecentos e sessenta nove reais), resultando em um déficit de execução no montante de R\$439.483.557(quatrocentos e trinta e nove milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, quinhentos e cinquenta e sete reais).

O montante de R\$1.393.214.501(um bilhão, trezentos e noventa e três milhões, duzentos e quatorze mil, quinhentos e um reais) classificados como despesas de capital e que deixaram de ser aplicados no período de 2013 a 2014, ao ser comparado o montante planejado com o executado, tem impacto direto na não realização de investimentos públicos, que entre outros aspectos promovem o aumento do PIB e na oferta de empregos diretos e indiretos.

7 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Prefeitura Municipal de Fortaleza vem publicando sistematicamente os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, no *site* do Portal da Transparência que é administrado pela Secretaria de Finanças do Município são apresentados relatórios compostos, em sua maioria, por quadros e tabelas com dados desde o exercício financeiro de 2010.

O acesso ao Portal da Transparência do Município de Fortaleza tem fácil acesso e uma busca relativamente rápida das informações, sem a necessidade de *logins* com senhas ou cadastro prévio.

As previsões de receitas durante o período de 2009 a 2012 apresentaram uma média anual de R\$4.202.149.750(quatro bilhões, duzentos e doze milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e cinquenta reais). A média de arrecadação no período de 2009 a 2012 foi de R\$3.789.778.533(três bilhões, setecentos e oitenta e nove milhões, setecentos e setenta e oito mil, quinhentos e trinta e três reais). Em média eram arrecadados 90,18% do previsto.

As despesas fixadas para o período de 2009 a 2012 foram em média R\$4.202.149.750(quatro bilhões, duzentos e doze milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e cinquenta reais), as despesas realizadas foram em média R\$3.638.172.738(três bilhões, seiscentos e trinta e oito milhões, cento e setenta e dois mil, setecentos e trinta e oito reais), em média as despesas realizadas representavam 86,57% das fixações.

As previsões de receitas durante o período de 2013 a 2014 apresentaram uma média anual de R\$5.991.680.165(cinco bilhões, novecentos e noventa e um milhões, seiscentos e oitenta mil, cento e sessenta e cinco reais). A média de arrecadação neste período foi de R\$4.924.665.226(quatro bilhões, novecentos e vinte e quatro milhões, seiscentos e sessenta e cinco mil, duzentos e vinte e seis reais). Em média a arrecadação era de 82,19%.

As despesas fixadas para o período de 2013 a 2014 foram em média R\$5.991.680.165(cinco bilhões, novecentos e noventa e um milhões, seiscentos e oitenta mil, cento e sessenta e cinco reais). As despesas realizadas foram em média

R\$5.113.499.355(cinco bilhões, cento e treze milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, trezentos e cinquenta e cinco reais), em média as despesas realizadas representavam 85,34% das fixações.

Baseando-se somente nas comparações entre os valores inseridos na Lei de Orçamento Anual e suas respectivas execuções pode-se concluir que:

- 1) Tanto no período de 2009 a 2012 na gestão da Prefeita Luiziane Lins e no período de 2013 a 2014, sob a gestão do Prefeito Roberto Claudio, os orçamentos foram elaborados atendendo ao princípio do equilíbrio, com previsões de receitas igualando-se às fixações das despesas;
- 2) Durante o período de 2009 a 2012 a execução dos orçamentos foi superavitária, com uma concretização do 90,18% das receitas e efetivação de 86,57% das despesas.
- 3) Durante o período de 2013 a 2014 a execução dos orçamentos foi deficitária, com uma concretização do 82,19% das receitas e efetivação de 85,34% das despesas.
- 4) No período de 2009 a 2012 foram realizados 36,21% dos investimentos (aquisições de bens permanentes e execução de obras) programados, e no período de 2013 a 2014 a realização foi de 39,99%.

Embora os dados recebam ampla divulgação ainda está distante o conhecimento necessário por uma grande parte de nossa população possa ter uma leitura e compreensão das informações divulgadas.

Neste fato encontra-se justificativa necessária para elaboração de trabalhos com temas correlatos ao aqui apresentado. Sugere-se que este estudo seja aplicado em outros municípios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL, Lei nº 4320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL, Decreto 93872 de 23/12/1986, **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.**

BRASIL, Decreto 4536 de 28/01/1922, organiza o Código de Contabilidade da União.

BRASIL, Resolução conselho federal de contabilidade - CFC Nº 1.121 DE 28.03.2008, Aprova a NBC T 16.1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Araújo, Inaldo da Paixão Santos & Arruda, Daniel Gomes, Introdução a Contabilidade Governamental da Teoria a Prática, Salvador, Editora ZTN, 1.999.

BEZERRA FILHO, J. E. . Contabilidade Pública - Teoria, Técnica de Elaboração de Balanços e 300 questões. 2a.. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004

DEODATO, Alberto, Manual de Ciências das Finanças, 14^a Ed. São Paulo, Saraiva, 1.976.

GIACOMONI, James, Orçamento Público, 5^a ed., São Paulo, Atlas, 1994.

GIL, A. C., Métodos e Técnicas de Pesquisa Social, 5^a Ed. São Paulo: Atlas, 1999

LIMA, Diana Vaz de, & CASTRO, Róbison Gonçalves, Contabilidade Pública, São Paulo, Atlas, 2.000

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Secretaria do Tesouro Nacional, 6^a ed. 2014, Brasília-DF.

Minayo MCS. O desafio do conhecimento. Pesquisa qualitativa em saúde. Rio de Janeiro: Hucitec-Abrasco, 1993

PIRES, João Batista Fortes de Souza, Contabilidade Pública Teoria e Prática, 2^a ed., Brasília, Thesaurus, 1996.

RICHARDSON, R.J., Pesquisa Social; Métodos e Técnicas, 3^a ed. São Paulo: Atlas, 1999

SILVA, Lino Martins, Contabilidade Governamental um Enfoque Administrativo, 3^a ed. São Paulo, Atlas, 1996.