



Prefeitura Municipal de SÃO JOÃO DA BOA VISTA – SP

LDO-2023:
Planejamento
Orçamento Público
Execução Orçamentária

22 -24/março/2022

MATERIAL COMPLEMENTAR

Execução:



Contr. nº 142/2018 (TA-04/21)

Prof. JEAM ADRIANO ROGONI

SUMÁRIO

LEGISLAÇÃO BÁSICA.....	3
1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	3
2 LEI 4.320/64.....	7
3 LEI COMPLEMENTAR 101/00 (LRF).....	13
4 DEMAIS NORMAS.....	15
O PROCESSO DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL.....	17
1 CONCEITO E COMPATIBILIDADE DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO.....	17
2 PLANO PLURIANUAL.....	17
3 DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS.....	20
4 ORÇAMENTO ANUAL.....	24
5 O ORÇAMENTO CONSOLIDADO.....	25
FONTES DE FINANCIAMENTO - RECURSOS.....	27
1 RECURSOS PRÓPRIOS.....	28
2 FUNDEB.....	30
3 SALÁRIO EDUCAÇÃO.....	31
4 PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR.....	33
5 PROGRAMA NACIONAL DE APOIO AO TRANSPORTE ESCOLAR.....	34
6 PROGRAMA DINHEIRO DIRETO NA ESCOLA.....	35
7 CONVÊNIOS E OUTROS PROGRAMAS.....	36
FIXANDO OS GASTOS DOS RECURSOS.....	38
1 A MONTAGEM DO ORÇAMENTO DA DESPESA.....	40
2 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA.....	43
O TCE-SP.....	47
1 FOCO DO CONTROLE DO TCE-SP: PROGRAMAS E AÇÕES.....	47
2 FONTES DE RECURSOS E FUNDAMENTO LEGAL.....	48
3 CÓDIGO DE APLICAÇÃO E FUNDAMENTO LEGAL.....	51
ALGUNS ASPECTOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	54
1 A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.....	55
2 O RECONHECIMENTO DA DESPESA.....	58
3 ALGUMAS CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	61
3.1 Material Permanente x Material de Consumo.....	61
3.2 Serviços de Terceiros x Material de Consumo.....	64
3.3 Obras e Instalações x Serviços de Terceiros.....	65
4 RESTOS A PAGAR.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	67



LEGISLAÇÃO BÁSICA

Adiante, citamos partes das principais legislações que tratam a respeito de orçamento de uma forma geral, bem como os gastos com Educação.

Essas legislações devem servir apenas como base geral no estudo do orçamento da área de Educação, pois tratam de assuntos relacionados a orçamento da Educação.

Para que possamos desenvolver a estratégia de atendimento da demanda educacional do município, há a necessidade de estudo das demais normas e procedimentos voltados à Educação.

1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

“ ...

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

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.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à 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 receita, nos termos da lei.

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;



II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Art. 166. *Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.*

§ 1º - Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

II - examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o art. 58.

§ 2º - As emendas serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas, na forma regimental, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional.

§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas 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 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.

§ 4º - As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

§ 5º - O Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

§ 6º - Os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

§ 7º - Aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo.

§ 8º - 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.

Art. 167. *São vedados:*

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 as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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, § 5º;

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 1º - 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.

§ 2º - Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 3º - A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

§ 4º - É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 168. *Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

Art. 169. *A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.*

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: (Renumerado do parágrafo único, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 2º Decorrido o prazo estabelecido na lei complementar referida neste artigo para a adaptação aos parâmetros ali previstos, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - exoneração dos servidores não estáveis. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 5º O servidor que perder o cargo na forma do parágrafo anterior fará jus a indenização correspondente a um mês de remuneração por ano de serviço. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)



§ 6º O cargo objeto da redução prevista nos parágrafos anteriores será considerado extinto, vedada a criação de cargo, emprego ou função com atribuições iguais ou semelhantes pelo prazo de quatro anos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 7º Lei federal disporá sobre as normas gerais a serem obedecidas na efetivação do disposto no § 4º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

...

Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na Educação infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

§ 5º A Educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º - A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

§ 2º - Para efeito do cumprimento do disposto no "caput" deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213.

§ 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de Educação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

§ 4º - Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

§ 5º A Educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-Educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006) (Vide Decreto nº 6.003, de 2006)

§ 6º As cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do salário-Educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na Educação básica nas respectivas redes públicas de ensino. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em Educação;

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

§ 1º - Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade.

§ 2º - As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público.

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de Educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de Educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos,



metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em Educação como proporção do produto interno bruto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

...”

2 LEI 4.320/64

“
...

TÍTULO I

Da Lei de Orçamento

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Govêrno;

II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº. 1;

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações por órgãos do Govêrno e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;

II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;

III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Govêrno, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá tôdas as despesas próprias dos órgãos do Govêrno e da administração centralizada, ou que, por intermédio dêles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 6º Tôdas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

§ 1º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada a transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.



§ 2º Para cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o cálculo das cotas terá por base os dados apurados no balanço do exercício anterior aquele em que se elaborar a proposta orçamentária do governo obrigada a transferência. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

II - Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa.

§ 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender a sua cobertura.

§ 2º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício.

§ 3º A autorização legislativa a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito, poderá constar da própria Lei de Orçamento.

Art. 8º A discriminação da receita geral e da despesa de cada órgão do Governo ou unidade administrativa, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV obedecerá à forma do Anexo n. 2.

§ 1º Os itens da discriminação da receita e da despesa, mencionados nos artigos 11, § 4º, e 13, serão identificados por números de códigos decimal, na forma dos Anexos ns. 3 e 4.

§ 2º Completarão os números do código decimal referido no parágrafo anterior os algarismos caracterizadores da classificação funcional da despesa, conforme estabelece o Anexo n. 5.

§ 3º O código geral estabelecido nesta lei não prejudicará a adoção de códigos locais.

CAPÍTULO II

Da Receita

Art. 9º Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 10. (Vetado).

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de 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 e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 3º - 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)

§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema: (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos

Taxas

Contribuições de Melhoria

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA



RECEITA INDUSTRIAL
RECEITA DE SERVIÇOS
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
OUTRAS RECEITAS CORRENTES
RECEITAS DE CAPITAL
OPERAÇÕES DE CRÉDITO
ALIENAÇÃO DE BENS
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

CAPÍTULO III

Da Despesa

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

*Despesas de Custeio
Transferências Correntes*

DESPESAS DE CAPITAL

*Investimentos
Inversões Financeiras
Transferências de Capital*

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

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

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

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

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

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

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema:

DESPESAS CORRENTES

*Despesas de Custeio
Pessoa Civil
Pessoal Militar
Material de Consumo*



*Serviços de Terceiros
Encargos Diversos
Transferências Correntes
Subvenções Sociais
Subvenções Econômicas
Inativos
Pensionistas
Salário Família e Abono Familiar
Juros da Dívida Pública
Contribuições de Previdência Social
Diversas Transferências Correntes.*

DESPESAS DE CAPITAL

*Investimentos
Obras Públicas
Serviços em Regime de Programação Especial
Equipamentos e Instalações
Material Permanente
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas
Inversões Financeiras
Aquisição de Imóveis
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras
Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresa em Funcionamento
Constituição de Fundos Rotativos
Concessão de Empréstimos
Diversas Inversões Financeiras
Transferências de Capital
Amortização da Dívida Pública
Auxílios para Obras Públicas
Auxílios para Equipamentos e Instalações
Auxílios para Inversões Financeiras
Outras Contribuições.*

Art. 14. *Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)*
Parágrafo único. *Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão.*

Art. 15. *Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)*

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

SEÇÃO I

Das Despesas Correntes

SUBSEÇÃO ÚNICA

Das Transferências Correntes

I) Das Subvenções Sociais

Art. 16. *Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica.*

Parágrafo único. *O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecidos os*



padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Art. 17. *Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.*

II) Das Subvenções Econômicas

Art. 18. *A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.*

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

- a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;*
- b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.*

Art. 19. *A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.*

SEÇÃO II

Das Despesas de Capital

SUBSEÇÃO PRIMEIRA

Dos Investimentos

Art. 20. *Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações.*

Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

SUBSEÇÃO SEGUNDA

Das Transferências de Capital

Art. 21. *A Lei de Orçamento não consignará auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às transferências de capital à conta de fundos especiais ou dotações sob regime excepcional de aplicação.

TÍTULO II

Da Proposta Orcamentária

CAPÍTULO I

Conteúdo e Forma da Proposta Orcamentária

Art. 22. *A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:*

I - Mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

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

- a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou 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; e*



f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificativa econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

CAPÍTULO II

Da Elaboração da Proposta Orçamentária

SEÇÃO PRIMEIRA

Das Previsões Plurienais

Art. 23. *As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo um triênio.*

Parágrafo único. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado acrescentando-se-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

Art. 24. *O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital abrangerá:*

I - as despesas e, como couber, também as receitas previstas em planos especiais aprovados em lei e destinados a atender a regiões ou a setores da administração ou da economia;

II - as despesas à conta de fundos especiais e, como couber, as receitas que os constituam;

III - em anexos, as despesas de capital das entidades referidas no Título X desta lei, com indicação das respectivas receitas, para as quais forem previstas transferências de capital.

Art. 25. *Os programas constantes do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital sempre que possível serão correlacionados a metas objetivas em termos de realização de obras e de prestação de serviços.*

Parágrafo único. Consideram-se metas os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa.

Art. 26. *A proposta orçamentária conterá o programa anual atualizado dos investimentos, inversões financeiras e transferências previstos no Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital.*

SEÇÃO SEGUNDA

Das Previsões Anuais

Art. 27. *As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômica-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.*

Art. 28. *As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas de:*

I - tabelas explicativas da despesa, sob a forma estabelecida no artigo 22, inciso III, letras d, e e f;

II - justificativa pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina.

Art. 29. *Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.*

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

Art. 30. *A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.*

Art. 31. *As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias.*

...”



3 LEI COMPLEMENTAR 101/00 (LRF)

“ ...

CAPÍTULO II

DO PLANEJAMENTO

Seção I

Do Plano Plurianual

Art. 3o (VETADO)

Seção II

Da Lei de Diretrizes Orçamentárias

Art. 4o A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;*
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9o e no inciso II do § 1o do art. 31;*
- c) (VETADO)*
- d) (VETADO)*
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;*
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;*

II - (VETADO)

III - (VETADO)

§ 1o Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que 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.

§ 2o O Anexo conterá, ainda:

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

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;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3o A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4o A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Seção III

Da Lei Orçamentária Anual

Art. 5o O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:



I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

§ 7º (VETADO)

Art. 6º (VETADO)

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

Seção IV

Da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei



de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.

...”

4 DEMAIS NORMAS

Faz-se necessário, ainda, verificar os itens constantes na Lei 10.172, de 09 de janeiro de 2001, que institui o Plano Nacional de Educação, que define:

- as diretrizes para a gestão e o financiamento da Educação;
- as diretrizes e metas para cada nível e modalidade de ensino e
- as diretrizes e metas para a formação e valorização do magistério e demais profissionais da Educação, nos próximos dez anos.

Além das legislações citadas anteriormente, devem ser consideradas outras, como a Constituição Estadual, bem como diversas outras normas, como:

- Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999:
Discriminação da Despesa por Funções e Subfunções.
- Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001:
Consolidação das Contas Públicas - Natureza da Receita e da Despesa.
- Portaria STN nº 211, de 06 de junho de 2001:
Tabela de Correlação da Despesa.
- Portaria STN n.º 448, de 13 de setembro de 2002:
Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.
- Portaria STN n.º 975, de 06 de agosto de 2021:
Aprova o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a ser adotado obrigatoriamente para o exercício financeiro de 2022 (PCASP 2022) e o PCASP Estendido, de adoção facultativa, válido para o exercício de 2022 (PCASP Estendido 2022).



- Portaria STN n.º 924, de 08 de julho de 2021 (alterada pela Portaria STN n.º 1.130, de 04 de novembro de 2021):
Aprova a 12ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF.



O PROCESSO DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

1 CONCEITO E COMPATIBILIDADE DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO

O objetivo do planejamento é direcionar o administrador para a gestão dos recursos públicos, atentando aos princípios fundamentais da eficiência, eficácia, economicidade e legalidade, induzindo-o ao estabelecimento das metas prioritárias de sua administração e restringindo-o à execução de despesas limitadas à capacidade de arrecadação e endividamento do Ente governamental, vinculando, desta forma, os gerenciamentos administrativos, orçamentários e financeiros voltados ao equilíbrio responsável das contas públicas.

Além do mais, somente a utilização do planejamento, pode possibilitar o equilíbrio das contas públicas de uma forma geral.

Verifica-se que o planejamento orçamentário, tornou-se ação obrigatória imposta ao governante por força da Constituição Federal, Lei nº. 4320/64 e Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), é composto pelo Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA.

Cabe ainda ressaltar a disposição contida no art. 15 da LRF, especificando que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não tenham adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual e compatibilidade com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Observa-se, diante disto, que as todas as despesas públicas devem estar contempladas na fase de planejamento orçamentário, cumprindo-se o princípio da legalidade dos atos administrativo-orçamentários.

A uniformização da estrutura do planejamento será imprescindível para a informatização dos dados estruturados do planejamento e da execução das ações governamentais, pois possibilitará um melhor acompanhamento no desenvolvimento e na avaliação dos programas, projetos e atividades a serem desenvolvidos, tornando mais ágil a verificação da sua eficácia e do acompanhamento das metas pré-estabelecidas pela administração, possibilitando, ainda, uma melhor transparência da administração, aos órgãos de controle externo e à própria comunidade.

Vale ressaltar que a uniformidade visa a possibilitar a avaliação dos resultados esperados, e verificar o atingimento das metas ora propostas.

2 PLANO PLURIANUAL

O Plano Plurianual - PPA é o instrumento de planejamento orçamentário em que deverá ser estabelecido os objetivos e as metas quadrienais da administração para as despesas de capital, estas definidas pelo art. 12 da Lei nº. 4320/64, compondo-se pelos Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital, e para as despesas relativas aos programas de duração continuada, conforme dispõe o inc. I e § 1º, do art. 165 da Constituição Federal. Quanto



aos programas cujo desenvolvimento se restrinja a um único exercício, serão contemplados, exclusivamente, na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e na Lei Orçamentária Anual - LOA.

O PPA, além de ser de extrema importância prática no planejamento público, está descrito e disciplinado pela Constituição Federal: art. 165, inc. I e § 1º, que trata de sua obrigatoriedade; e art. 167, § 1º, que trata da obrigatoriedade de inserção dos programas de duração continuada.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000, de 5 de abril de 2000) além de reiterar a utilização das peças de planejamento, imputa a necessidade de participação popular, mediante incentivo governamental.

Não obstante, o Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001, de 10 de julho de 2001), trata da participação popular como obrigatória para o processo de planejamento público.

Apesar da legislação citada anteriormente determinar a participação popular no processo de planejamento, ainda não ficou claro como deve ser efetivamente feita. Para que fique melhor evidenciada a participação da população, o TCE-SP editou cartilhas onde estão descritas as fases do planejamento público, criando assim, um roteiro básico.

Nesse material podemos verificar que o TCE-SP trata da ampla discussão popular que deve ser dada no planejamento, desde a elaboração do plano, até a votação na casa legislativa municipal.

Vale a pena ressaltar que o plano deve ser feito o mais próximo da realidade possível, pois somente dessa forma será possível fazer o acompanhamento e avaliação dos resultados, conforme preceitua o Projeto AUDESP. Todo o planejamento público deve ser compatível, visando melhor clareza, e facilitando o atingimento das metas previstas.

Na avaliação do conjunto dos programas, caso seja detectada alguma falha, tanto na elaboração como na execução, deverão ser revistos os objetivos e as metas estabelecidas no plano; desta forma, conhecendo os principais fatos ocorridos com as previsões iniciais, deverão ser traçadas as novas orientações que permitam melhorar os resultados desejados.

Eventualmente poderá ocorrer a necessidade de se efetuar modificações no Plano Plurianual, como exclusões ou inclusões, aumentos ou diminuições dos programas, inclusive nas metas estabelecidas; porém, estas alterações deverão percorrer os mesmos caminhos da sua elaboração inicial, ou seja, deverá haver a ampla transparência e discussão com a sociedade através de audiências públicas, encaminhando-os à Câmara Municipal para ampla discussão e aprovação, que será devidamente formalizada por lei específica, conforme dispõem o § 1º do art. 167 da Constituição Federal; portanto tais alterações não poderão ser efetuadas por mero decreto, mesmo que haja somente troca de mesmo valor, entre os programas.

No tocante as ações (projetos, atividades e operações especiais) a Lei que instituiu o PPA poderá dispor a forma de alteração por decreto ou lei específica, observando-se a disposição contida no inc. VI do art. 167 da Constituição Federal.

A revisão do Plurianual, portanto, pode e deve ocorrer quando da elaboração das Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Isto se deve, também, para que a integração entre as peças de planejamento estejam o mais próximas da realidade.

Preparação

Compreende a fase de levantamento dos objetivos estratégicos, das diretrizes e das informações de caráter feral para fundamentar a elaboração do plano governamental, de acordo com as prioridades estabelecidas pela administração.



Pressupõe-se que tenha antecedido a esta fase o levantamento e diagnóstico dos problemas, melhorias, necessidades, potencialidades, que demandarão as futuras ações governamentais.

Para tanto há necessidade da participação de uma equipe multi-profissional e setorial, para que o diagnóstico a ser elaborado seja efetuado o mais próximo possível da realidade e das necessidades dos diversos setores do município, o qual deverá estabelecer:

A previsão de todos os recursos;

O que se pretende realizar;

O quanto e onde se quer gastar;

As metas físicas que serão cumpridas em função do período de tempo.

Cabe ressaltar que essas metas devem ser formadas de forma que o plano de governo seja factível e atenda efetivamente os anseios da sociedade.

Com especial cuidado, deverão ser avaliados a continuidade, o aperfeiçoamento e eventual expansão dos serviços já disponibilizados à população, bem como a manutenção dos bens patrimoniais existentes, apurando-se o que poderíamos chamar de “custo fixo” da máquina administrativa, comparando-o com a capacidade de arrecadação do município, e eventual endividamento, permitindo desta forma, apurar qual a totalidade dos recursos orçamentários comprometidos, demonstrando eventuais folgas financeiras, que propiciarão as inovações da gestão e que delimitarão financeiramente a capacidade de investimentos da administração, sinalizando para a eventual possibilidade de agregação de novos serviços e da incorporação de novos bens públicos que possam ser colocados à disposição da comunidade.

Elaboração

Definidas as prioridades do plano de governo e diante do levantamento das necessidades para orientar o PPA, nesta fase serão especificados os programas que serão executados; para tanto, há a necessidade de se conhecer, com precisão, a previsão dos recursos que serão utilizados, a definição da seleção dos indicadores, estudo e definição das possíveis ações que serão utilizadas, que de acordo com a sua natureza poderá ser: projeto, atividade ou operação especial.

Nesta fase, ainda, deverá ser elaborado o plano, com o máximo de informações possíveis, com a mensagem e o projeto de lei, que serão enviados ao legislativo municipal, nos prazos estabelecidos nas LOM, e na sua ausência, deverá ser observado o prazo disposto no § 2º, do art. 35 do ADCT da CF, uma vez que a CE não faz essa previsão.

Com relação à mensagem de envio da proposta ao legislativo municipal, a mesma deverá no seu bojo expor de forma circunstanciada a situação econômico-financeira da administração, demonstrando o nível de endividamento do município, apresentando a sua dívida flutuante e fundada, a situação dos restos a pagar e outros compromissos financeiros frente a sua capacidade de liquidez; a justificativa da política econômico-financeira do governo e justificação da receita e despesa para o período plurianual, particularmente no tocante ao orçamento de capital, conforme dispõe o inc. I, art. 22 da Lei 4.320/64:

“...

Art. 22 - A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

I - mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

...”



Aprovação

No legislativo municipal, também deverá ocorrer a discussão, através de participação popular, por meio das audiências públicas.

A aprovação pelo legislativo municipal deverá ser efetuada nos prazos estabelecidos nas LOM e na sua ausência, deverá ser obedecido o prazo disposto no § 2º, do art. 35 do ADCT da CF, uma vez que a CE não prevê.

Implantação e Execução

Nesta fase o administrador público terá condições de acompanhar a implantação e execução do PPA, de acordo com o que nele foi estabelecido.

Observamos que durante a execução do PPA, caso ocorra a criação, expansão ou aprimoramento da ação governamental, deverá haver expressa declaração do gestor, consignando que a mesma encontra-se adequada ao plano plurianual e demais instrumentos de planejamento orçamentário.

Avaliação

A avaliação tem por objetivo manter o aperfeiçoamento contínuo dos programas, dando maior transparência à ação governamental.

Permite, ainda, avaliar se os resultados estão de acordo com os objetivos e com os níveis de indicadores pretendidos, se o atingimento das metas está de acordo com a execução física e financeira dos programas e ações definidos no plano.

A avaliação contínua do cumprimento dos programas governamentais propiciará os informes necessários para a divulgação e transparência da gestão fiscal, obrigatória em face das disposições contidas no § 4º, do art. 9º da LRF, especificando que, na fase de execução do orçamento, a administração, em audiências públicas demonstrará o efetivo cumprimento das metas fiscais, ou justificará os desvios ocorridos, apontando os ajustes necessários.

Revisão

Após a avaliação do conjunto dos programas, caso seja detectada alguma falha, tanto na elaboração como na execução, deverão ser revistos os objetivos e as metas estabelecidas no plano; desta forma, conhecendo os principais fatos ocorridos com as previsões iniciais, deverão ser traçadas as novas orientações que permitam melhorar os resultados desejados.

No tocante as ações, a lei que instituiu o PPA poderá dispor a forma de alteração, se por decreto ou lei específica, observando-se a disposição contida na CF.

3 DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO tem como objetivo estabelecer as diretrizes, prioridades e metas da administração, orientando a elaboração da proposta orçamentária de cada exercício financeiro, formado pelos orçamentos fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social, compatibilizando as políticas, objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual e as ações previstas nos orçamentos para a sua consecução, promovendo, em



prazo compatível, um debate sobre a compatibilidade entre receitas e despesas públicas e as prioridades orçamentárias.

A uniformização será imprescindível para a avaliação dos dados estruturados do planejamento e da execução das ações governamentais, e possibilitará um melhor acompanhamento no desenvolvimento e na avaliação dos programas, projetos e atividades a serem desenvolvidos, tornando mais ágil a verificação da sua eficácia e do acompanhamento do cumprimento das metas pré-estabelecidas pela administração, possibilitando, ainda, uma melhor transparência da administração, aos órgãos de controle externo e da própria comunidade.

Deverá evidenciar os programas governamentais constantes do Plano Plurianual, a serem contemplados na LOA, bem como estabelecer os eventuais programas prioritários que não tenham a característica de duração continuada, portanto não inseridos no PPA, para os quais devem ser previstos os recursos orçamentários para a sua execução.

Também deve ser considerado, quando da elaboração da LDO, que a montagem dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais, deverão ser padronizados em conformidade com as Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

A Constituição Federal no seu art. 165, inc. II e § 2º, impôs ao administrador a obrigatoriedade da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, cuja regulamentação foi estabelecida através do art. 4º da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Ao longo da execução da LDO, poderá e deverá ocorrer avaliação do conjunto dos Programas, caso seja detectada alguma falha, tanto na elaboração como na execução dos programas, deverá ser revisto os objetivos e as metas estabelecidas na LDO e no PPA, conforme citado anteriormente; sendo assim, e conhecendo os principais fatos ocorridos com as previsões iniciais, deverão ser traçadas as novas orientações que permitam melhorar os resultados desejados.

Eventualmente poderá ocorrer a necessidade de se efetuar modificações na Lei de Diretrizes Orçamentárias, como exclusões ou inclusões, aumentos ou diminuições dos programas, inclusive nas metas estabelecidas; porém, estas alterações deverão percorrer os mesmos caminhos da sua elaboração inicial, ou seja, deverá haver a ampla transparência e discussão com a sociedade através de audiências públicas, encaminhando-os à Câmara Municipal para ampla discussão e aprovação, que será devidamente formalizada por lei específica.

No tocante as ações (projetos, atividades e operações especiais) a Lei que instituiu a LDO poderá dispor a forma de alteração por decreto ou lei específica, observando-se a disposição contida no inc. VI do art. 167 da Constituição Federal.

A revisão do Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias poderá ocorrer quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Preparação

Compreende o levantamento das prioridades estabelecidas pela Administração, dos objetivos estratégicos, das diretrizes e de informações de caráter geral, voltadas à elaboração da proposta orçamentária anual

Pressupõe-se que tenha precedido a esta fase o levantamento e diagnóstico dos problemas, melhorias, necessidades, potencialidades, que demandarão as ações governamentais para as quais deverão ser consignados créditos orçamentários na Lei Orçamentária Anual.

Há necessidade da participação conjunta de uma equipe multi-profissional e setorial, para que o diagnóstico a ser elaborado seja efetuado o mais próximo possível da realidade e das



necessidades dos diversos setores do município, devendo estabelecer as metas de receitas, despesas e de resultados a serem consignadas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Cabe ainda observar que a proposta orçamentária deverá cumprir os princípios da unidade, universalidade e anualidade previstos nos art. 2.º 3.º e 4.º da Lei Federal 4.320/64, ou seja, agregar as prioridades e metas a serem estabelecidas tanto na administração direta, quanto na administração indireta.

Elaboração

Para a elaboração da LDO a administração deverá avaliar quais os programas que serão priorizados e estabelecer as metas fiscais relativas às receitas, despesas e resultados a serem atingidos na execução orçamentária e cumprir as demais exigências previstas na Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, conforme anteriormente especificado, formulando, portanto, as diretrizes para a elaboração da LOA.

A mensagem, o projeto de lei, e seus demonstrativos deverão ser enviados ao legislativo municipal, nos prazos estabelecidos na Lei Orgânica Municipal – LOM, e enquanto não estiverem estabelecidos na mesma, deverá ser observado o prazo disposto no art. 39 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual – ADCT, conforme citado anteriormente.

Caso haja descompasso na elaboração da LDO com o PPA, ou seja, haja descompasso na seqüência de elaboração das duas peças (o PPA deve vir sempre antes da LDO), sugerimos estabelecer na LDO-2010, que as prioridades relativas ao primeiro ano de vigência poderão ser estipuladas na própria lei instituidora do PPA.

Cabe destacar a inovação introduzida pela LRF, impondo uma nova cultura na elaboração das peças de planejamento, ao estabelecer no parágrafo único do art. 48, a sua transparência, assegurando a participação popular nas definições das prioridades e metas fiscais a serem estabelecidas na LDO por meio das audiências públicas. Adiante, destacamos o referido artigo:

“...

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

...”

Aprovação

No legislativo municipal ocorrerá a discussão e aprovação da LDO, que será a peça básica para a elaboração da LOA.

Nas discussões para a sua aprovação também deverá haver a transparência, assegurando a participação popular com a realização de audiências públicas, cumprindo, desta forma a determinação do parágrafo único do art. 48 da LRF.

A aprovação pelo legislativo municipal deverá ser efetuada nos prazos estabelecidos nas LOM e na sua ausência, deverá ser obedecido o prazo disposto no art. 39, inc. I do ADCT da Constituição Estadual – CE.



Para a CE, a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação da LDO (art. 57, par. 2.º), o que, por si só, afasta a possibilidade de rejeição do respectivo projeto.

Execução

Nesta fase o administrador público terá condições de acompanhar a evolução da execução orçamentária voltada ao cumprimento das metas fiscais previamente estabelecidas (receitas, despesas, resultados nominal e primário), bem como a concessão de créditos orçamentários aos programas priorizados na LDO e sua respectiva execução.

Observamos que durante a execução, caso ocorra a criação, expansão ou aprimoramento da ação governamental, deverá haver expressa declaração do gestor, consignando que a mesma encontra-se adequada à LDO e demais instrumentos de planejamento orçamentário, conforme dispõe o art. 16, inc. II da LRF:

“...
Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:
...
II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.
...”

A despesa realizada sem a devida adequação é tida como não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público, conforme dispõe o art. 15 da LRF, remetendo o ordenador de despesa a eventuais sanções penais previstas no art. 359-D da Lei 10.028/00 (Lei de Crimes Fiscais). Abaixo transcrevemos o art. 15 da LRF:

“...
Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.
...”

Alteração

As alterações da LDO poderão ser efetuadas, tanto na fase de discussão quanto na de execução da LOA, caso sejam detectadas distorções ou necessidade de eventuais ajustes, como por exemplo, nas prioridades ou nas metas fiscais definidas, ou ainda no texto da LDO.

Entretanto, deverá ser observado que eventualmente poderá ocorrer a necessidade de se efetuar modificações no PPA, como exclusões ou inclusões, aumentos ou diminuições dos programas ou ações, inclusive nas metas estabelecidas.

Estas modificações deverão percorrer os mesmos caminhos da sua elaboração inicial, ou seja, deverá haver a transparência e a discussão com a sociedade por meio de audiências públicas encaminhando-as ao legislativo municipal para a ampla discussão e aprovação, que será devidamente formalizada por lei específica, conforme dispõe a CF.

Após a aprovação pelo legislativo municipal, deverão ser encaminhados ao TCE-SP a respectiva lei em questão, bem como todas as modificações que ocorrerem, além da motivação expressa da respectiva modificação.



4 ORÇAMENTO ANUAL

A Lei Orçamentária Anual é o instrumento de programação das ações, detalhadas por categoria de despesa, que serão executadas e que viabilizará a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual e Diretrizes Orçamentárias, de modo a transformá-las em realidade.

A Constituição Federal no seu art. 165, inc. II e §§ 5º a 8º, impôs ao Administrador a obrigatoriedade da elaboração da Lei Orçamentária Anual. Também trata da matéria a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei n.º 4.320/64, Diversas Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, bem como o Estatuto da Cidade e Leis Municipais delineiam conteúdos para a Proposta Orçamentária Anual.

Assim, vemos que o orçamento é uma forma de transformar aquilo que foi planejado anteriormente seja transformado em realidade.

Além dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, Leis de âmbito local, dentre elas a Lei Orgânica Municipal, poderão traçar orientações referentes à Lei Orçamentária Anual, indicando conteúdos que facilitem a elaboração ou melhorem a transparência da peça orçamentária.

Diante disso, verifica-se que a LOA é a ligação entre o planejamento e a execução físico-financeira das ações do município. No texto de Amaro Cavalcanti: “o orçamento do Estado é um ato contendo a aprovação prévia da despesa e receita públicas para um período determinado.”

Adiante, criamos um quadro contendo o fluxo básico do processo orçamentário:

Descrição	Órgão Responsável	Legislação
Colocar a disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente.	Órgão Central de Planejamento	§ 3º. Art. 12 da LRF
Elaboração das propostas setoriais do orçamento	Núcleo de Planejamento da Câmara Municipal, Entidades da Adm. Indireta e Secretarias Municipais	Lei Orgânica
Discussão com a sociedade, audiências públicas.	Órgão Central de Planejamento	§ Único - Art. 48 da LRF
Consolidação das propostas setoriais	Órgão Central de Planejamento	Lei Orgânica; Portaria STN 589/2001.
Aprovação orçamento dos fundos especiais	Conselhos Municipais	Legislação própria
Elaboração do Projeto de Lei, Mensagem e Anexos.	Órgão Central de Planejamento	Lei 4320/64
Protocolar PL, junto a Câmara Municipal.	Órgão Central de Planejamento	Lei Orgânica
Tramitação Legislativa	Câmara Municipal	Regimento Interno
Audiências Públicas – fase aprovação	Câmara Municipal	§ Único - Art. 48 da LRF; Art. 44, Lei 10.527.
Encaminhamento Autógrafo ao Executivo	Câmara Municipal	Regimento Interno
Descentralização do orçamento aprovado e encaminhamento, no que couber, à Câmara Municipal, Entidades da Adm. Indireta e demais Unidades descentralizadas de execução orçamentária.	Órgão Central de Planejamento	Lei Orgânica; Portaria STN 589/2001.
Recepção do orçamento aprovado e atualização da proposta anteriormente cadastrada (caso o orçamento tenha sofrido mudanças)	Núcleo de Planejamento da Câmara Municipal, Entidades da Adm. Indireta e Secretarias Municipais	Lei Orgânica
Execução Orçamentária	Todos envolvidos	Todas envolvidas



5 O ORÇAMENTO CONSOLIDADO

A consolidação ou incorporação dos orçamentos se faz necessário em cumprimento ao disposto na Lei complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme transcrito do texto legal, a seguir:

“ ...
Da Escrituração e Consolidação das Contas
Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
...
III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
...
§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.
§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.
...
Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.
§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:
I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;
...
§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.
...”

A partir desse momento era preciso criar o Conselho citado ou como o artigo diz incumbir algum órgão federal como órgão central de contabilidade o que veio com a Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001 e o Decreto nº 3589 de 06 de setembro de 2000 em seu artigo 4º, transcrito a seguir:

“ ...
Art. 4 - Integram o sistema de contabilidade federal:
I - Como órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda;
...”

Neste momento, para o correto cumprimento da LRF, a Secretaria do Tesouro Nacional passou a ser o gerador de normas das contas públicas. O Decreto citado anteriormente, ainda em seu artigo 5º deu a devida competência ao referido órgão conforme transcrito a seguir:

“ ...
Art. 5 - Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:
...
II - manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;
...
V - definir procedimentos relacionados com a integração dos dados dos balancetes dos estados, municípios e Distrito Federal e dos órgãos não-integrantes do SIAFI;
...
VII - elaborar informações gerenciais contábeis com vistas a subsidiar o processo de tomada de decisão;
...
XI - consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com



| vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional.
| ...”

Além disso, a Portaria STN 589/2001, de 27 de dezembro de 2001, disciplina não só a forma de consolidação das empresas estatais dependentes no orçamento do ente, mas também define o conceito desse tipo de órgão público.

Fica evidenciado, dessa forma, que a consolidação do orçamento municipal não deverá ser feito somente para cumprimento da legislação, mas também para a consolidação nacional das contas públicas.



FONTES DE FINANCIAMENTO - RECURSOS

A primeira etapa de qualquer plano orçamentário deve ser a previsão das receitas do município. Na verdade, trata-se do único limitador no momento da elaboração das despesas.

Utilizamos, para exemplificar a funcionalidade, a área de Educação, responsável por boa parte dos recursos que transitam no município.

Anteriormente dissemos a respeito das fases de elaboração dos planos, e sempre devemos levar em consideração, em qualquer ponto dessas fases, quais os limitadores da execução do plano em si: o recurso chamado **receita**.

Como já vimos anteriormente, a Portaria 163/2001 introduziu uma nova estrutura de classificação econômica para a receita e despesa públicas. Dessa forma, temos, para a receita a seguinte estrutura:

Categoria de receita	Descrição	Exemplo
9	Categoria	Receitas Correntes
9	Origem	Impostos, Taxas Contr. Melh.
9	Espécie	Impostos
9.99	Desdobramentos	Imp. Espec. Est., DF, Munic.
9.99.9	Tipo	Imp. s/ Patr. p/ Est., DF Mun.
9.99.9		Imp. s/ Propr. Pred./Ter. Urb.
9.99.9		Principal

A atual estrutura das classificações econômicas da receita pública, está contida na Portaria Interministerial n.º 1/2018, de 14 de junho de 2018.

Essa etapa do planejamento orçamentário é de suma importância, na medida em que, através da projeção realista da receita é que o gestor público acaba revelando seu verdadeiro compromisso com a gestão responsável e transparente da coisa pública.

Dessa maneira, a **projeção realista da receita pública**, ganha expressivo contorno, motivo pelo qual a esse processo deve ser dada significativa importância.

Nesse sentido, em relação à projeção da Receita, deverá ser considerado o menor nível de classificação, pois é nesse nível que serão determinados os valores previstos que constituirão o ingresso de recursos da receita pública. Os níveis que o antecedem são níveis de consolidação da Receita.

A projeção deve resultar da utilização de critérios técnicos, de modo que possa refletir um esforço de planejamento, tendo por base informações objetivas da realidade, que possam revelar o real comportamento da receita. Desse modo, exercitando a projeção da receita, com metodologia definida, acompanhada do registro da memória de cálculo utilizada, será possível atingir, em pouco tempo, um grau de aprimoramento da projeção que aproximará cada vez mais o valor da estimativa ao da realização.

Cabe ressaltar que o planejamento orçamentário deverá levar em conta, para cada código de Receita, os fatores que possam influenciar a sua projeção, dentre os quais podemos



destacar: a evolução inflacionária, assim como as alterações na política tributária local, as quais devem ter sido sinalizadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme preconiza o art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

Poderá ocorrer que numa determinada receita que não possua um histórico de registro, por se tratar de ingresso ainda não ocorrido. Nesse caso, o valor a ser levado em conta, num primeiro momento, deverá basear-se numa promessa de realização. Num segundo momento, a partir de uma base de execução já existente.

Existem diversas formas para a previsão de arrecadação das receitas orçamentárias: Comparações da economia regional e local com a economia nacional e internacional; Criar linhas de tendência para a variação de um ano para o outro, baseado em dados históricos; dentre outros.

Além disso, deve-se fazer essa projeção, considerando o menor nível de classificação, pois é nesse nível que serão determinados os valores previstos que constituirão o ingresso de recursos da receita pública. Os níveis que o antecedem são níveis de consolidação da Receita. Ex.: Imposto Predial e Territorial Urbano, FPM, ICMS etc.

A projeção deve resultar da utilização de critérios técnicos, de modo que possa refletir um esforço de planejamento, tendo por base informações objetivas da realidade, que possam revelar o real comportamento da receita. Desse modo, exercitando a projeção da receita, com metodologia definida, acompanhada do registro da memória de cálculo utilizada, será possível atingir, em pouco tempo, um grau de aprimoramento da projeção que aproximará cada vez mais o valor da estimativa ao da realização.

Cabe ressaltar que o planejamento orçamentário deverá levar em conta, para cada classificação de Receita, os fatores que possam influenciar a sua projeção, dentre os quais podemos destacar: a evolução inflacionária, assim como as alterações na política tributária local.

Poderá ocorrer que numa determinada receita que não possua um histórico de registro, por se tratar de ingresso ainda não ocorrido. Nesse caso, o valor a ser levado em conta, num primeiro momento, deverá basear-se numa promessa de realização. Num segundo momento, a partir de uma base de execução já existente.

Apenas para exemplificarmos, descreveremos apenas as fontes de financiamento da Educação, não devendo esquecer que as outras áreas seguem a mesma sistemática, inclusive: Saúde, Assistência Social, Turismo, Obras e Serviços Municipais, Esportes etc.

1 RECURSOS PRÓPRIOS

Porém, como estamos tratando do orçamento da Secretaria de Educação, esses valores já nos serão apresentados pela Área de Planejamento e Orçamento.

Cabe-nos o trabalho de alocar os recursos disponíveis às necessidades e objetivos da área educacional, seguindo-se o plano de governos traçado pela administração.

Como se sabe, há mandamento constitucional imputando que seja gasto no mínimo de 25% das receitas provenientes de impostos, com a manutenção e desenvolvimento do ensino. Adiante, transcrevemos parte da carta magna:

“...
Art. 212 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (gn)
...”



Abaixo, apresentamos quadro demonstrativo contendo quais são as receitas que compõem a base de cálculo do percentual citado acima.

onde aplicar	recurso	percentual
Ensino Infantil	1118.01.1.X: IPTU	25,00%
Ensino Fundamental	1113.03.1.X: IR	
EJA	1118.01.4.X: ITBI	
Educação Especial	1118.02.3.X: ISS	
	1718.01.M.X: Cota-parte do FPM	
	1718.01.5.1: Cota-parte do ITR	
	1718.06.1.1: Transferência financeira do ICMS Desoneração	
	1728.01.1.1: Cota-parte do ICMS	
	1728.01.2.1: Cota-parte do IPVA	
	1728.01.3.1: Cota-parte do IPI sobre exportação	

Como se sabe, parte dos recursos da aplicação mínima obrigatória deve ser utilizada para a formação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB.

Na verdade, essa dedução é feita na fonte, sobre algumas das receitas citadas acima, conforme disposto na Lei 14.113/20:

“...
Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:
I - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;
II - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;
III - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;
IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal, prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;
V - parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;
VI - parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);
VII - parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do IPI devida ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);
VIII - parcela do produto da arrecadação do IPI devida aos Estados e ao Distrito Federal, prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989;
IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.
§ 1º Inclui-se ainda na base de cálculo dos recursos referidos nos incisos I a IX do caput deste artigo o adicional na alíquota do ICMS de que trata o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
§ 2º Além dos recursos mencionados nos incisos I a IX do caput e no § 1º deste artigo, os Fundos contarão com a complementação da União, nos termos da Seção II deste Capítulo.
...”



Desta forma, temos como base para a formação do FUNDEB, 20% sobre as seguintes receitas:

- Cota-parte do FPM;
- Cota-parte do ITR;
- ICMS Desoneração;
- Cota-parte do ICMS;
- Cota-parte do IPVA; e
- Cota-parte do IPI Exportação.

Podemos, então, imaginar que a aplicação mínima possui dois aspectos:

Aplicação mínima constitucional – correspondente ao mínimo exigido pela Constituição Federal;

Aplicação mínima efetiva – referente à aplicação direta dos recursos, já descontadas as deduções para a formação do FUNDEB.

Abaixo demonstramos um exemplo, com valores das receitas de um município fictício projetadas para o exercício de 2010, demonstrando o cálculo da aplicação efetiva a ser considerada para a Educação:

Além disso, e por se tratar de recurso que dispõe de conta bancária específica, normalmente chamada de “Conta de repasse decendial”, temos, ainda que efetuar o cálculo das projeções de fluxos de caixa para que possamos apropriar a receita de rendimentos das aplicações financeiras.

A categoria econômica utilizada para destacar a receita de rendimentos de aplicações financeiras do recursos próprios da Educação, encontra-se na codificação 1325.xx.xx, a ser detalhada conforme definições e critérios da área de Planejamento e Orçamento.

2 FUNDEB

No âmbito de cada Estado e do Distrito Federal foi criado um Fundo (para efeito de levantamento das matrículas presenciais e de distribuição dos recursos). Entretanto, o FUNDEB não é considerado Federal, Estadual, nem Municipal, por se tratar de um Fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal); pelo fato da arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do Fundo e, por fim, em decorrência de os créditos dos seus recursos serem realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006 e tornado permanente pela Emenda Constitucional nº 108/2020, regulamentado pela Lei nº 14.113/2007.

É um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), formado por parcela financeira de recursos federais e por recursos provenientes dos impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e



municípios, vinculados à Educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na Educação básica.

Com vigência inicialmente estabelecida para o período 2007-2020, tornou-se permanente conforme descrito anteriormente, e sua implantação começou em 1º de janeiro de 2007, utilizando-se os alunos matriculados na rede pública é considerado na distribuição dos recursos e o percentual de contribuição dos estados, Distrito Federal e municípios para a formação do fundo atinge o patamar de 20%.

Os valores de previsão para a receita do FUNDEB relativo ao próximo exercício devem se basear numa estimativa do valor base, além de considerar o censo escolar feito no primeiro semestre de cada ano, ou seja, o levantamento do censo escolar enviado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE este ano será utilizado como base de cálculo para a receita do FUNDEB para o próximo exercício, haja vista que a receita é *per capita*, ou seja, pela quantidade de alunos em cada série, em cada etapa.

Não podemos nos esquecer, nesse momento, da receita proveniente de rendimentos de aplicações financeiras, que dependerá do fluxo de caixa projetado para este recurso.

Nesse quesito, também dependemos das previsões do fluxo de pagamentos, bem como da estimativa de recebimento durante os dias de cada mês.

Porém, por se tratar de valor relativamente pequeno em relação ao montante global deste recurso, podemos seguir uma média histórica de arrecadação.

3 SALÁRIO EDUCAÇÃO

O salário-Educação, instituído em 1964, é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da Educação básica pública. Também pode ser aplicada na Educação especial, desde que vinculada à Educação básica.

A contribuição social do salário-Educação está prevista no artigo 212, § 5º, da Constituição Federal, regulamentada pelas leis 9.424/96, 9.766/98, Decreto 6003/2006 e Lei 11.457/2007. É calculada com base na alíquota de 2,5% sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais, e é arrecadada, fiscalizada e cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda (RFB/MF).

São contribuintes do salário-Educação as empresas em geral e as entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social, entendendo-se como tal qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, sociedade de economia mista, empresa pública e demais sociedades instituídas e mantidas pelo poder público, nos termos do § 2º, art. 173 da Constituição.

São isentos do recolhimento da contribuição social do salário-Educação:

- a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, suas respectivas autarquias e fundações;
- as instituições públicas de ensino de qualquer grau;



- as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de Educação, e que atendam ao disposto no inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;
- as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento; e
- as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

Compete ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) a função redistributiva da contribuição social do salário-Educação. Do montante arrecadado é deduzida a remuneração da RFB, correspondente a 1% (um por cento), a título de taxa de administração. O restante é distribuído em cotas pelo FNDE, observada em 90% (noventa por cento) de seu valor a arrecadação realizada em cada estado e no Distrito Federal, da seguinte forma:

- cota federal – correspondente a 1/3 do montante dos recursos, é destinada ao FNDE e aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a Educação básica, de forma a propiciar a redução dos desníveis sócio-educacionais entre os municípios e os estados brasileiros.
- cota estadual e municipal – correspondente a 2/3 do montante dos recursos, é creditada mensal e automaticamente em favor das secretarias de Educação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para o financiamento de programas, projetos e ações voltados para a Educação básica.

A cota estadual e municipal da contribuição social do salário-Educação é integralmente redistribuída entre os estados e seus municípios, de forma proporcional ao número de alunos matriculados na Educação básica das respectivas redes de ensino apurado no censo escolar do exercício anterior ao da distribuição.

Os 10% restantes do montante da arrecadação do salário-Educação são aplicados pelo FNDE em programas, projetos e ações voltados para a Educação básica.

Desta forma, percebemos que o salário-Educação possui uma volatilidade bem maior com relação ao FUNDEB, uma vez que depende diretamente da massa de trabalhadores formalmente contratados, além das variações da massa salarial paga a esses funcionários.

Porém, caso não haja uma maneira mais segura de projeção dos valores do salário-Educação, sugerimos que seja feita uma média histórica, e se possível, seja feito também acompanhamento das projeções de níveis de emprego em geral, haja vista que este depende diretamente dessas projeções.

IMPORTANTE!

Não podemos nos esquecer que o salário Educação também depende diretamente da quantidade de alunos informados no censo escolar, ou seja, sua distribuição também é *per capita*, como no FUNDEB.

Caso haja aumento na quantidade de alunos na rede pública municipal, também deverá ser projetado aumento proporcional ao número de alunos.

A categoria econômica de receita utilizada para o salário-Educação é 1721.35.01 - Transferências do Salário-Educação.

Também nesse caso não podemos nos esquecer dos rendimentos de aplicação financeira do recurso. Assim como nos recursos citados anteriormente, dependemos de



projeções dos fluxos de caixa e pagamentos, visando manter saldo médio na conta, o que acarreta os referidos rendimentos.

A categoria econômica utilizada para destacar a receita de rendimentos de aplicações financeiras com o FUNDEB, encontra-se na codificação 1325.xx.xx, a ser detalhada conforme definições e critérios da área de Planejamento e Orçamento.

4 PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), implantado em 1955, garante, por meio da transferência de recursos financeiros, a alimentação escolar dos alunos de toda a Educação básica (Educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e Educação de jovens e adultos) matriculados em escolas públicas e filantrópicas.

Seu objetivo é atender as necessidades nutricionais dos alunos durante sua permanência em sala de aula, contribuindo para o crescimento, o desenvolvimento, a aprendizagem e o rendimento escolar dos estudantes, bem como promover a formação de hábitos alimentares saudáveis.

O PNAE tem caráter suplementar, como prevê o artigo 208, incisos IV e VII, da Constituição Federal, quando coloca que o dever do Estado (ou seja, das três esferas governamentais: União, estados e municípios) com a Educação é efetivado mediante a garantia de "atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a seis anos de idade" (inciso IV) e "atendimento ao educando no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde" (inciso VII).

A partir de 2010, o valor repassado pela União a estados e municípios foi reajustado para R\$ 0,30 por dia para cada aluno matriculado em turmas de pré-escola, ensino fundamental, ensino médio e Educação de jovens e adultos. As creches e as escolas indígenas e quilombolas passam a receber R\$ 0,60. Por fim, as escolas que oferecem ensino integral por meio do programa Mais Educação terão R\$ 0,90 por dia. Ao todo, o PNAE beneficia cerca de 47 milhões de estudantes da Educação básica.

O repasse é feito diretamente aos estados e municípios, com base no censo escolar realizado no ano anterior ao do atendimento. O programa é acompanhado e fiscalizado diretamente pela sociedade, por meio dos Conselhos de Alimentação Escolar (CAEs), pelo FNDE, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) e pelo Ministério Público.

O orçamento previsto do programa para 2010 é de R\$ 3 bilhões, para beneficiar cerca de 47 milhões de estudantes da Educação básica e de jovens e adultos. Com a Lei no 11.947, de 16/6/2009, 30% desse valor – ou seja, cerca de 900 milhões de reais – devem ser investidos na compra direta de produtos da agricultura familiar, medida que estimula o desenvolvimento econômico das comunidades.

Vale a pena lembrar que conforme disposto no artigo 7º da Lei nº 11.947/2009, que dispõe sobre a alimentação escolar, e no artigo 7º da Resolução do FNDE nº 38/2009, que regulamenta alguns itens da lei, os estados poderão transferir a seus municípios a responsabilidade pelo atendimento aos alunos matriculados nos estabelecimentos estaduais de ensino localizados nas respectivas áreas de jurisdição e, nesse caso, autorizar o repasse de recursos do FNDE referentes a esses estudantes diretamente ao município. Ou seja, os



municípios não são obrigados a fornecer alimentação escolar para os alunos da rede estadual e somente com um acordo entre as duas partes pode ser realizada a delegação do atendimento dos estudantes da rede estadual aos municípios.

Ao projetarmos o valor da receita do PNAE, temos que levar em conta que os recursos são liberados considerando a quantidade de alunos nos diversos níveis, ou seja, a sua distribuição também é *per capita*.

Não podemos nos esquecer que o PNAE também depende diretamente da quantidade de alunos informados no censo escolar, ou seja, sua distribuição também é *per capita*, como no FUNDEB.

Há, ainda a possibilidade de aumento desses valores por aluno/ano, uma vez que de acordo com a arrecadação do salário-Educação e outros recursos específicos do FNDE, poderão ser repassados possíveis aumentos. Desta forma, podemos considerar esses valores como mínimos a serem repassados.

Além disso, se houver acordo de cooperação entre o município em questão e o Governo do Estado de São Paulo, poderá haver repasses maiores do que os planejados, uma vez que utilizamos apenas as quantidades de alunos da rede municipal.

Caso haja aumento na quantidade de alunos na rede pública municipal, também deverá ser projetado aumento proporcional ao número de alunos.

Com relação à apropriação da receita do PNAE em categorias econômicas, temos que levar em consideração as seguintes codificações:

Em tempo: trata-se apenas de uma sugestão, porém, há que se ressaltar que se houver outra forma de controle, a mesma poderá ser utilizada, haja vista a necessidade de controle em separado dos recursos do PNAE, principalmente por força das prestações de contas.

IMPORTANTE!

Também nesse caso não podemos nos esquecer dos rendimentos de aplicação financeira do recurso. Assim como nos recursos citados anteriormente, dependemos de projeções dos fluxos de caixa e pagamentos, visando manter saldo médio na conta, o que acarreta os referidos rendimentos.

A categoria econômica utilizada para destacar a receita de rendimentos de aplicações financeiras com o PNAE, encontra-se na codificação 1325.xx.xx, a ser detalhada conforme definições e critérios da área de Planejamento e Orçamento.

5 PROGRAMA NACIONAL DE APOIO AO TRANSPORTE ESCOLAR

O Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (PNATE) foi instituído pela Lei nº 10.880, de 9 de junho de 2004, com o objetivo de garantir o acesso e a permanência nos estabelecimentos escolares dos alunos do ensino fundamental público residentes em área rural que utilizem transporte escolar, por meio de assistência financeira, em caráter suplementar, aos estados, Distrito Federal e municípios.

Com a publicação da Medida Provisória 455/2009 – transformada na Lei no 11.947, de 16 de junho do mesmo ano –, o programa foi ampliado para toda a Educação básica,



beneficiando também os estudantes da Educação infantil e do ensino médio residentes em áreas rurais.

O programa consiste na transferência automática de recursos financeiros, sem necessidade de convênio ou outro instrumento congênere, para custear despesas com reforma, seguros, licenciamento, impostos e taxas, pneus, câmaras, serviços de mecânica em freio, suspensão, câmbio, motor, elétrica e funilaria, recuperação de assentos, combustível e lubrificantes do veículo ou, no que couber, da embarcação utilizada para o transporte de alunos da Educação básica pública residentes em área rural. Serve, também, para o pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar.

Os estados podem autorizar o FNDE a efetuar o repasse do valor correspondente aos alunos da rede estadual diretamente aos respectivos municípios. Para isso, é necessário formalizar a autorização por meio de ofício ao órgão. Caso não o façam, terão de executar diretamente os recursos recebidos, ficando impedidos de fazer transferências futuras aos entes municipais.

Os valores transferidos diretamente aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios são feitos em nove parcelas anuais, de março a novembro. O cálculo do montante de recursos financeiros destinados aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios tem como base o quantitativo de alunos da zona rural transportados e informados no censo escolar do ano anterior.

O PNATE possui uma série de critérios para a apuração do valor *per capita*. Caso não tenhamos a disposição todos os indicadores utilizados no cálculo do recurso, podemos utilizar nossa média histórica, levando-se em consideração os aumentos programados pelo FNDE.

IMPORTANTE!

Como em todos os casos citados anteriormente, não podemos nos esquecer dos rendimentos de aplicação financeira do recurso. Assim como nos recursos citados anteriormente, dependemos de projeções dos fluxos de caixa e pagamentos, visando manter saldo médio na conta, o que acarreta os referidos rendimentos.

A categoria econômica utilizada para destacar a receita de rendimentos de aplicações financeiras com o FUNDEB, encontra-se na codificação 1325.xx.xx, a ser detalhada conforme definições e critérios da área de Planejamento e Orçamento.

6 PROGRAMA DINHEIRO DIRETO NA ESCOLA

Criado em 1995, o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) tem por finalidade prestar assistência financeira, em caráter suplementar, às escolas públicas da Educação básica das redes estaduais, municipais e do Distrito Federal e às escolas privadas de Educação especial mantidas por entidades sem fins lucrativos, registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) como beneficentes de assistência social, ou outras similares de atendimento direto e gratuito ao público.

O programa engloba várias ações e objetiva a melhora da infraestrutura física e pedagógica das escolas e o reforço da autogestão escolar nos planos financeiro, administrativo e didático, contribuindo para elevar os índices de desempenho da Educação básica.



Os recursos são transferidos independentemente da celebração de convênio ou instrumento congênere, de acordo com o número de alunos extraído do Censo Escolar do ano anterior ao do repasse.

Até 2008, o programa contemplava apenas as escolas públicas de ensino fundamental. Em 2009, com a edição da Medida Provisória nº 455, de 28 de janeiro (transformada posteriormente na Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009), foi ampliado para toda a Educação básica, passando a abranger as escolas de ensino médio e da Educação infantil.

Ressalte-se que esse recurso, via de regra, deve ser repassado diretamente à unidade escolar. Isso pode não ocorrer em casos onde a unidade escolar não esteja com todos os requisitos para que o recurso seja transferido, momento em que é transferido aos cofres municipais, para que o governo municipal efetue os gastos.

O município em questão não possui histórico de recebimento desses recursos nos últimos anos. Porém, trata-se de recurso enviado a municípios com escolas

IMPORTANTE!

Como em todos os casos citados anteriormente, não podemos nos esquecer dos rendimentos de aplicação financeira do recurso. Assim como nos recursos citados anteriormente, dependemos de projeções dos fluxos de caixa e pagamentos, visando manter saldo médio na conta, o que acarreta os referidos rendimentos.

A categoria econômica utilizada para destacar a receita de rendimentos de aplicações financeiras com o FUNDEB, encontra-se na codificação 1325.xx.xx, a ser detalhada conforme definições e critérios da área de Planejamento e Orçamento.

7 CONVÊNIOS E OUTROS PROGRAMAS

Há, ainda a possibilidade de formalização de convênios de diversas finalidades, como construção, ampliação, reformas de prédios escolares junto à União e/ou Governo do Estado de São Paulo, merenda e transporte junto ao Governo do Estado de São Paulo.

Na verdade, cada convênio possui um objeto específico, além de projeções de arrecadação específicas, de acordo com o plano de trabalho do mesmo.

Porém, em todos esses casos devemos, como visto anteriormente, estabelecer sua arrecadação e projeção de fluxo de caixa e desembolso no sentido de projetar, também, seus respectivos rendimentos provenientes das aplicações financeiras.

Um exemplo disso, é o Projovem Urbano. Este programa destina-se a promover a inclusão social dos jovens entre 18 e 29 anos que, embora alfabetizados, não concluíram o ensino fundamental. O programa busca elevar o grau de escolaridade desses cidadãos, por meio da conclusão do ensino fundamental, da qualificação profissional e do desenvolvimento de experiências de participação cidadã, visando o desenvolvimento humano e o exercício da cidadania.

O Projovem Urbano tem como finalidade primeira proporcionar formação integral aos jovens, por meio de uma efetiva associação entre:



- Formação Básica, para elevação da escolaridade, tendo em vista a conclusão do ensino fundamental;
- Qualificação Profissional, com certificação de formação inicial;
- Participação Cidadã, com a promoção de experiência de atuação social na comunidade.

Nessa perspectiva, o Programa tem como finalidades específicas:

- a re-inserção dos jovens no processo de escolarização;
- a identificação de oportunidades potenciais de trabalho e a capacitação dos jovens para o mundo do trabalho;
- a participação dos jovens em ações coletivas de interesse público;
- a inclusão digital como instrumento de inserção produtiva e de comunicação;
- a ampliação do acesso dos jovens à cultura.

Os recursos transferidos pelo FNDE devem ser gastos com:

- Aquisição de gêneros alimentícios;
- Pagamento de pessoal;
- Material escolar para professores;
- Material escolar para os alunos;
- Práticas de qualificação profissional;
- Formação de profissionais.



FIXANDO OS GASTOS DOS RECURSOS

Assim como fizemos com as receitas, exemplificaremos em detalhe o orçamento da despesa da Educação, podendo ser utilizado para todo o restante da Prefeitura.

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se classificar a despesa orçamentária em três etapas:

- planejamento;
- execução; e
- controle e avaliação.

Não é à toa que o planejamento vem em primeiro lugar nessa lista. Toda e qualquer organização, empresarial, sem fins lucrativos, familiar, e principalmente o governo, deve planejar suas ações, visando medir onde e quando se pretende gastar os recursos arrecadados.

A etapa do planejamento e contratação abrange, de modo geral, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação.

a) Fixação da despesa

A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

Conforme artigo 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A Lei de Responsabilidade fiscal dispõe sobre a criação da despesa pública e o relacionamento entre os instrumentos de planejamento, conforme abaixo:

“...

Art 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I – estimativa do impacto orçamentário – financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I – adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II – compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

...”

Portanto, a criação ou expansão da despesa requer adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e o PPA. O artigo supracitado vem reforçar o planejamento, mencionado no artigo 1º da LRF e é um dos pilares da responsabilidade na gestão fiscal.



Entretanto, é oportuno esclarecer que despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, não estão sujeitas ao comando do artigo 16 da LRF.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual.

b) Descentralizações de créditos orçamentários

As descentralizações de créditos orçamentários ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências e transposição, pois não:

- modifica o valor da programação ou de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais);
- altera a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais (transferência/transposição).

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, ocorrer entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma descentralização externa, também denominada de destaque.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitada fielmente a classificação funcional e a estrutura programática. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

A descentralização de crédito externa dependerá de celebração de convênio ou instrumento congênere, disciplinando a consecução do objetivo colimado e as relações e obrigações das partes.

c) Programação orçamentária e financeira

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

A LRF definiu procedimentos para auxiliar a programação orçamentária e financeira nos artigos 8º e 9º:

“ ...

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

...

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos



trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

...”

d) Processo de licitação

Processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a observância do processo de licitação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto no artigo 37, inciso XXI:

“...

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

“...

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

...”

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações.

1 A MONTAGEM DO ORÇAMENTO DA DESPESA

Programação Qualitativa

A estruturação atual do orçamento público considera que as programações orçamentárias estejam organizadas em Programas de Trabalho, e que esses possuam programação física e financeira. O Programa de Trabalho, que define qualitativamente a programação orçamentária, deve responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar, sendo, do ponto de vista operacional composto dos seguintes blocos de informação: Classificação por Esfera, Classificação Institucional, Classificação Funcional e Classificação Programática, conforme detalhamento:

Blocos da estrutura	Item da estrutura	Pergunta a ser respondida
Classificação por esfera	Esfera Orçamentária	Em qual orçamento?
Classificação INSTITUCIONAL	Órgão	Quem faz (secretaria / departamento / coordenadoria)?
	Unidade orçamentária	
	Unidade Executora	
Classificação FUNCIONAL	Função	Qual área a ação governamental será realizada?
	Sub-função	
Classificação PROGRAMÁTICA	Programa	O que fazer?
	Objetivo	Para que fazer?
	Problema a resolver	Por que é feito?
	Público alvo	Para quem é feito?
	Indicadores	Quais as medidas tomadas?
	Ação	Como fazer?



Programação Quantitativa

A programação física define quanto se pretende desenvolver do produto, conforme detalhamento:

Item da estrutura	Pergunta a ser respondida
Meta física	Quanto se pretende desenvolver?

A programação financeira define o que adquirir, com quais recursos.

Item da estrutura	Pergunta a ser respondida
Categoria econômica	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de natureza	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de aplicação	Qual a estratégia de distribuição dos recursos?
Elemento de despesa	Quais insumos se pretende utilizar/adquirir?
Dotação	Quanto custa?
Fonte de Recurso	Qual recurso será utilizado?

Como já dissemos anteriormente, faz-se necessário conhecer todos os objetivos da Educação no município. Isto se faz necessário para que possamos alocar os valores de forma a atingir os objetivos ora propostos no plano educacional do município, bem como as políticas públicas traçadas pelas legislações que versam sobre o assunto, além do plano de governo e expectativas da população atingida.

As medidas preparatórias à elaboração da LOA reportar-se-ão aos programas e ações governamentais definidos no PPA e priorizados pela LDO.

Partindo do pressuposto que o processo de planejamento orçamentário foi conduzido de forma integrada, nesta etapa serão consignadas de maneira mais detalhada as previsões de receitas, fixação de despesas e alcance de resultados, para fins de atingimento das metas priorizadas na LDO.

Apesar da integração entre PPA e da LDO, nada impede que as metas previstas inicialmente sejam objeto de alteração influenciada por fatores sócio-econômicos ou políticos, hipótese em que deverá ser percorrida a mesma via da elaboração, caso não haja previsão legal tratando especificamente sobre a matéria.

Ainda assim, devemos priorizar sempre as despesas que são de execução continuada e obrigatória. Assim, destacamos os principais itens:

MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS:

- Pessoal e Encargos Sociais;
- Custo dos Serviços Públicos;
- Contratos de longa duração firmados entre o Estado e diversas empresas;
- Obrigações tributárias e contributivas;
- Subvenções Sociais;
- Contrapartidas de Convênio;
- Amortização da Dívida Pública.

INVESTIMENTOS:



Reformas;
Ampliações;
Construções;
Equipamentos.

IMPORTANTE!

Legalmente (LC 101/00), considera-se **obrigatória de caráter continuado** a despesa corrente derivada de ato normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Inclusive, os atos que criarem ou aumentarem despesa obrigatória de caráter continuado deverão ser instruídos com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, além do que, o ato deverá ser acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, serem compensados pelo aumento permanente de receita (elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição) ou pela redução permanente de despesa.

Porém, estamos tratando de despesas continuadas aquelas que são utilizadas para a manutenção dos serviços educacionais, no nosso caso, em pleno funcionamento, cumprindo todos os preceitos legais e educacionais definidos pelo governo. Isto quer dizer que a prioridade no delineamento dos valores orçamentários dentro da estrutura da lei orçamentária deve primar por alocar as previsões de valores de tal sorte que a Educação municipal não seja afetada, e o excedente, caso ocorra, seja direcionado aos planos de investimentos e ampliação desse serviço público.

Dessa forma, devemos iniciar a construção do orçamento imputando os valores destinadas a pessoal e seus encargos, outros gastos de manutenção mínima da estrutura, como água e esgoto, energia elétrica, telefone, aluguéis prediais/equipamentos, outros contratos de serviços e/ou fornecimentos de materiais firmados entre o Estado e empresas, tais como material escolar, consultorias, serviços técnicos, material de escritório em geral, dentre outros do mesmo gênero.

Quando for o caso temos, também, os contratos de gestão com Organizações Sociais, OSCIP, dentre outras que prestam o serviço pelo Estado diretamente à população.

Isto posto, ainda temos outras obrigações como o PASEP, INSS proveniente de contratos com pessoas físicas e/ou jurídicas, dependendo do caso.

Uma boa parcela do orçamento que é utilizada, são as contrapartidas de convênios, e nesse caso, a atenção dada deve ser maior, visto que essa contrapartida deve ser proveniente de recursos próprios. Não obstante, cabe lembrar que alguns recursos transferidos fundo a fundo, sejam do FNDE, sejam do FDE-SP, como transporte escolar e alimentação escolar contam com contrapartidas, de acordo com legislação própria ou termo de convênio, quando for o caso.

Não menos importante, são as amortizações de dívidas e/ou pagamentos de juros provenientes dessas. Pode ter sido contraído em função do financiamento de aquisição de equipamentos ou imóveis, ou reformas destes últimos, ou até mesmo construções novas.

E, por fim, havendo sido coberta toda a manutenção, há que se falar em investimentos, que via de regra, aumentam os gastos correntes.

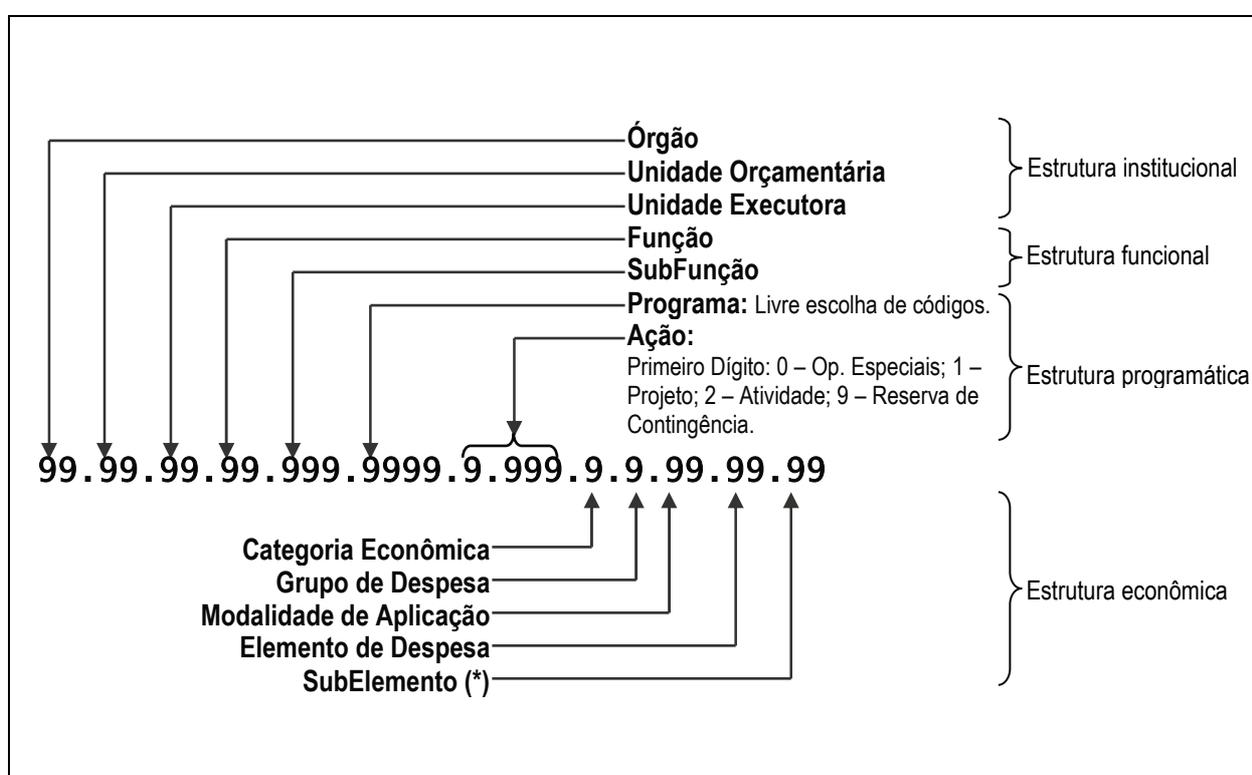


2 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e organização, as quais são implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandada por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e os cidadãos em geral.

Assim como a receita, a despesa também possui padronização de códigos em parte da sua estrutura.

Toda a estrutura econômica foi criada pela Portaria 163/2001 e alterações:



Classificação Institucional

99	99	99	99	999	9999	9.999	9	9	99	99	99	Cód.
Órgão	Unidade orçamentária	Unidade executora										Descrição

A classificação institucional reflete a estrutura organizacional e administrativa governamental e está de acordo com o Projeto AUDESP, esta estruturada em três níveis



hierárquicos: órgão orçamentário, unidade orçamentária e unidade executora. As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas a classificação institucional, que são as estruturas administrativas responsáveis pelos recursos financeiros (dotações) e pela realização das ações.

O código da classificação institucional compõe-se de seis dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão, os dois segundos para a unidade orçamentária e os demais à unidade executora.

Classificação Funcional

99	99	99	99	999	9999	9.999	9	9	99	99	99	Cód.
			Função	Sub-função								descrição

A classificação funcional, por funções e subfunções, busca responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada. Cada atividade, projeto e operação especial identificará a função e a subfunção às quais se vinculam. A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria no 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de uma classificação independente dos programas, e de aplicação comum e obrigatória, no âmbito dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

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 está relacionada com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, Educação, saúde, administração, e que guarda relação com as respectivas Secretarias Municipais.

A função 28 - Encargos Especiais engloba as despesas em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. Nesse caso, as ações estarão associadas à função "Operações Especiais" que corresponde as seguintes ações:

- Cumprimento de Sentenças Judiciais;
- Serviço da Dívida Interna (Juros e Amortizações);
- Contribuição ao PASEP.

A codificação para a **Reserva de Contingência** foi definida pelo art. 8º da Portaria Interministerial 163/2001, de 04 de maio de 2001, a seguir transcrito:

“...
Art. 8º A dotação global denominada "Reserva de Contingência", permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5o, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada nos os orçamentos de todas as esferas de Governo pelo código “99.999.9999.xxxx.xxxx”, no que se refere às classificações por função e



subfunção e estrutura programática onde o “x” representa a codificação da ação e o respectivo detalhamento.
...”

Subfunção

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. As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estão relacionadas na Portaria no 42, de 1999. As ações devem estar sempre conectadas às subfunções que representam sua área específica. Existe também a possibilidade de matricialidade na conexão entre função e subfunção, ou seja, combinar qualquer função com qualquer subfunção, **mas não na relação entre ação e subfunção.**

Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação. A exceção a matricialidade encontra-se na função 28 - Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas.

Classificação programática

99	99	99	99	999	9999	9.999	9	9	99	99	99	Cód.
					Programa	Ação						descrição

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual – PPA para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no artigo 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas, mas cada um estabelecerá sua estrutura própria de acordo com a referida Portaria.

Programa

O 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 o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento. Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses instrumentos uma integração desde a origem. O programa, como módulo integrador, e as ações, como instrumentos de realização dos programas. A organização das ações de Governo sob a forma de programas visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública e ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos.



Cada programa contém objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha como finalidade modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas às ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação.

Ação

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, doações, entre outros, e os financiamentos.

As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

Atividade

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo.

Exemplo: Fiscalização e Monitoramento das Micro e Pequenas Empresas.

Projeto

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo.

Exemplo: Implantação da rede municipal de bancos de leite humano.

Operação Especial

Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Exemplo: Plano de Pagamento de Precatórios.



O TCE-SP

1 FOCO DO CONTROLE DO TCE-SP: PROGRAMAS E AÇÕES

O TCE-SP está focando seu controle basicamente no atingimento das metas e custos definidos em cada programa governamental e suas respectivas ações.

Na verdade, percebemos aí uma forma de se obter o custo-benefício da operação dos serviços públicos executada pelos governos.

Vamos imaginar isso como sendo um medidor da eficiência conseguida com a estrutura de gastos montada e projetada por pelo menos quatro exercícios, uma vez que já iniciamos a mensuração de valores e metas e objetivos físicos pelo PPA.

Os programas são, como vimos anteriormente, um conjunto de ações voltadas à solução ou minimização de problemas conjunturais ou específicos da sociedade ou da administração, e podem ser:

Finalísticos: dos quais resultam bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade. Ex.: merenda escolar, infra-estrutura de esporte e lazer etc.;

Apoio Administrativo: aqueles que contemplam as despesas de natureza tipicamente administrativa, as quais, embora contribuam para a consecução dos objetivos dos outros programas, neles não foram passíveis de apropriação. Ex.: manutenção da estrutura administrativa, auxílio-alimentação etc.;

Operações especiais: vinculam-se às despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto ou serviço, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. Ex.: inativos e pensionistas, sentenças judiciais etc.

Todo programa deve ter, no mínimo, objetivo (finalidade do programa) e justificativa (motivação, e por que o programa será desenvolvido), além das metas físicas mensuradas por indicadores de eficiência governamental. Abaixo, transcrevemos um exemplo contendo as informações mínimas sugeridas pelo TCE-SP, utilizando-se de meta e indicador utilizado no PPA:

EXEMPLO	
Programa:	Merenda escolar
Objetivo:	Fornecer a todos os alunos da Educação básica pública da rede municipal, o equivalente a 30% das recomendações nutricionais diárias.
Metas:	alunos atendidos
Un. Medida:	% (percentual)
Índice recente:	80
Índice futuro:	100
Evolução 2010:	85
Evolução 2011:	90



Evolução 2012: 95

Evolução 2013: 100

Ou seja, com esse programa, o município pretende reduzir um déficit de alimentação escolar (20%) dentro dos próximos quatro anos, fornecendo o equivalente a 30% da necessidade nutricional diária.

Portanto, para chegarmos a esses percentuais, devemos dividir melhor esse programa em ações, que são conjuntos de procedimentos trabalhos voltados ao desenvolvimento dos programas governamentais.

Também possuem metas e indicadores, assim como no programa governamental.

Cabe ressaltar que todas as peças de planejamento (PPA, LDO, LOA), deverão utilizar a mesma estrutura de códigos orçamentários, metas e indicadores, principalmente estrutura institucional, funcional, e programática.

Além disso, a administração deverá estar ciente da necessidade de acompanhamento das metas traçadas nos planos, visando contemplá-los ao longo do tempo.

Não devemos nos esquecer, ainda que essas metas e indicadores fazem parte de um mandamento legal aprovado pela vontade de povo, através do legislativo municipal.

2 FONTES DE RECURSOS E FUNDAMENTO LEGAL

Define-se como Fonte de Recursos a vinculação de um código que acompanhará tanto receitas como despesas, desde o planejamento orçamentário até sua execução e indicará não só a origem, mas também a destinação dos recursos arrecadados, com a utilização de seu desdobramento, o “Código de Aplicação”, que veremos a seguir.

As fontes de recursos decorrem de uma importante característica que distingue as receitas públicas em dois grandes grupos: vinculadas e não vinculadas. Sendo a previsão das receitas a base para a fixação das despesas, e com essa previsão indicando suas fontes, torna-se possível, também, conhecer, ainda que de forma genérica, as Fontes de Recursos que cobrirão as despesas autorizadas no orçamento, a fim de se antever quais despesas serão cobertas com recursos de livre movimentação e quais serão cobertas com recursos vinculados, possibilitando a identificação e a escrituração individualizada de recursos dentro da disponibilidade de caixa na forma do artigo 50, I, também da Lei Complementar 101/00.

Receita vinculada: é uma receita que deve ser aplicada em um objeto específico, por exemplo, a Transferência Voluntária que um município recebe do estado para construção de uma biblioteca municipal conforme convênio específico. Essa receita é vinculada à construção de uma biblioteca e não pode ser utilizada em qualquer outra finalidade que não essa.

Receita não-vinculada: é a receita que não é destinada a um objeto específico, podendo ser aplicada em qualquer despesa autorizada e que não deva ser coberta por receita vinculada. Exemplo são as receitas de impostos dos municípios, depois de apartados os percentuais destinados à Saúde e à Educação. Tanto a Constituição Federal como a Lei Complementar 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal - fazem expressa referência à vinculação das receitas, nos termos seguintes:

Constituição Federal:

| “...



Art. 167 - São vedados:

...

IV – a vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos da saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino...

...”

Lei de Responsabilidade Fiscal:

“...

Art. 8º - ...

Parágrafo único - Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.

...

Art. 25 - ...

...

§ 2º - É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

...”

Como, na prática, podem ocorrer – e ocorrem – diversas vinculações, para possibilitar a transparência e o acompanhamento ao cumprimento dessas disposições, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz, ainda:

“...

Art. 50 - Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

...”

Quando se conclui a elaboração da peça orçamentária, deverá ser verificada a programação orçamentária por fontes de recursos, o que evidenciará e possibilitará o equilíbrio financeiro da peça orçamentária no momento da execução.

As Fontes de Recursos foram criadas visando dar maior operacionalidade e funcionalidade ao Projeto AUDESP são em número de sete, cada uma delas podendo se desdobrar em recursos do exercício (dígito inicial “0”) ou recursos de exercícios anteriores (dígito inicial “9”).

São elas:

1. Tesouro – Registra as receitas próprias, decorrentes da competência tributária do município (IPTU, ITBI, ISS, Contribuições de Melhoria, Taxas, etc.), receitas de serviços, industriais, patrimoniais, ou de transferências constitucionais referentes à repartição de impostos (FPM, ICMS, IPVA, ITR, Lei Kandir, etc.). São receitas, normalmente, sem vinculações, exceto as aplicações percentuais mínimas em Educação e Saúde, as receitas de multas de trânsito, taxa de vigilância sanitária, etc.;

2. Transferências e Convênios Estaduais – Vinculados – Registra as transferências recebidas do Estado por mandamento constitucional e vinculadas a uma finalidade específica (Algumas receitas da Saúde, CIDE, FUNDEB, etc.) ou decorrentes de convênios (Transferências Voluntárias);

3. Recursos Próprios de Fundos Especiais de Despesas – Vinculados – São receitas geradas pelo próprio fundo, por exemplo, as receitas de festas e de vendas de artesanato do Fundo Social de Solidariedade, a utilização remunerada de um tomógrafo de um Hospital Municipal por um Plano de Saúde particular, revertendo essa receita ao Fundo Municipal de Saúde, etc. Por serem arrecadadas pelo próprio fundo, são vinculadas às suas próprias despesas.



4. Recursos Próprios da Administração Indireta – Registram as receitas geradas pelos órgãos da Administração Indireta no exercício de suas atribuições legais, como a receita industrial e de serviços de uma Autarquia de Água e Esgoto, Fundações Educacional, etc. Normalmente são destinadas a cobrir as despesas do próprio órgão da Administração Indireta;

5. Transferências e Convênios Federais – Vinculados – Registra as transferências recebidas da União por mandamento constitucional e vinculadas a uma finalidade específica (Algumas receitas da Saúde, da merenda, FUNDEB Complementação, Salário Educação etc.) ou decorrentes de convênios (Transferências Voluntárias);

6. Outras Fontes de Recursos – Registra as receitas não enquadráveis nas hipóteses anteriores, o que se entende, a princípio, seja situação de difícil ocorrência;

7. Operações de Crédito – Registra as receitas decorrentes de operações de crédito internas e externas, que sempre serão vinculadas.

Todas essas fontes se desdobram em duas espécies: “do exercício” e “de exercícios anteriores”.

Utilizando FR iniciada pelo algarismo 9:

Quando se encerra um exercício, poderá haver **saldo financeiro** remanescente de disponibilidades livres e/ou vinculadas, que deverão permanecer nessa condição (vinculação ou não) no(s) exercício(s) seguinte(s).

Os restos a pagar também levam para os exercícios seguintes sua característica de vinculação ou não a alguma disponibilidade, mantendo a Fonte de Recursos e Código de Aplicação informados no momento do empenho.

Para segregar as receitas recebidas no próprio exercício das disponibilidades vindas de exercícios anteriores estas devem ser reclassificadas, recebendo o algarismo “9” no lugar do “0”. Isso permite acompanhar sua correta utilização de recursos financeiros em despesas vinculadas ou em Restos a Pagar.

A alteração do dígito inicial de “0” para “9” não significa mudança de Fonte de Recursos. Essa alteração se dará somente no Controle Financeiro de Disponibilidades, quando da implantação de saldos contábeis no início do exercício, permanecendo o valor na mesma conta-corrente bancária onde já se encontrava.

Neste ponto, há que se considerar também a hipótese de existência de superávit financeiro ao encerramento do exercício, o qual poderá servir de suporte para abertura de créditos adicionais no novo exercício ou mesmo para pagamento de despesas orçamentárias em caso de déficit de arrecadação, respeitados, em ambos os casos, a pertinência da despesa à Fonte de Recursos.

É necessário esclarecer que a simples existência de “saldos financeiros” não significa a existência de “recursos não comprometidos” ou “superávits financeiros”. Daí porque a Lei 4.320, em seu artigo 43, que trata da abertura de créditos adicionais, determina:

“...
Art. 43 - ...
...
§ 1º - Consideram-se recursos, para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:
I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior.
...”

Assim, pela Fonte de Recursos e Código de Aplicação, que identificam possíveis vinculações dos saldos financeiros existentes ao final do exercício, é possível saber se são valores comprometidos com despesas que ainda serão empenhadas ou com Restos a Pagar ou se são recursos de livre movimentação.



Descartadas as hipóteses de comprometimento e sendo, portanto, possível a utilização dos recursos para abertura de créditos adicionais, a Fonte de Recursos a ser informada na dotação (do crédito adicional) deverá ser a original (de 01 a 07), iniciada por “0” e não por “9” (como então já deverá estar reclassificada no Controle Financeiro de Disponibilidades).

Somente no momento do pagamento da despesa autorizada por esse Crédito Adicional ou de despesa orçamentária sem cobertura por déficit de arrecadação é que se informará, no lançamento referente ao Controle Financeiro de Disponibilidades, a Fonte iniciada por “9”.

Adiante, destacamos tabela contendo a estrutura de Fontes de Recursos (FR):

Código	Descrição
1	Tesouro
2	Transferências e Convênios Estaduais – Vinculados
3	Recursos Próprios de Fundos Especiais de Despesas – Vinculados
4	Recursos Próprios da Administração Indireta
5	Transferências e Convênios Federais – Vinculados
6	Outras Fontes de Recursos
7	Operações de Crédito

3 CÓDIGO DE APLICAÇÃO E FUNDAMENTO LEGAL

Pode-se dizer que o “CÓDIGO DE APLICAÇÃO” tem duas finalidades: detalhar a Fonte de Recursos em suas possíveis subdivisões, explicitando de forma individualizada sua vinculação e, também, indicar a destinação do recurso no momento da execução da despesa.

No caso de detalhamento de uma despesa, o Código de Aplicação possibilita análises que não teriam como ser feitas somente sobre as classificações econômicas e funcionais. Por exemplo, quando uma despesa, ainda que dentro da subfunção 367 (Educação Especial) tem finalidade de oferecer Ensino fundamental aos seus beneficiários, ela deve compor, junto com as despesas da subfunção 361 (Ensino Fundamental) o índice mínimo constitucional de aplicação. Nesse caso, é o Código de Aplicação que permitirá se conhecer tal situação. O sistema de coleta de dados será estruturado de forma a considerar toda despesa classificada com a subfunção 361 mais as que estejam em outras subfunções mas com o código de aplicação que indique que a despesa deve ser considerada foi para o Ensino Fundamental.

Quando se prevê no orçamento o recebimento de uma receita de convênio com o Estado, baseado em tentativas em andamento, para a construção de uma Biblioteca Municipal, ainda não se sabe, na fase de elaboração orçamentária, o “número do convênio”, que somente será conhecido após sua formalização.

Esse número é que possibilitará atribuir a essa receita um “CÓDIGO DE APLICAÇÃO”, especificando-a, distinguindo-a de outros convênios que poderão estar dentro da mesma Fonte de Recursos, neste exemplo, o Código de Aplicação estará detalhando a Fonte de Recursos, indicando qual o convênio específico que foi firmado com o Estado.

Outro caso de utilização do Código de aplicação como detalhamento da Fonte de Recursos se dá quando se arrecadam impostos e se apartam partes destas receitas para Educação e para a Saúde. Serão utilizados três Códigos de Aplicação: um para a receita não vinculada, um para a receita que se vincula à Saúde e outro para a receita que se vincula à Educação.

Estes dois últimos exemplos são de Códigos de Aplicação que detalham a Fonte de Recurso, especificando, de forma individualizada sua vinculação.



Como exemplo de Código de Aplicação indicando a efetiva destinação da receita, pode-se citar o caso de uma aplicação em Educação maior que 25%, onde, para o pagamento, foram utilizados recursos que não compuseram os repasses decenciais. Neste caso, não houve uma vinculação quando da arrecadação (repasso decencial), por isso não foi utilizado um Código de Aplicação detalhando a receita. Mas, quando do empenho da despesa teve de ser utilizado um Código de Aplicação junto aos dados do empenho, com a finalidade de indicar sua destinação. Assim, nesta hipótese, a fonte de recursos na arrecadação será “Tesouro” (recursos próprios), com código de aplicação que indique recursos de livre aplicação. Mas, quando da aplicação a fonte ainda será Tesouro, mas com código de aplicação que indique que a despesa foi feita em Educação.

A fundamentação legal para a utilização dos Códigos de Aplicação é a mesma que para as Fontes de Recursos, pois é necessário se demonstrar que as receitas vinculadas foram efetivamente aplicadas no objeto de sua vinculação, cumprindo o artigo 8º, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nas orientações do AUDESP, não foram tratadas como obrigatória a utilização do Código de Aplicação, na elaboração a proposta orçamentária, todavia, na execução orçamentária, o mesmo será obrigatoriamente utilizado.

Ainda sobre os Códigos de Aplicação:

- Os “CÓDIGOS DE APLICAÇÃO” são detalhamento das Fontes de Recursos;
- Representam a destinação e aplicação dos recursos;
- Funcionam sempre conjugados com os Códigos da Fonte de Recursos;
- Os códigos com ‘XX’ deverão ser informados em tabelas cadastrais para identificar os Convênios firmados com o Estado e/ou com o Governo Federal;
- Não existe hierarquia entre os “CÓDIGOS DE APLICAÇÃO”, portanto cada código é único e não será totalizado em outro;
- Os “CÓDIGOS DE APLICAÇÃO” sublinhados, poderão ser utilizados apenas para cadastramento de domicílio bancário, quando não houver condições e/ou necessidade de manutenção de conta bancária específica;
- Os códigos terminados em ‘00’ não poderão ser desdobrados ou alterados;
- Cada convênio deverá ser cadastrado apenas uma vez e seguir uma seqüência numérica por Município;
- Para os convênios que exigem a contra-partida do conveniado, deverá ser indicada a respectiva fonte de recursos (tesouro; própria dos Fundos Especiais de Despesa ou própria dos Órgãos da Administração Indireta), acompanhada do código de aplicação cadastrado para o convênio.

IMPORTANTE!

- > Os Códigos de Aplicação são detalhamento das Fontes de Recursos;
- > Representam a destinação e aplicação dos recursos;
- > Funcionam sempre conjugadas com as Fontes de Recursos;
- > Os códigos com XX deverão ser informados em tabelas cadastrais para identificar:
 - a) Convênios firmados com o Estados e/ou com a União;
 - b) Órgãos da Administração Indireta;



c) Fundos Especiais de Despesa.

- > Não existe hierarquia entre os CA, portanto, cada código é único e não será totalizado em outro;
- > Os CA sublinhados poderão ser utilizados apenas para cadastramento de domicílio bancário, quando não houver condições e/ou necessidade de manutenção da conta bancária específica;
- > Os códigos terminados com "00" não poderão ser desdobrados ou alterados;
- > Cada convênio deverá ser cadastrado apenas uma vez e seguir uma seqüência numérica por município;
- > Para os convênios que exigem a contra-partida do conveniado, deverá ser indicada a respectiva fonte de recursos (tesouro; própria dos Fundos Especiais de Despesa ou própria dos Órgãos da Administração Indireta), acompanhada do código de aplicação cadastrado para o convênio;
- > (*) Os recursos provenientes do FUNDEF foram utilizados até o exercício de 2007.



ALGUNS ASPECTOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A execução orçamentária pública é o momento onde o poder público inicia, na prática, a movimentação de valores de acordo com o planejamento feito anteriormente.

É nesta fase que se iniciam as arrecadações de receitas, bem como a efetivação da despesa orçamentária.

Porém, daremos maior ênfase na execução da despesa, pois trata-se de movimentação comum à Secretaria de Educação, além de ser fator importante no cumprimento das diversas legislações, bem como das fiscalizações exercidas por órgãos superiores como o TCE-SP, e o Tribunal de Contas da União – TCU.

Os estágios da despesa orçamentária pública na forma prevista na Lei nº 4.320/1964 são:

a) Empenho

Empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Embora o artigo 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

Caso não seja necessária a impressão do documento “Nota de Empenho”, o empenho ficará arquivado em banco de dados, em tela com formatação própria e modelo oficial, a ser elaborado por cada ente da federação em atendimento às suas peculiaridades.

Ressalta-se que o artigo 60 da Lei nº 4.320/1964 veda a realização da despesa sem prévio empenho.

Entretanto, o § 1º do referido artigo estabelece que, em casos especiais, pode ser dispensada a emissão do documento “nota de empenho”. Ou seja, o empenho, propriamente dito, é indispensável.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:

- I. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;



- II. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- III. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

É recomendável constar no instrumento contratual o número da nota de empenho, visto que representa a garantia ao credor de que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

b) Liquidação

Conforme dispõe o artigo 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e

tem por objetivo apurar:

- I. A origem e o objeto do que se deve pagar;
- II. A importância exata a pagar; e
- III. A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

- O contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- A nota de empenho; e
- Os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva dos serviços.

c) Pagamento

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

1 A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS

A autorização legislativa para a realização da despesa constitui crédito orçamentário, que poderá ser inicial ou adicional.

Por crédito orçamentário inicial, entende-se aquele aprovado pela lei orçamentária anual, constante dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas estatais.



O orçamento anual consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação.

Na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

A Lei nº 4.320/1964 apesar de não instituir formalmente o orçamento-programa, introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo:

“ ...
Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.
... ”

A partir da edição da Portaria MOG nº 42/1999 aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, passou a ser obrigatória a identificação nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais:

“ ...
Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.
... ”

Dessa forma é consolidada a importância da elaboração do orçamento por resultado com a visão de que é mais relevante o legislativo aprovar ações de governo buscando a aplicação efetiva do gasto, do que aprovar itens de gastos. A idéia é mostrar à população e ao legislativo o que será realizado num determinado período, por meio de programas e não o de apresentar objetos de gastos dissociados dos programas.

A aprovação e a alteração da lei orçamentária elaborada até o nível de elemento de despesa é menos eficiente, pois exige esforços para análise num nível de detalhe que nem sempre será o mais eficaz para a administração pública. Por exemplo, se um ente tivesse no seu orçamento um gasto previsto no elemento 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e pudesse realizar esse serviço com uma pessoa física, por um preço inferior, para que a administração contratasse esse serviço com a pessoa física necessitaria alterar a lei orçamentária, levando, em alguns casos, a contratação de um serviço mais caro. Além disso, sob o enfoque de resultado, pouco deve interessar para a sociedade a forma em que foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, mas se o objetivo do gasto foi alcançado de modo eficiente.

Observa-se que com a identificação nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de despesa e modalidade de aplicação, atendessem o disposto no artigo 15 da Lei nº 4.320/1964, que estabelece a discriminação da despesa até o nível de elemento. Por meio da ação, evidencia-se como a administração pública está efetuando os gastos para atingir determinados fins.

O objetivo de desdobrar a despesa orçamentária por elementos, segundo a referida lei, é detalhar a despesa de modo a evidenciar os meios de que se serve a administração para consecução de seus fins.

O orçamento anual pode ser alterado por meio de créditos adicionais. Por crédito adicional, entendem-se as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária.

Os créditos adicionais são classificados em:



- **Suplementar** – destinado ao reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para abertura de créditos suplementares até determinada importância;
- **Especial** – destinado a atender despesas para as quais não haja crédito orçamentário específico, devendo ser autorizados por lei; e
- **Extraordinário** – destinado a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente.

A Lei 4.320/1964 determina, em seus artigos 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos onde haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e publicação da respectiva lei.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais, conforme disposto no § 1º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964:

- Superávit financeiro** – apurado em balanço patrimonial do ano anterior, resultante da diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais reabertos e as operações de crédito a eles vinculadas. Esse superávit deve ser apurado por fonte de recursos e quando vinculado deve ser aplicado na finalidade específica;
- Excesso de arrecadação** – ou seja, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício, deduzindo os valores dos créditos extraordinários abertos;
- Anulação parcial ou total de dotações** – orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, nas quais se inclui a reserva de contingência; e
- Operações de créditos** – autorizadas de forma que, juridicamente, possibilite o poder executivo realizá-las.

A Constituição Federal de 1988, no § 8º do artigo 166, estabelece que os recursos objeto de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária que ficarem sem destinação podem ser utilizados como fonte hábil para abertura de créditos especiais e suplementares, mediante autorização legislativa.

A reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que autorizada na LDO.

O artigo 44 da Lei nº 4.320/1964 regulamenta que os créditos extraordinários devem ser abertos por decreto do poder executivo e submetidos ao poder legislativo correspondente. Na União, esse tipo de crédito é aberto por medida provisória do Poder Executivo e submetido ao Congresso Nacional, e nos municípios, há a edição de Decreto, que prontamente é submetido à Câmara Municipal. A vigência dos créditos adicionais restringe-se ao exercício financeiro em que foram autorizados, exceto os créditos especiais e extraordinários, abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro, que poderão ter seus saldos reabertos por instrumento legal apropriado, situação na qual a vigência fica prorrogada até o término do exercício financeiro subsequente (art. 167, § 2º, Constituição Federal).



2 O RECONHECIMENTO DA DESPESA

RECONHECIMENTO DA DESPESA - SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

Na área pública, esse procedimento está legalmente embasado pelos seguintes dispositivos:

Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:

“...

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

“...

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

“...”

Lei 4.320/1964:

“...

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

“...

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

“...

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

“...”

Na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas. Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial:

Portanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendentes as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação



orçamentária na LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu regime peculiar para o reconhecimento da despesa orçamentária, segundo o qual são consideradas do exercício as despesas nele empenhadas:

“...
Art. 35. *Pertencem ao exercício financeiro:*
I – *as receitas nele arrecadadas;*
II – *as despesas nele legalmente empenhadas.*
...”

Entretanto, conforme citado anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, no inciso II do artigo 50, o regime de competência para a despesa:

“...
Art. 50. *Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:*
...
II – *a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;*
...”

Observa-se que o ato da emissão do empenho não constitui passivo para a administração pública, em virtude de ainda não ter havido a entrega do bem/serviço contratado. Na maioria das vezes, o momento mais adequado para o reconhecimento da obrigação no ente público coincide com a liquidação da despesa orçamentária, conforme artigo 63 da lei nº 4.320/1964:

“...
Art. 63. *A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.*
...”

RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA

É comum encontrar na doutrina contábil a afirmação de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, de competência para a despesa e de caixa para a receita. Tal entendimento deriva da interpretação dada ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964.

“...
Art. 35. *Pertencem ao exercício financeiro:*
I – *as receitas nele arrecadadas;*
II – *as despesas nele legalmente empenhadas.*
...”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto para o reconhecimento da receita quanto para a despesa.

Assim, conclui-se que o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil aplicável ao setor público. A partir do artigo 83 a referida Lei trata da Contabilidade.



Dessa forma, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“...
Título IX – Da Contabilidade
...
Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.
...
Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.
...
Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.
...
Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.
...”

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da despesa em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade, mas em alguns casos, como no registro de despesas antecipadas, deve haver o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. Porém, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

De modo geral, o fato gerador coincide com o momento da liquidação, ou seja, com o segundo estágio da despesa orçamentária. É na liquidação que se verifica o direito adquirido do credor tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, que ocorre após a emissão do empenho e antecede o pagamento.

Em geral, pode-se utilizar o momento da liquidação como referência para o reconhecimento da despesa, pois, tendo por base esse estágio da execução da despesa orçamentária, verifica-se a existência de três tipos de relacionamento entre o momento de reconhecimento da despesa orçamentária (liquidação) e o de reconhecimento da despesa patrimonial (fato gerador):

a) Apropriação da despesa antes da liquidação – No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem no mês de dezembro.

b) Apropriação da despesa simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;



c) **Apropriação da despesa após a liquidação** – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa.

3 ALGUMAS CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Nesse tópico trataremos de procedimentos típicos da administração pública que visam à padronização da classificação das despesas por todas as esferas de governo, enfatizando determinadas aquisições nos elementos de despesas que geram mais dúvidas. Com a padronização na classificação, eleva-se a qualidade da consolidação das contas exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.1 Material Permanente x Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

I. Material de Consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

II. Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que, tomados em conjunto, distinguem o material permanente do Material de Consumo.

Um material é considerado de consumo:

- a) Critério da Durabilidade – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- b) Critério da Fragilidade – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- c) Critério da Perecibilidade – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriore ou perca sua característica pelo uso normal;
- d) Critério da Incorporabilidade – Se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características do principal. Se com a incorporação houver alterações significativas das funcionalidades do bem principal e/ou do seu valor monetário, será considerado permanente;
- e) Critério da Transformabilidade – Se foi adquirido para fim de transformação; e
- f) Critério da Finalidade – Se o material foi adquirido para consumo imediato ou para distribuição gratuita.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo/benefício desse controle.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o Princípio da Economicidade (artigo 70), que se traduz na relação custo-benefício, assim, os controles devem ser suprimidos quando apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.



Assim, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A seguir apresentamos alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

- a) Classificação de peças não Incorporáveis a Imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins).

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (Durabilidade, Fragilidade, Percibilidade, Incorporabilidade, Transformabilidade e Finalidade).

Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas não precisam ser tombados. No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos encontrarem-se deteriorados, sem condições de uso.

- b) Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIPECAFI), define os gastos de manutenção e reparos como os incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil.

Ainda de acordo com esse Manual, uma melhoria ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do Ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa. Uma melhoria, como regra, aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

As adições complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc. São agregadas ao valor contábil do bem.

Portanto, a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade deve ser tratada como material permanente. Observe que se a troca fosse por outro processador de mesma capacidade deveria ser classificada como material de consumo.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser tratada como material permanente, pois se trata de adição complementar, ou seja, novo componente não registrado no Ativo.



c) Classificação de despesa com aquisição de Material Bibliográfico.

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a 2 anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação). Porém, o artigo 18 da lei 10.753/2003, considera os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo:

“...
Art. 18. Com a finalidade de controlar os bens patrimoniais das bibliotecas públicas, o livro não é considerado material permanente.
...”

As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente.

O artigo 2º da referida Lei define livro:

“...
Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.
Parágrafo único. São equiparados a livro:
I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;
VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;
VIII – livros impressos no Sistema Braille.
...”

Biblioteca Pública é uma unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo definido basicamente em termos geográficos, sem confundir com as bibliotecas destinadas a atender um segmento da comunidade com um propósito específico. (Acórdão 111/2006 – 1ª Câmara – Tribunal de Contas da União – TCU)

Assim, as Bibliotecas Públicas devem efetuar o controle patrimonial dos seus livros, adquiridos como material de consumo de modo simplificado, via relação do material (relação-carga), e/ou verificação periódica da quantidade de itens requisitados, não sendo necessária a identificação do número do registro patrimonial.

As Bibliotecas Públicas definirão instruções internas que estabelecerão as regras e procedimentos de controles internos com base na legislação pertinente.

As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa 449052 incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de Ativo Permanente.

d) Classificação de despesa com remodelação, restauração, manutenção e outros, quando ocorrer aumento da vida útil.

Quando o serviço se destina a manter o bem em condições normais de operação, não resultando em aumento relevante da vida útil do bem, a despesa orçamentária é



corrente.

Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

- e) Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas, token e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa 3.3.90.30, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.

3.2 Serviços de Terceiros x Material de Consumo

O elemento de despesa tem por finalidade identificar o objeto de gasto e pode ser identificado pela forma de aquisição. Na classificação de despesa de material adquirido por encomenda, se a aquisição for de produto disponível no mercado, então caracteriza como material, porque o ente não está agregando serviço, apenas adquirindo o produto com serviço já agregado. Se a aquisição for de produção e elaboração de um produto, então caracteriza como serviço, porque o ente está agregando serviço à produção de bens para consumo. O fornecedor estará fornecendo serviço, embora o resultado final seja um produto para consumo.

Nesse contexto, na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa só deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima.

Caso contrário, deverá ser classificada na natureza 4.4.90.52, em se tratando de confecção de material permanente, ou na natureza 3.3.90.30, se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e a legislação fiscal. Nesses casos, a Contabilidade Aplicável ao Setor Público deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos, o patrimônio e o controle do orçamento. Logo, não há que se cogitar vinculação entre a Contabilidade e a Legislação Fiscal, embora, naturalmente, seja desejável que os critérios contábeis e fiscais se aproximem tanto quanto possível. Em outras palavras, os princípios contábeis não podem ser restringidos pela Legislação Fiscal, que é modificável e, no caso de uma Federação como a brasileira, variável de estado para estado e de município para município.

Portanto, independentemente do tratamento dispensado pela Legislação Tributária, a despesa em questão só deve ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão fornecer a matéria-prima. Um exemplo clássico dessa divergência é despesa com confecção de placas de sinalização, classificada como serviço pelo artigo 1º, § 2º, item 24 da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e na classificação orçamentária da despesa como material de consumo, se o órgão não fornecer a matéria-prima.



3.3 Obras e Instalações x Serviços de Terceiros

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;
- Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;
- Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris;
- Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

4 RESTOS A PAGAR

No final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar, os Processados e os Não-processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que rege a Administração Pública e está previsto no artigo 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito. O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

“...
Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
...”

Somente poderão ser inscritas em Restos a Pagar as despesas de competência do exercício financeiro, considerando-se como despesa liquidada aquela em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, e não liquidada, mas de competência do exercício, aquela em que o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

Observando-se o Princípio da Anualidade Orçamentária, as parcelas dos contratos e convênios somente deverão ser empenhadas e contabilizadas no exercício financeiro se a execução for realizada até 31 de dezembro ou se o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

As parcelas remanescentes deverão ser registradas nas Contas de Compensação e incluídas na previsão orçamentária para o exercício financeiro em que estiver prevista a competência da despesa.



A inscrição de despesa em Restos a Pagar não-processados é procedida após a depuração das despesas pela anulação de empenhos, no exercício financeiro de sua emissão, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em Restos a Pagar, anulam-se as demais e inscrevem-se os Restos a Pagar não-processados do exercício.

No momento do pagamento de Restos a Pagar referente à despesa empenhada pelo valor estimado, verifica-se se existe diferença entre o valor da despesa inscrita e o valor real a ser pago; se existir diferença, procede-se da seguinte forma:

Se o valor real a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores;

Se o valor real for inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado.

A inscrição de Restos a Pagar deve observar aos limites e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A LRF determina ainda, em seu artigo 42, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses do mandato deve ser totalmente paga no exercício, acabando por vetar sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja suficiente disponibilidade de caixa para viabilizar seu correspondente pagamento.

Observa-se que, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais, conforme disposto no seu artigo 42:

“
...
Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.
Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.
...”

É prudente que a inscrição de despesas orçamentárias em Restos a Pagar não-processados observe a disponibilidade de caixa e a competência da despesa.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988, p. 1.
- BRASIL. Lei nº 4.320, 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p. 3195.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1.
- BRASIL. Lei Ordinária 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jul. 2001, Seção 1.
- BRASIL. Lei Ordinária 14.113, de 25 de dezembro de 2020. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o art. 212-A da Constituição Federal; revoga dispositivos da Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 dez. 2020, Seção 1 - Extra C.
- BRASIL. Lei Ordinária 14.276, de 27 de dezembro de 2021. Altera a Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, que regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 2021, Seção 1.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, Brasília, 2010. 3. Ed.
- BRASIL. Manual de Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, Brasília, 2021. 12. Ed.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Manual Básico Plano Plurianual – PPA. TCE-SP, São Paulo, 2005.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Manual Básico Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. TCE-SP, São Paulo, 2005.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Manual Básico Lei Orçamentária Anual - LOA. TCE-SP, São Paulo, 2005.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Manual Básico – Aplicação de Recursos no Ensino. TCE-SP, São Paulo, 2007.



- ROSSI, Sérgio Ciqueira, TOLEDO JR. Flávio C. de. Lei de Responsabilidade Fiscal comentada artigo por artigo. NDJ, São Paulo, 2005. 3. Ed.
- ROSSI, Sérgio Ciqueira, TOLEDO JR. Flávio C. de. A Lei 4.320 no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal. NDJ, São Paulo, 2005. 1. Ed.
- MARTINS, Ives Grandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Saraiva, São Paulo, 2009. 4. Ed.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. Elsevier, Rio de Janeiro, 2008. 3. Ed.
- GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. Saraiva, São Paulo, 2009. 14. Ed.
- CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à Teoria Geral da Administração. Makron Books, São Paulo, 1997. 5. Ed.
- MACHADO JR., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. IBAM, Rio de Janeiro, 2003. 31. Ed.