

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA - FACE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO APARECIDO BEZERRA DA SILVA

**ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA NO BALANÇO
ORÇAMENTÁRIO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO
MATO GROSSO DO SUL**

**Dourados-MS
2011**

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA - FACE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO APARECIDO BEZERRA DA SILVA

**ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA NO BALANÇO
ORÇAMENTÁRIO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO
MATO GROSSO DO SUL**

Trabalho de Graduação II apresentado à
Universidade Federal da Grande Dourados-
UFGD, como requisito parcial para a obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª Me. Maria Aparecida Farias
de Souza Nogueira

**Dourados-MS
2011**

RESUMO

A administração pública, ao elaborar seus demonstrativos, deve observar as normas e os princípios que regem os mesmos; no presente trabalho, foi dado ênfase a um desses demonstrativos: o balanço orçamentário e sua composição. Foi feita a análise do índice de variação das receitas previstas com as arrecadadas em um município de Mato Grosso do Sul no período de 2005 a 2010 com o intuito de verificar o nível de variação percentual entre o planejado e o efetivamente executado nesse período. A pesquisa realizada classifica-se como bibliográfica, exploratória e documental. No decorrer dos estudos observou-se que a prefeitura não prevê de maneira eficiente suas receitas em níveis sintéticos fazendo uma previsão próxima da realidade apenas em níveis gerais; porém, à medida que se detalha suas contas essa previsão começa a ficar cada vez mais falha; vê-se, também, que não se cumprem os princípios que regem a contabilidade pública, publicando-se demonstrativos onde suas receitas não condizem com o executado.

Palavras-Chaves: Balanço Orçamentário. Receita Pública. Orçamento. Previsão.

LISTA DE ABREVIATURAS

BF – Balanço Financeiro
BO – Balanço Orçamentário
BP – Balanço Patrimonial
CF – Constituição Federal
CMR- Comparativo Mensal da Receita
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA- Lei Orçamentária Anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
ONU – Organização das Nações Unidas
PAC – Programa de Aceleração do Crescimento
PBF – Programa Bolsa Família
PEA – Programa de Erradicação do Analfabetismo
PPA – Plano Plurianual
PROUNI – Programa Universidade para Todos
SOF – Secretaria de Orçamento Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE FIGURAS

Gráfico 1 - Percentual de variação da receita prevista total com a arrecadada total.	36
Gráfico 2 - Variação por categoria econômica.....	38
Gráfico 3 - variação das receitas por subcategoria econômica.....	40
Gráfico 4 - Receitas de serviço e outras receitas correntes.	41
Gráfico 5 - Variações na receita de capital por subcategoria econômica.....	42
Gráfico 6 - variação da receita de capital por subcategoria econômica, Alienação de Bens. ..	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparativo da receita total arrecada com a receita total prevista.....	35
Quadro 2 – Receita Corrente.....	37
Quadro 3 - Receita de capital orçada e arrecadada.....	37
Quadro 4 - Diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; Receitas Correntes.....	39
Quadro 5 - Diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; Receitas de Capital.....	39

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	9
1.2 OBJETIVO.....	9
1.2.1 Objetivo geral	9
1.2.2 Objetivos específicos	10
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1 CONTABILIDADE GERAL.....	11
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA	12
2.2.1 Sistema orçamentário	13
2.2.2 Sistema patrimonial	14
2.2.3 Sistema financeiro	14
2.2.3.1 Orçamento	14
2.2.3.2 Orçamento público	16
2.2.3.3 Princípios Orçamentários	16
2.2.3.4 Sistema de planejamento integrado.....	19
2.2.3.5 Plano Plurianual	19
2.2.3.6 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	21
2.2.3.7 Lei Orçamentária Anual (LOA)	23
2.2.3.8 Receita pública	25
2.2.3.8.1 Conceito	25
2.2.3.8.2 Classificação.....	26
2.2.3.8.3 Estágios	30
2.2.3.8.3.1 <i>Previsão</i>	30
2.2.3.8.3.2 <i>Lançamento</i>	31
2.2.3.8.3.3 Arrecadação.....	32
2.2.3.8.3.4 Recolhimento	32
3. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS	35
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	35
4.1 INCOMPATIBILIDADES DE ALGUNS VALORES DISPONIBILIZADOS PELO STN E PELO DIÁRIO OFICIAL	36
4.2 ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR CATEGORIA ECONÔMICA	37
4.3 COMPARAÇÕES DAS RECEITAS CORRENTES E DE CAPITAL DO STN E DIÁRIO OFICIAL	39

4.4 SUBCATEGORIA ECONÔMICA.....	40
5 CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	45
APÊNDICE - ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA - 2005-2009	48

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que estuda a variação do patrimônio e se divide em vários ramos; um deles é a contabilidade pública. Essa, assim como a geral, possui seus demonstrativos contábeis, que são a principal fonte de informações para os gestores e a sociedade em geral.

A administração pública, ao elaborar seus demonstrativos, deve observar as normas e os princípios que regem os mesmos; nesta pesquisa, dar-se-á ênfase a um desses demonstrativos: o balanço orçamentário e sua composição.

O presente trabalho é importante na medida em que mostrará se o governo municipal está realmente fazendo um planejamento de seu trabalho, como manda a Lei nº 4.320/64 em seu artigo 2º e a LRF em seu artigo 12; caso o governo esteja planejando suas tarefas, seus programas evidenciarão que estará concomitantemente fazendo uma previsão de receita, pois, para se cumprir um programa, um objetivo, necessário se faz a disponibilidade de recursos financeiros. E se esses estiverem sendo previstos de forma errônea, todo o planejamento do governo estará comprometido.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Assim, o problema a ser estudado é: qual foi o grau de discrepância entre as receitas previstas e o que realmente foi arrecadado em um município do Estado do Mato Grosso do Sul?

1.2 OBJETIVO

1.2.1 Objetivo geral

Verificar os percentuais de variação entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas nos Balanços Orçamentários de 2005 a 2010.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar as Receitas previstas;
- Identificar as receitas arrecadadas no município;
- Comparar as variações previstas e arrecadadas;
- Identificar o que a legislação prevê com o executado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Será feita uma análise da receita pública, em um município de Mato Grosso do Sul, constante nos balanços orçamentários, buscando com isso verificar se a previsão da mesma é feita de forma a refletir a realidade de arrecadação e se a administração municipal segue todos os dispositivos exigidos na legislação para um perfeito funcionamento da máquina pública no que se refere à previsão da receita e fixação da despesa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste referencial teórico serão abordados assuntos referentes à noções de Contabilidade Geral e um aprofundamento da Contabilidade Pública para melhor se entender a questão orçamentária.

2.1 CONTABILIDADE GERAL

Inicia-se esse estudo falando sobre a contabilidade geral, e o que vem a ser contabilidade, considerando o conceito proposto por Franco (2006):

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação necessárias à tomada de decisões sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 2006, p.21).

Pode-se observar que o doutrinador deixa claro que contabilidade é uma ciência, descartando, qualquer dúvida sobre isso, esclarecendo que a ciência estuda o que acontece no patrimônio das entidades, com o objetivo de oferecer informações para a tomada de decisão sobre a composição do patrimônio.

O mesmo autor ainda nos diz que “O patrimônio é o objeto da contabilidade, isto é, sobre ele se exercem as funções contábeis, para alcance de suas finalidades” (FRANCO, 2006, p.21).

A doutrina sobre o que é contabilidade é rica e diversos autores nos esclarecem sobre o que vem a ser contabilidade. Para reforçar a teoria sobre o que é contabilidade, apresenta-se a seguir o que diz Araújo e Arruda (2009) em sua obra ‘Contabilidade Pública’.

“A contabilidade pode ser definida como o sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente” (ARAÚJO; ARRUDA 2009, p.18).

Mas afinal, o que é patrimônio?

“Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados à entidade

econômico-administrativa e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos”(FRANCO, 2006, p.21).

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

No item anterior, foi exposto o conceito de contabilidade. Assim, é possível fazer a distinção entre contabilidade geral e contabilidade pública, para que se possa situar bem nos dois ramos do conhecimento, pois, uma se aplica ao setor privado e a outra é específica do ambiente público.

A contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno. (ARAÚJO;ARRUDA, 2009, p.18)

Pode-se notar a similaridade da contabilidade pública com a geral isso na essência, pois, apesar de serem ramos distintos não deixam de ser contabilidade; sendo assim, esta essência será sempre a mesma, ou seja, o registro das contas, a análise dos dados a demonstração dos resultados apurados, etc.

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios (KOHAMA, 2008, p. 25).

Vê-se, nesse caso, que o autor nos diz que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e nos adentra no assunto do sistema de contas da contabilidade pública.

“A contabilidade pública, mediante sistemas de contas e por partidas dobradas, registra, acumula, resume, analisa e interpreta os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público” (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.43)

O sistema de contas representa o conjunto de contas que registra as transações com características comuns a determinados atos da administração pública. No âmbito governamental, ele compreende o sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de

compensação, que, apesar de estarem intimamente relacionados, são independentes e não podem se comunicar. Assim, o lançamento contábil não pode ter uma partida do registro em um sistema e a contrapartida em outro (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.43)

Pode-se observar pelo que o autor expôs acima que a contabilidade pública é constituída de quatro sistemas de contas, orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, diferentemente do que ocorre com a contabilidade geral em que temos basicamente apenas dois sistemas, o patrimonial e o de resultado.

Outra diferença que pode-se notar e que o autor menciona é quanto ao lançamento contábil: ele deixa claro que “o lançamento contábil não pode ter uma partida do registro em um sistema e a contrapartida em outro”, ou seja, lançamento do sistema financeiro deve ter sua contrapartida no sistema financeiro, o patrimonial no patrimonial e assim com os outros dois. Isso não ocorre com a contabilidade geral onde uma conta de resultado pode ter como contrapartida uma conta patrimonial.

... diferente da contabilidade pública, na contabilidade empresarial são utilizados dois sistemas de contas: As contas Patrimoniais e as de Resultado. Nos registros dos fatos contábeis podem envolver ao mesmo tempo contas patrimoniais e contas de resultado (CARVALHO, 2007, p. 425)

Segue-se a definição de cada sistema:

2.2.1 Sistema orçamentário

O sistema orçamentário registra a receita prevista e as autorizações legais da despesa constante da Lei Orçamentária Anual e dos créditos adicionais, demonstrando a despesa fixada e a realizada no exercício, comparando, ainda, a receita prevista com a arrecadada (CARVALHO, 2007, p. 427).

“O resultado do sistema orçamentário é demonstrado no balanço orçamentário” (CARVALHO, 2007, p.427).

Evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais, assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis, ou seja, no final do exercício apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária, registrados. (KOHAMA, 2008, p.26)

2.2.2 Sistema patrimonial

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis. [...] Deverá apresentar, no final do exercício, o resultado da gestão econômica (KOHAMA, 2008, p.26).

“Nesse sistema são registrados basicamente os bens móveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de créditos, superveniências e insubsistências ativas e passivas, etc” (CARVALHO, 2007, p. 439).

2.2.3 Sistema financeiro

Engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil, apresentando ao final do exercício o resultado financeiro apurado (KOHAMA, 2008, p.26).

“Neste sistema são registrados a arrecadação da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extra-orçamentária” (CARVALHO, 2007, p.431).

“As principais contas do sistema financeiro estão relacionadas com as contrapartidas do grupo “Disponível”, visto que este grupo representa dentro de qualquer órgão ou entidades as entradas e saídas de recursos” (CARVALHO, 2007, p.431).

2.2.3.1 Orçamento

Todo indivíduo que tenha o mínimo de controle de suas finanças, elabora uma planilha com seus gastos e receitas para seu controle pessoal, com o objetivo de não gastar mais do que ganha. Com a administração pública não é diferente. Expõe-se o que diz a doutrina:

Todo empregado, ao receber o seu salário, deve elaborar o levantamento dos gastos que precisarão ser realizados em determinado mês. No momento em que prepara a

relação de seus rendimentos em confronto com o quanto poderá ser desembolsado e em que será aplicado, podemos afirmar que ele está efetuando seu orçamento para aquele período. [...] Guardadas as devidas proporções, o governo também tem de estimar quanto vai arrecadar, e fixar quanto, em que e como vai gastar o dinheiro que os cidadãos colocam à sua disposição –Estado– para ser usado em proveito desses mesmos cidadãos. Quando o governo assim procede, está planejando sobre a receita e a despesa pública, ou, em outras palavras, está elaborando o orçamento público (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 56).

Antes de se adentrar no assunto específico de orçamento público, é válido salientar que tal matéria foi uma conquista do povo. Seguem-se alguns aspectos históricos sobre o tema.

Estudos feitos constatam que o orçamento teve início na Inglaterra em 1215 com a carta magna de João Sem Terra (SILVA, 2009, p.168). Esta carta dizia o seguinte “Nenhum tributo ou subsídio será instituído no Reino, a menos que seja aprovado pelo Conselho do Reino.” Este documento é tido como o embrião do atual orçamento.

No Brasil, em particular, deve-se à vinda de D. João VI os avanços na contabilidade pública.

Somente a partir de 1808, com a vinda de D. João VI, é que foi criado, pelo Alvará de 28 de junho, o Erário Régio e instituído o conselho da Fazenda para administrar, distribuir, contabilizar e proceder aos assentamentos necessários ao patrimônio real e fundos públicos do Estado do Brasil e domínio ultramarinos. O Título II desse Alvará estabelecia normas reguladoras do método de escrituração e normas de contabilidade (SILVA, 2009, p.169).

Vê-se aqui a criação de um conselho para administrar, distribuir e contabilizar o patrimônio real. Após muitos anos, foi elaborada na constituição de 1946, sendo posteriormente criada a lei que iria normatizar as contas públicas e que está em vigor até hoje: a Lei nº 4.320/64.

Durante longos anos após a constituição de 1946, foi discutida a alteração da legislação referente a orçamentos, contabilidade e prestação de contas dos governantes, sendo que em 1964 foi editada a Lei nº 4.320 de 17 de março, representando um grande avanço, principalmente, no que se refere à padronização dos orçamentos e balanços da União, Estados Unidos, Distrito Federal e Municípios, com o rompimento da classificação da despesa, apenas, segundo sua natureza em Verba, Consignação e Subconsignação, passando a estabelecer a obrigatoriedade da classificação denominada de “funcional – programática”, indicadora das ações do governo e que vigora até hoje (SILVA, 2009, p.170).

A classificação funcional de que trata o doutrinador “visa refletir objetivos, metas, políticas, diretrizes, bem como ações planejadas e programadas para serem executadas ao

longo de um período financeiro” (ANDRADE, 2010, p.40).

2.2.3.2 Orçamento público

“É a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro, que nos termos do art. 34 da Lei nº 4.320/64, coincidirá com o ano civil” (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.57).

Os doutrinadores dividem o orçamento em: orçamento tradicional e orçamento moderno ou programa, este último na verdade é uma evolução do tradicional. Busca-se o que a doutrina nos ensina, iniciando pelo orçamento tradicional.

O conceito clássico de orçamento público vislumbra a lei orçamentária como a lei que abrange a previsão da receita e fixação de despesa para um determinado período de tempo. No seu conceito clássico, o orçamento não tratava do planejamento ou necessidades da população. (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.9)

Vê-se que quando a finalidade do orçamento é apenas fixar as despesas e prever as receitas, têm-se o denominado orçamento tradicional ou clássico, como já mencionado pelos autores. Porém, atualmente o orçamento que se utiliza é o orçamento programa.

O orçamento-programa é o documento que evidencia a política econômico-financeira e o programa de trabalho da administração, discriminando as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins ou objetivos, e não à forma como será gerado ou gasto o recurso, de modo a demonstrar em que e para que o governo gastará, e também quem será responsável pela execução de seus programas (ANDRADE, 2010, p.38).

“... a grande diferença entre o orçamento tradicional e o orçamento moderno é o aspecto do planejamento” (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.10).

2.2.3.3 Princípios Orçamentários

“O orçamento público funciona como instrumento de controle do governo, subordinando-se a regras ou princípios estabelecidos” (PIRES, 2002, p.87).

Os princípios orçamentários são:

Princípio da Legalidade; Princípio da Anualidade ou Periodicidade; Princípio da Universalidade; Princípio do Orçamento-Bruto; Princípio da Exclusividade; Princípio da Unidade, Princípio da Discriminação, Especialização ou Especificação; Princípio da Não-Afetação das Receitas de Impostos; Princípio da Programação; Princípio da Publicidade; Proibição de Estorno de Verbas; Princípio da Precedência; Princípio da Unidade de Caixa ou de Tesouraria; Princípio do Equilíbrio Orçamentário; Princípio da Clareza. (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p. 27-36).

Destes princípios daremos ênfase aos seguintes:

Princípio da anualidade ou periodicidade

“De acordo com esse princípio, que é, também, chamado de periodicidade, as previsões da receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, que se denomina exercício financeiro” (PIRES, 2002, p.87).

...estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada no tempo, um ano. Está implícito no art. 34 da lei nº 4.320/64, onde estabelece que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil” (CARVALHO, 2007, p.66).

Segundo esse princípio a previsão da receita e a fixação das despesas terão duração de um exercício financeiro, exercício financeiro esse que nos termos do art. 34 da lei nº 4320 coincidirá com o ano civil, ou seja, de 01 janeiro a 31 de dezembro.

Princípio da unidade

“Defende a idéia de que o orçamento deve ser uno, isto é, deve existir, somente, um único orçamento para o exercício financeiro. A finalidade é evitar os orçamentos paralelos” (PIRES, 2002, p.87).

Este princípio quando afirma que o orçamento deve ser uno está se referindo que deve existir um único orçamento para cada unidade federativa, ou seja, um orçamento para a União, outro para o distrito federal, outro para os estados e outro orçamento para os municípios.

Princípio da Universalidade

...estabelece que todas as receitas e despesas, de qualquer natureza, procedência ou destino, inclusive a dos fundos, dos empréstimos e dos subsídios, devem estar

contidas na lei orçamentária anual, ou seja, nenhuma receita ou despesa pode fugir ao controle do legislativo (CARVALHO, 2007, p.64).

Este princípio ensina que todas as receitas e todas as despesas devem estar no orçamento.

Princípio da publicidade

“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...” (BRASIL, 1988, p.41)

... A Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que deve ser dada ampla divulgação dos orçamentos, inclusive em meio eletrônico e por meio de audiência pública. Os Municípios que não tem jornal de circulação local fazem a divulgação em quadro de avisos que são previamente definidos por meio de ato do prefeito Municipal. (PIRES, 2002, p.89)

Observa-se que esse princípio tem respaldo tanto na LRF, como na CF; é um princípio que impõe que o conteúdo orçamentário deve ser publicado para o conhecimento da população, além do conteúdo orçamentário; este princípio é exigido para todos os atos oficiais do governo.

Princípio do equilíbrio

“Prevê a igualdade entre a previsão da receita e a fixação da despesa em cada exercício financeiro” (PIRES, 2002, p.89).

O orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e da despesa. As despesas deverão acompanhar a evolução das receitas.

Entendemos que este princípio está devidamente consagrado na LRF (art. 4º, inciso I, alínea a), onde determina que a LDO disporá sobre o equilíbrio entre receita e despesa (CARVALHO, 2007, p.73).

Observa-se pelo que os doutrinadores colocam que não se podem ter divergências entre a receita prevista e a despesa fixada, ou seja, os valores devem ser idênticos.

2.2.3.4 Sistema de planejamento integrado

Segundo Kohama (2008), a implantação de um Sistema de Planejamento Integrado deve-se à Organizações das Nações Unidas (ONU), que fez estudos para verificar quais as ações prioritárias que o poder público deve tomar analisando suas possibilidades, uma vez que nesses estudos verificou-se que os recursos disponíveis pelos países subdesenvolvidos são escassos se analisadas as necessidades do povo.

[...] nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado, busca através de escolhas de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes (KOHAMA, 2008, p.35).

No Brasil o sistema de planejamento integrado é composto das leis de iniciativa do poder executivo que são o Plano Plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), e a lei de Orçamento Anual (LOA). Essas mesmas leis são obrigatórias e estão inseridas na nossa carta maior, a Constituição Federal (CF) de 1988, no artigo 165, incisos I, II, e III.

2.2.3.5 Plano Plurianual

O plano plurianual é uma lei de responsabilidade do chefe do poder executivo, tanto no âmbito federal, estadual e municipal; nesta lei irão constar, diretrizes, objetivos e metas do governo para um período de quatro anos (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56).

“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.” (Constituição Federal de 1988, artigo 165, parágrafo primeiro).

Quando se fala (de forma regionalizada), pode-se observar que este artigo está atendendo outro artigo da Constituição Federal de 1988: o artigo 3º inciso III. Nele consta “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

Pode-se observar com isso que o chefe do poder executivo Federal, ou seja, o Presidente da República, quando for elaborar o seu PPA, deve dar maior ênfase em

investimentos naquelas regiões mais pobres, para atender aos dispositivos citados acima.

“As diretrizes são orientações gerais que nortearão as medidas que o governo adotará para alcançar objetivos” (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56).

Objetivo: é o principal alvo ou desígnio que se pretende atingir, com vistas ao cumprimento da missão institucional, é o resultado que se pretende alcançar com a realização das ações governamentais. Discrimina os resultados que se quer alcançar. Ex.: erradicar o analfabetismo (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56, grifo do autor.).

O objetivo é mensurável fisicamente através das metas, essa última é um mero indicador de quanto foi alcançado pelo objetivo. “**METAS** – quantificação, física e financeira, dos objetivos (ex.: construção de 3.000 salas de aula em todo o País, no período de quatro anos, R\$ 100 milhões, na construção de salas de aula)” (AMÉRICO A, [S-D], p.6, grifo e itálico do autor).

“**Meta:** a especialização e a quantificação física dos projetos estabelecidos. Ex.: reduzir o analfabetismo em 10% no período X” (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56).

A constituição é clara quando nos diz que estabelece as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e para os programas de duração continuada.

“ Art. 165 [...]

§ 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.” (BRASIL, 1988, p.115)

Com isso faz-se necessário saber o que vem a ser despesa de capital e programa de duração continuada. Entende-se por despesa de capital “... aquelas despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital” (KOHAMA, 2008, p.91).

As despesas de capital são aquelas realizadas com o propósito de formar e/ou adquirir ativos reais, envolvendo o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações de dívida e concessões de empréstimos. Representam gastos realizados pela administração pública com a finalidade de criar novos bens de capital, ou mesmo adquirir bens já em uso, como é o caso, respectivamente, dos investimentos e das inversões financeiras, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou por meio de mutação patrimonial ou formará bens de uso comum (ARAÚJO;ARRUDA, 2009, p. 101).

“Programas de Duração Continuada: São programas que ultrapassam um exercício

financeiro, que compreendem a manutenção dos bens e serviços ofertados pela administração pública no período de vigência do PPA. Ex: Manutenção do ensino médio” (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56).

Exemplos de programas de duração continuada atual são: O Programa Bolsa Família (PBF), Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), Programa Bolsa Escola, Programa de Erradicação do Analfabetismo (PEA), o Programa Universidade Para Todos (PROUNI), etc. (AMÉRICO A, [S-D], p.6)

A vigência do PPA é de quatro anos. Esse lapso de tempo não coincide com o mandato do chefe do poder executivo que também é de quatro anos, pois, no seu primeiro ano de mandato, um presidente, por exemplo, está elaborando o seu PPA, e executando o PPA do presidente anterior. O PPA do presidente que entra em exercício somente entrará em vigor no segundo ano de seu mandato como presidente.

Pode-se ver a base legal da vigência do PPA, no ato das disposições constitucionais transitórias.

Art. 35. [...]

§2º. [...]

I - O projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. (BRASIL, 1988, ADCT, p.168)

2.2.3.6 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Esta é uma lei que irá direcionar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e estabelecerá as prioridades a ser observada pela LOA. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) ganhou maior ênfase com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

A lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual (KOHAMA, 2008, p. 37).

O autor é claro quando ensina que a LDO irá nortear a elaboração da LOA; quando o doutrinador se refere a orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas e o

orçamento da seguridade social, não está se referindo a orçamentos específicos e sim, à LOA, pois esta contém esses três dispositivos que fazem parte de sua estrutura como lei.

“A lei orçamentária compreenderá: [...] uma lei que contenha o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não leis específicas para cada orçamento” (KOHAMA, 2008, p. 39).

Art. 165. [...]

§ 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 (BRASIL, 1988, p. 115).

Observa-se com o enunciado da Constituição Federal que ela impõe algumas diretrizes para a LDO, que é o estabelecimento de metas e prioridades incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; diz que essa lei deve orientar a LOA, dispor sobre as alterações na legislação tributária e que estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. No artigo 169 da CF do Brasil encontramos outras diretrizes da LDO.

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:

[...]

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista (BRASIL, 1988, p. 118).

A lei complementar de que trata o *caput* do artigo 169 é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao que se referem ao *caput* do artigo 169, os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal são:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento) (BRASIL, 2000).

Vê-se, dessa forma, que, em relação às funções estabelecidas pela constituição, a LRF trouxe outros dispositivos para complementar e dar maior ênfase a LDO. São eles:

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 [...]
- 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;

§ 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.

[...]

§ 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 (BRASIL, 2000).

Neste artigo encontram-se outras funções que a LRF, estabeleceu para a LDO, como: dispor sobre o equilíbrio entre a receita e despesa, sobre os critérios e formas de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, etc.

Contudo, de todas as novas funções estabelecidas pela LRF para a LDO, talvez as mais importantes seja a elaboração dos anexos de metas fiscais e dos riscos fiscais pois, com esses anexos, é possível demonstrar a condução da política fiscal para os três exercícios financeiros, podem-se avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

2.2.3.7 Lei Orçamentária Anual (LOA)

LOA é a lei que irá colocar em prática o que foi definido no PPA. Com isso, essa lei deve estar compatível com o PPA, pois é esse o principal instrumento de planejamento. Deve estar compatível também com a LDO, pois esta é feita exatamente para orientar a elaboração da LOA. A Lei Orçamentária Anual é de competência exclusiva do chefe do poder executivo, sendo sua vigência anual, como o próprio nome já diz.

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

[...]

Art. 6º - Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções (BRASIL, 1964).

A Constituição Federal de 1988 também se pronuncia a respeito da LOA, e nos ensina sobre como será a constituição da mesma.

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

[...]

§ 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 (BRASIL, 1988, p. 114-115).

É importante esclarecer que apesar da constituição falar de três orçamentos, orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social, é importante que fique bem claro que esses orçamentos são o corpo da LOA, não são leis distintas; são orçamentos que fazem parte de uma lei que, no caso, é a LOA.

“Alerte-se para o fato de se tratar de uma lei que contenha o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não de leis específicas para cada orçamento ”(KOHAMA, 2008, p.39).

2.2.3.8 Receita pública

Receita pública pode ser entendida basicamente de duas formas, aquelas que serão restituídas em futuro próximo e os que pertencem definitivamente ao governo. Os ingressos que serão restituídos são aqueles que apenas transitam nos cofres do governo. Esse tipo de receita não pode ser utilizado para financiar os programas de trabalho do governo. Como exemplo desses tipos de receitas tem-se: receitas de caução recebidas, retenção em folha de pagamento, consignação em folha de pagamento etc. Já receitas públicas definitivas têm-se aquelas que ingressam nos cofres do governo, que podem ser utilizadas para financiar os programas de trabalho do governo (AMÉRICO, [S-D], p.30-46).

2.2.3.8.1 Conceito

Quando se fala sobre receita pública continua-se a falar sobre orçamento, pois, é nesse instrumento que são fixadas as despesas e previstas as receitas como preceitua a legislação. “Art. 3º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” (BRASIL, 1964).

Entende-se por receita pública, em sentido amplo, todo ingresso de recurso financeiro nos cofres do Estado.

[...] todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores - que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem (KOHAMA, 2008, p.60).

Kohama (2008) nos ensina que a receita pública é todo recolhimento de recursos nos cofres públicos, sendo que esse recolhimento pode ser em forma de dinheiro ou em bens avaliáveis monetariamente. Esse recolhimento, segundo o autor, se deve a um direito do estado, direito esse adquirido devido a alguma lei, contrato ou qualquer outro título. Também esses recursos podem pertencer ao Governo ou não; caso não pertença, o estado passa a mero depositário do recurso.

“O governo se passa de mero depositário nos casos das receitas extra-orçamentária” (KOHAMA, 2008, p. 69-70).

Esclarece-se que o regime contábil que a contabilidade pública adota para a receita é o

regime de caixa, ou seja, considera-se como receita o que foi efetivamente arrecadado naquele exercício; já para a despesa, utiliza-se o regime de competência. Tal fato atende a um dispositivo legal:

Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nêle [sic] arrecadadas;
II - as despesas nêle [sic] legalmente empenhadas (BRASIL, 1964)

Os doutrinadores, após analisarem o art.35 da Lei nº 4.320/64, resolveram denominar de misto, uma vez que se utilizam dois tipos de regime: um para a receita e outro para a despesa.

“... podemos dizer que, no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração **Misto**, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas” (KOHAMA, 2008, p. 33, grifo do autor).

2.2.3.8.2 Classificação

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se Receitas Públicas, registradas como orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou extra-orçamentárias, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias (BRASIL, 2010, p.11).

O manual que ensina sobre o sentido amplo e estrito das receitas foi elaborado pela Secretaria do Tesouro nacional (STN) em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal (SOF), sendo aprovado pela Portaria nº 04 de 30 de novembro de 2010, sendo esta emitida pelas duas secretarias em questão. Tal manual é válido para o exercício de 2011.

O manual considera em sentido estrito apenas as receitas orçamentárias, sendo considerado como receita apenas aquelas em que o Estado pode usufruir para manter a máquina pública em funcionamento, ou seja, aquelas que ele pode usufruir para financiar os seus programas de governo (BRASIL, 2010, p. 11).

Não se considera como receita as extra-orçamentária, porque estas são ingressos que na verdade não pertencem ao governo, pois este é apenas mero depositário das mesmas. Assim, o Estado ao arrecadar uma receita extra-orçamentária cria uma obrigação de devolver a mesma; com isso, em uma análise mais crítica não se deve considerá-las como receita uma

vez que as mesmas deverão ser devolvidas (AMÉRICO, [S-D], p. 32).

A Receita Extra-orçamentária, [...] compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária e, portanto, independe de autorização legislativa. Por conseguinte, o Estado é obrigado a arrecadar valores que, em princípio, não lhe pertencem. O Estado figura, apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título, como por exemplo: as fianças, as consignações e outras, sendo a sua arrecadação classificada como receita extra-orçamentária (KOHAMA, 2008, p.70).

A classificação da receita sofre outra divisão que é chamada de classificação econômica onde a receita orçamentária é dividida em receita corrente e receita de capital. A base legal para essa classificação se encontra na Lei nº 4.320/64. (BRASIL, 2010, p.14)

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 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.

§ 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 (BRASIL, 1964).

O STN adotou o mesmo entendimento da Lei nº 4.320/64 para classificar a receita, em seu manual ele faz menção ao artigo 11, e divide a receita orçamentária em corrente e de capital, além de conceituar o que é uma receita orçamentária corrente.

Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas (BRASIL, 2010, p.14).

Outro fato importante sobre as receitas correntes e que é válido ser tratado é quanto ao superávit do orçamento corrente (excesso de receitas correntes). No parágrafo 2º do art. 11 da Lei nº 4.320/64 o legislador demonstra que fará parte das receitas de capital o superávit do orçamento corrente. Porém no parágrafo seguinte:

“§ 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 número 1, não constituirá item de receita orçamentária” (BRASIL, 1964).

Apesar de o art. 11, § 2º da Lei nº 4.320/64 estabelecer que superávit do orçamento corrente (balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes) é receita de capital, o § 3º do mesmo artigo menciona que esse superávit não constitui item da receita orçamentária. Esses dois parágrafos, numa primeira análise, parecem contraditórios, pois se toda a receita orçamentária é classificada em receita corrente e de capital, como pode uma receita de capital não ser item da receita orçamentária? Todavia, ao se fazer uma interpretação mais aprofundada do texto, pode-se ver que não há contradição e que o legislador somente teve a intenção de preconizar que o excesso das receitas orçamentárias correntes sobre as despesas orçamentárias correntes pode ser utilizado como fonte para financiar despesas de capital (compra de bens, amortização de dívida, entre outras) (ARAÚJO,ARRUDA, 2009, p. 83).

[...] o superávit do orçamento corrente poderá ser utilizado para cobertura de despesas de capital e que a recíproca não é verdadeira [...] (KOHAMA, 2008, p.67).

Tem-se pelo enunciado de Kohama, que apenas o superávit da receita corrente pode ser utilizado para cobrir eventual déficit no orçamento de capital, porém, caso exista um superávit no orçamento de capital o mesmo não poderá ser utilizado para a cobertura do orçamento corrente.

De acordo com Kohama (2008), para que exista o superávit do orçamento de capital

... é necessário que haja receita proveniente da venda de bens ou valores, recebimento de empréstimo concedidos ou operações de crédito relativas à constituição de dívidas, seja de valor maior do que as despesas de capital que são utilizadas em investimentos, como obras e instalações, equipamentos e material permanente, seja em inversões financeiras como aquisição de imóveis e outros bens ou valores, provocando certamente uma diminuição do patrimônio público que muitos chamariam de ação que provoca a dilapidação do patrimônio público (KOHAMA, 2008, p. 67-68).

Existe apenas uma hipótese em que o ente público está autorizado a usar recursos da receita de capital para cobrir despesas correntes; essa exceção encontra respaldo na legislação como ressalva. “Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos” (BRASIL, 2000).

Receita pública quanto à afetação do patrimônio

Essa é outra forma como as receitas são classificadas quanto a afetação do patrimônio, segundo a doutrina seguindo esse critério elas podem ser: Receitas efetivas; Receitas não

efetivas ou por mutações patrimoniais.

Receitas efetivas

“São as receitas arrecadadas que integram o patrimônio na qualidade de elemento novo, provocando-lhe aumento, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros” (PIRES, 2002, p.134).

Receitas não- efetivas ou por mutações patrimoniais

São as receitas arrecadadas decorrentes de troca de elementos patrimoniais por recursos financeiros, tais como: alienação de bens, amortizações de empréstimos concedidos, cobranças da dívida ativa, operações de crédito realizadas, etc. Essas receitas são representadas por mutações patrimoniais que nada acrescentam ao patrimônio, só ocorrendo uma troca de elementos patrimoniais, ou seja, um aumento no sistema financeiro (entrada dos recursos financeiros) e uma baixa no sistema patrimonial (saída do patrimônio trocado pelos recursos financeiros) (PIRES, 2002, p. 134).

Quanto à coercitividade

Nesse tipo de classificação a receita também é classificada em dois grupos, receitas derivadas e receitas originárias (PIRES, 2002, p.134).

Receita derivadas ou de economia pública

“São aquelas derivadas do exercício do poder que o Estado tem de tributar os lucros ou rendimentos e os bens da coletividade” (PIRES, 2002, p.134).

É a receita pública efetiva obtida pelo Estado em função de sua soberania, por meio de tributos, penalidades, indenizações e restituições. É uma classificação da receita corrente. As receitas derivadas são formadas por receitas correntes, segundo a classificação da receita pública por categoria econômica (CARVALHO, 2007, p. 248).

Nota-se que esse tipo de receita é imposta ao cidadão, ele é obrigado a pagar esses tributos, pois, o estado está exercendo o seu poder de soberania.

Receita originária ou de economia privada

“É a receita pública efetiva oriunda das rendas produzidas pelos ativos do poder público, pela cessão remunerada de bens e valores [...] é uma classificação da receita corrente” (CARVALHO, 2007, p. 248).

“... derivadas da exploração do patrimônio público, da prestação de serviços ou da alienação de bens e direitos. São exemplos [...] receitas de serviços hospitalares, de serviços educacionais, de alienação de bens móveis, de operações de créditos, etc” (PIRES, 2002, p. 134 – 135).

Nota-se que já as receitas originárias não são imposta ao contribuinte, são serviços prestados, bens alienados etc. E com isso o Estado arrecada receita sem exercer seu poder de soberania.

2.2.3.8.3 Estágios

A receita pública passa por quatro estágios que são: a previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento (AMÉRICO, [S-D], p.44).

2.2.3.8.3.1 Previsão

“Corresponde aos valores que a lei do orçamento consignar, pois são estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão, antes de comporem o projeto de lei orçamentária” (KOHAMA, 2008, p.75).

“... a previsão da receita orçamentária tem um significado importante na elaboração dos programas do governo, pois a viabilização deles dependerá de certa forma da existência de recursos, que a máquina arrecadadora da receita for capaz de produzir” (KOHAMA, 2008, p. 75).

A metodologia a ser utilizada para fazer-se a previsão se encontra na legislação. Vê-se que, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (BRASIL, 2000).

Já a Lei nº 4.320/64 define que:

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.

[...]

Art. 30 - A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior a 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 (BRASIL, 1964).

Verifica-se que existe uma perfeita sintonia entre os critérios da LRF, e os da Lei 4.320/64, pois, a LRF nos ensina que serão levadas em consideração as alterações na legislação, as alterações de preço, o crescimento econômico e qualquer outro fato relevante, assim como vir acompanhada dos demonstrativos da evolução econômica dos três últimos anos, e deverá ser feita uma projeção para os dois anos seguintes.

A Lei 4.320/64 diz que a estimativa da receita terá por base a arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, ou seja, essa base para a previsão é o mínimo, podendo ser utilizada uma série de exercícios maiores (BRASIL, 1964).

2.2.3.8.3.2 Lançamento

“É o ato administrativo que o Poder Executivo utiliza, visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos” (KOHAMA, 2008, p. 77).

A legislação conceitua “Art. 53. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.” (BRASIL, 1964)

2.2.3.8.3.3 Arrecadação

Arrecadação é ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador. Entende-se como agentes arrecadadores todas as repartições competentes, na forma da lei, como: delegacias fiscais, alfândegas, mesas de rendas, coletorias, tesourarias e outras que estejam ou venham a ser legalmente autorizadas a arrecadar rendas previstas em leis, regulamentos, contratos ou outros títulos assecuratórios dos direitos do governo (KOHAMA, 2008, p.78).

O momento da arrecadação nasce quando o contribuinte vai até um agente arrecadador e efetua o pagamento da sua despesa para com a administração pública. (AMÉRICO, [S-D], p.45)

2.2.3.8.3.4 Recolhimento

“O recolhimento é o ato que se relaciona com a entrega dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao Tesouro Público. É óbvio que existe toda uma sistemática para que esse recolhimento seja procedido” (KOHAMA, 2008, p.79).

3. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

“**Metodologia:** é a descrição detalhada e rigorosa dos procedimentos de campo ou laboratório utilizado, [...], o universo da pesquisa, critérios para a seleção da amostra, instrumentos de coleta, métodos de tratamentos dos dados, etc” (SANTOS, [s-d], p.20).

A pesquisa se classifica como bibliográfica, exploratória e documental. Bibliográfica, pois, se buscou na doutrina e na legislação a base teórica para dar respaldo ao trabalho. “A pesquisa bibliográfica é aquela pesquisa que procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos” (BARUFFI, 2004, p.59).

“A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. [...] busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro (BEUREN, 2010, p. 80).

“... A pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc.” (GIL, 2010, p.30).

A modalidade mais comum de documento é a constituída por um texto escrito em papel, mas estão se tornando cada vez mais freqüentes os documentos eletrônicos, disponíveis sob os mais diversos formatos. O conceito de documento, por sua vez, é bastante amplo, já que este pode ser constituído por qualquer objeto capaz de comprovar algum fato ou acontecimento. (GIL, 2010, p. 31).

Assim, o objetivo da presente pesquisa foi verificar os percentuais de variação entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas nos Balanços Orçamentários de 2005 a 2010 em um município do Estado de Mato Grosso do Sul; a intenção foi de verificar o nível de variação percentual entre o planejado e o efetivamente executado nesse período.

Foi feito um estudo da receita orçada com a arrecadada por categoria econômica e por subcategoria econômica, e verificado se houve aproximação do orçado com o arrecadado, uma vez que o processo de previsão é imprescindível para que o gestor possa fixar suas despesas e dar suporte aos seus programas de trabalho para todo o ano.

Os dados foram coletados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), desse relatório utilizou-se o demonstrativo do balanço orçamentário (BO). Esses demonstrativos foram extraídos do *site* do Tesouro Nacional e do Diário Oficial de um município do Estado de Mato Grosso do Sul, sendo que o período analisado foi do ano de 2005 a 2010.

Apesar de se ter duas fontes para poder extrair os dados e fazer o estudo requerido,

optou-se pelo que está publicado no diário oficial, pois, nos demonstrativos do RREO do STN não constam o balanço orçamentário dos anos de 2005 e 2010.

Observou-se que apesar de serem os mesmos demonstrativos, os conteúdos não são idênticos; este fato reforçou assim a escolha dos demonstrativos publicados no diário oficial do município estudado.

“O balanço orçamentário tem por finalidade demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (art. 102 da Lei 4.320/64).

“**A previsão inicial ou receita prevista:** é o registro dos valores da previsão inicial das receitas constantes na LOA” (CARVALHO, 2007, p. 458, grifo do autor).

“Os valores registrados como previsão inicial permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois deverão refletir a posição inicial do orçamento constante na LOA” (CARVALHO, 2007, p. 458).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

No quadro 1, é apresentado as receitas totais arrecadadas e orçadas ano a ano de 2005 a 2010 e vê-se se o município segue o que preceitua o artigo 12 da LRF, e o artigo 30 da Lei nº 4.320/64 onde preceitua entre outras coisas, que a estimativa da receita terá por base a arrecadação dos três últimos exercícios.

Segue quadro 1, com os dados da pesquisa.

ANO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 177.886.590,00	R\$ 173.242.830,00	R\$ 4.643.760,00	-3%
2006	R\$ 209.065.400,00	R\$ 204.320.160,00	R\$ 4.745.240,00	-2%
2007	R\$ 259.785.875,00	R\$ 240.004.916,62	R\$ 19.780.958,38	-8%
2008	R\$ 322.074.220,00	R\$ 335.908.700,00	R\$ 13.834.480,00	+4%
2009	R\$ 430.224.000,00	R\$ 349.112.320,00	R\$ 81.111.680,00	-19%
2010	R\$ 607.511.800,00	R\$ 391.018.370,00	R\$ 216.493.430,00	-36%

Quadro 1 – Comparativo da Receita total arrecada com a receita total prevista.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

Com base no quadro 1, pode-se verificar se o município está fazendo sua estimativa da receita como estipula a legislação: essa diz que se deve fazer a média da arrecadação dos três últimos exercício para poder prever a receita e, com base no que diz a legislação, e os dados do quadro 1, tem-se que:

Em 2008 a média das receitas arrecadadas nos três últimos exercícios atingiu um resultado de R\$ 205.855.968,87; já em 2009 tem-se R\$ 260.077.925,54 e em 2010 o valor de R\$ 308.341.978,87. Pode-se observar que todas as previsões que constam no quadro 1 estão acima da média feita com base nos três últimos exercícios, destacando-se o ano de 2010 onde a previsão foi quase que o dobro da média.

Nota-se também no quadro 1 um aumento em valores monetários de arrecadação de 2005 para 2010 observa-se um aumento de arrecadação de R\$ 217.775.554,00 um aumento de 125,71% nos cofres da prefeitura.

Observa-se pelo gráfico 1 que de 2005 a 2008 existiu pouca variação; isso facilita para a administração elaborar seus planos de trabalho.

Percebe-se, contudo, que em 2009 ocorreu uma queda de arrecadação, aumentando ainda mais no ano seguinte; essa queda deve-se, como se vê no quadro 1, a uma estimativa da receita superior a capacidade de arrecadação do município como verificou-se pelas médias apresentadas; nota-se também que essa queda de arrecadação coincidiu com o novo mandato do executivo e do legislativo.

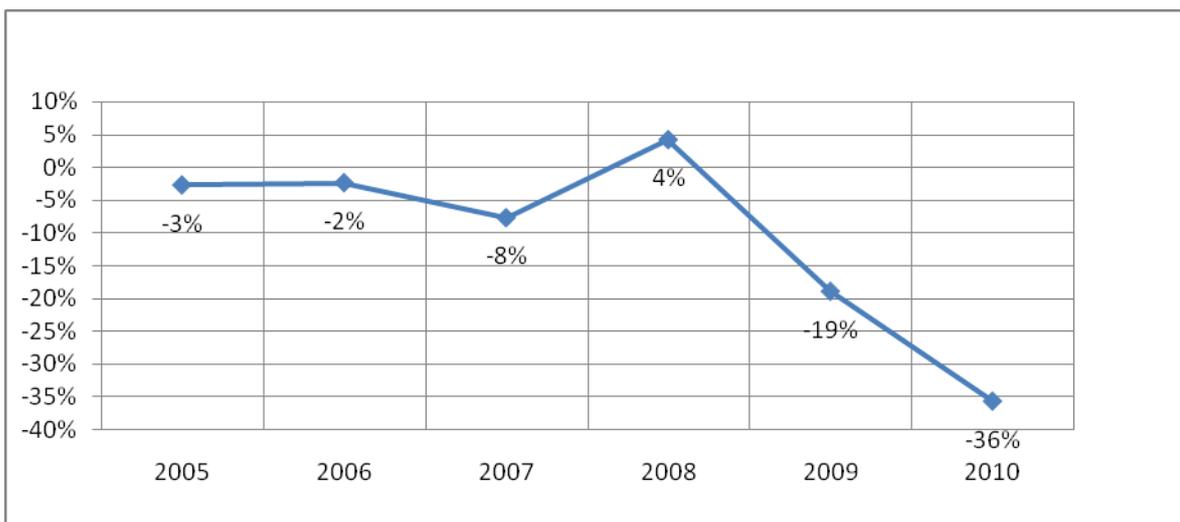


Gráfico – 1 Percentual de variação da receita prevista total com a arrecadada total.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

No ano de 2010 havia-se previsto inicialmente um total de R\$ 607.511.800,00; porém, só foi arrecadado R\$ 391.018.370,00, ficando sem arrecadação aproximadamente 36% do previsto.

4.1 INCOMPATIBILIDADES DE ALGUNS VALORES DISPONIBILIZADOS PELO STN E PELO DIÁRIO OFICIAL

Foram percebidas algumas incompatibilidades no BO disponibilizado no diário oficial do município estudado e no *site* do STN; tais dados, por se tratar do mesmo demonstrativo, deveriam ser iguais e não é o que se apresenta.

No ano de 2006, no BO do RREO a receita anual arrecadada no BO publicado no diário oficial foi de R\$ 204.320.160,00 e a receita anual arrecadada no BO publicado no STN foi de R\$ 204.982.948,84. Nota-se que em nenhum dos demonstrativos os valores da arrecadação anual são iguais, e deveriam ser, pois, se trata da mesma conta, do mesmo demonstrativo e do mesmo município.

A receita anual arrecadada no ano de 2007 é diferente nos dois demonstrativos verificados: no disponível no *site* do STN tem-se o valor de R\$ 241.131.207,20, no disponível em diário oficial, R\$ 240.004.916,62.

Em 2008 no BO disponível no diário oficial, a receita prevista está com um saldo de

R\$ 322.074.220,00 ; o disponibilizado no *site* do STN consta um valor de R\$ 339.295.604,17.

4.2 ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR CATEGORIA ECONÔMICA

Ver-se-á agora a receita de uma maneira mais detalhada pela categoria econômica que as divide em correntes e de capital, as quais serão apresentadas nos gráficos contendo as variações ocorridas nessas receitas.

O quadro 2, mostra a receita corrente nos exercícios de 2005 a 2010.

RECEITA CORRENTE				
EXERCÍCIO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 172.701.590,00	R\$ 178.177.080,00	R\$ 5.475.490,00	+3%
2006	R\$ 201.816.800,00	R\$ 207.106.480,00	R\$ 5.289.680,00	+3%
2007	R\$ 248.073.525,00	R\$ 247.182.095,98	R\$ 891.429,02	0%
2008	R\$ 290.713.530,00	R\$ 319.628.970,00	R\$ 28.915.440,00	+10%
2009	R\$ 377.274.200,00	R\$ 357.672.130,00	R\$ 19.602.070,00	-5%
2010	R\$ 425.771.440,00	R\$ 404.504.540,00	R\$ 21.266.900,00	-5%

Quadro 2 – Receita Corrente.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Observando a receita corrente (Quadro 2), pode-se ver que os valores encontrados apresentam variações que vão de -5% a 10%; no ano de 2008 teve-se uma variação de 10%, seu valor monetário refletiu nos cofres da prefeitura em um aumento de R\$ 28.915.440,00 a mais do previsto inicialmente.

RECEITA DE CAPITAL				
EXERCÍCIO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 5.185.000,00	R\$ 4.934.250,00	R\$ 10.119.250,00	-95%
2006	R\$ 7.248.600,00	R\$ 2.786.320,00	R\$ 10.034.920,00	-38%
2007	R\$ 11.712.350,00	R\$ 7.177.179,36	R\$ 18.889.529,36	-61%
2008	R\$ 31.360.690,00	R\$ 16.279.730,00	R\$ 15.080.960,00	-48%
2009	R\$ 52.949.800,00	R\$ 8.559.810,00	R\$ 61.509.610,00	-16%
2010	R\$ 181.740.360,00	R\$ 13.486.170,00	R\$ 195.226.530,00	-7%

Quadro 3 - Receita de Capital orçada e arrecadada.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

No quadro 3 ocorre exatamente o contrário da receita corrente: verifica-se que o orçamento esteve sempre superior ao arrecadado nas receitas de capital, receitas essas que financiam as despesas de capital; contudo, o superávit do orçamento corrente pode ser usado para financiar as despesas de capital, o que ameniza um pouco essa discrepância.

Nota: Verifica - se nas receitas de capital arrecadadas valores negativos. Essa situação decorre das deduções obrigatórias que os entes públicos se obrigam a realizar em decorrência de refinanciamentos de dívidas públicas, explicado conforme Manual de Demonstrativos fiscais, 2º edição.

SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV) – Nessa linha, registrar a soma da linha SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) com a linha OPERAÇÕES DE CRÉDITO – REFINANCIAMENTO (IV). Equivale ao somatório de todas as receitas orçamentárias, incluindo as operações de crédito contratadas para refinarciar a dívida pública (Manual de Demonstrativos Fiscais, p. 18, 2009).

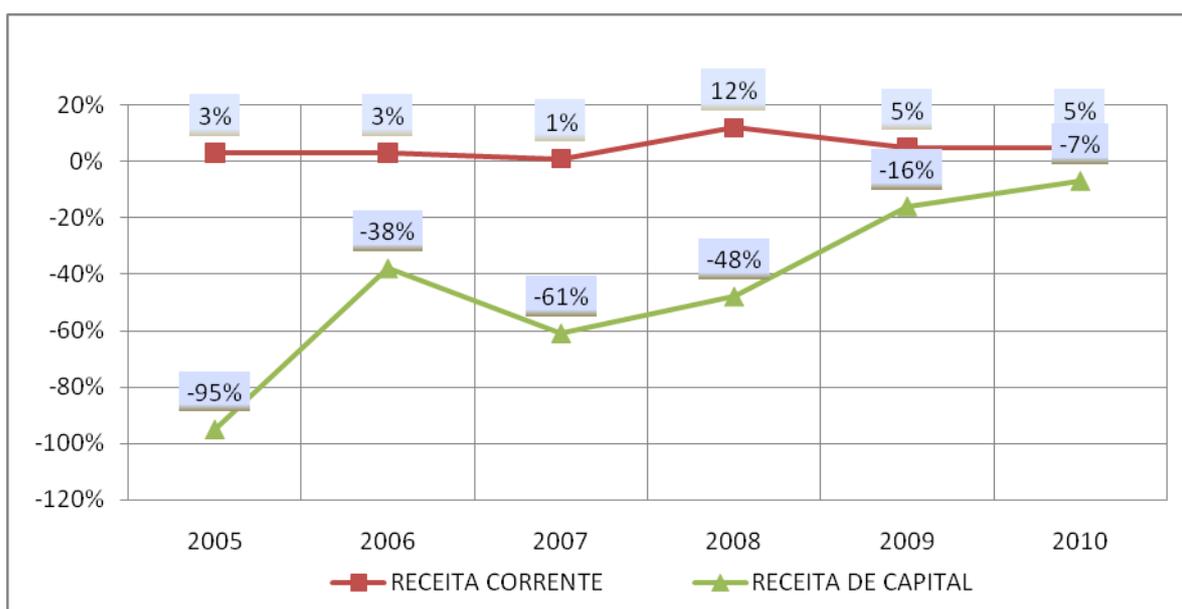


Gráfico 2- Variação por categoria econômica

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Observa-se no gráfico 2 as duas receitas da classificação econômica, podendo-se notar que, enquanto a receita corrente se mantém bem próxima dos 100% de arrecadação, a receita de capital fica abaixo.

4.3 COMPARAÇÕES DAS RECEITAS CORRENTES E DE CAPITAL DO STN E DIÁRIO OFICIAL

Elaborou-se um quadro com as receitas que constam no BO disponibilizado pelo diário oficial e o disponível no *site* do Tesouro Nacional para demonstrar as diferenças de valores de um mesmo demonstrativo, publicado por órgãos diferentes; essas incompatibilidades foram detectadas ao se fazer o estudo dos demonstrativos.

RECEITA CORRENTE				
EXERCÍCIO	DIÁRIO OFICIAL		STN	
	ORÇADO	ARRECADADO	ORÇADO	ARRECADADO
2005	R\$ 172.701.590,00	R\$ 178.177.080,00	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL
2006	R\$ 201.816.800,00	R\$ 207.106.480,00	R\$ 192.212.000,00	R\$ 196.113.022,30
2007	R\$ 248.073.525,00	R\$ 247.182.095,98	R\$ 236.070.375,00	R\$ 232.399.067,43
2008	R\$ 290.713.530,00	R\$ 319.628.970,00	R\$ 290.713.528,15	R\$ 319.628.808,43
2009	R\$ 377.274.200,00	R\$ 357.672.130,00	R\$ 372.685.212,48	R\$ 334.919.736,62
2010	R\$ 425.771.440,00	R\$ 404.504.540,00	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL

Quadro 4 - Diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; receitas correntes.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Pode-se verificar no quadro 4, que em todos os anos as receitas são incompatíveis quando comparados os valores disponibilizados no STN e no Diário oficial, e que nos anos de 2005 e 2010 não está disponível o BO no *site* do STN.

RECEITA DE CAPITAL				
EXERCÍCIO	DIÁRIO OFICIAL		STN	
	ORÇADO	ARRECADADO	ORÇADO	ARRECADADO
2005	R\$ 5.185.000,00	R\$ (4.934.250,00)	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL
2006	R\$ 7.248.600,00	R\$ (2.786.320,00)	R\$ 16.853.400,00	8.869.926,54
2007	R\$ 11.712.350,00	R\$ (7.177.179,36)	R\$ 23.715.500,00	7.923.149,12
2008	R\$ 31.360.690,00	R\$ 16.279.730,00	R\$ 48.582.076,02	16.279.734,62
2009	R\$ 52.949.800,00	R\$ (8.559.810,00)	R\$ 76.142.864,42	14.192.585,79
2010	R\$ 181.740.360,00	R\$ (13.486.170,00)	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL

Quadro 5 - diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; Receitas de Capital.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Nas receitas de capital que se encontram no quadro 5, também se pode notar que em todos os anos da amostra os valores são diferentes e que também não constam os dados de 2005 e 2010.

4.4 SUBCATEGORIA ECONÔMICA

Será apresentado agora o 2º nível de classificação da receita, o da subcategoria econômica que se subdivide em receita tributária, contribuição, patrimonial, industrial, serviço, transferência corrente, outras receitas correntes, operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimo, transferência de capital, outras receitas de capital.

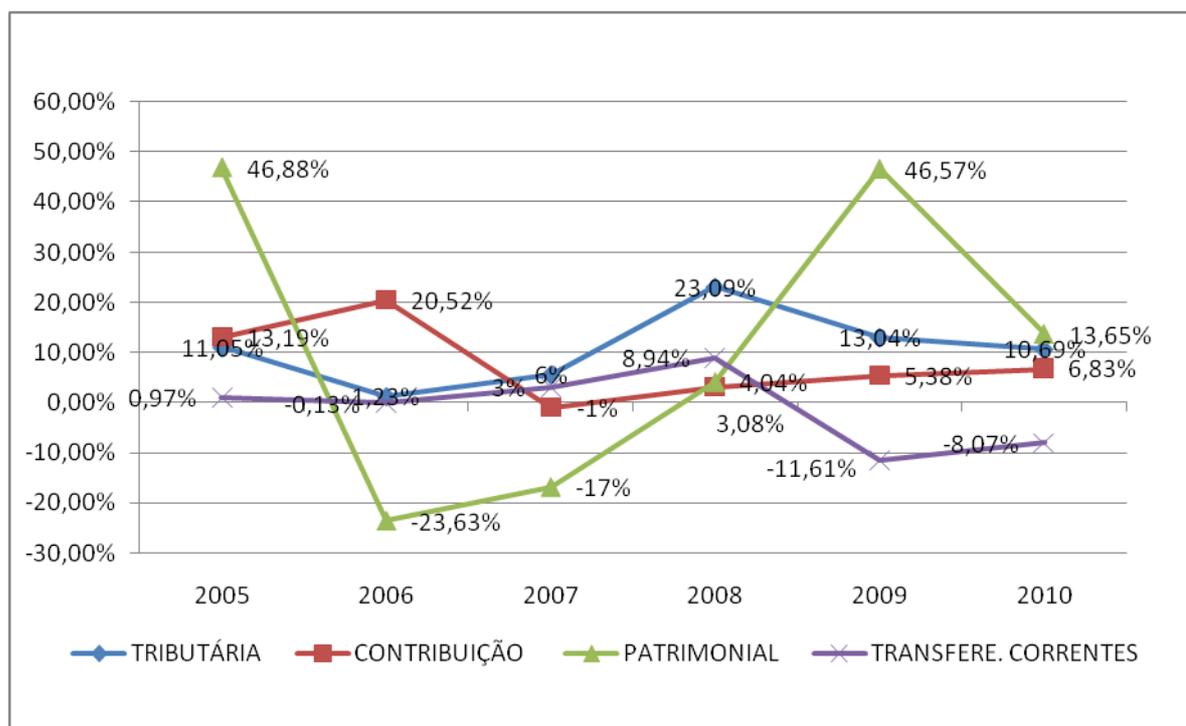


Gráfico 3 - variação das receitas por subcategoria econômica.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

O gráfico 3 foi elaborado de maneira a demonstrar apenas as variações ocorridas. O eixo de 0% representa o valor previsto que corresponde a 100% de arrecadação, o que estiver acima desse eixo ultrapassou a previsão e o que estiver abaixo foi o que faltou para alcançar a previsão; observa-se que em todas as receitas houve distorções do previsto para o realizado, porém, a conta que se destaca no gráfico 3 é a receita patrimonial onde as oscilações vão de uma arrecadação superior a 46% do previsto no ano de 2005, e no ano seguinte uma que fica a 23,63% abaixo do orçado, mostrando que quanto mais se aprofunda nos detalhamentos das contas, essas começam a apresentar níveis de variação cada vez maiores.

Receita patrimonial é originária, não advêm do poder coercitivo do estado são receitas

mobiliárias, imobiliárias, de concessões e permissões. (NASCIMENTO; CHERMAN, [SD], p 135).

Das receitas que fazem parte da subcategoria econômica destaca-se duas no gráfico 4: as receitas de serviço e outras receitas correntes.

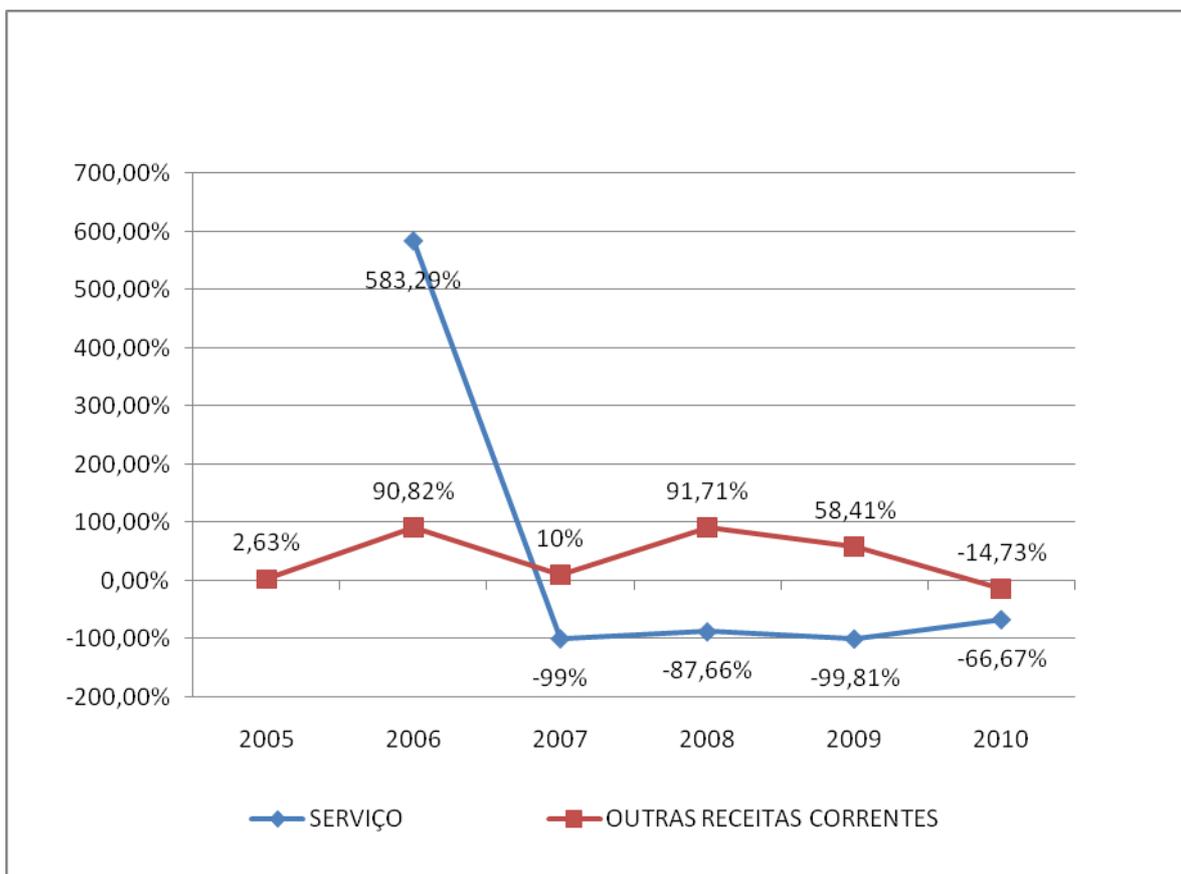


Gráfico 4 - Receitas de serviço e outras receitas correntes.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

No gráfico 4, vê-se que a receita de serviço não obteve previsão alguma para o ano de 2005; no ano de 2006 arrecadou-se 583,29% a mais do previsto e para os demais anos de arrecadação, esta sempre esteve inferior ao previsto. Já quanto à receita; outras receitas correntes pode-se observar que esta varia de 91,71% acima do previsto no ano de 2008 e chega a -14,73% do previsto no ano de 2010.

Ver-se-á agora no gráfico 5 das receitas de capital, duas receitas: as operações de créditos e as transferências de capital.

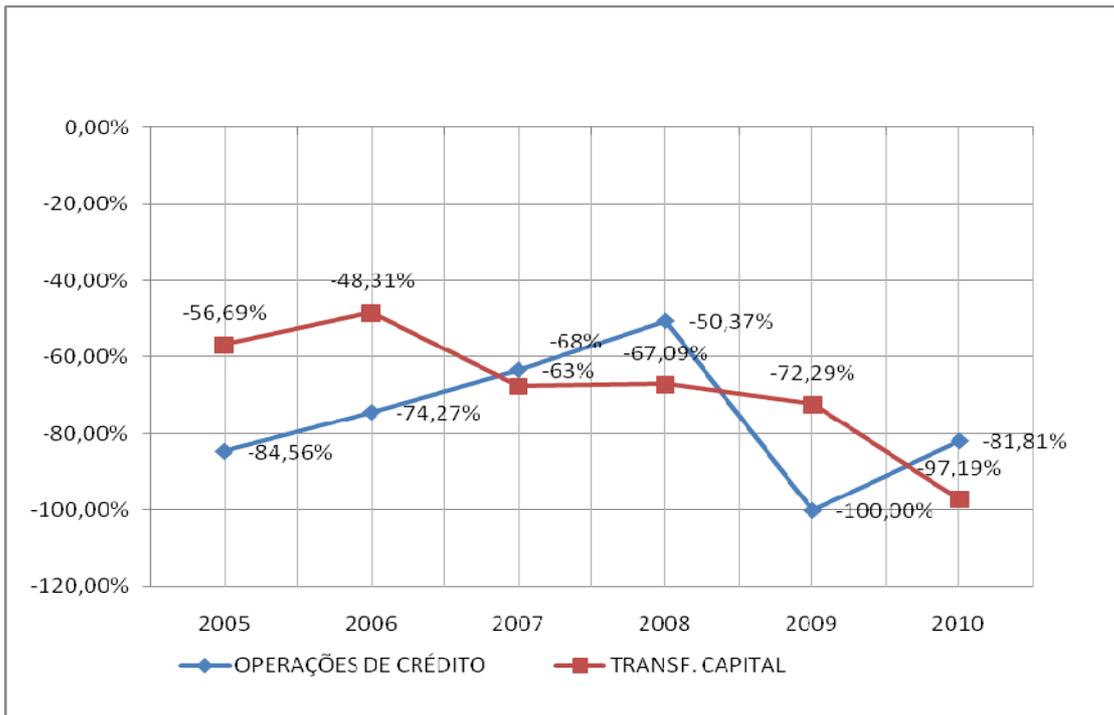


Gráfico 5 - Variações na receita de capital por subcategoria econômica

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

O município em questão obteve apenas três tipos de receitas de capital; vê-se no gráfico 5 duas dessas três.

Observa-se no gráfico 5 que ambas as receitas estiveram abaixo do previsto, e no ano de 2009 não existiu arrecadação para o item operações de crédito.

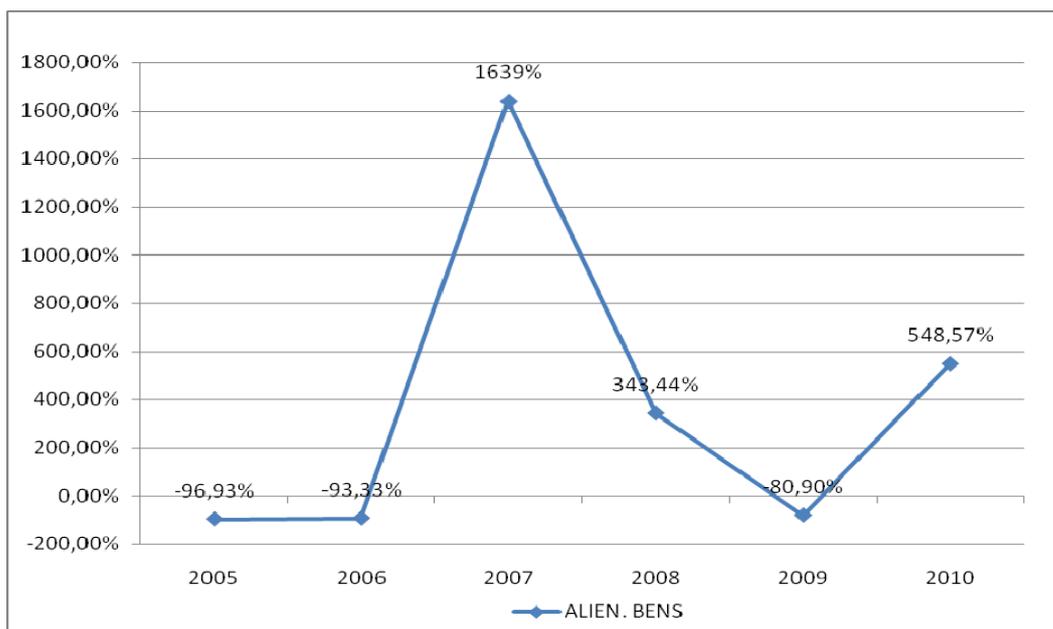


Gráfico 6 - variação da receita de capital por subcategoria econômica, Alienação de Bens.

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Vê-se no gráfico 6 a receita alienação de bens. Optou-se por colocar essa receita em um gráfico distinto, pois a mesma apresentou uma oscilação bem maior do que as receitas de operações de crédito e transferência de capital.

No gráfico 6 vê-se que nos anos de 2005 e 2006 a arrecadação foi inferior ao previsto; já em 2007 arrecadou-se 1.639% acima do previsto inicialmente e nos demais anos há oscilações que vão de -80,90% a 548,57%.

5 CONCLUSÃO

O objetivo da pesquisa foi verificar os percentuais de variação entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas nos Balanços Orçamentários de 2005 a 2010 em um município do Estado de Mato Grosso do Sul; saber se o município é capaz de prever suas receitas com precisão é uma condição imprescindível para qualquer município saber quanto vai arrecadar e com isso ter respaldo para elaborar seus planos de trabalho de maneira coerente com a sua capacidade de arrecadação.

Adotou-se a metodologia de confrontar se o valor orçado atendia o contido no artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, a média dos últimos três exercícios, pelo menos.

A amostra de anos utilizada para o estudo foi de 2005 a 2010, quando se observou as receitas totais arrecadadas e as totais previstas; observou-se uma variação maior apenas nos dois últimos anos; já quando se analisou a receita por categoria econômica, viu-se diferença do previsto para o realizado, principalmente nas receitas de capital, como se pode observar no gráfico 2.

Quando se observou as receitas por subcategoria econômica viu-se diferenças entre o previsto e o realizado em quase todas as contas, como pode ser visto nos gráficos 3 a 6.

Conclui-se que a prefeitura não prevê de maneira eficiente suas receitas, não segue o que preceitua a legislação quanto ao se fazer à previsão com base na arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos.

Fato importante e que não pode deixar de ser mencionado no trabalho foi às incompatibilidades dos demonstrativos apresentados pelos órgãos responsáveis pela publicação dos mesmos: tais incompatibilidades deixam em dúvida a veracidade dos demonstrativos.

Um fator limitante para o trabalho foi ainda a escassez de trabalhos científicos publicados sobre a temática em questão.

Sugere-se para próximas pesquisas fazer um levantamento sobre os órgãos que publicam os demonstrativos públicos se estes são publicados de forma que a sociedade entenda e se seus valores coincidem quando comparados com os mesmos demonstrativos só que publicados por órgãos diferentes.

REFERÊNCIAS

- AMÉRICO, Alexandre. **Administração financeira e orçamentária**. Máster concursos. Disponível em:
<<http://euvoupassar.videoaula.tv/download/35f837acf48b3f1cd1971a580f6fe68e/4e03e5ee/pdf/alexandreamico-outubro-afo-01.pdf>> Acesso em 12 mai. 2011.
- AMÉRICO, Alexandre. **Vídeo aulas para receita federal – teoria e exercício**, Disponível em<http://www.euvoupassar.com.br/?go=cursos&c=1M2yXzTPK6RRNPNFuRyR8qTehnGhZeDMPut_D-fK1Go~>> Acesso em: 04 mai. 2011
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 320p.
- AZEVEDO, Israel Belo de. **O prazer da produção científica**: descubra como é fácil e agradável elaborar trabalhos acadêmicos. 12. ed. São Paulo: Hagnos, 2001.
- BARUFFI, Helder. **Metodologia de Pesquisa**- Orientações Metodológicas para a Elaboração da Monografia. 4. ed. Dourados: HBedit, 2004.
- BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais *In* BEUREN, Ilse Maria (Coord). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática, 3. ed, São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. **Lei Ordinária 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. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 18 mai. 2011.
- _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.
- _____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 18 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 3. ed. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp> Acesso em: 18 mai. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 3. ed. **Receita pública: manual de procedimentos**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/manuais/Manual_Receitas3.pdf > Acesso em: 18 mai. 2011.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GALLIANO, A. Guilherme. **O método científico: teoria e prática**. São Paulo: Mosaico, 1979.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**, 7. ed. São Paulo, 2010.

MIRANDA, Luis Carlos; SILVA, Alan José de Moura; FILHO, José Francisco Ribeiro; SILVA, Lino Martins da. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, Vol. 5, Núm. 3, p. 209-228, Setembro - Dezembro, 2008. Disponível em < <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/1230/123012563003.pdf>> Acesso em: 10 mai. 2011.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do; CHERMAN, Bernardo Creimer. **Administração Financeira e Orçamentária**, e-livro, vem concurso. Disponível em: < <http://www.vemconcursos.com/eprodutos/>> Acesso em: 03 mai. 2011.

NOGUEIRA, Adriana Oliveira; JUNIOR, Manuel Salgueiro Rodrigues. **Análise e interpretação das demonstrações contábeis no setor público**, [GRAMADO- RS], [2008], Disponível em <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/293.pdf>. Acesso em: 10

mai. 2011.

PEREIRA, João Arami Martins. **Finanças públicas municipais:** relação de dependência entre receita transferida e receita própria dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. Período 1989-1998. Ijuí - RS, 2002. Disponível em <http://www.fee.tche.br/sitefee/download/eeg/1/ mesa_9_pereira.pdf> Acesso em: 10 mai. 2011.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública.** 7. ed. Brasília: Cidade, 2002.

SANTIAGO, Wagner de Paulo; DUARTE, Vicente Soares. **Análise do comportamento da receita pública antes e após a vigência da lei de responsabilidade fiscal.** [São Paulo], [2006]. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/491.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2011.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Apresentação gráfica de pesquisas científicas e trabalhos acadêmicos,** [S.I.], [200-].

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICE

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2005				
CONTAS	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
RECEITAS CORRENTES				
TRIBUTÁRIA	R\$ 25.819.500,00	R\$ 28.672.050,00	R\$ (2.852.550,00)	111,05%
CONTRIBUIÇÃO	R\$ 3.960.000,00	R\$ 4.482.300,00	R\$ (522.300,00)	113,19%
PATRIMONIAL	R\$ 1.364.280,00	R\$ 2.003.860,00	R\$ (639.580,00)	146,88%
SERVIÇO	R\$ -	R\$ 4.070,00	R\$ (4.070,00)	
TRANSFERE. CORRENTES	R\$ 136.608.610,00	R\$ 137.935.800,00	R\$ (1.327.190,00)	100,97%
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	R\$ 4.949.000,00	R\$ 5.079.000,00	R\$ (130.000,00)	102,63%
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	R\$ 3.072.750,00	R\$ 474.500,00	R\$ (2.598.250,00)	15,44%
ALIEN. BENS	R\$ 84.200,00	R\$ 2.580,00	R\$ (81.620,00)	3,06%
Tranf. Capital	R\$ 10.132.000,00	R\$ 4.388.210,00	R\$ (5.743.790,00)	43%
Dedução da Receita	R\$ (8.103.750,00)	R\$ (9.799.540,00)	R\$ (1.695.790,00)	121%
TOTAL DA RECEITA	R\$ 177.886.590,00	R\$ 173.242.830,00	R\$ (4.643.760,00)	97%

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2006				
Contas	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Receitas correntes				
Tributária	R\$ 33.558.800,00	R\$ 33.973.230,00	R\$ (414.430,00)	101,23%
Contribuição	R\$ 4.250.000,00	R\$ 5.122.020,00	R\$ (872.020,00)	120,52%
Patrimonial	R\$ 1.878.700,00	R\$ 1.434.850,00	R\$ 443.850,00	76,37%
Serviço	R\$ 7.300,00	R\$ 49.880,00	R\$ (42.580,00)	683,29%
Transfere. Correntes	R\$ 157.046.400,00	R\$ 156.841.320,00	R\$ 205.080,00	99,87%
Outr. Receitas correntes	R\$ 5.075.600,00	R\$ 9.685.180,00	R\$ (4.609.580,00)	190,82%
Receitas de capital				
Operações de crédito	R\$ 1.020.000,00	R\$ 262.460,00	R\$ (757.540,00)	25,73%
Alien. Bens	R\$ 60.000,00	R\$ 4.000,00	R\$ (56.000,00)	6,67%
Transferências de capital	R\$ 15.773.400,00	R\$ 8.153.470,00	R\$ (7.619.930,00)	51,69%
Outras receitas de capital	R\$ 0	R\$ 0	R\$ -	
Dedução da receita	R\$ (9.604.800,00)	R\$ (11.206.250,00)	R\$ (1.601.450,00)	116,67%
Total	R\$ 209.065.400,00	R\$ 204.320.160,00	R\$ (4.745.240,00)	97,73%

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2007				
CONTAS	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Receitas correntes				
Tributária	R\$ 37.844.300,00	R\$ 39.950.606,02	R\$ (2.106.306,02)	105,57%
Contribuição	R\$ 8.870.503,00	R\$ 8.788.498,43	R\$ 82.004,57	99,08%
Patrimonial	R\$ 1.824.500,00	R\$ 1.516.198,97	R\$ 308.301,03	83,10%
Serviço	R\$ 4.914.600,00	R\$ 26.470,45	R\$ 4.888.129,55	0,54%
Transfere. Correntes	R\$ 184.539.240,00	R\$ 190.125.911,86	R\$ (5.586.671,86)	103,03%
Outras receitas correntes	R\$ 6.151.100,00	R\$ 6.774.410,25	R\$ (623.310,25)	110,13%
Receitas Correntes Intra-orçamentarias	R\$ 3.929.282,00	R\$ -	R\$ 3.929.282,00	0,00%
Receitas de capital				
Operações de crédito	R\$ 2.345.000,00	R\$ 861.985,00	R\$ 1.483.015,00	36,76%
Alien. Bens	R\$ 7.000,00	R\$ 121.729,54	R\$ (114.729,54)	1738,99%
Transferências de capital	R\$ 21.363.500,00	R\$ 6.937.310,66	R\$ 14.426.189,34	32,47%
Outras receitas de capital			R\$ -	
Dedução da receita	R\$ (12.003.150,00)	R\$ (15.098.204,56)	R\$ 3.095.054,56	125,79%
Total	R\$ 259.785.875,00	R\$ 240.004.916,62	R\$ (19.780.958,38)	92,39%

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2008				
CONTAS	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Receitas correntes				
Tributária	R\$ 40.623.280,94	R\$ 50.003.990,00	R\$ (9.380.709,06)	123,09%
Contribuição	R\$ 10.992.900,00	R\$ 11.331.648,88	R\$ (338.748,88)	103,08%
Patrimonial	R\$ 3.396.650,00	R\$ 3.533.890,00	R\$ (137.240,00)	104,04%
Serviço	R\$ 44.410,00	R\$ 5.480,00	R\$ 38.930,00	12,34%
Transf. Correntes	R\$ 222.937.570,00	R\$ 242.864.960,00	R\$ (19.927.390,00)	108,94%
Out. Rec.correntes	R\$ 6.201.710,00	R\$ 11.889.010,00	R\$ (5.687.300,00)	191,71%
Rec. Intra orçamentária	R\$ 6.517.000,00	R\$ -	R\$ 6.517.000,00	0,00%
Receitas de capital				
Operações de crédito	R\$ 1.400.000,00	R\$ 694.780,00	R\$ 705.220,00	49,63%
Alien. Bens	R\$ 14.480,00	R\$ 64.210,00	R\$ (49.730,00)	443,44%
Transferências de capital	R\$ 47.167.600,00	R\$ 15.520.750,00	R\$ 31.646.850,00	32,91%
Out. receitas de capital	0	0	R\$ -	
Dedução da receita	R\$ (17.221.390,00)	R\$ -	R\$ (17.221.390,00)	0,00%
Total	R\$ 322.074.210,94	R\$ 335.908.718,88	R\$ (13.834.507,94)	104,30%

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2009				
CONTAS	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Receitas correntes				
Tributária	R\$ 48.578.640,00	R\$ 54.911.740,00	(R\$ 6.333.100,00)	13,04%
Contribuição	R\$ 12.141.990,00	R\$ 12.795.610,00	(R\$ 653.620,00)	5,38%
Patrimonial	R\$ 3.662.410,00	R\$ 5.368.130,00	(R\$ 1.705.720,00)	46,57%
Serviço	R\$ 15.870,00	R\$ 30,00	R\$ 15.840,00	-99,81%
Transfere. Correntes	R\$ 290.757.970,00	R\$ 256.998.600,00	R\$ 33.759.370,00	-11,61%
Outras receitas correntes	R\$ 9.805.520,00	R\$ 15.532.920,00	(R\$ 5.727.400,00)	58,41%
Rec.intra- orçamentária	R\$ 11.892.410,00	R\$ 12.065.090,00	(R\$ 172.680,00)	1,45%
Receitas de capital				
Operações de crédito	24.871.780,00	0	R\$ 24.871.780,00	-100,00%
Alien. Bens	R\$ 187.940,00	R\$ 35.900,00	R\$ 152.040,00	-80,90%
Transferências de capital	51.083.140,00	14.156.690,00	R\$ 36.926.450,00	-72,29%
Outras receitas de capital				
Dedução da Receita	R\$ (23.193.060,00)	R\$ (22.752.400,00)	(R\$ 440.660,00)	-1,90%
Total	R\$ 429.804.610,00	R\$ 349.112.310,00	R\$ 80.692.300,00	-18,77%

ANÁLISE DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR SUBCATEGORIA ECONÔMICA				
ANO 2010				
CONTAS	ORÇADA	ARRECADADA	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
RECEITAS CORRENTES				
TRIBUTÁRIA	R\$ 58.840.700,00	R\$ 65.128.120,00	R\$ (6.287.420,00)	110,69%
CONTRIBUIÇÃO	R\$ 13.432.220,00	R\$ 14.349.660,00	R\$ (917.440,00)	106,83%
PATRIMONIAL	R\$ 6.823.350,00	R\$ 7.754.410,00	R\$ (931.060,00)	113,65%
SERVIÇO	R\$ 60,00	R\$ 20,00	R\$ 40,00	33,33%
TRANSFERE. CORRENTES	R\$ 315.544.900,00	R\$ 290.085.260,00	R\$ 25.459.640,00	91,93%
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	R\$ 15.702.210,00	R\$ 13.390.050,00	R\$ 2.312.160,00	85,27%
Receitas Correntes Intra-orçamentária	R\$ 15.428.000,00	R\$ 13.797.030,00	R\$ 1.630.970,00	89,43%
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	R\$ 37.459.950,00	R\$ 6.813.610,00	R\$ 30.646.340,00	18,19%
ALIEN. BENS	R\$ 18.550,00	R\$ 120.310,00	R\$ (101.760,00)	648,57%
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	170.299.170,00	R\$ 4.782.530,00	R\$ 165.516.640,00	2,81%
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL			R\$ -	
Dedução da Receita	R\$ (26.037.320,00)	R\$ (25.202.620,00)	R\$ (834.700,00)	96,79%
TOTAL	R\$ 607.511.790,00	R\$ 391.018.380,00	R\$ 216.493.410,00	64,36%