

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

FERNANDA LIMA NASCIMENTO

RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

Aracaju – SE

2009

FERNANDA LIMA NASCIMENTO

RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e
Extensão da FANESE, como requisito para
obtenção do título de Especialista em
Auditoria Governamental e Contabilidade
Pública**

Orientador:

Aracaju – SE

2009

FERNANDA LIMA NASCIMENTO

RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública

Sônia Maria dos Santos Andrade

Josefa Vanusa Santana

Fernanda Lima Nascimento

Fernanda Lima Nascimento

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2009.

RESUMO

Este trabalho cujo tema é “Receitas e Despesas Públicas”, apresenta a pesquisa com uma síntese sobre a evolução ao longo do tempo e os objetivos do Orçamento Público, demonstrando a evolução do crescimento das despesas públicas desde o momento em que o Estado passou a intervir no mundo econômico. Conceituando as despesas e receitas públicas, esclarecendo sucintamente as etapas ocorridas no processo de classificação, previsão, arrecadação e recolhimento, fixação das despesas, o empenho, liquidação e o pagamento da despesa orçamentária. Buscou-se também esclarecer um pouco mais sobre o Ciclo Orçamentário e Financeiro, de maneira a apresentar os elementos conceituais da gestão orçamentária, compreendendo os elementos básicos e fundamentais do orçamento público. Serão utilizados como fontes de pesquisas, materiais bibliográficos utilizando-se de fontes secundárias, ou seja, livros e outros documentos bibliográficos. A conclusão, que evidencia a evolução ocorrida ao longo dos últimos anos, e a preocupação em fortificar e melhorar a vinculação existente entre planejamento e orçamento, ao contrário do que ocorria em períodos de altos índices inflacionários, hoje é possível planejar (pelo menos a curto e médio prazo) ações voltadas à realização eficiente de políticas públicas de bem-estar. É a programação orçamentária voltada não só para o controle de gastos, mas também para a avaliação de resultados. O presente artigo visa demonstrar quanto ao processo de elaboração do Orçamento Público, visto que, o cidadão brasileiro sofre consequências diretas da má gestão do orçamento público, e com isso necessita de uma melhor objetividade e clareza com relação ao procedimento de arrecadação e gasto das verbas públicas.

PALAVRAS CHAVE: Evolução. Receitas. Despesas. Ciclo Orçamentário. Ciclo Financeiro

SUMÁRIO

RESUMO

1 INTRODUÇÃO	05
2 RECEITAS PÚBLICAS	07
2.1 Classificação Econômica	07
2.2 Estágios.....	09
2.2.1 Previsão.....	09
2.2.2 Lançamento.....	09
2.2.3 Arrecadação e Recolhimento.....	10
2.3 Regime de Execução Orçamentária da Receita Pública.....	11
3 DESPESAS PÚBLICAS.....	13
3.1 Classificação.....	13
3.1.1 Quanto a afetação do Patrimônio.....	13
3.1.2 Quanto a afetação do Orçamento.....	14
3.2 Codificação da Despesa Orçamentária.....	15
3.2.1 Quanto a Natureza.....	16
3.3 Execução Orçamentária.....	17
3.4 Estágios.....	17
3.4.1 Empenho.....	18
3.4.2 Liquidação.....	19
3.4.3 Pagamento.....	20
4 CONCLUSÃO.....	21
REFERÊNCIAS	24
ABSTRACT	25

1 INTRODUÇÃO

A denominação de orçamento público, desde o seu surgimento, tem evoluído ao longo do tempo por possuir e ser caracterizado por uma variedade de aspectos jurídicos, contábil, econômico, financeiro, administrativo, etc. Segundo João Fortes (2006) “o orçamento tradicional era o instrumento utilizado pelo Estado para demonstrar as previsões de receitas e autorizações de despesas, classificando estas últimas, por objeto de gasto, sem se preocupar com as necessidades reais da administração pública e da população”.

O orçamento é um instrumento legal que deve fazer parte de todo o processo administrativo e financeiro, com o objetivo de direcionar a alocação dos recursos humanos, materiais e tecnológicos, para as ações do Governo de forma planejada e integrada, quer seja na manutenção das atividades ou na execução dos projetos que atendem primeiramente as necessidades públicas.

Antigamente, as questões tributárias eram prioridades para os legisladores, que deixavam de lado os aspectos econômicos e sociais, vendo a despesa pública como um simples caminho para alcançarem os fins pretendidos. No Brasil, existiram várias tentativas dos legisladores em forçar as administrações públicas a adotarem meios que, além de servirem de controle político-jurídico das despesas públicas, cumprissem o papel de planejar as diretrizes, baseando-se na situação atual e a disponibilidade de recursos, otimizando o resultado do período.

Dentro dessa premissa, surgiu a lei 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõem no seu artigo 1º:

Art 1º Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art.º 5, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

A Constituição de 1988 procurou modificar a visão de natureza orçamentária e financeira, que aliada a lei complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, tinham conjuntamente a intenção de que o orçamento, além de executar as funções tradicionais (controle político legal das despesas) servisse de elo de ligação entre as finanças e o planejamento, criando no serviço público a consciência de missão a cumprir.

Mesmo com toda essa modificação, ainda hoje enfrentamos problemas para implementar um sistema de planejamento na administração pública. dentre esses problemas podemos destacar a transitoriedade dos governos, que algumas vezes dificultam ou até mesmo paralisam a continuidade de projetos e atividades desenvolvidas pelo seu antecessor.

A União, os Estados e Municípios possuem problemas na geração de recursos necessários a satisfação das necessidades públicas. Tal dificuldade é oriunda de vários fatores, entre os quais: má administração pública, desvio de recursos, incompetência administrativa, além da queda da receita decorrente da queda da população, afetando os pequenos municípios, pois, o Fundo de Participação dos Municípios é de acordo com o coeficiente populacional.

O objetivo geral desse trabalho é de esclarecer o conceito de despesas e receitas públicas, demonstrando de forma sucinta as etapas ocorridas no processo de classificação, previsão, arrecadação e recolhimento, fixação das despesas, o empenho, liquidação e por fim o pagamento da despesa orçamentária.

Ao propor o estudo e a verificação das receitas e despesas públicas, a presente pesquisa visa esclarecer de maneira coerente a respeito do ciclo orçamentário e financeiro. Serão utilizados como fontes de pesquisas, materiais bibliográficos utilizando-se de fontes secundárias, ou seja, livros e outros documentos bibliográficos, de maneira a apresentar os elementos conceituais da gestão orçamentária, compreendendo os elementos básicos e fundamentais do orçamento público.

2 RECEITAS PÚBLICAS

Todos os Recursos ingressados nos cofres públicos, oriundos da sociedade arrecadados em forma de tributos e de contribuições, através de cobranças relativas a exploração do patrimônio publico, serviços prestados e à divida ativa, e por venda de patrimônio publico, são denominados de receitas publicas.

Para João Fortes ,

Receita é todo recurso obtido pelo Estado para atender às despesas públicas, que provém dos serviços prestados, direta ou indiretamente, pelo Governo, à coletividade, em troca da cobrança dos tributos e por mutação patrimonial, decorrente da alienação de bens, da amortização dos empréstimos concedidos, etc. (JOÃO FORTES,2006)

Segundo Deusvaldo Carvalho (2007), “são os recursos instituídos e arrecadados pelo poder público com a finalidade de serem aplicados em gastos que atendam aos anseios e demandas da sociedade”.

De acordo com algumas concepções, a receita pública é vista, exclusivamente, como fator gerador de recursos, que custeiam os gastos governamentais, restringindo-se somente a produtividade dos meios de custeios e investimentos de ações do governo. Mas, nas economias atuais, elas são mais que isso, pois tornou-se um instrumento vital da política econômica.

Após ser aprovado pelo Congresso Nacional, Assembléia Legislativa Estadual ou Câmara Municipal, o Governo passa a gastar o que foi autorizado. Se caso a Receita do ano foi superior a que foi prevista , ocorrerá o excesso de arrecadação , que será automaticamente incorporada a lei orçamentária para a execução. Se acontecer ao contrario, a receita for inferior ao previsto, o Governo ficara impossibilitado de executar o orçamento na sua totalidade o que exigira o corte nas despesas programadas causando o chamado “contingenciamento”.

2.1 Classificação Econômica

As classificações das contas públicas consistem em instrumentos normativos que agrupam receitas obedecendo a certos critérios, cuja estrutura baseia-se no estabelecimento de aspectos comuns das operações governamentais.

Podendo-se dizer que constituem verdadeiros instrumentos de verificação das ações do governo, principalmente, naquelas em que se faz necessário a exposição a sociedade do que se pretende atingir e aonde será aplicado os recursos que dela foi retirado, facilitando para o Governo exercerem as atividades executivas pertinentes ao próprio Governo.

As Receitas Públicas deverão se classificadas de acordo com a natureza, ao poder de tributar, a coercitividade, quanto afetação patrimonial e quanto a regularidade.

A Lei de Orçamento, atendendo ao principio da Universalidade, devera incluir todas as receitas, inclusive, as operações de créditos autorizadas por lei, exceto as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e no passivo.

Através do parágrafo anterior podemos observar que deverão existir dois tipos de classificação das receitas orçamentárias, aquelas que deverão estar compreendidas na Lei de Orçamento e dela fazer parte e as que, ao serem recolhidas, não pertencerão ao poder público que as arrecada para atender a normas, regulamentos ou contratos, sendo somente depositário da quantia, gerando entradas compensatórias financeiras não devendo ser consideradas na Lei do Orçamento, devendo ser, portanto, classificadas em Receita Orçamentária e Receitas Extra-Orçamentarias.

As receitas Orçamentárias dividem-se em: Receitas correntes e Receitas de capital:

- a) as correntes são aquela que incluem contas que representam as Receitas Tributarias, Contribuições, Patrimonial, Industrial, Agropecuária, de Serviços e outras que tenham natureza semelhante, bem como transferências que foram recebidas com intuito de atender as despesas correntes;
- b) das Receitas de capital fazem parte contas que representam constituição de dívidas, a conversão em dinheiro de bens e direitos, amortizações, utilização de saldo de exercícios anteriores, e transferências recebidas para atender as necessidades das despesas de capital. Esta receita poderá também ter como característica básica à transformação de elementos patrimoniais em recursos financeiros.

As receitas Extra-Orçamentarias - são classificadas em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas da entidade como exemplo podemos citar as cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento em favor de terceiros, retenções na fonte, etc.

Segundo Kohama (2006) “as receitas 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 figura apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título.

Ou seja, as receitas extra-orçamentárias são aquelas que não pertencem ao poder público, configurando-se como uma entrada compensatória no ativo e passivo financeiro, devendo ser devolvida ou paga a quem realmente for de direito, após ter cumprido as formalidades necessárias.

2.2 Estágios

Em cada período as atividades são classificadas em grupos que reúnem operações da mesma natureza, cada um desses grupos denomina-se estágio, tanto o período estimação da receita como o período realização da receita é constituído, portanto, de estágios.

As etapas ocorridas durante a execução da receita publica deverão ser obedecidas pelos órgãos e repartições encarregadas de executá-las, sendo elas a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. Vale ressaltar que somente a receita orçamentária fica obrigada a percorrer esses três estágios, a receita extra-orçamentária somente utilizara a etapa correspondente à arrecadação e ao recolhimento já que ela não poderá ser prevista.

2.2.1 Previsão

São valores previamente estudados para se obter estimativas de receitas antes de comporem o projeto de lei orçamentária. A previsão da receita é a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício.

Com a modernização, e a obtenção de novas técnicas de elaboração orçamentária, a receita que era planejada de maneira rudimentar, passou a sofrer alterações com a introdução de métodos e processos, baseados em análises técnicas e com fundamentação, independentes, com a finalidade de é ligar os sistemas de planejamento e finanças pela expressão quantitativa financeira e física aos objetivos e metas do governo.

2.2.2 Lançamento

É o lançamento do devedor ou da pessoa do contribuinte. A Lei nº 4320/64 define o lançamento da receita como um ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta, ou seja, visa identificar individualmente o contribuinte ou devedor, especificando o valor, espécies e vencimentos.

Fazem parte do lançamento:

- os impostos que oneram, diretamente o contribuinte, como exemplo o Imposto Predial do imóvel onde o proprietário reside, e outras receitas que tenham vencimento determinado em leis especiais, regulamentos ou contratos, mediante relação nominal do contribuinte;
- os alugueis, arrendamentos, foros e quaisquer outras prestações periódicas, relativas a bens patrimoniais do Governo, mediante relação organizada a vista dos respectivos contratos, títulos ou da própria escrituração. É de se observar, que não todas as receitas que percorrem este primeiro estagio, muitas espécies de receitas não são sujeitas a lançamento e ingressam diretamente no estagio arrecadação.
- serviços realizados pelo Governo que tenha natureza industrial, a debito de outras administrações ou de terceiros, cujo valor não tinha sido imediatamente arrecadado após a prestação do referido serviço;
- as demais rendas, taxas ou proventos que sejam de direito do Governo preexistentes contra terceiros ou que tenham sido originados de direito novo prescrito em leis, regulamentos ou contratos aprovados ou concluídos no decorrer do ano financeiro, segundo o Art. 143 do Decreto nº 15.783/1922- Código de Contabilidade Publica.

2.2.3 Arrecadação e Recolhimento

A arrecadação da receita é o momento em que o contribuinte recolhe, ao agente arrecadador, o valor do seu debito. Já o recolhimento da receita é o momento em que o agente arrecadador repassa o produto arrecadado ao Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal.

Segundo Kohama (2006), “arrecadação é o ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador”. Entende-se como agente arrecadador 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.

2.3 Regime de Execução Orçamentária da Receita Pública

Segundo o manual de procedimento das Receita Públicas da Secretaria do Tesouro Nacional do ponto de vista orçamentário, o regime de caixa é legalmente instituído para a Receita Pública, ou seja, no momento do ingresso de disponibilidade. Tal situação decorre da aplicação da Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 35 dispõe que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

A adoção do regime de caixa para as receitas decorre do enfoque orçamentário da Lei nº 4.320/64, com o objetivo de evitar o risco de que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetivada. A aplicação do regime orçamentário de caixa abrange também os ingressos indiretos. São denominados ingressos indiretos as operações realizadas pelo ente que consistem na utilização de direitos cujos recebimentos estejam previstos no orçamento, para quitar obrigações também autorizadas no orçamento.

O conceito estabelecido no artigo 35 é bastante incisivo ao caracterizar como receita do exercício corrente aquela que for arrecadada no próprio exercício. Não permite nenhuma exceção, mas algumas práticas têm descaracterizado esse conceito.

O equilíbrio das receitas e despesas deve ser compreendido no tempo e não em cada exercício. Não se deve confundir equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação, com o equilíbrio da realização das receitas e da execução das despesas.

O equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação é baseado no princípio da anualidade, combinado com a inclusão, no total da previsão, do valor dos saldos de exercícios anteriores para justificar o suporte financeiro à dotação orçamentária.

O equilíbrio da execução das receitas e despesas é baseado no princípio da origem e da aplicação de recursos, caracterizado pelo equilíbrio financeiro no tempo. Dessa forma, não são receitas arrecadadas, e, portanto, não devem ser registradas como tal, até porque já foram arrecadados os recursos financeiros oriundos de:

a) Superávit Financeiro – artigo 43, parágrafo 1º, inciso I – aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera o superávit financeiro fonte para

aumento de despesas do exercício seguinte. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada;

b) Cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar – artigo 38 – aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera as disponibilidades de recursos destinadas ao pagamento de restos a pagar como fonte para aumento de despesas do exercício em que ocorrer o cancelamento. Portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida resultante de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada.

Seria o mesmo que registrar uma receita mais de uma vez e isso descaracteriza a aplicação tanto do princípio da competência contábil, quanto do regime orçamentário de caixa.

3 DESPESAS PÚBLICAS

Podemos definir Despesa Pública como sendo todo gasto do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos e encargos que sejam do interesse geral da comunidade, de acordo com os termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos. Segundo Kohama constituem despesa pública:

Os gastos na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc. (Kohama, 2006)

3.1 Classificação

3.1.1 Quanto à afetação do patrimônio

Analisando as Despesas Públicas sob a visão patrimonial podemos classificá-las em:

- Despesas efetivas
- Despesas não efetivas ou por mutações patrimoniais

a) Despesas efetivas

São as Despesas que afetam o patrimônio no momento em que são liquidadas, ou seja, serão eliminadas a partir do momento do seu pagamento em termos quantitativos, sem, contudo causar um aumento no patrimônio, na forma de bens e direitos ou resgate de obrigações. Podemos citar como exemplo as Despesas Correntes, com exceção das despesas de aquisições de materiais e pelas transferências de capital.

b) Despesas não-efetivas ou por mutações patrimoniais

São aquelas que são geradas a partir da troca de recursos financeiros por elementos patrimoniais, como exemplo, aquisição no imobilizado, concessão de empréstimos, amortização de dívidas, etc. Não acrescentam valor algum ao patrimônio, pois, somente ocorre uma troca de recursos financeiros por bens, direitos ou obrigações, de maneira a gerir uma saída dos recursos financeiros e uma entrada de patrimônio na entidade.

3.1.2 Quanto à afetação do orçamento

Durante a execução do orçamento, o ordenador de despesas executa (empenha, liquida e paga) as despesas autorizadas na lei orçamentária, da mesma maneira que em contrapartida ele devolve recursos de terceiros que fazem parte da unidade através de contratos ou decisões judiciais. Assim, as despesas orçamentárias são classificadas em:

- Orçamentárias
- Extra-orçamentária

a) Despesas orçamentárias

As despesas orçamentárias são geridas a partir do momento que existe a saída de recursos, com exceção das devoluções de depósitos de terceiros (cauções, depósitos judiciais, etc). Segundo Kohama (2006): “É aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento publico”.

Conforme a Lei Federal nº 4320/64 deverá ser observada a discriminação por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão do governo.

As despesas orçamentárias classificam-se pelas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital, as primeiras subdividem-se em despesas de custeio e transferências correntes; as seguintes em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

a.1 Despesas Correntes

São despesas correntes as que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial, ou seja, são saídas que tenham natureza operacional, efetivadas pela administração pública, que tenham como caráter a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.

Segundo a Lei Federal nº 4.320/64, deve-se observar, a distribuição de acordo com as categorias econômicas já na Lei de orçamento, a discriminação da despesa será feita por elemento, podendo também ser usado, para a sua execução, o que melhor adequar-se à administração Publica conforme as suas necessidades.

a.2 Despesas de Capital

Essa despesa propicia um aumento no patrimônio da entidade ou órgão que a executa, conseqüente, gerando um aumento na sua riqueza patrimonial. Essa dotação pode gerar um aumento no patrimônio, como também adiciona um aumento no valor do bem que já existe, ou até mesmo, transferir a propriedade do bem para terceiros.

Kohama observa que,

Despesa de capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial. (KOHAMA, 2006)

3.2 Codificação da despesa orçamentária

Para classificar uma despesa quanto à sua natureza devem ser identificados: a categoria econômica e o grupo de despesa a que pertence; a forma de sua realização ou a modalidade de aplicação dos recursos, isto é, se a despesa vai ser realizada diretamente por unidades orçamentárias integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade, ou, indiretamente, mediante transferência de recursos financeiros a outro organismo ou entidade não integrante dos referidos orçamentos; e, finalmente, o seu objeto de gasto ou elemento de despesa.

Para essa identificação deve ser utilizado o conjunto de tabelas onde a cada título é associado um número. A agregação destes números, num total de seis dígitos, na seqüência a seguir indicada, constituirá o código referente à classificação da despesa quanto à sua natureza:

- 1º dígito - indica a categoria econômica da despesa;
- 2º dígito - indica o grupo de despesa;
- 3º/4º dígitos - indicam a modalidade de aplicação; e
- 5º/6º dígitos - indicam o elemento de despesa (objeto de gasto).

A portaria interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001 DOU de 7.5.2001 - que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios. Considerando que, para que sejam consolidadas as Contas Públicas Nacionais, em obediência ao disposto no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), há a necessidade da

uniformização dos procedimentos de execução orçamentária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Destacando que a uniformização desses procedimentos impõe, necessariamente, a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas públicas: Considerando, também, que, além da necessidade referida no item precedente, a unificação das mencionadas classificações trará incontestáveis benefícios sobre todos os aspectos, especialmente para o levantamento e análise de informações em nível nacional. Por outro lado, que, de acordo com o art. 52, incisos I, alínea "b", e II, alínea "b", da Lei Complementar nº 101, de 2000, a demonstração da despesa constante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária far-se-á por grupo de natureza:

Compete à Secretaria de Orçamento Federal - SOF do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP dispor sobre as classificações orçamentárias, resolvem:

Art. 1º Para as consolidações mencionadas no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão encaminhar suas contas à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos prazos previstos no § 1 do referido art. 51.

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

3.2.1 Quanto à natureza

ESTRUTURA SIMPLIFICADA

CATEGORIAS ECONÔMICAS	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	ELEMENTOS DE DESPESA
Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Transf. à União	Aposentadorias e Reformas
	Juros e Encargos da Dívida	Transf. a Estados e ao DF	Pensões
	Outras Despesas Correntes	Transf. a Municípios	Vencimentos e Vantagens Fixas
	Investimentos	Transf. a Inst.Privadas s/Fins Lucrativos	Obrigações Patronais
	Inversões Financeiras	Transf. a Inst.Privadas c/Fins Lucrativos	Diárias

CATEGORIAS ECONÔMICAS	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	ELEMENTOS DE DESPESA
Despesas de Capital	Amortização da Dívida	Transf.a Instituições Multigovernamentais Nacionais	Outras Despesas Variáveis
		Transf. ao Exterior	Material de Consumo

3.3 Execução Orçamentária

Existem dificuldades em interpretar o que venha a ser execução orçamentária e financeira. Pois as execuções orçamentárias e financeiras ocorrem conjuntamente, pelo fato de que a execução tanto orçamentária como financeira estão interligadas.

Pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento.

Tecnicamente é normal se fazer a distinção entre as palavras crédito e recurso. Prioriza-se o termo crédito para designar o lado orçamentário e recurso para o lado financeiro.

O crédito é orçamentário, dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização, e recurso é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária.

Todo o processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição Federal, art.165, que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio do:

- Plano Plurianual – PPA
- Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO
- Lei Orçamentária Anual - LOA

3.4 Estágios

Após a publicação da LOA, observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício, e lançadas as informações orçamentárias, fornecidas pela Secretaria de Orçamento Federal, no SIAFI, por intermédio da geração automática do documento Nota de Dotação – ND, cria-se o crédito orçamentário.

Executar o Orçamento é, portanto, realizar as despesas públicas nele previstas e só essas, uma vez que, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal e oficialmente previsto e autorizado pelo

Congresso Nacional e que sejam seguidos à risca os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº 4320/64 o empenho, liquidação e pagamento, atualmente se encontra em aplicação a sistemática do pré-empenho antecedendo esses estágios, já que, após o recebimento do crédito orçamentário e antes do seu comprometimento para a realização da despesa, existe uma fase geralmente demorada de licitação obrigatória junto a fornecedores de bens e serviços que impõe a necessidade de se assegurar o crédito até o término do processo licitatório.

3.4.1 Empenho

O Empenho é o primeiro estágio da Despesa Orçamentária. Tal estágio é o ato que parte de autoridade competente que cria uma obrigação para o Estado de pagamento pendente ou não (KOHAMA, 2006). Este empenho não poderá exceder o limite de créditos concedidos. Para cada empenho será extraído um documento denominado nota de empenho, que indicará entre outros, o nome do credor, a especificação e a importância da despesa. Portanto, além de um contrato, o credor necessita sempre de uma nota de empenho, para ter garantido o pagamento. Logo, é vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

Esse primeiro estágio é efetuado no SIAFI utilizando-se o Documento Nota de Empenho - NE, através de transação específica denominada NE, que se destina a registrar o comprometimento de despesa orçamentária, obedecendo aos limites estritamente legais, bem como aos casos em que se faça necessário o reforço ou a anulação desse compromisso.

A Nota de Empenho é um documento que prova o consenso existente entre o ordenador da despesa e o fornecedor ou prestador de serviço. A administração Pública não poderá exigir o início dos serviços ou das obras sem que o fornecedor esteja com uma via da nota de empenho devidamente formalizada, ou seja, sem qualquer tipo de erro, estando de acordo com a legislação vigente.

Não se deve confundir, entretanto, empenho da despesa com nota de empenho: esta, na verdade, é a materialização daquele, embora, no dia-a-dia haja a junção dos dois procedimentos.

Existem três modalidades de empenho: Ordinário ou Normal, por Estimativa e o Global.

O empenho Ordinário ou Normal é utilizado por despesas que não tenham nenhuma característica especial. Neste empenho são efetuadas quase as totalidades dos gastos que os órgãos e repartições são obrigados a realizar.

O Empenho por Estimativa é usado nos casos em que não se pode determinar o montante da despesa, ou seja ele é presumido. Existe uma série de despesas que nunca conseguiremos determinar o seu montante exato, tais como: água, energia elétrica e telefone. Nesses casos, deve-se fazer uma previsão para que se possa estimar o mais próximo da realidade. Apesar de sua característica básica ser o valor que não se pode determinar antecipadamente, mas precisa ser estimado, faz-se necessário, a emissão de um outro documento, quando do recebimento das contas onde está inserido o valor da despesa efetiva, que é o subempenho.

O subempenho por sua vez é o ato de registro do valor deduzido da importância empenhada por estimativa, ou seja, sabendo-se o valor da despesa, através da conta apresentada, pode-se providenciar a sua dedução da importância empenhada por estimativa.

Para cada subempenho é emitido um documento denominado de nota de subempenho, que indicará, entre outros, o credor, a especificação e a importância da despesa.

O Empenho Global é utilizado para os casos de despesas contratuais, por exemplo, onde tenhamos de, mensalmente, pagar o valor relativo à utilização de um imóvel alugado, e outras sujeitas a parcelamento, portanto, para os casos de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, deve-se emitir o empenho global. Podem-se destacar alguns exemplos típicos de gastos que utilizam-se o empenho global, como sejam: compra de materiais, com entregas parceladas ou pagamentos parcelados: aluguel de máquinas, equipamentos e imóveis.

3.4.2 Liquidação

Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos que comprovam o respectivo crédito. Essa verificação tem por objetivo apurar a origem e o objeto de que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar para eliminar a obrigação (KOHAMA, 2006).

A liquidação da despesa é feita conforme o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço. Feita a liquidação, há ainda que se providenciar a devida ordem de pagamento.

A realização da despesa ocorre com a liquidação e não com o pagamento, pois é na liquidação que a contabilização no Sistema Orçamentário é terminada e, concomitantemente, iniciada a contabilização do Sistema Financeiro. Existem também três tipos de liquidação, são

elas: Liquidação de Empenhos Ordinários ou Normais, Liquidação de Empenho por Estimativa, Liquidação de Empenhos Globais.

A Liquidação de Empenhos Ordinários ou Normais ocorre nos casos de aquisição de materiais; após a emissão de empenho, o processo é encaminhado ao almoxarifado para aguardar a devida entrega. O fornecedor, ao efetuar a entrega do material, deve, juntamente com o material adquirido, apresentar a documentação correspondente, ou seja, a nota fiscal, na qual deve-se verificar o nome ou a razão social da empresa, que deve coincidir com o credor da nota de empenho e do contrato ou ajuste respectivo.

A Liquidação de Empenho por Estimativa ocorre nos casos de fornecimento de gás, água, energia elétrica etc, denominados de encargos diversos. Deve existir um processo para cada credor.

A Liquidação de Empenhos Globais ocorre nos casos de compra de materiais com entregas ou pagamentos parcelados, e nos de despesas contratuais em que sejam previstas parcelas mensais, como é o caso da locação de máquinas, equipamentos e imóveis; também devem existir processos individualizados para cada credor, que ficarão ao cargo do almoxarifado ou responsáveis designados que deverão proceder ao devido controle e verificação.

3.4.3 Pagamento

O pagamento é o ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação. Só será efetuado o pagamento da despesa se ordenado após sua liquidação, por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas (KOHAMA, 2006).

Consiste na entrega de numerário ao credor do Estado, extinguindo dessa forma o débito ou obrigação. Esse procedimento normalmente é efetuado por tesouraria, mediante registro no SIAFI do documento Ordem Bancária – OB, que deve ter como favorecido o credor do empenho. Este pagamento normalmente é efetuado por meio de crédito em conta bancária do favorecido uma vez que a OB especifica o domicílio bancário do credor a ser creditado pelo agente financeiro do Tesouro Nacional, ou seja, o Banco do Brasil S/A . Se houver importância paga a maior ou indevidamente, sua reposição aos órgãos públicos deverá ocorrer dentro do próprio exercício, mediante crédito à conta bancária de quem efetuou o pagamento. Quando a reposição se efetuar em outro exercício, o seu valor deverá ser restituído por DARF ao Tesouro Nacional.

4 CONCLUSÃO

A partir do reconhecimento da existência da nova demanda da sociedade por informação, surge, portanto, a necessidade de expandir a abrangência da gestão dos recursos públicos, a fim dar transparência aos cidadãos para que os mesmos possam acompanhar as ações dos governantes por eles eleitos, exercer o controle social e tomarem suas decisões.

O orçamento, em sua definição mais simples, pode ser entendido como a aprovação pelo Legislativo das receitas e despesas públicas.

Entretanto, esta definição simplista não traduz o que realmente caracteriza o orçamento de um órgão público. O orçamento, nos dias atuais, não pode ser visto apenas como duas colunas contábeis contendo a previsão da receita e a fixação da despesa. No orçamento está inserido todo um programa de projetos e atividades, evidenciando com clareza o que se pretende executar em um determinado período de tempo. É de fundamental importância que a previsão orçamentária seja elaborada com critérios, baseados em dados concretos, onde as previsões se aproximem ao máximo da realidade.

Em países de altos índices inflacionários não é fácil a elaboração da proposta orçamentária, pois não existem dados disponíveis para uma previsão de trinta a sessenta dias, o que dizer para uma previsão de doze meses ou mais, dependendo da época em que o orçamento é elaborado.

Em países sem inflação ou com uma taxa de inflação baixa, torna-se mais fácil a elaboração de uma programação a longo prazo, pois os dados são mais reais e confiáveis.

O Estado nacional, por meio de seus órgãos administrativos, é o ente responsável pela gestão da máquina pública, e, mais recentemente, pela consecução do bem-estar social da população, sobretudo no que diz respeito à execução da política de atendimento de suas necessidades básicas.

Com isso se faz necessário, um planejamento e um controle do orçamento no âmbito do setor público, pois estes mecanismos são as principais ferramentas para a consecução de políticas condizentes com as exigências de uma sociedade democrática e participativa, cujos membros devem ser partes integrantes do processo de gestão dos recursos públicos.

Assim, o planejamento das ações governamentais e sua materialização sob a forma orçamentária (receitas e despesas), ambos servindo como instrumentos para a realização de uma gestão fiscal responsável, constituem peça fundamental na gestão pública, desde o

aspecto conceitual até as mais recentes mudanças que vêm sendo implementadas na realização de sua gestão.

A finalidade última do orçamento é de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária .

A experiência demonstra, ao longo dos últimos anos, a preocupação em fortalecer a vinculação existente entre planejamento e orçamento. Ao contrário do que ocorria em períodos de altos índices inflacionários, hoje é possível planejar (pelo menos a curto e médio prazo) ações voltadas à realização eficiente de políticas públicas de bem-estar. É a programação orçamentária voltada não só para o controle de gastos, mas também para a avaliação de resultados.

O processo de elaboração foi aperfeiçoado na tentativa de eliminar a prática já tão enraizada nas unidades orçamentárias de elaborar propostas pedindo o máximo de recursos possível, de modo que se pudesse conferir aos órgãos centrais (com poder político-decisório) a faculdade de ajustar o volume das demandas à receita existente, de modo que cada unidade fosse contemplada com um montante de recursos "suficiente" para o desenvolvimento de suas atividades e para os novos projetos.

Como, de um modo geral, o crescimento do setor público está diretamente relacionado ao aumento da população, ao seu nível de renda *per capita* e à estrutura de faixa etária, fatalmente o Estado brasileiro teria mesmo que abandonar a posição de direção para efetivamente prestar, por sua conta, políticas e atividades de bem-estar. Isso porque, no Brasil, encontram-se presentes todos os fatores supracitados, os quais acabam por exercer pressão por serviços sociais básicos como assistência à saúde, à infância, educação, serviços de segurança etc.

A soma dos fatores de pobreza da população e da sua dependência cada vez maior em relação à prestação de serviços estatais, aliados, é claro, à já constatada realidade de que o Estado emprega muito mal seus recursos, causa, por conseguinte, uma constante ampliação do montante referente à despesa, forçando, cada vez mais, a busca de novas fontes de custeio, e, principalmente, de mecanismos eficazes de controle.

A lei nº 4.320/64 estabelece a obrigatoriedade de classificação segundo critérios, dentre os quais o da classificação por categoria econômica, cuja importância refere-se ao impacto das ações de governo na conjuntura econômica do país. Ela possibilita que o orçamento constitua um instrumento de importância para a análise e ação de política

econômica, de maneira a ser utilizado no fomento ao desenvolvimento nacional, no controle do déficit público etc.

Nesse sentido, deve-se tomar como premissa básica a transparência na realização dos gastos, segundo referenciais de eficiência e eficácia, aliada à sua seletividade e otimização, tudo a fim de cumprir os objetivos e metas do Estado brasileiro.

A elaboração de uma proposta orçamentária eficiente e condizente com os ditames legais recomenda, necessariamente:

- a compreensão da importância dos instrumentos (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, e Lei Orçamentária Anual);

- a precisão, padronização e agilização das informações gerenciais dos processos de elaboração e execução que subsidiam a tomada de decisões e que irão repercutir sobre todo o ciclo orçamentário, evitando-se, com isso, excessivas correções e desvios.

- o entendimento de que a metodologia de trabalho a ser seguida pelos governantes deve ser consistente com o equilíbrio das contas públicas e com as metas a serem alcançadas pela administração que, em última instância, se entende como o atendimento dos reclamos da sociedade.

O período de estabilidade econômica e o déficit fiscal vieram reforçar a importância do papel do orçamento público, que deixou de ser apenas um instrumento de controle financeiro para desempenhar importante papel no processo reformulação do Estado.

O orçamento público é instrumento de planejamento das ações governamentais e dele constam todas as receitas passíveis de serem arrecadadas num determinado exercício e sua destinação, pelas ações explicitadas nos diversos projetos e atividades.

Assim, o processo de mudança não se refere apenas à revisão do processo orçamentário e financeiro, mas principalmente à adoção de um código de boas condutas dos administradores públicos, que com suas ações revertam benefícios em favor da população, propiciando não só o equacionamento da questão fiscal, como também a elevação no nível de satisfação da sociedade quanto ao atendimento de suas necessidades.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO Brasileira de Normas Técnicas. **Apresentação de citações em documentos, NBR 10.520/2001**. Rio de Janeiro, 2001.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 9ª ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CRUZ, Flávio. **Comentários à Lei nº 4.320** – 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal

ABSTRACT

This work whose theme is "Public Revenue and Expenditure", presents the research with an overview on the evolution over time and budget goals of the public, because there is a trend of growth of public expenditure since the state passed to intervene in the economic world. Thus, public expenditure can be considered a powerful instrument of fiscal policy. Conceituando expenditure and revenue, explaining briefly the steps during the process of classification, forecasting, and revenue collection, taxation of costs, commitment, settlement and payment of the expenditure budget. We tried to also explain a little about the budget cycle and financial, in order to present the conceptual elements of the budget management, including basic and fundamental elements of the public budget. Will be used as sources of research, library materials by using the secondary sources, ie books and other library documents. The conclusion, which highlights the evolution that occurred over the years, and concern strengthen and improve the linkage between planning and budget, unlike what occurred in periods of high inflation, now you can plan (at least in the short and medium-term) actions aimed at achieving efficient public policies for welfare. It is not only focused programming budget to control spending, but also for the evaluation of results. This article aims to demonstrate the process of drafting the budget, since the Brazilian citizen has direct consequences of the mismanagement of the public budget, and it needs a better relationship with clarity and objectivity to the process of collection and expenditure of funds public.

KEYWORDS: Evolution. Revenue. Costs. Budget cycle. Financial cycle