

Elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento

Elaboração: Cláudio Nascimento

Lei de Responsabilidade Fiscal **CADERNOS IBAM 4**

Elaboração das Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento

Abril de 2001

A divulgação deste trabalho se insere no âmbito de convênio de cooperação técnica firmado com os Ministérios do Planejamento e do Desenvolvimento e com a ENAP, visando apoiar a implantação da Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000, inclusive para efeito de atendimento do disposto em seu art. 64.

As opiniões aqui expressas são de exclusiva responsabilidade de seu autor e não refletem, necessariamente, a posição dos órgãos federais.

Este documento pode ser reproduzido, em parte ou integralmente, desde que devidamente citada a fonte.

**MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO,
ORÇAMENTO E GESTÃO**



**MINISTÉRIO DO
DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA
E COMÉRCIO EXTERIOR**



**GOVERNO
FEDERAL**
Trabalhando em todo o Brasil

**Publicação elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração
Municipal – IBAM sob o patrocínio do Banco Nacional de
Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES**

Coordenação Geral
Paulo Timm

Coordenação Técnica
Heraldo da Costa Reis

Coordenação Executiva
Gleisi Heisler Neves

Elaboração
Cláudio Nascimento

Coordenação Editorial
Sandra Mager

Ficha Catalográfica
Catalogação na Fonte pela Biblioteca do IBAM

Nascimento, Cláudio

Elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento / Cláudio Nascimento.
Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

76p.; 23cm. – (Lei de responsabilidade fiscal, 4)

Patrocínio: BNDES

1. Orçamento. I. Instituto Brasileiro de Administração Municipal

336 (CDD 15 ed.)

A Lei de Responsabilidade Fiscal: Simples Municipal

O art. 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000) prevê que: *“A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.”*

O Presidente Fernando Henrique Cardoso, em seu programa de rádio dedicado à sanção dessa Lei (em 02.05.2000) anunciou sua determinação para que o Ministério do Planejamento e o BNDES desenvolvessem o **Simples Municipal**: um conjunto de ações voltadas especialmente para Prefeituras de pequeno porte e do interior, visando facilitar a administração de suas contas e, ao mesmo tempo, assegurar a implantação de um novo regime fiscal responsável.

A publicação deste trabalho se insere nesse esforço governamental para tornar mais fácil e mais eficaz as administrações locais. Faz parte da seguinte série de trabalhos elaborados por entidades e técnicos de notória especialização na área, exclusivos responsáveis pelas opiniões, mas cuja distribuição é apoiada pelos órgãos federais por ajudarem na compreensão da lei e na implantação de um novo regime fiscal:

- *“Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal”*, da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2000
- *“125 Dicas – Idéias para Ação Municipal”*, do Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais – PÓLIS, São Paulo, 2000
- *“Guia de Orientação para as Prefeituras”*, do Amir Antônio Khair, São Paulo, maio 2000
- *“Manual Básico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo”*, São Paulo, junho de 2000
- *“Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul”*, Rio Grande do Sul, novembro de 2000

- “*A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Previdência dos Servidores Públicos Municipais*”, de Marcelo Viana Estevão de Moraes, Rio de Janeiro, dezembro de 2000
- “*As Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal e Correspondentes Punições Fiscais e Penais*”, de Amir Antônio Khair, Rio de Janeiro, dezembro de 2000
- “*Proposta de Padronização dos Relatórios da Gestão Fiscal*”, do Instituto Ruy Barbosa, São Paulo, dezembro de 2000
- “*Guia de Orientação para as Prefeituras*”, 2ª edição, revista e ampliada, de Amir Antônio Khair, São Paulo, fevereiro de 2001

O conteúdo integral deste manual e das publicações acima citadas está disponível na Internet para acesso gratuito e universal, através de consulta ou de *download*, no site mantido pelo BNDES e especializado em finanças públicas e federalismo fiscal no endereço: www.federativo.bndes.gov.br

Banco Federativo

Site do



RESPONSABILIDADE FISCAL



ADMINISTRAÇÃO EFICIENTE



CIDADE MELHOR

O BNDES apóia essa idéia. Participe também.

Sumário

• Apresentação	7
• Prefácio	9
• Apresentação do IBAM	11
• Introdução	13
• A Lei de Diretrizes Orçamentárias	15
O que É a LDO	15
A Elaboração da LDO	17
O Texto da LDO	18
O Anexo de Metas Fiscais	26
O Anexo de Riscos Fiscais	52
• A Lei de Orçamento Anual	55
Conceito e Objetivo	55
Regulamentação da LOA	55
Princípios Orçamentários	56
Conteúdo e Forma	57
Receita Pública	61
Despesa Pública	64
• Anexo	71
Funções e Subfunções de Governo	71

Apresentação

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, dinheiro da sociedade. Estamos gerando uma ruptura na história político-administrativa do País. Estamos introduzindo a restrição orçamentária na legislação brasileira.

A sociedade não tolera mais conviver com administradores irresponsáveis e hoje está cada vez mais consciente de que quem paga a conta do mau uso do dinheiro público é o cidadão, o contribuinte.

A irresponsabilidade praticada hoje, em qualquer nível de governo, resultará amanhã em mais impostos, menos investimentos ou mais inflação, que é o mais perverso dos impostos pois incide sobre os mais pobres.

O governo não fabrica dinheiro.

Esta afirmação pode parecer óbvia para alguns, mas não para aqueles que administram contas públicas gastando mais do que arrecadam. Deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que sabem, de antemão, não poderão honrar. É este tipo de postura, danosa para o País, que é coibida pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A decisão de aumentar gastos, independentemente de seu mérito, precisa estar acompanhada de uma fonte de financiamento.

A Lei reforça os princípios da Federação. Governantes de Estados e Municípios não terão que prestar contas de seus atos ao governo federal mas ao seu respectivo Legislativo, ou seja, à comunidade que os elegeu. Tudo isso será feito de forma simplificada para que a sociedade possa exercer o seu direito de fiscalização. Os governantes serão julgados pelos eleitores, pelo mercado e, se descumprirem as regras, serão punidos.

Já entramos na era da responsabilidade fiscal. Ter uma postura responsável é dever de cada governante.

Martus Tavares

Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão

Prefácio

Apresentamos a coleção *Cadernos IBAM*, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM sob o patrocínio do BNDES, constando de uma coletânea com sete volumes de manuais orientadores para a implantação da Lei Complementar nº 101 de maio de 2000, com certeza absoluta de que será de grande valia para orientar as municipalidades em relação às medidas a serem adotadas para a adequação às normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Tarefa importante na gestão eficiente e responsável da coisa pública, meta perfeitamente alcançável por todos os governos locais, e que contribui para a Reforma do Estado.

De fato, como uma das principais instituições de Política Econômica de longo prazo no Brasil, o BNDES vem participando ativamente de ações voltadas para a reformulação do papel do Estado, nos diversos níveis da Federação Brasileira. Neste sentido, tem sido grande o seu empenho em apoiar a modernização da administração tributária e a melhoria da qualidade do gasto público, com uma perspectiva de desenvolvimento local sustentado.

Além dos vários programas tradicionais de financiamento, o BNDES implementou o **Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos (PMAT)** para proporcionar aos municípios brasileiros possibilidades de aperfeiçoar sua capacidade de arrecadação e, ao mesmo tempo, incrementar a qualidade dos serviços prestados à população.

Também foi criado um *site* na Internet (<http://federativo.bndes.gov.br>) para divulgação de informações e estatísticas sobre o setor público, bem como para a troca de experiências entre administradores públicos, pesquisadores, organizações não-governamentais e eventuais interessados em políticas públicas. Com efeito, o **Banco Federativo** tem procurado tratar dos mais variados temas relacionados à Federação Brasileira, como a Reforma Tributária e a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de apresentar

indicadores tributários e fiscais. Este fórum de debates democrático e aberto cresceu e se dinamizou através de várias parcerias com outros órgãos e institutos de pesquisa.

Mais informação e mais transparência são, sem dúvida, a garantia perene do efetivo controle popular e do aprendizado da cidadania.

Francisco Roberto André Gros

Presidente do BNDES

Apresentação do IBAM

Este documento é parte de uma série elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM, com o patrocínio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, cujo objetivo é preparar os Municípios para implantar as mudanças tornadas obrigatórias com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Trata-se de uma contribuição para dar consequência ao disposto no art. 64 dessa Lei, que prevê para a União um papel estratégico na assistência técnica e cooperação financeira para a modernização das Administrações Municipais na preparação dos Governos Locais para a aplicação das novas normas legais.

A importância desse papel é inegável, já que a LC nº 101/2000 impõe um salto qualitativo em termos da gestão e qualificação de quadros públicos locais, que será especialmente difícil para os Municípios menos desenvolvidos.

A série a que se refere o início desta Apresentação será integrada pelos seguintes documentos:

- *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal;*
- *Impactos da Lei Complementar nº 101/2000 sobre a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;*
- *A Elaboração do Plano Plurianual (PPA);*
- *A Elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Orçamento (LOA);*
- *Acompanhamento da Execução Orçamentária;*
- *Gestão de Recursos Humanos e a Redução das Despesas de Pessoal;*
- *A Câmara Municipal e a sua Responsabilidade na Gestão Fiscal: Posição e Papel.*

Esses documentos serão distribuídos às Câmaras e Prefeituras de todos os Municípios brasileiros, embora estejam dirigidos mais especificamente aos de menos de 50.000 habitantes, pelas dificuldades expostas. Estes representam a esmagadora maioria, ou seja, 5.027 unidades do universo dos

5.507 existentes no país, no momento da elaboração deste documento, o que evidencia a importância da iniciativa.

A LC nº 101/2000 visa, antes de tudo, disciplinar o comportamento do gestor público, à luz dos princípios éticos ligados à Administração, como planejamento, equilíbrio financeiro, economicidade, produtividade, transparência, controle e responsabilidade. Seu foco é a gestão fiscal, conceito que ampliou em relação ao uso corrente do termo, pois incluiu nele aspectos relativos ao planejamento, ao orçamento, à programação financeira e ao fluxo de caixa; à receita, inclusive à tributação, e à despesa; à execução orçamentária e financeira; às transferências; ao endividamento; ao patrimônio público e à previdência social.

O advento de uma lei com essas preocupações obedece a uma tendência mundial, reflexo tanto da crise, principalmente financeira, do Estado, como do fortalecimento e crescentes mobilização e pressão da sociedade civil, em busca do aprimoramento e do controle social da gestão pública.

Por esse motivo, pode-se considerar que o espírito e objetivos dessa Lei levam em conta valores e movimentos universais e, portanto, têm uma força irreversível. Em outras palavras, mesmo que, com o tempo e sua aplicação prática, mostrem-se necessárias revisões, nessa Lei (por meio seja legislativo, seja judicial), os gestores públicos terão que buscar se ajustar aos seus mandamentos e dirigir sua administração no sentido do atendimento desse espírito, princípios e objetivos.

A intenção deste documento é facilitar isso, tentando, inclusive, criar uma atitude positiva em relação à Lei, eliminando possíveis resistências ao projeto através do seu maior conhecimento.

Mara Darcy Biasi Ferrari Pinto
Superintendente Geral do IBAM

Introdução

O presente manual abrange um conjunto de explicações técnicas sobre elaboração de Orçamento, consideradas a legislação em vigor e, principalmente, as disposições da recém-aprovada Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte. No entanto, para que seu conteúdo seja de real ajuda, é necessário que o leitor compreenda que as questões formais aqui tratadas constituem, apenas, um modo para se atingir um fim verdadeiramente importante: a ação governamental planejada e a gestão fiscal responsável, equilibrada e transparente.

No decorrer da História do Brasil, verifica-se que o Orçamento assumiu diferentes funções no âmbito da Administração Pública. De simples instrumento de anotação de receitas e gastos do Governo à parte integrante de um processo de planejamento, passaram-se muitos anos. Entretanto, observa-se, ainda hoje, na prática, que muitos são os que persistem em atribuir ao processo orçamentário, funções meramente burocráticas, que priorizam a forma em detrimento do conteúdo.

É fato que, ao se elaborar um Orçamento, se está confeccionando um produto material, um documento que, posteriormente, assumirá a forma de lei. O mais importante, no entanto, é que tal documento estabeleça políticas, ações e meios para concretizá-las que reflitam as necessidades e os anseios da população, sejam definidas, de preferência, com sua participação e a conduzam a estágios mais avançados de desenvolvimento, qualidade de vida, equidade e bem-estar sociais.

Deste modo, o que deve ser enfatizado no processo de elaboração do Orçamento não são os textos, as classificações ou as demonstrações que o integram, mas sim, as intenções do Governo e os meios para executá-las junto a uma comunidade, assegurando que o planejado e o orçado se concretizem e que o orçamento deixe de ser

encarado, por muitos, como mera “peça de ficção”, devido à sua pouca observância na prática.

A LC nº 101/2000 estabeleceu mecanismos que podem ser um grande avanço nesse sentido, ao criar um elo entre o orçamento, a programação financeira e o fluxo de caixa, além de mecanismos de acompanhamento, avaliação e ajuste da execução do que foi planejado e orçado.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias

O QUE É A LDO

Para entender o que é a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, é necessário que se compreendam, primeiramente, o sistema orçamentário brasileiro e o contexto no qual ele está inserido.

Sob determinada perspectiva, planejamento é uma função gerencial administrativa estratégica que integra um conjunto de mecanismos. Tal função tem por finalidade racionalizar as decisões dos administradores, tanto no que diz respeito à fixação de objetivos para uma entidade, quanto à forma de atingi-los.

Um dos mecanismos que integra o planejamento é o sistema orçamentário. Tal sistema é composto por instrumentos que possuem, cada um, seu papel na atividade de planejar.

No Brasil, o sistema orçamentário vigente foi legalmente adotado pelo Decreto-lei nº 200, de 25/02/67, “ato que, ao definir a organização da Administração Pública federal, considerou o planejamento como um princípio fundamental a ser obedecido na realização de todas as atividades”¹. Dispõe seu art. 7º:

A ação governamental obedecerá a planejamento que visa a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração dos seguintes instrumentos básicos:

- plano geral de Governo;
- programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual;
- orçamento-programa anual;
- programação financeira de desembolso.

1 GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 6ª edição. Ed. Atlas, São Paulo, 1996, p. 188.

Atualmente, fazem parte de nosso sistema orçamentário o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

Se for estabelecido um paralelo entre o dispositivo do Decreto-lei nº 200/67 supracitado e a legislação atual, verifica-se uma evidente correlação, como demonstra o quadro a seguir.

Decreto-Lei nº 200/67	Legislação Atual
Plano geral de Governo	Programa de Governo Avança Brasil
Programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual	PPA das entidades governamentais
Orçamento-programa anual	LOA das entidades governamentais
Programação financeira de desembolso	Programação financeira de despesa, já estipulada pela Lei nº 4.320/64 e, agora, ratificada pela LRF, acompanhada do cronograma de desembolso, e articulada, intimamente, com o orçamento

Como se vê, o Decreto-lei nº 200/67, que dá, ainda hoje, base ao planejamento governamental brasileiro, não prevê a elaboração de um plano que faça referência à LDO, criada em 1988. Qual seria, então, o motivo de aqueles que elaboraram a Constituição da República de 1988 incluírem este instrumento de planejamento no sistema orçamentário atual?

Tradicionalmente, coube ao Poder Legislativo o único papel de autorizar os administradores públicos a efetuar gastos para atender os objetivos e as ações fixadas pelo Poder Executivo. O art. 165 da Constituição Federal estabelece que a elaboração do PPA, da LDO e da LOA é de iniciativa somente do Poder Executivo. Portanto, não cabe ao parlamentar elaborar propostas orçamentárias, mas sim, discuti-las, aprová-las ou rejeitá-las.

Assim, a LDO é um instrumento de planejamento inovador, trazido pela Constituição da República para dar, entre outros, mais transparência ao processo de elaboração do orçamento e, em especial, “tornar possível a participação concreta do Parlamento na condução das finanças públicas”². Com a LDO, o Legislativo passa a interferir no processo decisório, que resulta na elaboração da LOA, ao aprovar as normas para elaboração da

2 GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 6ª edição, Ed. Atlas, São Paulo, 1996, p. 196.

mesma ou permitir que sejam executados alguns atos que afetem diretamente o Orçamento-Programa Anual, como, por exemplo, alterações na legislação tributária. Sua responsabilidade deixa de ser, assim, daquele que meramente autoriza o crédito já fixado.

A ELABORAÇÃO DA LDO

A LDO deverá ser elaborada com observância dos aspectos legais. Constituinte parte de um sistema orçamentário, a LDO deverá ter seu conteúdo compatível com o PPA, que é o plano que a antecede no processo de planejamento, e com a LOA, que lhe sucede. Manter a compatibilidade significa dizer que o seu conteúdo terá que estar contemplado no que for estabelecido para os demais.

Um outro aspecto que deve ser considerado quando da elaboração da LDO é o prazo de remessa do projeto de lei ao Poder Legislativo. Este prazo deverá estar definido na Lei Orgânica do Município. Na hipótese de isto não ter ocorrido, o Município poderá adotar o prazo estabelecido para a União na Constituição Federal, no art. 35, § 2º, II, dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe:

Art. 35.....

§ 2º. Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

.....

II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Assim, verifica-se que o prazo estabelecido pela Constituição Federal corresponde ao dia 15 de abril, considerando o encerramento da primeira sessão legislativa (geralmente no dia 30 de junho).

O projeto da LDO deverá ser encaminhado e aprovado antes da remessa do projeto da LOA, uma vez que o Orçamento-Programa Anual terá que ser elaborado com base na LDO já aprovada.

A LDO corresponde a um texto de lei, cujo conteúdo é estabelecido pela Constituição Federal e complementado pela LC nº 101/2000. Além desse texto de lei, acompanham a LDO: o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais. A seguir, será apresentada cada uma dessas partes.

O TEXTO DA LDO

Como já se mencionou, o conteúdo do texto da LDO foi estabelecido pelo art. 165 da Constituição Federal de 1988, que dispõe, no seu § 2º, que a LDO compreenderá:

- as metas e as prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- as orientações para a elaboração da LOA;
- as disposições sobre alterações na legislação tributária;
- estabelecimento de política de aplicação das agências financeiras oficiais.

O texto da LDO deverá apresentar as metas da Administração para determinado exercício financeiro. Sugere-se que tais metas sejam fixadas por função de Governo, de acordo com a classificação funcional-programática.

O que é meta da Administração Pública? É a unidade de medida que explicita, em termos concretos, o volume de trabalho a ser realizado e o tempo necessário para realizá-lo, permitindo a mensuração e a avaliação de políticas, programas, atividades e projetos. Suponhamos que determinado Município decida adotar uma política educacional de municipalização integral do ensino fundamental. A quantidade de alunos a serem assumidos, o prazo para a realização da medida e o gasto para viabilizá-la constituiriam as metas da Administração Pública. Neste caso, a LDO fixaria para o exercício x que a meta seria a municipalização de n alunos a um custo global de y (aqui se têm duas metas: a física e a financeira).

A LDO, como se verifica, é um meio para se atingir um fim: o Orçamento-Programa Anual. Para tanto, caberá a ela definir tanto as normas para elaboração da LOA quanto conter dispositivos sobre questões que, de alguma forma, se reflitam diretamente no Orçamento-Programa. Por isto, devem constar da LDO as alterações na legislação tributária da entidade, que se refletem na receita orçamentária, bem como a autorização para a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação

de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, 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 (art. 169, parágrafo único da Constituição Federal), que provoquem impacto direto na despesa fixada.

A LRF, em seu art. 4º, ampliou o conteúdo do texto da LDO, que passa a dispor, também, sobre assuntos relativos a equilíbrio financeiro, limitação de despesa e normas para controle de custos e avaliação de resultados.

Equilíbrio entre receitas e despesas

Este é o objetivo principal da LRF, conforme o disposto no art. 1º. Deve-se entender equilíbrio das contas públicas não como a igualdade aritmética entre a receita estimada e a despesa fixada para um exercício, embora isto acabe se verificando na proposta orçamentária, mas sim, como a necessidade de a organização estatal planejar e executar o financiamento de suas ações com base, em princípio, nos recursos financeiros disponíveis. Isto significa dizer que caberá à Administração gastar somente em função da arrecadação do dinheiro sobre o qual não haja a reivindicação de terceiros, ou seja, que não constitua uma obrigação de pagamento.

Para uma melhor compreensão, apresenta-se o exemplo a seguir. Suponha-se a seguinte proposta orçamentária:

Receita	R\$ 1,00	Despesa	R\$ 1,00
Tributária.....	10.000	Pessoal.....	23.000
Patrimonial.....	1.500	Material de Consumo.....	8.100
Serviços.....	400	Outros Serviços e Encargos.....	6.300
Transferências Correntes.....	30.000	Encargos da Dívida Interna.....	400
Alienação de Bens.....	2.000	Investimento.....	10.100
Operações de Crédito.....	4.000		
Total	47.900	Total	47.900

Aparentemente, este orçamento está equilibrado, pois os totais de receita e despesa são iguais. Entretanto, ao analisar-se a demonstração, observa-se que parte da receita, cuja soma é R\$ 6.000, origina-se de endividamento (operações de crédito) e da venda de bens.

Na realidade, as receitas próprias da entidade são de R\$ 41.900, provenientes de esforço próprio ou decorrentes de mandamento constitucional (transferências). Tais receitas, porém, não são suficientes para cobrir as despesas fixadas em R\$ 47.900. Há, portanto, um desequilíbrio entre receita e despesa, que acarreta um déficit de R\$ 6.000, que poderá ser coberto com o financiamento a ser obtido junto a entidades financeiras e a ser ressarcido no futuro, acrescido de encargos da dívida e com a venda de um bem, o que, considerando somente esta variável, acarretará uma redução no patrimônio.

É importante esclarecer que, aqui, não se está estimulando a não realização de operações de crédito ou de alienação de bens. A Administração deve lançar mão desses recursos, no entanto, quando em situações em que forem estritamente necessários, a partir da análise da relação custo/benefício da transação. O que se alerta, neste manual, é que a organização fique atenta para a existência, caso isto ocorra, de um desequilíbrio financeiro que deverá ser corrigido, preferencialmente, com o emprego de medidas que aprimorem a sua gestão fiscal, tais como: aumento da arrecadação tributária, cortes de gastos, etc.

A LRF, ao estabelecer, no art. 4º, I, a, que a LDO passará a dispor sobre equilíbrio entre receita e despesa, pretende evitar, e até mesmo eliminar, a ocorrência de déficit na gestão fiscal. Dispor sobre equilíbrio entre receita e despesa, neste caso, não é redigir apenas um documento ou preencher um quadro. É adotar medidas, a partir do conhecimento prévio da situação – as quais deverão compor o conteúdo da LDO (metas e prioridades, critérios para elaboração da LOA, etc.) e dos demais instrumentos de planejamento – para que a manutenção do equilíbrio fiscal seja sempre observada.

Crítérios e forma de limitação de empenhos

A definição de normas para limitação de empenho (art. 4º, I, b, da LC nº 101/2000) tem por objetivo disciplinar os gastos da Administração, e, conseqüentemente, manter o equilíbrio das contas públicas da entidade, quando as metas fiscais de receita não forem atingidas. Corresponde a um instrumento para compatibilizar a previsão com a execução orçamentária e financeira e com seu conteúdo; portanto, é apresentado no manual que trata de tal tema.

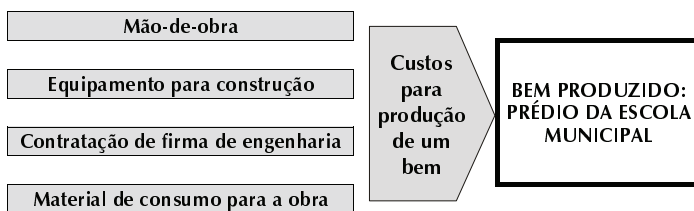
Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados

Um ponto a se destacar neste tema é o estímulo da LRF para a administração das unidades federativas utilizarem sistemas de apropriação e de apuração de custos e de avaliação de resultados, mediante normas a serem fixadas na LDO, com vistas à economicidade, à eficiência e à eficácia das ações governamentais.

Para que este ato se torne efetivo é necessário que o administrador cuide de estabelecer que tais normas sejam fixadas em uma lei ordinária.

O objetivo deste manual, no que diz respeito a custos e à avaliação de resultados, não é o de ditar normas que devem ser criadas pela Administração Pública, até porque isto dependerá das características particulares das entidades governamentais, mas sim o de que compreendam tais regras. Para tanto, é preciso, primeiramente, que sejam apresentados alguns conceitos fundamentais do assunto em pauta.

Custos – O custo representa a soma dos valores gastos com bens e serviços (insumos), aplicados ou consumidos na produção de outros bens ou na prestação de serviços. Corresponde, assim, ao conjunto dos recursos financeiros empregado (material, mão-de-obra, aluguel, energia elétrica, etc.) e utilizado na produção dos bens e serviços da organização. Suponha a produção de um bem: a construção de um prédio de uma escola de ensino fundamental. Os custos para a produção desse bem poderiam ser, por exemplo:



Custo não é sinônimo de despesa, pois a despesa corresponde ao gasto efetuado para que a organização atinja seus fins, ainda que tal gasto não implique a produção de um bem ou serviço. Entretanto, para se identificarem, com clareza, os custos, em determinado período, é necessário que se analise o objetivo de cada gasto efetuado, para saber se o mesmo foi

aplicado na produção de um bem ou na prestação de um serviço. O quadro, a seguir, ilustra tal situação:

Gastos da Entidade	Objetivo	Custo	\$
Despesa com pessoal	Servidores para a realização de tarefas relativas à produção de bens e serviços	Sim	100.000
Despesa com material de consumo	Material usado na produção de bens e serviços	Sim	20.000
Despesa com compra de imóvel	Imóvel adquirido para investimento	Não	50.000
Despesa com encargos de dívida contratada	Obtenção de recursos financeiros para pagamento de pessoal e fornecedores, utilizados na produção de bens e serviços.	Não	3.000

Se fosse elaborada uma demonstração contábil desta organização, seria verificado que o total da despesa do período foi de \$173.000 (100.000 + 20.000 + 50.000 + 3.000). Já os custos do período seriam de \$120.000 (100.000 + 20.000). Caso o imóvel comprado fosse destinado ao funcionamento de um ambulatório hospitalar, por exemplo, o total de custos consideraria, além das despesas de pessoal, material de consumo e outras, a depreciação desse imóvel, em razão da sua efetiva utilização.

Cabe ressaltar que, embora o valor da dívida contraída, de acordo com o exemplo dado, tenha sido destinado à aquisição de bens e à utilização de serviços necessários à produção, a despesa com o pagamento da dívida (amortização ou encargos) não pode ser considerada custo. Neste caso, o custo corresponderá à despesa com pessoal e com os fornecedores.

Na Administração Pública, as normas de controle são, em grande parte, voltadas ao controle da despesa, mas não do custo. A Lei nº 4.320/64, que estabelece normas para elaboração de orçamentos e balanços dos órgãos governamentais, prevê controle de custos apenas para as atividades industriais do Estado, conquanto não vede a possibilidade de se adotar um sistema de apropriação e de apuração dos mesmos. Com o advento da LRF, a exigência do controle de custos foi reforçada e generalizada.

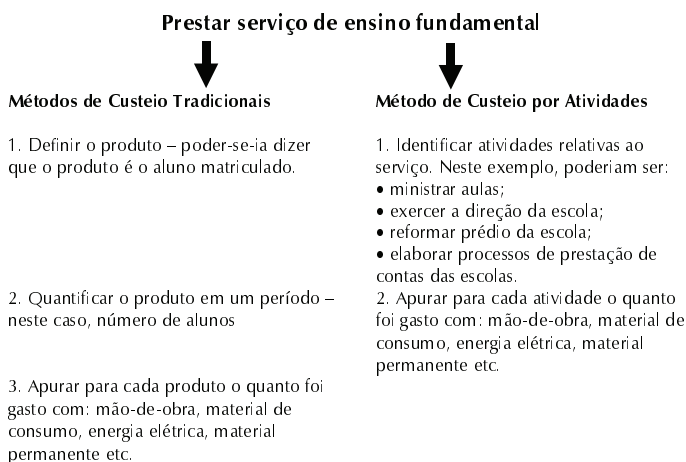
Métodos de Custeio—existem diferentes maneiras de se apurar e controlar os custos de um ente. Essas formas de apuração e controle de custos são denominadas métodos de custeio.

Os métodos de custeio tradicionais fazem a apuração e o controle dos custos em função dos bens produzidos. Os custos que incorrem para a produção

de bens são rateados entre os diversos setores da organização, denominados centros de custos, também conhecidos como centros de responsabilidade.

Mais recentemente, foi desenvolvido um tipo de método de custeio que permite a apuração e o controle dos custos de uma organização em função das atividades que ela executa, sejam elas meio ou fim, e não com base nos bens ou serviços que a mesma produz. É o custeio baseado nas atividades administrativas, mais conhecido pela sigla ABC (do inglês *Activity Based Costing*). Este é um método bastante adequado para as entidades governamentais, mas sua implementação, entretanto, requer um esforço para o reconhecimento de todas as atividades do órgão governamental. Não se deve confundir, aqui, atividade administrativa com o conceito de atividade ou projeto utilizado na classificação orçamentária da despesa, embora, em alguns casos, eles coincidam. Exemplos de atividades administrativas: ministrar aula, elaborar processos de despesa, atender pacientes e reformar prédio da Câmara Municipal.

Para uma melhor compreensão dos diferentes métodos de custeio, é apresentado o exemplo a seguir. Suponha-se a prestação de serviço de ensino fundamental. Dependendo do método de custeio utilizado, as tarefas a serem executadas para controle e apuração dos custos desta atividade, de um forma bem resumida, são:



Cada método de custeio utiliza um tipo de contabilidade. Nos métodos tradicionais, utiliza-se a contabilidade de custos. O sistema ABC, por sua vez, utiliza a contabilidade por atividades, que calcula o custo de cada atividade realizada para a produção de um bem ou serviço.

Conforme o método de custeio adotado, a Administração Pública providenciará as seguintes medidas:

- a organização e o funcionamento do sistema de informações gerenciais da entidade;
- a definição da equipe ou do órgão responsável pelo controle e pela apuração dos custos, o que não necessariamente precisa ser feito pela unidade já responsável pela contabilidade da entidade governamental. Caberá a esta equipe, ou setor, efetuar o levantamento das informações gerenciais e contábeis já produzidas e, com base neste, apurar os custos;
- a definição de procedimentos e demonstrações contábeis para controle, apuração e evidenciação dos custos.

Instituir um método de custeio é uma tarefa bastante difícil, mas não impossível. As dificuldades iniciais não devem servir de desestímulo ao trabalho de apuração de custos, e podem ser abrandadas pela escolha de um método de custeio simples, que vá sendo aperfeiçoado no decorrer do tempo.

Sistema de Informações Gerenciais – Outro ponto importante a se destacar é que um método de custeio não utiliza somente informações de natureza contábil. Muitos dos dados necessários ao controle e à apuração de custos são de natureza administrativa e gerencial, isto é, dizem respeito aos procedimentos adotados. A esse conjunto de informações denomina-se, neste contexto, Sistema de Informações Gerenciais, que, apesar do nome pomposo, significa uma forma de se organizar e coletar dados que permitam identificar os recursos (materiais, humanos e tecnológicos) empregados na produção de bens e serviços.

Basicamente, integram o Sistema de Informações Gerenciais (SIG):

- mecanismos que permitam identificar a quantidade de mão-de-obra empregada na produção de cada bem ou serviço prestado ou em cada atividade administrativa, bem como possibilitem informar o número de hora;

- controles do almoxarifado para identificar a quantidade de material de consumo utilizada no processo de produção de bens e serviços ou em cada atividade;
- controles do setor de patrimônio para identificar os equipamentos e materiais permanentes, empregados no processo de produção de bens e serviços ou em cada atividade;
- mecanismos para identificar os serviços (energia elétrica, água, comunicação, etc.) utilizados no processo de produção de bens e serviços ou em cada atividade;
- informações contábeis dos gastos efetuados pelos órgãos.

Resultado – corresponde ao produto obtido com a realização das atividades da entidade governamental. Pode ser dos mais diversos tipos, tais como:

- financeiro, se ele corresponde à diferença entre as atividades de natureza financeira, ou seja, entradas e pagamentos de obrigações;
- econômico, se ele demonstra a diferença entre as atividades econômicas da organização que provocaram o aumento e a diminuição de seu patrimônio;
- gerencial, se ele representa o alcance ou não dos objetivos da entidade;
- social, se ele permite observar o grau de atendimento de um determinado grupo da sociedade.

Caberá ao administrador público optar pelo modelo de sistema, apresentado nesta publicação, que o ente governamental irá adotar, ou, ainda, se irá desenvolver um sistema diferente, com base na teoria sobre custos, e adequado à sua estrutura, às condições e aos recursos disponíveis. As normas e os controles de custos, a que se refere a LRF, deverão estabelecer os critérios para que o sistema de custeio escolhido possa ser executado.

Outro ponto que deverá ser definido na LDO refere-se à avaliação dos resultados da organização governamental. A LDO irá dispor sobre critérios para avaliar os resultados da entidade. A avaliação de um resultado se baseia na criação de indicadores e parâmetros, ou seja, de medidas que permitam à Administração verificar se atingiu ou não os resultados esperados. Como explicado, vários são os tipos de resultados de uma organização, e, dependendo daquele que se queira avaliar, terão que ser estabelecidos diferentes critérios, indicadores e parâmetros.

A própria LRF já estabelece normas para apuração e avaliação de resultados através das metas fiscais de resultado primário e nominal.

Pelo texto da referida lei complementar, os resultados sobre os quais a Administração estabelecerá critérios serão de natureza financeira, econômica, gerencial e social. Isto significa que deverão ser avaliados diretrizes, metas e objetivos. Os custos apurados pela entidade constituem-se em excelentes indicadores de avaliação da alocação de recursos às atividades ou aos processos de produção. A Administração deverá estabelecer, ainda, indicadores de natureza econômica e social.

O ANEXO DE METAS FISCAIS

Este documento, que integra a LDO, foi oficializado pela LRF. Até a publicação da lei complementar em questão, as metas da Administração Pública para as despesas eram estabelecidas em termos físicos. Para completar essa especificação, esse Anexo conterá as metas fiscais de receitas e despesas das entidades governamentais.

Mas o que vem a ser uma meta fiscal? É a meta financeira a ser atingida pela Administração, ou seja, quanto o tesouro público pretende arrecadar, gastar e alcançar de resultado (ingressos menos desembolsos) em seus cofres, em um determinado período de tempo. Para esclarecer este conceito, é apresentado o exemplo a seguir.

Para o ano de 2001, o Município X estabelece, de forma agregada, as seguintes metas fiscais:

Receita	200.000
Despesa	190.000
Resultado	10.000

O estabelecimento de metas é algo que envolve todos os órgãos da entidade. Mais do que nunca, planejamento será um processo do qual caberá a todos participarem.

O trabalho de se estabelecerem metas fiscais é um primeiro passo para a tarefa posterior de se estimar receitas e de se fixarem despesas, quando da elaboração da LOA. Tanto é assim, que a proposta orçamentária deverá

conter, entre outras, demonstrações da compatibilidade das receitas estimadas e das despesas fixadas com as metas fiscais.

As metas fiscais serão fixadas para o ente, isto é, para o Município, no caso, considerando as receitas e as despesas de cada órgão que o compõe.

Cabe ressaltar que a LC 101/2000 estabelece em seu art. 63, III, a possibilidade de os Municípios com menos de 50.000 virem a elaborar o Anexo de Metas Fiscais somente a partir do exercício de 2005.

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

.....

III – elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

Conteúdo do Anexo de Metas Fiscais

O Anexo de Metas Fiscais compreende um conjunto de demonstrações do qual constarão:

1. Metas de Receita

As metas de receita serão anuais, estabelecidas para o exercício que se elabora a LDO e os dois seguintes. Para os três anos citados, as metas serão calculadas em valores correntes e constantes.

Como estabelecer a meta de receita?

Primeiramente, é preciso esclarecer que as orientações dadas neste manual para o cálculo de metas, seja de receitas ou despesas, são sugestões, feitas com base no conhecimento e na experiência da equipe que elaborou o documento. Divergências poderão surgir. Caso o leitor tenha ou encontre uma solução mais adequada à sua realidade, e que atenda aos mandamentos legais, sugere-se que esta seja adotada.

A meta deve corresponder a um valor encontrado mediante a realização de cálculos aritméticos e, se possível, estatísticos. Não há como fugir. A própria LRF faz esta exigência, ao determinar, como se verá mais adiante, que sejam apresentadas memória e metodologia de cálculo das metas fiscais. Se não for assim, a meta será encontrada pelo método do “achismo”, o que não cabe em um trabalho de planejamento.

Deste modo, é apresentada, a seguir uma metodologia que permitirá aos técnicos municipais calcular o valor das metas de receitas para as respectivas Administrações.

1º passo – Discriminar as fontes de receita

Toda receita provém de uma determinada fonte. Assim, o primeiro passo para se estabelecerem as metas fiscais de receita será discriminar as possíveis fontes de receita do Município, para os exercícios financeiros pertinentes.

A Lei nº 4.320/64 já estabelece as fontes de receita dos órgãos governamentais, que são agrupadas em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

A tarefa de discriminar as fontes de receita terá por base o histórico de arrecadação do Município, ou seja, quais as fontes habituais de arrecadação municipal. Com certeza, estarão neste rol as receitas tributárias, incluindo a dívida ativa tributária, as patrimoniais (em especial juros de aplicações financeiras e aluguéis), as oriundas de atividades industriais, agropecuárias ou de serviços que a entidade vem realizando ao longo do tempo e as transferências constitucionais. Isto significa dizer a quase totalidade das receitas correntes, que, diga-se de passagem, é a categoria econômica que concentra a geração de recursos financeiros.

Quanto às demais fontes, isto é, as receitas correntes não mencionadas (transferências de convênios, multas, dívida ativa não tributária, etc.) e as receitas de capital (alienações de bens e direitos e operações de crédito), deverá ser feito um estudo para estimar sua possível ocorrência, no período para o qual se elabora o anexo de metas fiscais.

Para uma melhor compreensão do tema, considera-se que a discriminação da receita seja feita por níveis de detalhamento, como demonstrado no exemplo a seguir:

Categoria Econômica	Fonte	Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV
Receita Corrente	Receita Tributária	Impostos	IPTU	Contribuinte do imposto	Logradouro cadastrado
		Taxas	Exercício de Poder de Polícia	Taxa de Licença	Estabelecimento licenciado
	Receita Patrimonial	Receita de Valores Mobiliários	Juros de aplicação financeira	Aplicação financeira	–
	Transf. Correntes	Transf. Intergov.	Da União	FPM	Número de hab. do Município
	Outras Rec. Correntes	Dívida Ativa	Dív. Ativa Tributária	ISS	–
Receita de Capital	Alienação de bens e direitos	Alienação de bens	Alienação de bens imóveis	Imóvel a ser alienado	–
	Operações de crédito	Operações internas	Financiamento	Contrato de financiamento	–

Como se observa, o detalhamento segue a classificação da receita por categoria econômica. Cabe destacar, no entanto, que a questão principal deste trabalho de especificação da receita é se chegar aos níveis maiores de detalhe, que em geral não aparecem nos orçamentos, mas que são os mais importantes para o estabelecimento das metas. Um exemplo disto é o nível III de detalhamento do IPTU, que identifica os logradouros cadastrados.

Pela metodologia que se propõe, a meta deverá ser estabelecida no maior nível de detalhamento possível, por ser este o de mais fácil mensuração, isto é, medição. Assim, quanto maior for o nível de detalhamento da fonte, mais preciso será o trabalho de elaboração das metas de receita.

2º passo – Estimar receita por fonte

A etapa seguinte será estimar a receita oriunda de cada fonte especificada, a partir do maior nível de detalhamento. Uma vez feito isto, bastará ir agregando os valores encontrados até se obter a meta de receita. Esta é a tarefa mais trabalhosa relativa ao cálculo da meta.

Só é possível definir uma meta a ser alcançada, se for conhecido o que se deseja alcançar. No caso das receita de uma entidade governamental, pode parecer que o que se deseja atingir é o valor da receita. Porém, o que se pretende alcançar, na verdade, é que determinada fonte gere aquilo que é esperado. Mas o que pode ser esperado que uma fonte de receita gere? Esta é a primeira coisa a ser feita para se calcular uma meta de receita.

Estimar o que as fontes de receita podem produzir de dinheiro. Eis alguns exemplos:

Fonte	Pode Gerar	Receita a Ser Gerada
• Um conjunto de contribuintes	→	Receita de impostos
• Um convênio	→	Receita de convênio
• Uma aplicação financeira	→	Receita de juros
• O número de alunos matriculados no ensino fundamental	→	Receita oriunda do FUNDEF
• Uma inscrição em dívida ativa	→	Receita de dívida ativa
• O número de servidores inscritos no regime de previdência municipal	→	Receita de contribuição previdenciária
• O número de habitantes do Município	→	Receita de FPM

Conforme mencionado, a tarefa de definir as fontes de receita é fundamental para o estabelecimento da meta, e, agora, pode-se entender o motivo pelo qual quanto mais específica for a fonte, mais preciso será o trabalho de estimativa.

A partir de informações atuais, é possível verificar o quanto uma determinada fonte gera de receita no presente momento e quanto poderia gerar, se eliminados alguns fatores de evasão, como, por exemplo, o percentual médio de dívida ativa inscrita por ano. É com base nestas informações do presente que se estimará o futuro. Por exemplo, se a Administração sabe que com os 200 contribuintes de ISS, com que o Município conta atualmente, se estão arrecadando R\$ 500.000 por ano, e existe um total de evasão estimado para determinado exercício de R\$80.000, é possível estabelecer uma meta de R\$ 420.000, caso se mantenha o mesmo número de contribuintes lançados, cadastrados e pagantes e as mesmas alíquotas do tributo.

Da mesma forma, caso a Administração esteja prevendo a assinatura de um convênio com o Governo Federal para o ano seguinte, é fácil estabelecer o quanto se espera arrecadar com a assinatura do acordo. A possível realização de uma operação de crédito cai na mesma situação.

Deste modo, a meta fiscal de receita corresponderá ao somatório dos valores que cada fonte poderá gerar no futuro.

No manual, desta mesma série, que trata da elaboração do PPA, é apresentada uma metodologia de cálculo estatístico para a projeção de receitas. Esta técnica também poderá ser utilizada para o cálculo das metas fiscais de receita.

Como elaborar a demonstração das metas de receita

Dois quadros serão montados para apresentar as metas de receitas: um com as metas em valores correntes e outras em valores constantes

1º passo – Elaborar o quadro de valores correntes

Como já visto, as metas são definidas por fonte de receita. No trabalho de estimativa, é comum que se estipulem valores para o futuro, considerando os preços atuais, uma vez que a estimativa se baseia em dados do presente, conforme o exemplo dado sobre a meta de ISS. A LRF, entretanto, determina que as metas sejam apresentadas em valores correntes, ou seja, a preços da época em que se pretende efetuar a arrecadação.

Imagine-se que uma pessoa receba R\$ 400 de salário, atualmente. Com esta receita, ela iria ao supermercado, por exemplo, e compraria uma determinada quantidade de bens. Se esta pessoa retornasse, ao mesmo supermercado, com esta mesma quantia, um ano depois, provavelmente compraria uma quantidade menor de alimentos. Isto significa que seu salário (receita) perderia nesse período parte do seu poder de compra. É o efeito da inflação sobre o poder aquisitivo. Supondo uma inflação estimada em 10% ao ano, para que esta pessoa compre a mesma quantidade de comida ela precisaria ter, ao final deste período, R\$ 440 ($R\$ 400 + R\$ 40$ de inflação). Se lhe fosse pedido, hoje, para montar uma tabela contendo a sua meta de receita (que, no caso, é o salário) para daqui a um ano, em valores correntes, esta ficaria assim:

Valores correntes em R\$		
Receita	Hoje	1 ano depois
Salário	400	440

O cálculo de uma meta em valor corrente não considera somente efeitos inflacionários. Compreende, também, possíveis fatores externos que provoquem um aumento, ou até mesmo um decréscimo, de tal quantia, conforme já explicado.

Se, tomando o exemplo anterior, fosse prometido à pessoa em questão um aumento de salário de R\$66, ao final do período citado, o seu quadro de meta de receita em valores correntes ficaria do seguinte modo:

<i>Valores correntes em R\$</i>		
Receita	Hoje	1 ano depois
Salário	400	506 (400 + 40 + 66)

Deste modo, se o Município estabelece, por exemplo, a meta de R\$3.000.000 de receita tributária, em valores correntes, para o exercício de 2002, isto significa a quantia em dinheiro que se pretende arrecadar naquele ano, já considerados os efeitos inflacionários e os possíveis fatores que provoquem o aumento de receita, tais como a elevação de alíquotas, o recadastramento imobiliário, etc.

2º passo – Elaborar o quadro de valores constantes

Com base nos valores correntes das metas de receita, serão estabelecidos os respectivos valores constantes de tais metas. O valor constante corresponde, neste caso, ao valor projetado, a preços atuais, isto é, do momento em que se está fazendo a estimativa.

Partindo-se do exemplo dado para explicar o conceito de valores correntes, suponha-se que tenha sido pedido àquela pessoa a elaboração de um quadro com sua meta de receita em valores constantes. Considerando a primeira situação, na qual seu salário só seria corrigido, monetariamente, daqui a um ano, passando de R\$ 400 a R\$ 440, este quadro ficaria assim:

<i>Valores constantes em R\$</i>		
Receita	Hoje	1 ano depois
Salário	400	400

Construir um quadro com metas em valores constantes significa demonstrar o valor de tais metas com o poder de compra do momento em que se está realizando a estimativa. Ou seja, o valor constante da meta é obtido pela deflação do valor corrente, o que neste caso corresponde a tirar o efeito da inflação estimada sobre a meta em valor corrente.

Considerando a situação na qual a pessoa em questão poderá ter seu salário aumentado, passando de R\$ 400 a R\$ 506 (está embutido aí o efeito

inflacionário), o quadro contendo sua meta de receita, passaria a ficar do seguinte modo, adicionando-se apenas o aumento:

Valores correntes em R\$		
Receita	Hoje	1 ano depois
Salário	400	460 (400 + 60)

Os R\$60,00 apresentados, corresponde ao valor do aumento de salário prometido (R\$66,00), a preços atuais, isto é, sem os 10% de inflação.

Suponha que o Município estabelece uma meta de R\$ 3.000.000 para receita tributária, em valores correntes, referente ao exercício de 2002. Se depois de feitos os cálculos, ele encontrasse o valor de R\$2.800.000 para a mesma meta, em valores constantes, isso significaria que R\$3.000.000, em 2002, corresponderiam, hoje, a R\$2.800.000.

Os quadros, contendo as metas fiscais, tanto em valores correntes como constantes, poderão ter o seguinte formato, no nível municipal:

Receita*	Ano para o qual se elabora a LDO	1º ano seguinte àquele para o qual se elabora a LDO	2º ano seguinte àquele para o qual se elabora a LDO
Receitas Correntes 1. Tributária 2. Patrimonial 3. Transferências Correntes 4. Outras Receitas Correntes			
Receitas de Capital 1. Alienação de Bens 2. Operações de Crédito			

*O nível de detalhamento das receitas fica a critério da Administração.

Para se ter um exemplo mais detalhado, suponha-se a estimativa de uma receita de IPTU.

Situação Atual

- Número de contribuintes em 2000 = 10.000
- Valor médio cobrado de cada contribuinte = \$70
- Receita de 2000 = $70 \times 10.000 = \$700.000$

Meta para 2001

- Número de contribuintes estimados para 2001 = 12.000 (aumento previsto em relação a 2000, devido a recadastramento imobiliário)
- Valor médio a ser cobrado de cada contribuinte = \$ 75 (valor estimado, considerando efeitos inflacionários)
- Meta de receita de IPTU para 2001 = $75 \times 12.000 = \$900.000$

Meta para 2002

- Número de contribuintes estimados para 2002 = 12.000
- Valor médio a ser cobrado de cada contribuinte = \$ 85 (valor estimado, considerando efeitos inflacionários e possível aumento de alíquotas em 2001)
- Meta de receita de IPTU para 2002 = $85 \times 12.000 = \$1.020.000$

Meta para 2003

- Número de contribuintes estimados para 2003 = 12.000
- Valor médio a ser cobrado de cada contribuinte = \$ 90 (valor estimado, considerando efeitos inflacionários)
- Meta de receita de IPTU para 2003 = $90 \times 12.000 = \$1.080.000$

Ressalta-se que este exemplo não considerou, por motivos de simplificação, outras variáveis que poderiam interferir no estabelecimento da meta, tais como a variação da população ou as alterações na economia local.

Valores correntes em R\$

Receita	2001	2002	2003
IPTU	900.000	1.020.000	1.080.000

2. Metas de Despesa

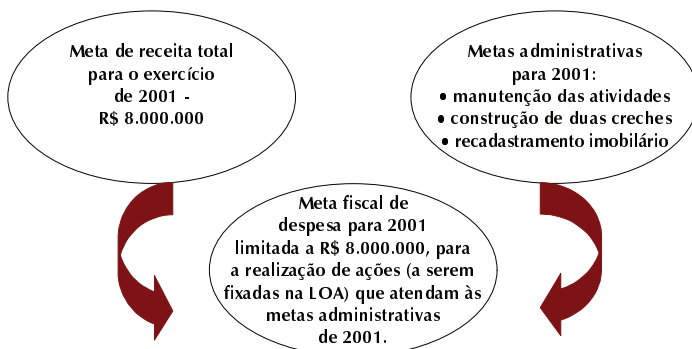
Igualmente às de receita, as metas de despesas também serão anuais, estabelecidas para o exercício em que se elabora a LDO e os dois seguintes, e apresentadas em valores correntes e constantes.

Como estabelecer a meta de despesa?

Realizar uma despesa pública representa atender a um determinado objetivo de Governo para alcance do bem-estar social. Assim, estabelecer uma

meta fiscal de despesa é estipular o quanto será necessário efetuar de gastos, em um período, para que sejam cumpridas as metas físicas da Administração Pública, definidas no PPA e na LDO, para este mesmo período. Há também gastos que são efetuados não em função de uma meta física, mas sim para o pagamento de uma obrigação oriunda de um acordo (convênio), contrato (operação de crédito) ou de mandamento legal (transferências). Assim, a meta fiscal de despesa de um ente, para determinado período, corresponderá aos gastos estimados para o alcance de metas físicas e para o pagamento de obrigações contratuais e legais.

Como os gastos governamentais são feitos com os recursos financeiros existentes no tesouro público, o estabelecimento de metas fiscais de despesa deve observar, ainda, as metas fiscais de receitas fixadas. Suponha a seguinte situação:



Assim como as metas de receita, as metas de despesa também seguem uma metodologia para seu estabelecimento.

1º passo – Definir as despesas

De acordo com o mencionado, as demonstrações, contendo as metas fiscais de despesa, em valores correntes e constantes, deverão compreender as metas físicas para os anos para os quais se elaboram as demonstrações, ou seja, o exercício financeiro seguinte e os dois subseqüentes, bem como os pagamentos de obrigações contratuais e legais.

O PPA e o texto da LDO serão instrumentos fundamentais para auxiliar a elaboração das demonstrações de metas fiscais de despesas. Com base nas metas da Administração, definidas em ambos os documentos, é que serão estabelecidas as metas de despesa.

Para definir que despesas serão estimadas, é necessário que a Administração detalhe as metas físicas em ações a serem executadas que, por sua vez, serão especificadas em insumos (bens e serviços) necessários para sua execução. O quadro a seguir exemplifica o que foi explicado.

Ação	Meta	Insumo
Ampliação do Atendimento ao Ensino Infantil e Fundamental	• Construção de duas unidades de ensino infantil (para crianças de zero a seis anos de idade)	• Material de construção; • Serviços de uma firma de engenharia; • Material de consumo;
	• Construção de oito salas de aula para o ensino fundamental;	• Material de construção; • Serviços de uma firma de engenharia; • Material de consumo;
Manutenção de Posto Ambulatorial	• Elevar o atendimento mínimo para 400 pacientes por mês	• Servidores da área média e administrativos • Material de consumo • Serviços de terceiros utilizados • Equipamento médico
Realizar Campanha de Vacinação Infantil	• Vacinação de 1.000 crianças na faixa de 0 a cinco anos	• Vacinas • Pessoal da área média contratado para trabalho temporário na campanha

O cálculo da meta fiscal será realizado em função dos insumos necessários para o alcance da meta física definida.

Quanto às despesas que não estão relacionadas com uma meta física, como o pagamento da dívida pública, por exemplo, será preciso identificar, a partir dos acordos, dos contratos ou das leis já existentes ou que a Administração pretende realizar, quais gastos podem ocorrer no período para o qual se calculam as metas.

2º passo – Estimar o valor das metas de despesa

Conhecendo os insumos (bens e serviços) a serem utilizados para o alcance das metas físicas, é possível se estabelecer a meta fiscal de despesa da

entidade governamental. Tal meta corresponderá ao somatório dos valores a serem pagos para obtenção dos insumos mencionados.

Usando a meta administrativa relativa à manutenção do hospital municipal como exemplo, verifica-se que, para se estimar o seu valor será necessário identificar o gasto com cada insumo:

- serviço dos servidores da área médica e pessoal administrativo;
- serviços de terceiros;
- material de consumo;
- equipamento médico.

Num primeiro momento, pode parecer estranho falar-se em definir valores, ou seja, gastos, uma vez que é na LOA que as despesas são fixadas. Entretanto, isto é perfeitamente plausível. A LDO, como já exposto, é o meio para se elaborar o Orçamento-Programa. Assim, nada mais correto do que ela conter, em linhas gerais, os gastos, que serão detalhados na LOA. Além disso, os gastos que aparecerão na LDO são metas estimadas, o que significa que podem conter uma certa margem de erro, tanto para mais quanto para menos. Já na LOA, os valores de despesas, até por serem autorizativos, devem ser os mais precisos possíveis.

Cabe ressaltar que a LRF dispõe que as metas fiscais deverão ser estabelecidas para o exercício financeiro para o qual se elabora a LDO e para os dois seguintes. Assim, as metas de despesa para o exercício, para o qual se elabora a LDO, acabam por ser mais precisas do que as estabelecidas para os anos seguintes. Exemplificando: se o ente está elaborando a LDO de 2001, o Anexo de Metas Fiscais de despesa de 2001 deverá conter estimativas de gastos para 2001, 2002 e 2003. As metas fiscais de despesa do ano de 2001 serão, neste caso, mais próximas da realidade, tendo em vista que o próprio texto da LDO de 2001 já estabeleceu as metas da Administração para este exercício, (metas físicas) o que não aconteceu, ainda, para os exercícios de 2002 e 2003.

Outro ponto a ser destacado é que, no momento de se estabelecerem as metas fiscais de despesas, deverão ser consideradas, como já citado, não só as metas constantes do texto da LDO, mas também aquelas que são estipuladas pelo PPA. Isso deve ser observado especialmente para os exercícios financeiros em que ainda não se tem uma LDO já pronta, que, pelo exemplo dado, corresponderia aos anos de 2002 e 2003.

Como elaborar a demonstração com as metas de despesa

Para fins de apresentação, sugere-se que as metas de despesas sejam demonstradas por Função de Governo, de acordo com a classificação funcional-programática, o que já é sugerido para as metas que aparecem no texto da LDO. No entanto, para facilitar a elaboração do quadro, sugere-se que dentro de cada função as despesas sejam especificadas por categoria econômica, uma vez que as metas serão calculadas por elemento de despesa. O formato sugerido para a demonstração com metas de despesas é:

Função*	Categoria Econômica	Ano para o qual se elabora a LDO	1º ano seguinte para o qual se elabora a LDO	2º ano seguinte para o qual se elabora a LDO
Administração	Desp. Correntes			
	Desp. de Capital			
Assistência Social	Desp. Correntes			
	Desp. de Capital			
Saúde	Desp. Correntes			
	Desp. de Capital			
Educação	Desp. Correntes			
	Desp. de Capital			
Urbanismo	Desp. Correntes			
	Desp. de Capital			

* Classificação funcional-programática de acordo com a portaria nº 42, de 14.04.99.

Ressalta-se que, na prática, dois quadros deverão ser construídos: um, que apresentará os gastos mencionados em valores correntes, e outro, em valores constantes. A forma de se calcularem os valores correntes e constantes é praticamente a mesma utilizada para as metas fiscais de receita. A diferença principal é que os valores correntes, para as metas de despesa, levam em consideração a variação de preços (inflação) dos bens e dos serviços utilizados para o alcance das metas administrativas estabelecidas. Por exemplo, suponha que o ente estime utilizar os seguintes bens e serviços para um determinado exercício financeiro:

Bem ou Serviço	Quantidade	Preço
Força de trabalho dos servidores	200 servidores	Valor da folha de pagamento
Material de consumo	500 unidades de produtos variados	Valor total dos 500 produtos
Serviço de terceiros	Número de contratos	Valor total dos contratos

O valor corrente da meta de despesa a ser estimada para o ano em questão corresponderá à soma do que se pretende gastar com pessoal, material de consumo e serviços contratados, considerados os efeitos inflacionários sobre os preços dos mesmos. Se, para o exercício seguinte, o ente prevê a contratação de mais 50 servidores, então, além dos efeitos da inflação sobre a folha de pagamento, deverá ser considerado o acréscimo pretendido.

3. Metas de Resultado

Como já visto, resultado significa o produto obtido com a realização das atividades da entidade governamental, podendo assumir os mais diversos tipos. As metas fiscais de resultado são metas financeiras, isto é, o que se estima é um resultado que corresponde à diferença entre entradas e saídas de recursos financeiros. Assim, tais metas são obtidas pela diferença matemática entre as receitas e as despesas da entidade.

A LRF estabelece a apuração de dois tipos de resultado financeiro: resultado nominal e resultado primário.

Resultado nominal, neste caso, é a diferença entre todas as receitas a arrecadar e todas as despesas a realizar pela entidade, conforme demonstra o exemplo a seguir.

Receita Total a Arrecadar	R\$ 2.000.000
(-) Despesa Total a Realizar	(R\$ 1.900.000)
Resultado Nominal	R\$ 100.000

Observe-se que operações financeiras extra-orçamentárias podem afetar o disponível e, conseqüentemente, o endividamento líquido. Neste sentido, tais operações afetarão o resultado nominal, que é calculado pela variação da dívida fiscal líquida (variação da dívida líquida e receita de privatizações). Ressalta-se, entretanto, que a hipótese de privatização dificilmente ocorrerá em Municípios de pequeno porte.

Os termos utilizados no exemplo acima, correspondem a ações previstas para o futuro (a arrecadar, a realizar), porque se está tratando aqui de meta para resultado, e não do resultado apurado ao final de um exercício.

Resultado primário é a diferença entre a receita arrecadada e a despesa liquidada, dela excluída tudo o que diga respeito a receitas financeiras, alienações de bens, operações de crédito e suas respectivas amortizações. O objetivo de se apurar o resultado primário é medir, sob o aspecto financeiro, a capacidade de a Administração fornecer bens e serviços à comunidade com recursos próprios da entidade, obtidos pelo seu “esforço”, o que não inclui o endividamento e o seu pagamento (principal + encargos), a remuneração do capital próprio (juros obtidos) ou a assunção de obrigações.

A obtenção do resultado primário é feita conforme o exemplo mostrado no quadro a seguir.

Receita Total a Arrecadar (Estimada)	R\$2.000.000
(-) Receitas de aplicações financeiras	(R\$10.000)
(-) Operações de crédito a realizar	(R\$400.000)
(-) Receita de alienações de bens e direitos	(R\$80.000)
(-) Anulações de restos a pagar processados	(R\$20.000)
(-) Despesa Total a Realizar	(R\$1.900.000)
(+) Pagamento da dívida pública com encargos e principal da dívida	R\$300.000
Resultado Primário Estimado	(R\$110.000)

Quando o resultado corresponde a um valor positivo, tem-se um superávit, termo utilizado para indicar que as receitas foram maiores que as despesas. Caso contrário, quando as despesas são maiores que as receitas, o ente apresenta um resultado negativo, denominado déficit. Pelos exemplos dados, o resultado nominal foi um superávit de R\$100.000, e o resultado primário, um déficit de R\$110.000, proveniente do seguinte cálculo: $(2.000.000 + 300.000) - (10.000 + 400.000 + 80.000 + 20.000 + 1.900.000) = 110.000$.

Os valores de receitas e despesas utilizados para se calcularem as metas de resultado, correspondem aos já estabelecidos, para as respectivas metas de receita e despesa.

A demonstração das metas fiscais de resultado também apresentará metas em valores correntes e constantes. Como a meta de resultado é obtida por diferença matemática, seu valor corrente ou constante será calculado automaticamente, ao serem considerados os valores correntes ou constantes de receitas e despesas.

4. A avaliação do Cumprimento de Metas

A avaliação do cumprimento de metas relativas ao ano anterior é mais um item que deverá constar do Anexo de Metas Fiscais. Tal avaliação consiste em um texto no qual a Administração Pública deverá apresentar a comparação entre o que foi estabelecido como metas fiscais de receita, despesa e resultado para o ano anterior ao qual se elabora a LDO, e o que foi realizado de receita e despesa, no mesmo período, e o conseqüente resultado alcançado. A comparação virá acompanhada das justificativas que levaram a entidade a ter o desempenho financeiro demonstrado para o ano em questão.

Para uma melhor visualização do que se pretende avaliar, sugere-se a elaboração de uma demonstração, conforme apresentado a seguir.

Valores em R\$

Discriminação*	Meta para ano X	Realizado no ano X	Diferença
Receita			
Despesa			
Resultado Nominal			
Resultado Primário			

** A discriminação será feita ao nível de detalhamento que melhor couber à Administração.*

No que concerne ao exercício financeiro de 2002, caso a respectiva LDO ainda esteja sendo elaborada ou adaptada, a elaboração desta demonstração levará em conta os valores orçados de receita e despesa, uma vez que não havia, para os exercícios anteriores, a determinação legal expressa de serem estabelecidas metas financeiras da forma como fixa a LC 101/2000.

Ressalta-se que, para apuração dos resultados nominal e primário, obtidos pela entidade em determinado ano, se utilizará a mesma metodologia de cálculo exposta no item referente a metas de resultado, com a diferença de que serão consideradas as receitas arrecadadas, e não a arrecadar, e as despesas realizadas, e não a realizar.

O objetivo desta avaliação é permitir que a Administração reflita sobre as ações executadas e o alcance dos objetivos pretendidos, de forma que a mesma tome, se necessário, medidas corretivas ou faça a modificação da proposta de governo traçada.

5. Demonstrativo das Metas Anuais

Este demonstrativo é um desdobramento referente às metas fiscais de receita, de despesa e de resultado. Seu conteúdo consiste em um quadro no qual serão apresentadas as metas financeiras da entidade para o período para o qual se elabora a LDO, sobre as quais já se comentou anteriormente, em comparação com as metas fixadas para os três exercícios financeiros anteriores.

Este demonstrativo poderá ter o seguinte formato:

Discriminação*	Metas do 2º ano anterior àquele em que se elabora a LDO	Metas do 1º ano anterior àquele em que se elabora a LDO	Metas do ano em que se elabora a LDO	Metas do ano para o qual se elabora a LDO	Metas do 1º ano seguinte àquele para o qual se elabora a LDO	Metas do 2º ano seguinte àquele para o qual se elabora a LDO
Receita						
Despesa						
Resultado Nominal						
Resultado Primário						

*A discriminação será feita no nível de detalhamento que melhor couber à Administração.

Para melhor compreensão do modelo sugerido, suponha-se que a Administração esteja, em 2000, elaborando a LDO para 2001. O demonstrativo ficará do seguinte modo:

Discriminação*	Metas de 1998	Metas de 1999	Metas de 2000	Metas de 2001	Metas de 2002	Metas de 2003
Receita						
Despesa						
Resultado Nominal						
Resultado Primário						

*A discriminação será feita no nível de detalhamento que melhor couber à Administração.

No tocante às Leis de Diretrizes Orçamentárias dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, a elaboração deste demonstrativo levará em conta os valores orçados de receita e despesa, uma vez que não havia, para os exercícios até 2000, a determinação legal expressa de serem estabelecidas metas financeiras da forma como fixa a LRF. Outra questão a ser lembrada, com relação a estes anos, é que, possivelmente, as metas de resultado nominal e primário apresentarão valores correspondentes a partir da LDO elaborada para 2001, pois é bastante provável que as entidades governamentais não tenham estabelecido metas de resultado até o exercício de 2000.

Este demonstrativo conterá, ainda, um texto, no qual será apresentada a metodologia de cálculo para as metas estabelecidas, isto é, como foram calculadas as metas anuais, o que também já foi explicado.

6. Evolução do Patrimônio Líquido

A contabilidade, como meio de informação, decompõe o patrimônio de uma entidade em bens, direitos, e valores que ela tem a receber de terceiros, e obrigações, isto é, o que ela deve a terceiros. Para fins de controle, este patrimônio é classificado em dois grupos principais:

- **Ativo** = corresponde ao conjunto dos bens e dos direitos da entidade.
- **Passivo** = compreende suas obrigações.

Este conjunto de bens e direitos da organização poderia ser visto como seu patrimônio bruto (total). No entanto, se deduzidos deste patrimônio bruto os valores por ela devidos, o que resta é o seu patrimônio líquido (PL), os bens e os direitos que, de fato, a entidade possui, para aplicar em suas atividades ou investir. A equação apresentada a seguir ilustra melhor este raciocínio.

<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">ativo</div> <div>bens + direitos (patrimônio bruto)</div>	-	<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">passivo</div> <div>obrigações</div>	=	<div>patrimônio líquido (saldo patrimonial)</div>
--	---	--	---	---

É importante observar que, pela equação acima, o saldo patrimonial da entidade pode apresentar três situações diferentes:

1. ser positivo – quando o ativo for maior que o passivo. No caso dos órgãos governamentais, o PL será constituído, então, pelo chamado Ativo Real Líquido;
2. ser nulo – quando o ativo for exatamente igual ao passivo, situação rara;
3. ser negativo – quando o ativo for menor que o passivo. Nesta hipótese, o PL compreenderá o passivo real a descoberto.

A LC 101/2000 exige a elaboração de um demonstrativo que apresente a evolução do patrimônio líquido das entidades governamentais nos três últimos exercícios, contados a partir do ano em que se elabora a LDO, bem como a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos. Esta demonstração integrará o Anexo de Metas Fiscais.

Sugere-se o seguinte formato para esta demonstração:

Patrimônio Líquido	3º ano anterior àquele em que se elabora a LDO	2º ano anterior àquele em que se elabora a LDO	1º ano anterior àquele em que se elabora a LDO
Saldo Patrimonial Inicial (ativo real líquido ou passivo a descoberto)			
Resultado Econômico			
Saldo Patrimonial Final (ativo real líquido ou passivo a descoberto)			

O Resultado Econômico compreende todas as alterações que o patrimônio sofre em um período. Se tais modificações acrescentam bens e direitos ao patrimônio ou diminuem as obrigações, elas são classificadas como ativas. Exemplos:

- arrecadação de receita – é uma variação ativa, que resulta da execução orçamentária, acrescentando dinheiro ao patrimônio;
- inscrição da dívida ativa – é uma variação ativa independente da execução orçamentária, pois resulta na adição de um direito ao patrimônio, que independe de o orçamento ser executado ou não;
- cancelamento de restos a pagar processados – é também uma variação ativa independente da execução orçamentária, pois ocorre uma diminuição no volume de obrigações da entidade, que não diz respeito à execução do orçamento.

Por outro lado, se as modificações provocam a diminuição de bens e direitos ou o acréscimo de obrigações ao patrimônio, elas são chamadas passivas. Exemplos:

- realização de despesa – é uma variação passiva, que resulta da execução orçamentária, diminuindo a quantidade de dinheiro ou gerando uma obrigação financeira ao patrimônio;
- cancelamento de dívida ativa – é uma variação passiva independente da execução orçamentária, pois resulta na subtração de um direito ao patrimônio, que independe da execução do orçamento.

Como se vê, o Resultado Financeiro está compreendido no Resultado Econômico, pois as variações ativas e passivas incluem as receitas arrecadadas e as despesas realizadas, respectivamente.

As variações ativas fazem com que o ativo da entidade aumente ou que seu passivo diminua. Já as variações passivas, exatamente ao contrário, fazem com que o ativo da organização diminua ou que seu passivo aumente. Para exemplificar tal explicação, pense no seguinte caso: um Município começa o exercício de 1999 com o patrimônio apresentado a seguir.

<i>Valores em R\$</i>			
Ativo	200.000	Passivo	230.000
PL			
Passivo real a descoberto	30.000		
Total	230.000	Total	230.000

Suponha, pelo exemplo dado, que tenha ocorrido o seguinte com o patrimônio do Município:

- 1) acréscimo ao ativo dos seguintes bens e direitos:
 - R\$60.000 em dinheiro, relativo à receita arrecadada 8 variação ativa
 - dívida ativa inscrita no valor de R\$10.000 8 variação ativa
- 2) do ativo foram subtraídos os seguintes bens:
 - R\$30.000, em dinheiro, para pagamento de parte das despesas realizadas no exercício 8 variação passiva
 - terreno alienado, cujo valor contábil era de R\$10.000 8 variação passiva

3) ao passivo foram acrescidas as seguintes obrigações:

- restos a pagar processados no valor de R\$10.000, relativos à despesa realizada e não paga no exercício 8 variação passiva

4) do passivo foi subtraída a seguinte obrigação:

- dívida consolidada no valor de R\$20.000 8 variação ativa

Portanto, ao final do exercício de 1999, verifica-se que a entidade apresenta o seguinte resultado:

Variações Patrimoniais Ativas, das quais:	
* resultam de acréscimo ao ativo.....	R\$70.000
* resultam de diminuição do passivo.....	R\$20.000
Variações Patrimoniais Passivas, das quais:	
* resultam de diminuição do ativo.....	R\$40.000
* resultam de acréscimo ao passivo.....	R\$10.000
Resultado Econômico	R\$40.000

As variações ativas e passivas provocam, de acordo com o exemplo dado, os seguintes efeitos sobre os grupos patrimoniais:

Valores em R\$			
	Ativo	Passivo	PL
Patrimônio inicial	200.000	230.000	(30.000)
Variações ativas	70.000	(20.000)	90.000
Variações passivas	(40.000)	10.000	(50.000)
Patrimônio final	230.000	220.000	10.000

Assim, o patrimônio, findo o exercício financeiro de 1999, passa a ter a seguinte composição:

Valores em R\$			
Ativo	230.000	Passivo	220.000
		PL	
		Ativo real líquido	10.000
Total	230.000	Total	230.000

Uma outra exigência da LRF diz respeito à alienação de bens e direitos. O Anexo de Metas Fiscais deverá conter uma demonstração, que apresente a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.

A conversão em espécie de bens e direitos é, como define a Lei nº 4.320/64, uma das fontes de recursos das entidades governamentais. A alienação é um meio de obtenção de recursos que acarreta um ônus para a organização, uma vez que sua realização se dá com a baixa de um ativo do patrimônio público. Deste modo, a Administração deverá avaliar, como já mencionado, a relação custo/benefício deste tipo de operação, bem como o impacto da mesma sobre o equilíbrio das contas públicas.

Nas alienações, devem ser considerados, para fins de controle e demonstração, os seguintes elementos, entre outros:³

- data da compra do bem ou da assunção do direito;
- variação do poder aquisitivo da moeda entre as datas da compra e da alienação;
- depreciação do bem, quando for o caso;
- resultado da operação, que corresponde à diferença entre o preço de venda e o valor pelo qual o bem está avaliado. Se for um ganho, este resultado deverá ser contabilizado como Receita Patrimonial (a receita de alienação corresponderá à recuperação do custo atual do bem). Se for uma perda, será registrado como uma Variação Passiva Independente da Execução Orçamentária. Um imóvel registrado na contabilidade por R\$40.000 (já reavaliado e deduzida a depreciação), por exemplo, caso seja alienado por R\$55.000, levará a contabilidade a escriturar R\$40.000 a título de receita de alienação e R\$15.000 à conta de Receita Patrimonial.

Ressalta-se, quanto à aplicação dos recursos provenientes de alienações de bens e direitos, que a LC 101/2000 dispõe, em seu art. 44, o abaixo transcrito:

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.

³ MACHADO JR., José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

Como se verifica, a LRF cria uma vinculação da Receita de Alienação às Despesas de Capital, com exceção do sistema previdenciário próprio dos servidores públicos. É em função deste fato que a Administração Pública deverá elaborar a demonstração de origem e aplicação dos recursos provenientes de alienação, considerando os pontos mencionados anteriormente sobre a questão. Sugere-se que tal demonstrativo tenha a seguinte forma:

Origem	R\$	Aplicação	R\$
Listar bens e direitos alienados		Listar as ações nas quais os recursos oriundos da alienação de bens e direitos foram aplicados	
Total		Total	

Cabe destacar que a LRF criou um Fundo Especial para as entidades governamentais, pois, pelo art. 44, os recursos financeiros, obtidos pela alienação de bens e direitos, têm sua aplicação vinculada às despesas de capital ou ao financiamento de sistemas previdenciários próprios dos servidores. Tal vinculação, entretanto, não se dá sobre o total da receita obtida com a alienação, mas somente sobre a receita de capital da alienação, isto é, aquela que corresponde ao valor contábil do bem, não se incluindo, aí, os ganhos auferidos na alienação que, conforme já explicado, são contabilizados como receita corrente (patrimonial).

7. Estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas de caráter continuado

A LRF determina que renúncia de receita, ocasionada pela concessão ou ampliação de incentivo ou por benefício de natureza tributária, bem como expansão de despesas de caráter continuado, deverá ter seus respectivos impactos sobre o orçamento e as finanças públicas estimados. Esta estimativa também integra o conteúdo do Anexo de Metas Fiscais.

Renúncia de receita

Conforme definido na LC 101/2000 (art. 14, § 1º), a renúncia de receita compreende:

1. a anistia – é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias, ou seja, às multas e aos juros de mora. Pela anistia, o legislador extingue as penalidades cometidas pelo contribuinte infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se o crédito já estiver constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia.
2. a remissão – é a dispensa concedida ao contribuinte de pagar o crédito tributário correspondente, já constituído. Pode ser total ou parcial, e visa atender:
 - à situação econômica do contribuinte;
 - ao erro ou à ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato;
 - à diminuta importância do crédito tributário;
 - a considerações de equidade;
 - a condições peculiares de determinada região territorial da entidade tributante.
3. o subsídio – corresponde ao benefício tributário concedido pela entidade governamental, que resulta no abatimento de parte do preço de venda dos bens e dos serviços das empresas.
4. o crédito presumido – corresponde a créditos tributários usados para a compensação do valor a ser recolhido, pelos contribuintes, de determinados tributos sujeitos ao regime de compensação.
5. a concessão de isenção – a lei que institui um tributo, define, entre outros aspectos, as situações de incidência do mesmo. Essas situações constituem as hipóteses de incidência do tributo.

A concessão de uma isenção significa estabelecer qual(is)_ a(s) hipótese(s) de incidência, que mesmo ocorrendo, não darão origem ao tributo. A isenção pode ser total ou parcial.

6. a alteração de alíquota ou a modificação da base de cálculo – a alíquota e a base de cálculo são elementos fundamentais para a determinação do valor do tributo a ser recolhido. Assim, uma vez fixados, qualquer alteração que lhes seja feita, causando a diminuição do valor do tributo

e, conseqüentemente, da receita tributária, é considerada uma renúncia de receita.

Conforme já mencionado, o Anexo de Metas Fiscais conterá as metas de receita da entidade para um período de três anos. Além de estabelecer estimativas para a arrecadação de receita, a Administração Pública deverá também estimar as possíveis renúncias de receita que pretenda realizar para a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício tributário. Essas estimativas constituirão o conteúdo do demonstrativo da estimativa e da compensação da renúncia de receita, dispostos no art. 4º, § 2º, V.

Observe o leitor que a LRF determina, ainda em seu art. 14, que, no momento da realização de uma renúncia de receita, deverá ser feita a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que tal renúncia entrará em vigor e nos dois seguintes. Embora os dispositivos citados digam respeito ao mesmo tema, eles tratam de momentos diferentes. O art. 4º trata da renúncia, quando da elaboração orçamentária (LDO), e o art. 14, durante a execução orçamentária, caso a Administração resolva realizar a renúncia, ainda que não a tenha previsto.

Para estimar uma renúncia de receita é necessário estabelecer, como para as metas fiscais, uma metodologia. Deste modo, sugere-se uma, a seguir.

A renúncia será feita em função de um incentivo ou um benefício tributário a ser concedido ou ampliado. Assim, a primeira coisa, para se estimar que parte da receita tributária será objeto de renúncia, é saber que incentivos ou benefícios a Administração pretende oferecer, quais serão os contribuintes afetados pelos mesmos e qual o tributo a cuja receita se renunciará. A partir daí, será possível estabelecer a forma de renúncia, entre as citadas anteriormente, que será adotada para a concessão ou a ampliação do incentivo. Cumpridas todas estas fases é que a Administração poderá estimar o valor da renúncia que ela pretende realizar.

O cálculo da estimativa da renúncia de receita em determinado ano será feito com base na meta de receita estabelecida para o mesmo exercício. Os cálculos para se estimar a renúncia irá variar de acordo com o tipo de renúncia escolhido.

Suponha-se que esteja sendo elaborada a LDO de 2001 e a Administração Municipal tenha a intenção de conceder um incentivo fiscal aos prestadores

de serviços da cidade em 2002. Verifica-se que o tributo a ser renunciado é o ISS, sendo os contribuintes os próprios prestadores de serviços. É decidido que o incentivo se dará mediante a redução de alíquotas do imposto. A meta da receita de ISS para 2002 está estimada em R\$500.000. Deste modo, a Administração efetua os cálculos e verifica que a renúncia em questão implicará a redução de R\$100.000 na receita proveniente do ISS.

Além de estimar os efeitos da concessão ou da ampliação de um incentivo ou benefício tributário sobre a receita da entidade, a Administração Pública deverá demonstrar as formas de compensação da renúncia.

A LRF determina, como forma de compensação da renúncia de receita, o aumento de uma outra fonte de receita tributária, proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da majoração ou da criação de tributo ou da contribuição.

O quadro de demonstração e estimativa da renúncia de receita poderá ter o seguinte formato:

Receita Tributária	Renúncia		Forma de Compensação
	Tipo	Valor	

Expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado

O art. 17 da LC 101/2000 define despesa obrigatória de caráter continuado:

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Similar ao que ocorre com a renúncia de receita, o aumento de uma despesa obrigatória de caráter continuado pode ocorrer em dois momentos: de um exercício financeiro para outro, tendo em vista as ações planejadas e os recursos estimados para cada ano, situação apresentada no art. 4º, § 2º, V,

da LRF; ou no decorrer da execução orçamentária, conforme o disposto no art. 16 do mesmo instrumento legal. O demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado será feito para retratar a primeira situação descrita, ou seja, a que ocorre no momento da elaboração orçamentária.

A margem de expansão de que trata o demonstrativo em pauta é a diferença real entre a despesa que a entidade está, naquele momento, legalmente obrigada a executar por mais de dois exercícios e aquela que espera ficar legalmente obrigada a executar por mais de dois anos, dali em diante. Para melhor compreensão, imagine-se que, em 2000, ao elaborar o seu orçamento, o Município já esteja obrigado legalmente a executar, até 2003, R\$ 600.000 em despesas obrigatórias de caráter continuado. Se a Administração Municipal prevê que tais despesas aumentam para R\$ 800.000, no mesmo período, a margem de expansão, a ser demonstrada no Anexo de Metas Fiscais, será de R\$ 200.000.

O demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado poderá ter a seguinte forma:

Despesa Obrigatória de Caráter Continuado*	Valor Atual	Valor Futuro	Margem de Expansão

* A discriminação da despesa será feita a critério da Administração.

O ANEXO DE RISCOS FISCAIS

Este segundo documento, que integra a LDO, é também uma novidade em termos de elaboração orçamentária. A previsão de riscos fiscais, embora devesse ser sempre realizada pelos administradores públicos, não era, até a publicação da LRF, uma exigência legal.

A Lei nº 4.320/64 estabelece um mecanismo que possibilita a Administração Pública remediar os problemas causados, entre outros, pela concretização de um risco fiscal. É o crédito adicional, que permite o aumento dos créditos autorizados e, conseqüentemente, da despesa. A LRF, no entanto, prefere prevenir a remediar, ao estipular que os riscos fiscais devem ser conhecidos

e avaliados, bem como ser previstas as medidas a serem tomadas, caso eles se concretizem.

Mas o que é risco fiscal? Risco é a possibilidade de algo ocorrer de forma diferente daquela prevista. Assim, risco fiscal é uma ameaça às previsões fiscais, ou seja, um acontecimento que pode vir a prejudicá-las como, por exemplo, a não-arrecadação de uma receita ou a realização de uma despesa em patamar superior ao programado.

Entretanto, a LRF não pretende que se faça o impossível, como, por exemplo, que se preveja uma calamidade pública inesperada. O que ela quer é que não só os administradores busquem estudar previamente a possibilidade de ocorrência de riscos fiscais, como que se preparem para enfrentar os mais prováveis.

Para atender a uma despesa gerada pela ocorrência de um risco fiscal, tem-se o crédito adicional suplementar ou especial, enquanto, para as despesas ocasionadas por fatos imprevisíveis, se tem o crédito adicional extraordinário.

Conteúdo e Forma do Anexo de Riscos Fiscais

O Anexo de Riscos Fiscais apresentará a avaliação dos passivos contingentes e de outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, na hipótese de tais riscos ocorrerem.

O passivo, como já mencionado, compreende as obrigações da entidade. A Lei 4.320/64 classifica contabilmente tais obrigações nos seguintes grupos:

- passivo financeiro – representado pelas dívidas a curto prazo ou pela chamada dívida flutuante, cujo pagamento independe de autorização orçamentária;
- passivo permanente – compreende as dívidas de longo prazo, ou seja, a dívida fundada, cuja amortização ou resgate depende de autorização legislativa;
- passivo de compensação – representa os valores em poder da entidade governamental, que não são de sua propriedade e, portanto, não integram seu patrimônio.

Como se pode ver, passivo contingente não é uma classificação contábil e representa as obrigações que a entidade pode vir a contrair, seja de que natureza for, pela ocorrência de um fato provável, mas não garantido. Compreende, assim, as obrigações incertas, pois as certas já devem estar classificadas em um dos grupos mencionados acima. Um exemplo típico é a possibilidade de a entidade ser condenada a pagar um valor, por perder em uma ação judicial.

A avaliação de um risco fiscal significa apurar ou estimar o seu valor, bem como conhecer o grau de possibilidade de sua ocorrência, isto é, se o mesmo tem muita ou pouca chance de acontecer.

O Anexo de Riscos Fiscais demonstrará, ainda, as medidas administrativas e financeiras a serem tomadas para solucionar ou dirimir os problemas causados pela ocorrência do risco fiscal.

Sugere-se o seguinte formato para o anexo de riscos fiscais:

Risco Fiscal	Valor Apurado ou Estimado	Possibilidade de Ocorrência	Medidas Corretivas

A Lei de Orçamento Anual

CONCEITO E OBJETIVO

No início deste manual, foi dito que o sistema orçamentário brasileiro é composto do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei de Orçamento Anual, cabendo a cada qual uma função na atividade de planejar, que a Administração Pública exerce.

E qual seria o papel da LOA neste processo? Ao serem elaborados o PPA e a LDO, o ente tem definidas suas políticas, diretrizes e metas de governo para determinado período. Mas como irá a Administração concretizar tudo aquilo que foi planejado? É aí que surge o Orçamento Anual. Cabe a este instrumento ser o elo de ligação entre o planejamento e a execução física e financeira das ações do Estado.

Assim, o orçamento é o documento que apresenta os meios para se chegar aos fins, ou melhor, os recursos financeiros a serem obtidos e a alocação destes para atender aos objetivos e às metas pretendidos. É o Orçamento-Programa, que, como os demais componentes do sistema orçamentário brasileiro, assume a forma de lei. Possui um caráter autorizativo para os gestores públicos, pois estabelece limites de despesas, em função da receita estimada, para que a Administração atue.

REGULAMENTAÇÃO DA LOA

A elaboração e a execução da LOA são reguladas por diversos instrumentos legais. Desde a Lei Maior do país até as leis locais, são fixadas normas de regulamentação do Orçamento Anual, que estabelecem, entre outros, seus princípios, conteúdo, forma, prazo para envio ao Legislativo, vedações e condições a emendas.

Dessa legislação destacam-se:

1) a Constituição Federal, que, dentro do Título VI – da Tributação e do Orçamento (arts. 145 e seguintes), dedica uma seção inteira aos orçamentos

públicos (arts. 165 a 169). Na Constituição estão as normas básicas sobre as obrigações do Estado de solucionar problemas públicos e sobre os direitos dos cidadãos de participar nas decisões;

2) a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre a elaboração de orçamentos e balanços das entidades de Administração Pública. Da Lei nº 4.320 constam normas técnicas pelas quais os orçamentos são padronizados, visando propiciar dados para fins de coordenação de planos e controle de despesas;

3) a Lei Complementar nº 101/2000, que, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, fixa regras para a elaboração e a execução orçamentárias, a fim de adequar tais processos à sua finalidade;

4) a Lei Orgânica Municipal e leis ordinárias municipais nas quais o Município dispõe sobre normas específicas de gestão financeira das suas receitas e das suas despesas, inclusive da sua própria organização administrativa e da participação da sociedade local no controle social das suas transações.

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários são regras impostas ao processo orçamentário, com o intuito de dar mais consistência ao cumprimento das finalidades do Orçamento.

Como se verifica, os princípios orçamentários são estabelecidos pela legislação pertinente, da qual se destacam os referidos no mencionado art. 2º da Lei nº 4.320/64 (princípios da unidade, da universalidade e da anualidade) e no § 8º do art. 165 da Constituição (princípio da exclusividade), e que são os comentados a seguir:

- a) pelo princípio da unidade orçamentária, o orçamento do Município é um documento único, consolidando todos os demais orçamentos. Assim, o Município engloba, em um único total, todas as receitas, de um lado, e todas as suas despesas, de outro. Este princípio é previsto pelo art. 6º da Lei nº 4.320;
- b) pelo princípio da universalidade, o orçamento reúne as receitas e as despesas de toda a Administração – direta, indireta e fundacional. Este princípio está expresso também nos arts. 3º e 4º da Lei nº 4.320;

- c) pelo princípio da anualidade, o orçamento é elaborado e aprovado para vigorar pelo período de um ano ou exercício financeiro. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme está definido no art. 34 da Lei nº 4.320/64. O dia 31 de dezembro assinala o encerramento do exercício e é data marcada para a elaboração de um balanço físico e financeiro do que foi programado e realizado no ano que terminou;
- d) pelo princípio da exclusividade, a Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

CONTEÚDO E FORMA

Combinando os artigos 2º e 22º da Lei nº 4.320/64, o art. 165, § 6º, da Constituição Federal e o art. 5º da LC 101/2000, verifica-se que a proposta orçamentária, a ser encaminhada ao Legislativo, deverá estar organizada da seguinte forma e apresentando o seguinte conteúdo:

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

b) projeto de lei do orçamento, que será composto por:

- texto do projeto de lei;
- sumário geral da receita, por fontes, e da despesa, por funções do governo;
- quadro demonstrativo da receita e da despesa, segundo as categorias econômicas, na forma do Anexo 1 da Lei nº 4.320/64;
- quadro discriminativo da receita, por fontes, e respectiva legislação;
- quadro das dotações por órgãos do governo: Poder Legislativo e Poder Executivo.
- quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo, por função governamental (Anexo 7 da Lei nº 4.320/64);
- quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo com a distribuição das missões entre os órgãos executores e as unidades orçamentárias (Anexo 6 da Lei nº 4.320/64);

- quadro geral, indicando as despesas de cada órgão executor, segundo as funções governamentais (Anexo 9 da Lei nº 4.320/64).

Esses quadros, vários de dupla entrada e saída, têm o objetivo de propiciar os diversos tipos de informações, visando diferentes tipos de leitura. De um lado, os quadros colocam em evidência todas as fontes de receita de que o Poder Público dispõe e, do outro, todas as despesas que pretende realizar e as dotações orçamentárias fixadas para cada espécie de despesa.

Os valores expostos nos quadros de estimativa de receitas, previsões e comparações, que vão anexos ao orçamento, poderão ser excedidos ou ficar aquém dos limites previamente calculados.

Já os quadros da despesa expressam uma limitação de dispêndios e, também, de atividades e comportamentos. Despesas além dos limites aprovados no Orçamento, entre outros, constituem atos ilegais.

c) tabelas explicativas, com o comportamento da receita e da despesa de diversos exercícios;

d) especificação dos programas especiais de trabalho, custeados por dotações globais, em termos das metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar e acompanhadas de justificativa econômica, financeira, social e administrativa;

e) descrição sucinta das principais finalidades de cada unidade administrativa, com a respectiva legislação;

f) demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia;

g) demonstrativo de compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e as metas constante do Anexo de Metas Fiscais, que integra a LDO;

h) reserva de contingência, cuja forma de utilização e cujo montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na LDO.

Dos itens mencionados, as questões dos itens de “a” a “e” não só são exaustivamente trabalhadas pela doutrina orçamentária, como já constituem, ou ao menos deveriam, atividade rotineira da Administração Públi-

ca. Deste modo, serão abordadas a seguir, os pontos apresentados nos itens “f”, “g” e “h”, sobre os quais a LRF dispõe.

Demonstrativo Regionalizado

O objetivo deste demonstrativo é apresentar, por regiões territoriais do país, dos Estados-membros ou dos Municípios: as isenções, as anistias, as remissões, os subsídios e os benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, concedidos pela Administração Pública, e as consequências destes sobre as receitas e as despesas da entidade governamental.

Sugere-se que a regionalização seja feita, no caso dos Municípios, que não são propriamente regionalizados, por distritos ou por zonas urbana e rural, uma vez que os mesmos podem diferir muito entre si, como, por exemplo, em termos das atividades econômicas predominantes; da qualidade de vida, porte e composição demográficos e nível de renda das respectivas populações; do grau em que o governo Municipal atende à demanda por serviços públicos e da qualidade ofertada, em cada um deles etc. Como isso, pode-se aquilatar melhor a equidade na atribuição de ônus e bônus entre diferentes distritos, bairros ou zonas.

O demonstrativo regionalizado poderá ter o seguinte formato:

Discriminação* (isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia)	Distrito A	Distrito B	Distrito C
	Impacto sobre as finanças municipais em valores correntes		
Total			

** A discriminação ficará a critério da Administração Municipal.*

Demonstrativo de Compatibilidade

O objetivo deste demonstrativo é evidenciar a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e as metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, que integra a LDO.

A questão da compatibilidade dos documentos que compõem o sistema orçamentário brasileiro (PPA, LDO e LOA) sempre foi enfatizada pela doutrina, embora não constituísse uma exigência legal.

Esta compatibilidade significa que o conteúdo do PPA deverá refletir as disposições da LDO, que, por sua vez, serão contempladas na LOA. Pela demonstração, será possível identificar a que metas estabelecidas pela LDO referem-se os programas fixados na LOA. Cabe observar que toda meta da Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá compreender, ao menos, um programa estipulado no Orçamento Anual, mas que é possível que alguns programas da LOA não correspondam a nenhuma meta da LDO.

Assim, sugere-se a seguinte forma para tal demonstração orçamentária:

Programa de trabalho constante da LOA	Meta estabelecida na LDO
Programa 1	Meta A
Programa 2	Meta B
Programa 3	
Programa 4	Meta C
	Meta D
Programa 5	–

Reserva de Contingência

A reserva de contingência é um mecanismo legal que a Administração Pública pode utilizar, com a finalidade de atender a despesas não previstas, imprevisíveis e contingentes, surgidas no decorrer da execução orçamentária.

A LRF estabelece que a LOA conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante deverão ser estabelecidos na LDO, destinada aos passivos contingentes e a outros riscos e eventos fiscais imprevisíveis. As despesas contingentes correspondem a gastos prováveis, mas que, devido à incerteza de sua ocorrência, não são programados no Orçamento. Já as imprevisíveis ocorrem pelas situações não esperadas, que acontecem no processo de execução das ações planejadas ou mesmo por falha da Administração, que não as prevê na etapa de planejamento ou lhes fixa valores insuficientes.

Uma vez que a Constituição Federal veda, no art. 167, I, o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, verifica-se

que, para o atendimento das despesas citadas no parágrafo anterior, é necessário incluir no Orçamento Anual as dotações correspondentes. A inclusão das despesas contingentes e imprevisíveis é feita mediante a abertura de créditos adicionais, suplementares ou especiais.

O art. 43, § 1º, da Lei nº 4.320/64, especifica que a abertura de créditos adicionais, suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para atender às respectivas despesas, sendo a anulação parcial ou total de dotação orçamentária um desses recursos.

A reserva de contingência é, assim, uma dotação fixada especialmente no Orçamento para servir de fonte de recurso para a abertura de crédito adicional. Deste modo, caso ocorra uma despesa contingente ou imprevisível, abre-se um crédito adicional suplementar ou especial, mediante a anulação de parte ou de toda a reserva de contingência.

Até a publicação da LC 101/2000, o estabelecimento, o valor e a forma de utilização da reserva de contingência ficavam, no caso de Estados e Municípios, a critério dos respectivos gestores.

RECEITA PÚBLICA

Não existe uma definição legal de receita pública. Ela pode ser conceituada, num sentido mais amplo, como o conjunto de ingressos financeiros que produzem acréscimo ao patrimônio da entidade governamental. Verifica-se, na prática, que a maior parte desses recursos é obtida de fontes próprias e permanentes da Administração, integrando o patrimônio na qualidade de elemento novo, sem gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, tributos de lançamento direto e outros⁴. Alguns desses recursos, entretanto, ao ingressarem no patrimônio da entidade, geram-lhe uma obrigação de valor igual e correspondente.

Na Administração Pública, de um modo geral, a receita se origina de seu poder impositivo de cobrar tributos, cujo valor obtido é repartido entre os entes da federação e da gerência de seu patrimônio.

⁴ A Lei 4.320 comentada. J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis 29ª ed. rev. e atual., Rio de Janeiro, IBAM, 1999. p. 120.

O total da receita, que consta nas Leis de Orçamento, é denominado receita prevista ou estimada, ou seja, uma expectativa de entrada de dinheiro no cofre do Município. O total apurado ao fim do exercício financeiro, já mencionado, é denominado receita realizada ou arrecadada.

Há valores que entram no cofre do Município, mas não vão integrar o seu patrimônio, não constituem propriamente receitas e, por isto, não constam do orçamento. Estes valores, representados por dinheiro ou títulos provenientes de cauções, depósitos, fianças e outros procedimentos administrativos, são devolvidos aos respectivos donos, logo após cessarem as exigências que deram lugar à sua entrada, mas aparecem nas contas extra-orçamentárias.

A receita pública, para fins orçamentários, é classificada, por força de lei, em dois grandes grupos: receitas correntes e receitas de capital. É a classificação por categoria econômica.

Receitas Correntes do Município

As receitas correntes provêm da execução de atividades, de várias naturezas, próprias do Município, assim como das transferências constitucionais e conveniadas recebidas.

As receitas correntes são classificadas como:

- receitas tributárias – as que são arrecadadas em caráter compulsório e, genericamente, consideradas tributos. Os tributos são os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria;
- receitas de contribuição – referem-se aos tipos de prestações pecuniárias que a lei pode exigir de determinado público, para manter programas sociais ou econômicos específicos;
- receitas patrimoniais – provenientes da ação direta do Município sobre seus bens, sejam imóveis ou direitos, como aluguel e arrendamento de próprios municipais, foros, laudêmios, etc.;
- receita agropecuária – auferida em decorrência da exploração de atividades agrícolas, como fazendas, sítios, produção de sementes de propriedade do Município;
- receita industrial – resultante da comercialização de bens e serviços produzidos por empreendimentos industriais de que o Município venha a ser proprietário;

- receitas de serviços – são as tarifas e os preços que o Município pode cobrar pela prestação dos serviços públicos, como transportes, comunicações, assistência a determinados setores;
- transferências correntes – são os recursos repassados ao Governo Municipal, por pessoas de direito público ou privado, em razão de dispositivos constitucionais, acordos ou convênios, desde que se tenha estabelecido que os mesmos devam ser aplicados em despesas correntes. São, por exemplo, os recursos oriundos do Fundo de Participação Municipal (FPM), transferidos pelo Governo da União, e os correspondentes à participação do Município no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), repassados pelo Governo Estadual;
- outras receitas correntes – completando o elenco, a Lei nº 4.320/64 nomeia outras receitas que correspondem a valores recebidos por conta de multas, juros de mora, indenizações e restituições, receita da cobrança da dívida ativa e outras. Em realidade, são receitas oriundas de direitos.

Receitas de Capital do Município

As receitas de capital também provêm de certas atividades, executadas pelos Municípios, que, entretanto, envolvem ora alienações de bens e direitos, ora assunção de empréstimos e financiamentos, ora recuperação do principal de empréstimos feitos a terceiros.

Essas receitas são classificadas como:

- operações de crédito, as quais constituirão a dívida consolidada ou fundada do Município mediante empréstimos, financiamentos, emissão de títulos, etc. Podem ser internas, quando realizadas no país e externas, se executadas no exterior. Devem obedecer a limites estabelecidos na Resolução nº 78/98 do Senado Federal;
- alienações de bens e de direitos, as quais mediante lei e precedidas de avaliações, geram receitas que só podem ser aplicadas em despesas de capital ou, conforme a lei, em despesas previdenciárias;
- amortizações de empréstimos, que refletem a recuperação do principal de empréstimos feitos a terceiros;
- transferências de capital, as quais se destinam, conforme o planejamento local, a atender a despesas de capital do Município;
- outras receitas de capital que englobam aquelas receitas que não podem ser enquadradas nas outras classificações.

A LRF estabelece que as previsões de receita observarão as normas técnicas e as legais, considerarão os efeitos das alterações, 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 anos seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas.

Segundo a LRF, a LOA deverá conter medidas de compensação da renúncia de receita, o que já se explicou na parte do manual relativa à LDO.

DESPESA PÚBLICA

As despesas são todos os gastos que o governo realiza, no sentido de cumprir as funções e as obrigações que lhe competem na sociedade. Em termos orçamentários, pode-se conceituar despesa pública como os dispêndios a serem efetuados pelo governo, de acordo com os objetivos e os limites definidos no orçamento. A despesa que se realizar fora desses limites, sem passar pelo consentimento da Câmara Municipal, será irregular. Como já se mencionou anteriormente, a função mais importante da Lei do Orçamento, além de estimar a receita pública, é fixar a despesa nos limites considerados adequados para viabilizar o plano de trabalho proposto e aprovado pelo Poder Legislativo.

A despesa pública é submetida, no orçamento, a três classificações: institucional, funcional-programática e econômica.

Classificação Institucional

É a discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho. Na linguagem oficial, esses órgãos são denominados unidades orçamentárias.

Para esta classificação, caberá à Administração Pública definir códigos locais para cada unidade orçamentária.

Considerando, por exemplo, um Município que tenha fixado sua despesa em R\$1.000.000, poderia a mesma ser alocada nas seguintes unidades orçamentárias dos Poderes Legislativo e Executivo:

Códigos Locais	Unidades Orçamentárias	Dotações (R\$)
01	Câmara Municipal	100.000
02	Secretaria de Administração	50.000
03	Secretaria de Fazenda	150.000
04	Secretaria de Educação	400.000
05	Secretaria de Saúde	200.000
06	Secretaria de Obras	100.000

Classificação por Funções e Subfunções

É considerada a mais moderna das classificações. Sua finalidade principal é mostrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade⁵.

É através desta classificação que se identifica a ligação do planejamento com as finanças e se buscam as respostas para as perguntas: Onde fazer? Quando fazer? Quanto fazer? Por que fazer? Com o que fazer?

A classificação funcional-programática é regulada pela Lei nº 4.320/64, que a estabelece em seu art. 2º, § 1º, I e art. 8º, § 2º. Recentemente, no entanto, a discriminação da despesa por funções sofreu atualizações, primeiro, feitas pela Portaria no. 117, de 12.11.98, e, depois, pela Portaria nº 42, de 14.04.99. Cabe observar, porém, que, para os Municípios, tais atualizações só se aplicam a partir do exercício de 2002, cabendo aos mesmos utilizar a classificação fixada no Anexo 5 da Portaria nº 9, de 20/06/74, do então Ministro de Planejamento e Coordenação Geral da Presidência da República.

A classificação funcional-programática encontra-se estruturada pelos seguintes níveis de informações, cada um com o seu significado e objetivo adiante apresentados:

- funções de governo;
- subfunções;
- programas;
- projetos e atividades.

5 Orçamento Público. James Giacomoni. 6ª ed. rev. e atual., São Paulo, Atlas, 1996.

Funções de Governo

O art. 1º, § 1º, define função como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público. Assim, para o orçamento-programa, função é cada uma das atribuições que o Governo deve realizar em benefício da população. Por exemplo, Educação é uma função; Saúde é outra; e assim por diante.

Por representar o mais alto nível de agregação de informações, a classificação por função é muito genérica, havendo dificuldades em relação à sua quantificação em termos de unidades físicas, por juntar valores heterogêneos.

A função de governo não deve ser confundida com a função de órgão. Assim, por exemplo, se o Município tem, na sua estrutura organizacional, a Secretaria ou o Departamento de Educação, não significa que este será o único órgão a executar atribuições no campo da educação. Por conveniência administrativa, poderá ser delegada ao Departamento de Agricultura alguma atividade de educação na zona rural.

São vinte e oito as funções de governo, apresentadas no Anexo II deste manual. Cabe destacar que a última função descrita, denominada Encargos Especiais, não corresponde a uma área de atuação do setor público, mas, em verdade, engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

Nem todas as funções de governo têm a ver diretamente com a ação do Governo Municipal, como, por exemplo, as funções 02 – Judiciária; 05 – Defesa Nacional e 07 – Relações Exteriores.

Cada Município utiliza as funções de governo e os programas que as integram, segundo sua realidade.

Subfunções

A subfunção representa uma partição da função de governo, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. Representa o desdobramento de uma função.

Uma característica das subfunções é sua atipicidade, o que significa dizer que, embora elas sejam especificadas em relação à função que lhes é pertinente, há liberdade para a Administração Pública combiná-las com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas pela Portaria nº 42, de 14.04.99. A subfunção 128 – Formação de Recursos Humanos, por exemplo, que é típica da função 04 – Administração, pode ser combinada, no momento de se elaborar o programa de trabalho, com a função atípica 12 – Educação.

Assim como as funções, a legislação já estabelece as subfunções nas quais serão enquadradas as ações governamentais.

Programa

O programa, por definição legal, é o instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos pretendidos.

Os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e as determinações da Portaria nº 42, de 14.04.99.

Projetos e Atividades

Projetos e atividades são expressões convencionadas para representar as ações planejadas, que constituirão o programa de trabalho a ser executado ao longo de um período financeiro.

Dentro da classificação funcional-programática, o projeto e a atividade significam o nível inferior de agregação de informações sobre o planejamento governamental. Pode-se também afirmar que representam o nível operacional do planejamento elaborado para aquele período financeiro. Ainda que possam estar no mesmo nível de importância dentro de um programa ou um subprograma, possuem características comuns e próprias, assim como objetivos e significados diferentes, como será mostrado a seguir.

Projeto

Em orçamento-programa, projeto constitui um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de

operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo. Entre as características próprias do projeto, destacam-se as seguintes:

- limitação de seu tempo de execução, daí por que é também denominado de ação temporária;
- custo global, determinado em correlação com o tempo de execução e não, exclusivamente, em função do exercício financeiro;
- determinação do custo unitário, em razão das unidades físicas, que medem o objetivo.

O projeto visa, sempre, à criação, à ampliação, à melhoria ou ao aperfeiçoamento de um serviço, podendo o seu produto ser ou não um bem de capital.

No quadro a seguir, apresenta-se um exemplo de projeto na área de Educação do Município, com sua respectiva meta e unidade de medida.

Projeto	Meta	Unidade de Medida
Construção de unidades escolares do ensino fundamental, com cinco salas de aula	Construir cinco salas de aula.	Sala de aula a construir.

Atividade

É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do governo.

A atividade apresenta características próprias, entre as quais destacam-se as seguintes:

- continuidade no tempo, delimitada, convencionalmente, a cada exercício financeiro, para efeito de orçamento;
- maior dificuldade na mensuração dos objetivos, em termos físicos;
- maior dificuldade de determinação do custo unitário, em razão das unidades físicas que medem o objetivo.

No quadro a seguir é dado um exemplo de atividade na área de Educação do Município.

Atividade	Meta	Unidade de Medidas
Manutenção e funcionamento da merenda escolar	Garantir a distribuição de 1000 unidades de merenda escolar a 300 alunos.	Aluno a ser atendido

Os programas, com os respectivos projetos e atividades, devem ser listados no orçamento, constituindo o Anexo 6 – Programa de Trabalho.

Classificação Econômica

A classificação econômica procura distinguir entre as despesas voltadas para a operação, a manutenção dos serviços já existentes e as despesas destinadas à ampliação e à melhoria da capacidade de produção do Município. Compreende dois grandes grupos: despesas correntes e despesas de capital.

Cada um desses dois grandes grupos, que se pode chamar de primeiro grau, se desdobra em categorias econômicas de segundo grau e estas, em elementos de despesa. Assim, as despesas correntes se desdobram em despesas de custeio e transferências correntes e as despesas de capital se desdobram em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Os elementos de despesa completam o quadro de classificação econômica. O art. 15 da Lei nº 4.320/64 estabelece que a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos, entendidos como tais o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a Administração para a consecução dos seus fins. Alguns elementos de despesa são desdobrados em subelementos.

Para melhor entendimento das categorias econômicas de segundo grau, transcrevem-se, a seguir, os §§ do art. 12 da Lei nº 4.320/64.

Art. 12.....

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

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou

serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anexo

Funções e Subfunções de Governo (Portaria nº 42, de 14.04.99)

Funções	Subfunções
01 – Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
02 – Judiciária	061 – Ação Judiciária 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 – Essencial à Justiça	091 – Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 – Administração Geral 123 – Administração Financeira 124 – Controle Interno 125 – Normatização e Fiscalização 126 – Tecnologia da Informação 127 – Ordenamento Territorial 128 – Formação de Recursos Humanos 129 – Administração de Receitas 130 – Administração de Concessões 131 – Comunicação Social
05 – Defesa Nacional	151 – Defesa Aérea 152 – Defesa Naval 153 – Defesa Terrestre
06 – Segurança Pública	181 – Policiamento 182 – Defesa Civil 183 – Informação e Inteligência
07 – Relações Exteriores	211 – Relações Diplomáticas 212 – Cooperação Internacional
08 – Assistência Social	241 – Assistência ao Idoso 242 – Assistência ao Portador de Deficiência 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente 244 – Assistência Comunitária
09 – Previdência Social	271 – Previdência Básica 272 – Previdência do Regime Estatutário 273 – Previdência Complementar 274 – Previdência Especial
10 – Saúde	301 – Atenção Básica 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 – Suporte Profilático e Terapêutico 304 – Vigilância Sanitária 305 – Vigilância Epidemiológica 306 – Alimentação e Nutrição

Funções	Subfunções
11 – Trabalho	331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 – Relações de Trabalho 333 – Empregabilidade 334 – Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental 362 – Ensino Médio 363 – Ensino Profissional 364 – Ensino Superior 365 – Educação Infantil 366 – Educação de Jovens e Adultos 367 – Educação Especial
13 – Cultura	391 – Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 – Difusão Cultural
14 – Direitos da Cidadania	421 – Custódia e Reintegração Social 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 – Assistência aos Povos Indígenas
15 – Urbanismo	451 – Infra-Estrutura Urbana 452 – Serviços Urbanos 453 – Transportes Coletivos Urbanos
16 – Habitação	481 – Habitação Rural 482 – Habitação Urbana
17 – Saneamento	511 – Saneamento Básico Rural 512 – Saneamento Básico Urbano
18 – Gestão Ambiental	541 – Preservação e Conservação Ambiental 542 – Controle Ambiental 543 – Recuperação de Áreas Degradadas 544 – Recursos Hídricos 545 – Meteorologia
19 – Ciência e Tecnologia	571 – Desenvolvimento Científico 572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	601 – Promoção da Produção Vegetal 602 – Promoção da Produção Animal 603 – Defesa Sanitária Vegetal 604 – Defesa Sanitária Animal 605 – Abastecimento 606 – Extensão Rural 607 – Irrigação
21 – Organização Agrária	631 – Reforma Agrária 632 – Colonização

Funções	Subfunções
22 – Indústria	661 – Promoção Industrial 662 – Produção Industrial 663 – Mineração 664 – Propriedade Industrial 665 – Normatização e Qualidade
23 – Comércio e Serviços	691 – Promoção Comercial 692 – Comercialização 693 – Comércio Exterior 694 – Serviços Financeiros 695 – Turismo
24 – Comunicações	721 – Comunicações Postais 722 – Telecomunicações
25 – Energia	751 – Conservação de Energia 752 – Energia Elétrica 753 – Petróleo 754 – Alcool
26 – Transporte	781 – Transporte Aéreo 782 – Transporte Rodoviário 783 – Transporte Ferroviário 784 – Transporte Hidroviário 785 – Transportes Especiais
27 – Desporto e Lazer	811 – Desporto de Rendimento 812 – Desporto Comunitário 813 – Lazer
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamento da Dívida Interna 842 – Refinanciamento da Dívida Externa 843 – Serviço da Dívida Interna 844 – Serviço da Dívida Externa 845 – Transferências 846 – Outros Encargos Especiais