

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
Formação Específica em Contabilidade Pública
Departamento de Ensino de Graduação - DEG

Disciplina
CONTABILIDADE PÚBLICA II

Autor
José Wellington da Silva
wellington@municipios-ce.com.br

Fortaleza, Junho de 2004

Contabilidade Pública

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
Formação Específica em Contabilidade Pública
Departamento de Ensino de Graduação - DEG

Disciplina
CONTABILIDADE PÚBLICA II

Autor
José Wellington da Silva
wellington@municipios-ce.com.br

Direitos Autorais:

Este texto foi compilado conforme a legislação vigente com a finalidade de apresentar conceitos de Contabilidade Pública avançados aos alunos do curso de Formação Específica em Contabilidade Pública da UECE. Não é permitida a sua reprodução no todo ou parte sem autorização por escrito do autor conforme Lei nº 9.610, de 19/02/98.

ÍNDICE

UNIDADE 1 CONTABILIDADE PÚBLICA	5
1.1 CONCEITO	5
1.2 OBJETIVOS E CAMPO DE APLICAÇÃO	5
1.3 LEGISLAÇÃO BÁSICA	6
1.4 ORGANIZAÇÃO.....	6
1.4.1 Sistema Orçamentário.....	7
1.4.2 Sistema Financeiro	7
1.4.3 Sistema Patrimonial.....	7
1.4.4 Sistema de Compensação.....	8
UNIDADE 2 REGIMES CONTÁBEIS	9
2.1 CONCEITOS	9
2.2 REGIME DE CAIXA	9
2.3 REGIME DE COMPETÊNCIA.....	10
2.4 REGIME CONTÁBIL ADOTADO NO BRASIL.....	10
UNIDADE 3 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	11
3.1 LEGISLAÇÃO REGULADORA.....	11
3.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO	13
3.2.1 Plano Plurianual.....	13
3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	14
3.2.3 Anexo de Metas Fiscais.....	15
3.2.4 Anexo de Riscos Fiscais.....	16
3.2.5 Lei Orçamentária Anual	16
3.3 DIVISÃO DO ORÇAMENTO	16
3.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	17
3.4.1 Princípio do Equilíbrio	17
3.4.2 Princípio da Unidade.....	17
3.4.3 Princípio da Universalidade	18
3.4.4 Princípio da Anualidade	18
3.4.5 Princípio da Exclusividade	19
3.4.6 Princípio do Orçamento Bruto.....	19
3.4.7 Princípio da Discriminação ou Especialização.....	20
3.4.8 Princípio da Publicidade	20
3.5 COMPOSIÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA	20
3.6 VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS	23
3.7 CRÉDITOS ADICIONAIS	24
3.7.1 Classificação.....	24
3.7.2 Autorização e Abertura.....	25
3.7.3 Vigência	25
3.7.4 Fontes de Recursos	25
UNIDADE 4 RECEITA ORÇAMENTÁRIA.....	27
4.1 RECEITAS TRIBUTÁRIAS	27
4.2 RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	29
4.3 RECEITAS PATRIMONIAIS.....	30
4.4 RECEITAS AGROPECUÁRIAS.....	30
4.5 RECEITAS INDUSTRIAIS.....	31
4.6 RECEITAS DE SERVIÇOS	31
4.7 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	32
4.8 OUTRAS RECEITAS CORRENTES.....	34
4.9 RECEITAS DE CAPITAL	35

4.10	EXECUÇÃO DA RECEITA PÚBLICA.....	37
4.10.1	<i>Previsão</i>	37
4.10.2	<i>Lançamento</i>	37
4.10.3	<i>Arrecadação</i>	38
4.10.4	<i>Recolhimento</i>	38
4.11	APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA.....	38
4.12	ANULAÇÃO E RESTITUIÇÃO DE RECEITAS.....	41
4.13	DÍVIDA ATIVA	41
4.14	A RECEITA PÚBLICA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	41
UNIDADE 5 DESPESA ORÇAMENTÁRIA		43
5.1	CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL.....	43
5.2	CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL PROGRAMÁTICA.....	44
5.3	CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA.....	48
5.4	ESTÁGIOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	56
5.4.1	<i>Fixação</i>	56
5.4.2	<i>Licitação</i>	56
5.4.3	<i>Empenho</i>	57
5.4.4	<i>Entrega dos Bens ou Serviços</i>	57
5.4.5	<i>Liquidação</i>	58
5.4.6	<i>Pagamento</i>	58
5.5	RESTOS A PAGAR	58
5.6	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	59
5.7	ADIANTAMENTOS (SUPRIMENTOS DE FUNDOS)	59
5.7.1	<i>Concessão</i>	60
5.7.2	<i>Contabilização</i>	60
5.7.3	<i>Aplicação</i>	61
5.7.4	<i>Comprovação</i>	61
UNIDADE 6 MOVIMENTO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO		62
UNIDADE 7 BIBLIOGRAFIA.....		64

Unidade 1 Contabilidade Pública

1.1 Conceito

Contabilidade Pública pode ser entendida como a aplicação das técnicas de registro e apuração do resultado dos fatos de gestão, que envolva receitas e despesas no âmbito da Administração Pública, seja ela Federal, Estadual, Distrital, Municipal, Autárquica ou Fundacional.

O Professor Heraldo da Costa Reis, em seus comentários à Lei nº. 4.320/64, define Contabilidade Pública como:

“...técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à Administração no processo de tomada de decisões e controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.”

1.2 Objetivos e Campo de Aplicação

A Contabilidade Pública pode ser considerada um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno.

No desenvolvimento de suas atividades, a Contabilidade Pública se diferencia da Contabilidade Geral pelas seguintes características:

Aspecto	Contabilidade Geral	Contabilidade Pública
Campo de Investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio da competência, tanto para receitas, quanto para despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio da competência para as despesas e o princípio de caixa para as receitas.
Objetivos	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo)	Determina o resultado da gestão (déficit ou superavit)
	Presta contas ao Conselho de Administração e Acionistas	Presta contas ao Poder Legislativo e à População
	Subsidia a tomada de decisões na empresa	Subsidia a tomada de decisões de governo
Natureza dos Dados Relevantes	Controle orçamentário Flexível	Controle orçamentário rígido
	Prioriza os custos e resultados de acordo com a natureza das despesas (aluguéis, salários, etc)	Prioriza despesas de acordo com as funções de governo (Legislativa, Administração, etc)
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um único sistema	Contas financeiras e patrimoniais registradas em sistemas distintos
	Todos os ativos e passivos necessariamente evidenciados nas demonstrações contábeis	Determinados bens, como os de uso comum do povo não são evidenciados nas demonstrações contábeis.

1.3 Legislação Básica

A Contabilidade Pública é regida por uma série de leis, portarias e instruções normativas, as quais estabelecem desde sua forma de execução até demonstrativos a serem elaborados. Vale ressaltar que a carga legal se modifica de acordo com a esfera de governo, pois, segundo o art. 24 da constituição, cabe à União, Estados e Distrito Federal, legislar concorrentemente sobre, entre outros itens, Direito Financeiro e Orçamento Público.

Os principais instrumentos legais a que se sujeita a Contabilidade Pública são

- Constituição Federal;
- Constituição Estadual;
- Lei nº. 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal;
- Lei Complementar nº.101/00, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências;
- Lei nº. 8.666/93 e suas alterações, disciplina as Licitações e Contratos Públicos;
- Lei nº. 10.028/00 (Lei de Crimes na Gestão Fiscal);
- Resoluções nº. 40 e 43/2001 do Senado Federal;
- Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual de cada entidade;
- Instruções Normativas e Portaria de órgãos competentes (Ministério da Fazenda, Tribunais de Contas, Ministério do Planejamento, etc)

1.4 Organização

Em seu aspecto organizacional e estrutural a Contabilidade Pública estará sempre desempenhando as suas funções de acordo com a lei. Dessa forma, o controle sobre os atos administrativos é sempre mais rígido na administração pública do que no setor privado. A prova é que as contas são escrituradas em sistemas distintos.

Considerando que o objeto de estudo da Contabilidade é o Patrimônio, a Contabilidade Pública não seria diferente, ela é basicamente patrimonial; no entanto, existem sistemas específicos com contas apropriadas, agrupadas para refletir os fatos resultantes ou não da execução do Orçamento, tenham ou não natureza financeira, com reflexos sobre o Patrimônio Público.

Desse modo, para o registro, controle e análise dos fatos ligados à Administração, a Contabilidade Pública se utiliza de quatro sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

1.4.1 Sistema Orçamentário

O Sistema Orçamentário está centrado basicamente na execução do orçamento público, desde a previsão de receita e fixação de despesa, até a execução das mesmas e a apuração do resultado orçamentário. Este sistema visa, basicamente a apuração:

- do montante da receita arrecadada, o seu comportamento e sua tendência no exercício;
- do montante dos créditos orçamentários vigentes, incluindo, os aprovados pela Lei de Orçamento, suas suplementações e os Créditos Adicionais Especiais e Extraordinários abertos durante o exercício ou provenientes de exercícios anteriores, que venham alterar as características das dotações aprovadas pela Lei de Meios vigente no exercício;
- da despesa empenhada nos créditos orçamentários;
- dos saldos disponíveis em cada dotação, isto é, a diferença entre o crédito orçamentário e o valor empenhado, considerando-se ainda, as suplementações;
- resultado da execução orçamentária, em termos de deficit ou superavit.

O resultado das apurações relacionadas anteriormente constituem ao fim de cada exercício, o que se denomina Balanço Orçamentário, cujo modelo encontra-se determinado pelo Anexo nº. 12 da Lei nº. 4.320/64.

1.4.2 Sistema Financeiro

O Sistema Financeiro trata da movimentação de numerário ocorrida no âmbito da Administração, combinando todas os ingressos e saídas de valores dos cofres públicos.

Tem a finalidade de evidenciar todos os ingressos, independente da origem e da propriedade, desde que de alguma forma ingresse no erário, seja na forma de recebimentos, transferências ou simplesmente retenções.

Identifica também os pagamentos efetuados, seja dependente ou não de autorização legislativa, registra a quitação de despesas orçamentárias, extraorçamentárias, transferências a outras entidades sejam públicas ou privadas.

Em resumo, registra a entradas e saídas de valores, na forma de dinheiro, do Patrimônio Público, bem como evidencia a formação de direitos e obrigações de curto prazo nas entidades públicas.

1.4.3 Sistema Patrimonial

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles, e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Registra ainda, as alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. As superveniências e insubsistências ativas e passivas também constituirão elementos do sistema patrimonial.

O Sistema Patrimonial deverá ainda, apresentar no final de cada exercício o resultado da gestão econômica, em termos de superavit ou deficit do exercício, bem como o Resultado Patrimonial da entidade, na forma de Ativo Real Líquido ou Passivo a Descoberto.

1.4.4 Sistema de Compensação

Registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrente de contatos, convênios, acordos ou ajustes.

É importante ressaltar que este sistema não encontra correspondência ou contas interferenciais para os outros sistemas, que é movimentado independentemente dos demais e por valores, na maioria das vezes, simbólicos.

Unidade 2 Regimes Contábeis

2.1 Conceitos

Regimes contábeis são modalidades de reconhecimento da despesa e receita em relação ao exercício financeiro ao qual estão vinculadas. Atualmente, pelas orientações do Conselho Federal de Contabilidade, os regimes contábeis são o de Caixa e o de Competência.

A Lei nº . 4.320/64, que estabelece normas gerais para orçamentos, contabilização e balanços das entidades de direito público interno, dedica um capítulo inteiro ao estudo do exercício financeiro e do regime contábil a ser adotado na execução das receitas e despesas públicas.

No Brasil, a Contabilidade Pública, por força do art. 35 da Lei nº . 4.320/64, adota-se regime misto, pelo seguinte motivo:

“Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Exercício financeiro é o período em que a execução orçamentária é efetuada, que, também por força da Lei nº . 4.320/64, art. 34, coincide com o ano civil, ou seja, inicia-se em 1º de janeiro e conclui-se em 31 de dezembro.

Portanto, pertencem ao exercício financeiro, as receitas arrecadadas independentes do exercício ao qual foram lançadas, e as despesas somente nele empenhadas, independentemente do processamento da liquidação e do pagamento.

2.2 Regime de Caixa

Pelo regime de caixa, a receita é reconhecida no período em que é arrecadada e a despesa, quando paga. Dessa forma, o regime de caixa compreende, exclusivamente pagamentos e recebimentos efetuados em determinado exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores.

Pelo regime de caixa, tanto as receitas por arrecadar, ainda que lançadas, quanto as despesas empenhadas e liquidadas, porém não pagas, devem ser transferidas para o orçamento do exercício financeiro seguinte, fazendo parte dele.

2.3 Regime de Competência

Por este regime, receitas e despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real ocorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não, quando o desembolso ou recebimento ocorre. Dessa forma, todas as receitas e despesas cujo fato gerador ocorra no exercício, pertencem ao orçamento ao qual estão vinculados.

2.4 Regime Contábil adotado no Brasil

Após serem vistos os conceitos de Regime de Caixa e Regime de Competência, o art. 35 da Lei nº. 4.320/64 já pode ser plenamente entendido e em consequência, a forma como receitas e despesas devem ser reconhecidas no Brasil.

Pelo texto da lei, devem pertencer ao exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas. Em razão disto, devemos utilizar o regime de caixa para as receitas, visto que só deve ser considerada a receita efetivamente arrecadada no exercício, mesmo tendo sido lançada em anos anteriores.

Com relação às despesas, a Lei determina que ao exercício financeiro, pertencem todas as despesas nele legalmente empenhadas. Como o fato gerador da despesa é o empenho, uma vez que se cria a obrigação de pagamento, por parte do Estado, deve-se atribuir a despesa ao exercício em que foi empenhada, dessa forma, aplicando-se o regime de competência para as despesas públicas.

Conclui-se portanto, que a administração pública brasileira deve adotar o regime de escrituração misto, ou seja, regime de caixa para a arrecadação das despesas e regime de competência para a realização das despesas.

Unidade 3 Orçamento Público

O Sistema Orçamentário Brasileiro é composto de três elementos básicos - Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual - cabendo a cada um deles uma função distinta na atividade de planejamento exercida pelo administrador público.

Ao Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias cabe estabelecer políticas, diretrizes e metas de governo para determinado período, sendo o Orçamento Anual o instrumento de ligação entre o planejamento e a execução física e financeira das ações da administração.

Diante do que foi visto, observa-se que o Orçamento Anual é um documento de caráter autorizativo que estabelece limites de despesas, em função da receita estimada para a execução das funções da administração.

3.1 Legislação Reguladora

A elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual são reguladas por diversos instrumentos legais, que vão desde a Constituição Federal, até leis locais.

Recentemente, diversas foram as alterações que deveriam ter sido observadas quando da elaboração e execução dos orçamentos anuais, os quais se encontram evidenciados adiante:

- Constituição Federal: Na Carta Magna do país, existe o Título VI, que trata da Tributação e Orçamento, em especial dos artigos 163 a 169.
- Constituição Estadual: Dos artigos 203 a 213, a Constituição Estadual trata de aspectos inerentes ao orçamento do Estado do Ceará; no entanto, no artigo 42, § 5º, trata do prazo de envio da Lei Orçamentária dos Municípios. Na Carta Estadual, os instrumentos que compõem o que o próprio texto constitucional denominou de "Sistema Orçamentário" são tratados de forma geral, na maioria das vezes confirmando as determinações e dispositivos da Constituição da República.

Um dos fatos que merece destaque entre os dispositivos contidos na Constituição Estadual é o prazo concedido aos Municípios para que a proposta de LOA seja apresentada ao Poder Legislativo, que é no dia 1º de outubro de cada exercício financeiro (art. 42, § 5º), diferenciando-se do prazo concedido pela Constituição Federal em seu art. 35, § 2º, III, do Ato das Disposições Transitórias, onde define que até a entrada em vigor da Lei Complementar que deve estipular prazos para os orçamentos, as respectivas propostas devem ser encaminhadas ao Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, o que ocorre no dia 31 de agosto.

- Lei Nº. 4.320, de 17 de março de 1964: Esta Lei dispõe sobre a elaboração de orçamentos e balanços das entidades públicas. Neste instrumento legal constam normas técnicas destinadas à padronização dos Orçamentos e Balanços das entidades da Administração Pública. Esta Lei Ordinária que foi recepcionada pela Constituição Federal em vigor dispõe sobre normas gerais para elaboração de orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

A Lei em questão destinou 33 (trinta e três) de seus artigos agregados em três títulos, a disciplinar a elaboração da proposta orçamentária e a conversão em Lei Orçamentária Anual.

Seu Título I trata da Lei do Orçamento, define disposições gerais e trata especialmente dos conceitos de receitas e despesas, deixando sua classificação analítica a cargo de Portarias dos órgãos competentes.

O Título II aborda o conteúdo e forma da proposta orçamentária, além de tratar da elaboração de referida proposta, inclusive as previsões anuais.

O Título III trata da elaboração da Lei de Orçamento, com seus dois artigos impõe uma série de condições acerca da falta de envio da proposta orçamentária e de restrições a emendas ao projeto de Lei.

- Lei Complementar Nº. 101, de 04 de maio de 2000: A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. No diploma legal em questão encontram-se fixadas regras que devem ser observadas para a elaboração e a execução orçamentária, com a finalidade básica de trazer à tona o planejamento, a transparência e o controle.
- Leis Orgânicas Municipais: São leis nas quais o próprio Município dispõe sobre normas específicas de gestão financeira de suas receitas e despesas.
- Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão Nº. 42/99, de 14 de abril de 1999: Esta Portaria conservou a discriminação das despesas por funções de governo instituída através da Portaria Nº. 117/98, bem como os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais; no entanto, modificou a codificação das subfunções de governo.
- Portaria Interministerial Nº. 163, de 04 de maio de 2001: Visando a consolidação das contas públicas nos três níveis de governo, esta Portaria dispõe sobre a alteração das classificações orçamentárias das receitas e despesas públicas.

A classificação por categoria econômica passou por alterações substanciais com a entrada em vigor da Portaria em questão, uma vez que reordenou os elementos de gasto denominando-os de elementos de despesa, além de incluir um novo nível de classificação de despesa: a modalidade de aplicação. A classificação definida por esta Portaria foi posteriormente

atualizada pela Portaria Interministerial Nº . 325, de 27 de agosto de 2001 e em 21/11/2001, pela Portaria Interministerial Nº 519;

- Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional Nº . 248, de 28 de abril de 2003. Esta Portaria divulgou o detalhamento das naturezas da Receita, em atendimento a disposições contidas na Portaria Interministerial Nº . 163. Aqui estão definidos os conceitos de todas as fontes de receita que deverão ser utilizadas na execução da receita pública. A classificação de receitas elencada na Portaria em questão consolida as alterações ocorridas através das portarias da Secretaria do Tesouro Nacional Nº . 326, de 27/08/2001, Portaria Nº . 211, de 29/09/2002, Portaria Nº . 300, de 01/07/2002, Portaria Nº . 078, de 10/02/2004 e Portaria Nº . 209, de 03/05/2004;

A íntegra das Leis e Portarias anteriormente citadas podem ser resgatadas através da Internet, especialmente no site da Secretaria do Tesouro Nacional (<http://www.stn.fazenda.gov.br>).

3.2 Instrumentos de Planejamento

3.2.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) é uma Lei de Iniciativa do Poder Executivo, em qualquer esfera de poder, onde estão quantificados, especificados e qualificados os custos de cada projeto de duração plurianual ou continuada. Isto posto, o PPA funciona como um instrumento de planejamento estratégico das ações do Governo para um período de quatro anos. Deve estar comprometido com o desenvolvimento sustentável e com a evolução das estruturas de gerenciamento do Município.

Referida Lei é uma inovação instituída pela Constituição Federal de 1988, onde determina em seus art. 165, § 1º, que a Lei que instituir o plano em questão “estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

A Constituição Federal, remete a Lei Complementar, a regulação de prazos e operacionalização do Plano Plurianual, porém no Art. 35, §2º ., inciso I, dos Atos das Disposições Transitórias, estabeleceu que até a entrada em vigor da Lei Complementar em questão, o projeto do Plano Plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente, deverá ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio integrar de fato, o PPA à LDO e à LOA, uma vez que nos art. 5º e 16, cita referidos instrumentos, de forma integrada, como componentes do sistema de planejamento público no nosso país.

Por meio do acompanhamento e avaliação do PPA, torna-se possível a verificação da efetividade (alcance dos resultados esperados) na execução de seus programas e a revisão dos objetivos e metas definidas no planejamento inicial que no decorrer de sua execução, se tornem necessários.

3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Introduzida no ordenamento jurídico através da Constituição Federal de 1998, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, tem como finalidade básica, integrar as orientações contidas no Plano Plurianual, às metas a serem alcançadas através do Orçamento Anual.

Entre as atribuições da LDO, expressamente contidas na Constituição Federal encontram-se:

- contemplará metas da administração pública, inclusive despesas de capital para o exercício financeiro;
- orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- disporá sobre alterações na legislação tributária;
- estabelecerá políticas de aplicação das agências financeiras de fomento;
- autorizará a concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos, empregos e funções, bem como alterações de estrutura de carreira, além de admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título pelas entidades da administração direta e indireta.

A omissão referente ao prazo de envio pelo Poder Executivo, do projeto de Plano Plurianual, à apreciação pelo Legislativo, é extensiva ao projeto de LDO, porquanto a atual Constituição regula a matéria, nos seus atos de disposições transitórias, somente no nível federal. Desse modo, as demais esferas de governo continuaram carecendo de legislação que regulamente os dispositivos constitucionais.

O art. 35, § 2º., inciso II, dos Atos das Disposições Transitórias estabelece que até a entrada em vigor de Lei Complementar que discipline os prazos em matéria orçamentária, o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá ser encaminhado ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e deverá ser devolvido até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Art. 4º., além das atribuições contidas no Art. 165, § 2º. Da Constituição Federal, elenca uma série de novas atribuições para este instrumento legal, fazendo com que esta Lei deixe de ser uma mera formalidade para Ter a efetiva importância, no sentido de tornar o processo orçamentário mais transparente e possibilitar o aumento da participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas.

Entre as novas atribuições da Lei de Diretrizes Orçamentárias, encontram-se:

- disposições sobre equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios para limitação de empenhos e o conseqüente controle sobre o endividamento;
- destinação de recursos provenientes de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária;
- condições para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- definir limites e condições para a expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (despesas decorrentes de lei, medida provisória ou outro ato normativo que fixe para o ente público, obrigação legal de sua execução por mais de dois exercícios financeiros).

Ressalta-se ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu para a Lei de Diretrizes Orçamentárias, dois anexos, que para os municípios com população inferior a 50.000 habitantes, deverá ser publicado somente após o exercício de 2005.

3.2.3 Anexo de Metas Fiscais

Este anexo tem como função básica, a fixação de metas fiscais de Receita, Despesa, Resultado Primário, Resultado Nominal e montante da dívida pública a ser observado no exercício financeiro a que se refere, além de sinalizar metas fiscais para os dois exercícios seguintes.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Anexo de Metas Fiscais deve ainda conter:

- a avaliação do cumprimento de metas do exercício anterior;
- demonstrativo das metas anuais, com a justificativa dos números pretendidos;
- evolução do patrimônio líquido, com destaque para a origem e aplicação de recursos provenientes de alienação de ativos;
- avaliação financeira e atuarial do regime próprio de previdência;
- demonstrativo da estimativa e compensação de renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

3.2.4 Anexo de Riscos Fiscais

O Anexo de Riscos Fiscais é decorrente da aplicação do princípio da prudência, uma vez que evidencia a ocorrência de passivos contingentes, que podem ser entendidos como pagamentos incertos que possam sobrevir ao longo da execução orçamentária, ou ainda, situações de risco que possa afetar o equilíbrio das contas públicas.

É ainda, uma atribuição do Anexo de Metas Fiscais, definir as providências a serem tomadas, caso os passivos contingentes se concretizem.

3.2.5 Lei Orçamentária Anual

Presente no sistema orçamentário brasileiro, há bem mais tempo que as peças estudadas anteriormente, a Lei Orçamentária Anual (LOA) é o instrumento pelo qual são contempladas a previsão de receitas e fixação de despesas para determinado exercício financeiro. Deve ser elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Vasta é a legislação que envolve o Orçamento Anual, desde a elaboração de sua proposta até o controle de sua execução, a saber: Constituição Federal, art. 165 ao 169, Lei Nº. 4.320/64, artigos 2º ao 128, e mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal em art. 5º ao 10º.

3.3 Divisão do Orçamento

A Constituição Federal, disciplina ainda, que o Orçamento Anual será composto de:

- Orçamento Fiscal – refere-se aos três poderes, bem como seus fundos especiais, órgãos e entidades da administração direta e indireta, visando a sistematização de ações pelas quais serão implementadas as políticas fiscais.
- Orçamento de Investimento das Estatais – trata de investimentos em empresas em que o poder público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Ressalte-se que os repasses de manutenção às empresas estatais dependentes, devem ser incluídos no orçamento fiscal do ente repassador.

- Orçamento da Seguridade Social – abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos com vista a garantir os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social.

Essa discriminação Em três orçamentos tem a finalidade de oferecer uma visão integrada das ações governamentais. Os recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social provêm basicamente da cobrança de tributos e contribuições, transferências de outros órgãos, bem com da exploração do patrimônio público e de operações de crédito. O orçamento de investimento das estatais compreende as aplicações na reposição e ampliação de sua capacidade produtiva, onde os recursos correspondentes também podem ser provenientes do orçamento fiscal.

3.4 Princípios Orçamentários

Os princípios orçamentários são regras que norteiam a elaboração do orçamento anual, tendo em vista a necessidade de torná-lo fiel às orientações, objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Em conseqüência da falta de unanimidade entre os estudiosos da matéria, inúmeros foram os princípios surgidos ao longo da história; no entanto, poucos se sobressaíram e se confirmaram na doutrina. Adiante serão analisados os princípios orçamentários de maior representatividade, especialmente os integrados à legislação brasileira.

3.4.1 Princípio do Equilíbrio

Este é um princípio clássico das finanças públicas, que postula a existência de um equilíbrio entre receitas e despesas, sendo este o modo mais indicado para o saneamento das contas públicas.

Tanto a Constituição Federal, em seu art. 167, III, quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 12, § 2º, estabelecem parâmetros que devem ser seguidos quando da elaboração da proposta orçamentária, ao limitarem as operações de crédito que podem ser contratadas, ao montante das despesas de capital fixadas.

3.4.2 Princípio da Unidade

Consagrado pela Lei Nº. 4.320/64 em seu art. 2º, o Princípio da Unidade, em sua acepção mais simples, consiste na afirmação de que o Orçamento deve ser unificado em uma só peça, onde deverão estar

agrupadas todas as receitas e despesas a serem realizadas no exercício financeiro ao qual se refere a proposta orçamentária.

Este Princípio é extremamente importante, uma vez que é necessário que os “orçamentos” dos diversos órgãos e unidades executoras, tanto da administração direta, quanto da administração indireta (autarquias, fundações e estatais dependentes) estejam agregados em uma única peça que deve ser apreciada e aprovada pelo Poder Legislativo. Dessa forma, todas as receitas a serem arrecadadas, igualmente a todas as despesas a serem empenhadas devem ser objeto de aprovação prévia pela casa legislativa.

3.4.3 Princípio da Universalidade

Claramente incorporado à legislação brasileira, o Princípio da Universalidade possibilita ao Poder Legislativo, quando da análise da proposta orçamentária:

- Conhecer *a priori* todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para arrecadação e realização;
- Impedir ao executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem a devida autorização parlamentar;
- Conhecer o exato volume das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos e alocação de demais recursos necessários para atendê-las.

Portanto, todas as receitas e despesas relativas ao exercício financeiro devem estar evidenciadas na proposta orçamentária.

3.4.4 Princípio da Anualidade

Por este Princípio, o orçamento deve ser elaborado para um período limitado de tempo. Em decorrência desta regra, o Poder Executivo fica obrigado a pedir, periodicamente, autorização ao Poder Legislativo para arrecadar receitas e aplicar o produto desta arrecadação na forma de despesas.

Aceito pelos tratadistas de Direito Financeiro, o Princípio da Anualidade está claramente evidenciado em nossa Constituição, notadamente em seu Art. 165, que é transcrito a seguir:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o plano plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos *anuais*.
.....
§ 5º. A lei orçamentária *anual* compreenderá: (grifos nossos)”

Por este Princípio, o orçamento fica restrito ao exercício financeiro para o qual foi elaborado, como no Brasil, por força do contido no art. 34 da Lei Nº . 4.320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil, a execução orçamentária inicia-se em 1º de janeiro e conclui-se em 31 de dezembro

3.4.5 Princípio da Exclusividade

Pelo Princípio da Exclusividade devem ser tratadas na lei orçamentária, somente matérias de natureza financeira, quais sejam, a fixação de despesas e previsão de receitas.

Considerado antigamente, por vários doutrinadores, como mais uma regra de técnica legislativa, do que propriamente um princípio, a regra da exclusividade ganhou força através do art. 165, § 8º ., da Constituição Federal; no entanto, este mandamento constitucional e o art. 7º da Lei Nº . 4.320/64 abrem duas exceções a este princípio.

A primeira exceção ao Princípio da Exclusividade aplicado à lei orçamentária é a possibilidade de existir autorização, no texto da lei, para a abertura de créditos adicionais suplementares, até determinado limite, utilizando-se as fontes de recursos determinadas no art. 43 da Lei Nº . 4.320/64 (superavit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações e operações de crédito).

Em seguida, a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, pode ser autorizada pela própria lei orçamentária, desde que obedeça aos ditames da Lei prevista no art. 165, § 8º , da Constituição Federal, ainda não editada. Todas as operações de crédito que possam ser autorizadas pela lei orçamentária devem seguir as determinações contidas na Resolução Nº . 43/2001 do Senado Federal, bem como a Lei Complementar Nº . 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Conclui-se portanto que a maior importância do Princípio da Exclusividade reside em eliminar a possibilidade de constar na lei orçamentária, matérias estranhas à fixação de despesas e previsão de receitas, facilitando o fluxo com a natural celeridade na sua tramitação legislativa.

3.4.6 Princípio do Orçamento Bruto

Por este princípio, os valores apresentados na Lei Orçamentária Anual, tanto para as receitas, quanto para as despesas, devem figurar pelos valores brutos, vedando, dessa forma, a inclusão de receitas e despesas pelos valores líquidos.

3.4.7 Princípio da Discriminação ou Especialização

Baseado no art. 5º da Lei Nº. 4.320/64, o princípio da discriminação ou especialização é de fundamental importância para o trabalho de fiscalização, tanto por parte dos legisladores quanto pelos agentes fiscalizadores e pelos cidadãos de maneira geral. Por este princípio, as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de forma discriminada, ou seja, de modo que se possa, pormenorizadamente, saber a origem e as aplicações dos recursos públicos.

3.4.8 Princípio da Publicidade

Este princípio é uma decorrência do art. 37 da Constituição Federal, onde determina que todos os atos da administração pública deve seguir o princípio da publicidade. Formalmente o Princípio é cumprido, pois como todas as leis, existe publicidade nos diários oficiais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal inovou ao considerar em seu art. 40, o Orçamento um instrumento de transparência na gestão fiscal, dessa forma, a esta peça deve ser dada ampla publicidade, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, a Internet, para que sirva de suporte à análise dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal.

3.5 Composição da Proposta Orçamentária

Combinando-se os artigos 2º e 22º da Lei Nº. 4.320/64, com o art. 165 § 6º da Constituição Federal e o art. 5º da Lei Complementar Nº. 101/00, 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, representados pelos anexos 16 e 17 da Lei Nº. 4.320/64;
 - Saldos de créditos especiais, com destaque para os que podem ser reabertos no exercício;
 - Exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo;
 - Justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital
- b) Projeto de Lei de Orçamento, que será composto por:
- Texto do Projeto de Lei;
 - Sumário geral da receita, por fontes, e da despesa, por funções de governo;

- Quadro demonstrativo da receita e da despesa, segundo as categorias econômicas, na forma do Anexo 01 da Lei Nº . 4.320/64;
- Quando discriminativo da receita, por fontes, e respectiva legislação;
- Quadro das dotações por órgãos do governo: Poder Legislativo e Poder Executivo, Administração Direta e Indireta;
- Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo com a distribuição das missões entre os órgãos executores e as unidades orçamentárias, na forma do Anexo 06 da Lei Nº . 4.320/64;
- Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo, por função, subfunção e programa, apresentando as distinções entre projetos e atividades, conforme o modelo estabelecido no Anexo 07 da Lei Nº . 4.320/64;
- Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo, por função, subfunção e programa, apresentando o vínculo da despesa, na forma do Anexo 08 da Lei Nº . 4.320/64;
- Quadro geral, indicando as despesas de cada órgão executor, segundo as funções governamentais, na forma do Anexo 09 da Lei Nº . 4.320/64.

Os quadros anteriormente citados têm o objetivo de propiciar os diversos tipos de informações, visando leitura dos dados sob as mais diversas óticas. Referidos quadros colocam em evidência todas as fontes de receita de que o Poder Público dispõe, além das despesas que pretende realizar e as dotações orçamentárias fixadas para cada espécie de despesa.

Os valores expostos nos quadros de estimativa de receitas poderão ser excedidos ou ficar aquém dos limites previamente estimados. No entanto, os quadros demonstrativos da despesa expressam uma limitação de dispêndios, que se forem excedidos constituirão atos ilegais, de acordo com o Decreto Lei nº .201/67.

- c) Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:
- A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;
 - A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
 - A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
 - A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
 - A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

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

- d) Descrição sucinta das principais finalidades de cada unidade orçamentária com a respectiva legislação.
- e) Demonstrativo da Compatibilidade da Programação do Orçamento com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias;

Este demonstrativo tem por objetivo evidenciar a compatibilidade entre a programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais que acompanha a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Em se falando de compatibilidade entre as ações e programas do orçamento e as diretrizes orçamentárias, este fato sempre foi defendido, embora não se constituísse uma exigência legal. Após a Lei Complementar Nº . 101/00 se tornou uma exigência legal.

- f) Demonstrativo da Reserva de Contingência, cuja forma de utilização e montante devem ser estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e calculadas com base na Receita Corrente Líquida.

A Reserva de Contingência é um mecanismo legal que a Administração Pública dispõe para atender despesas não previsíveis e contingentes, surgidas no decorrer da execução orçamentária.

O art. 5º, III da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que a Lei Orçamentária Anual deverá contemplar a Reserva de Contingência, cuja utilização e montante deverá ser disciplinado pela LDO. Referida Reserva deverá servir de suporte a passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Em decorrência do que se encontra definido no art. 167, I, da Constituição Federal, é vedado o início de qualquer programa ou projeto não contemplado pela Lei Orçamentária Anual, dessa forma, para a quitação de despesas relativas a gastos prováveis, mas que, devido à incerteza de sua ocorrência, não são programados no orçamento anual, é necessária a suplementação ou a criação de dotações mediante a abertura de créditos adicionais.

Com relação à suplementação ou criação de novas dotações, a Lei Nº. 4.320/64 submete à existência de fonte de recursos disponíveis, sendo a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, a mais comum destas fontes de recursos.

A Reserva de Contingência é uma fonte de recurso sem destinação específica fixada especialmente para servir de suporte à abertura de créditos adicionais, quando deve ser anulada no todo ou em parte.

Até a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o estabelecimento, o valor e a forma de utilização da reserva de contingência ficavam a critério dos respectivos gestores, muitas vezes, desvirtuando o papel da Lei Orçamentária Anual como um instrumento de planejamento.

3.6 Vedações Constitucionais

Além de se atentar para os Princípios Orçamentários e as determinações contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Nº . 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, deve-se considerar algumas regras estabelecidas no art. 167 da Constituição Federal:

Art. 167 – São vedados:

I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

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

IX – a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa;

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

XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

§ 1º - Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

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

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

§ 4º - É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

3.7 Créditos Adicionais

Orçamento Anual é produto de um processo de planejamento, que incorpora as intenções e prioridades da Administração. Durante a execução da LOA entretanto, podem ocorrer situações ou problemas não previstos na fase de sua elaboração. Portanto, há de criar instrumentos que possibilitem adaptar o Orçamento durante a sua execução a situações imprevistas ou previstas de forma incorreta. Estes mecanismos retificadores são conhecidos como Créditos Adicionais.

Orçamento não deve ser um instrumento imutável, que obriga os administradores a seguirem exatamente todas as despesas previstas nos programas de trabalho e a natureza da despesa. Assim, a Lei Nº 4.320/64 permite que sejam abertas novas dotações para ajustar as dotações orçamentárias fixadas.

Essas alterações na Lei Orçamentária, que ocorrem ao longo do processo de sua execução, são efetivadas através dos Créditos Adicionais que, de acordo com o art. 40 da Lei Nº 4.320/64, são autorizações para realização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas no Orçamento.

3.7.1 Classificação

De acordo com o art. 41 da Lei Nº 4.320/64, há três tipos de Créditos Adicionais:

- Suplementares – São destinados ao reforço de dotação já fixada no orçamento. Portanto, não são criados novos elementos de gasto, projetos ou atividades através de créditos adicionais suplementares.
- Especiais – São destinados a criar despesas para as quais não haja dotação específica, geralmente decorrentes de criação de novos órgãos, ou programas de trabalho não fixados pela Lei Orçamentária, ou ainda, incluir determinados elementos de gastos em projetos e/ou atividades já consignados no Orçamento Anual.
- Extraordinários – Destinados a despesas imprevisíveis e urgentes, decorrentes de guerra, subversão interna ou calamidade pública.

Vale a pena ressaltar, que caso as dotações orçamentárias criadas por Créditos Adicionais Especiais e Extraordinários sejam insuficientes para a consecução dos objetivos para os quais foram criados, estes podem ser suplementados, desde que haja autorização em Lei para sua suplementação.

3.7.2 Autorização e Abertura

Os créditos adicionais suplementares e especiais são autorizados por lei e abertos por decreto (art. 42 da Lei Nº. 4.320/64), dependendo da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa, requerendo-se uma exposição justificativa (art. 43 da Lei Nº. 4.320/64).

No caso dos créditos suplementares, a autorização já pode vir expressa na lei orçamentária, tendo em vista que não irá criar nenhum programa previamente não autorizado pelo Poder Legislativo.

Os créditos adicionais especiais carecem de lei específica, tendo em vista que adicionam ao orçamento, novos programas, ou mesmo novos elementos a programas já existentes.

Já a abertura de créditos adicionais extraordinários se dará mediante decreto do Poder Executivo, que dará conhecimento ao Legislativo (art. 44 da Lei Nº. 4.320/64); sua abertura deve ser precedida do reconhecimento expresso de uma das situações que o justifiquem (calamidade pública, subversão interna, guerra, etc).

3.7.3 Vigência

O art. 45 da Lei Nº. 4.320/64, disciplina que os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, a exceção dos especiais e extraordinários, desde que devidamente autorizados.

Portanto, a vigência dos créditos suplementares vai da data em que forem abertos, até o dia 31 de dezembro do respectivo exercício financeiro. Já os créditos especiais e extraordinários não poderão Ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício; neste caso, reaberto nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, conforme determina o art. 167, § 2º. Da Constituição Federal.

3.7.4 Fontes de Recursos

A Constituição Federal determina que:

"Art. 167 – São vedados:

.....

V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes."(grifei).

Dessa forma, a abertura de créditos adicionais, seja suplementar ou especial, necessita de indicação obrigatória dos recursos utilizados para referida modificação orçamentária, requisito não necessário à abertura de créditos extraordinários.

Consideram-se fontes destes recursos, as relacionadas no art. 43, § 1º, da Lei Nº. 4.320/64, desde que não comprometidas:

- Anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais – Entende-se por anulação de dotação, a subtração de recursos de uma dotação, para fazer face à criação ou suplementação de outra dotação através de crédito adicional. Esta fonte de recurso é a mais utilizada para a abertura de créditos adicionais.
- Operações de Crédito – Fonte de recurso decorrente de empréstimos ou financiamentos com prazo de resgate superior a doze meses, que originará um ingresso classificável como “Receita de Capital”. Vale ressaltar que as operações de crédito estão subordinadas aos ditames da Resolução Nº. 43/2001 do Senado Federal.
- Superavit Financeiro apurado em Balanço Patrimonial do exercício anterior – Considera-se superavit financeiro a diferença positiva entre o Ativo e o Passivo Financeiro apurado no exercício anterior, deduzido ainda, dos saldos dos créditos adicionais transferidos do exercício anterior e ainda, as operações de crédito a eles vinculadas, caso existam.
- Provável Excesso de Arrecadação – Para a finalidade exclusiva de abertura de créditos adicionais, entende-se como provável excesso de arrecadação a diferença positiva entre a arrecadação prevista e a realizada mês a mês, considerando-se a tendência do exercício. Deve-se observar ainda, a vinculação da fonte de receita que apresenta superavit, para que esta fonte de recurso seja corretamente utilizada.

Unidade 4 Receita Orçamentária

Entende-se por receita, todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, podendo ou não ser vinculada à execução do orçamento.

As Receitas Orçamentárias são aquelas que, sendo ou não previstas na LOA, pertencem ao Poder Público, não necessitando o seu repasse a outras entidades.

Por Receitas Extra-Orçamentárias entende-se aquelas que não foram previstas no Orçamento, por não pertencerem ao ente que está arrecadando, uma vez que tratam-se de um mero ingresso, que temporariamente ficará junto às disponibilidades da administração, sem de fato, pertencê-la.

Quanto às Categorias Econômicas, as Receitas se dividem em dois grandes grupos:

- Receitas Correntes;
- Receitas de Capital.

Por Receitas Correntes, pode se entender como sendo todos os ingressos decorrentes da arrecadação de tributos, contribuições, exploração econômica do patrimônio, prestação de serviços, ou ainda, repasses de recursos de outras esferas de governo, ou particulares, que visam a execução das despesas rotineiras da administração, às quais não geram bens incorporáveis ao patrimônio, por serem despesas também correntes, e estão divididas em:

4.1 Receitas Tributárias

Compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Conceitua-se como a resultante da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado:

Os Impostos são uma modalidade de tributo cuja obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. No nível municipal, a Constituição Federal, em seu art. 156, estabeleceu três impostos:

Classificação	Especificação
1112.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Registra o valor total da arrecadação de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos municípios. Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município.

Classificação	Especificação
1112.08.00	Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis Registra o valor total da arrecadação de imposto sobre transmissão “inter-vivos” de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis de competência municipal, incide sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos. Tem o fato gerador no momento da lavradura do instrumento ou ato que servir de título às transmissões ou às cessões.
1113.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza Registra o valor total da arrecadação de imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios. Tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes em lista própria.

As Taxas são receitas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis; não relacionados com medição de consumo, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É muito importante a observância das taxas estabelecidas no Código Tributário de cada ente, para a correta classificação. As Taxas se subdividem em dois grandes grupos:

Classificação	Especificação
1121.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia Registra o valor total da arrecadação de taxas pelo exercício do poder de polícia pelo poder público, com a finalidade de fiscalizar os serviços prestados por particulares, disciplinando, limitando ou regulando direitos e deveres destes. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranqüilidade pública, ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.
1122.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços Registra o valor total da arrecadação de taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços prestados ao contribuinte ou colocados a sua disposição. Neste título são classificadas as taxas pela prestação de serviços públicos: a) utilizados pelo contribuinte – efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos a sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. b) específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. c) divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

A Contribuição de Melhoria é uma arrecadação decorrente de obras públicas. De competência da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. É arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, e terá como limite total a despesa realizada.

A Constituição Federal determina também, em seu art. 158, I, que o produto da arrecadação do Imposto de Renda na fonte incidente sobre pagamentos realizados pelos Municípios são de sua propriedade, não ocorrendo nenhuma transferência de recursos, motivo pelo qual a Portaria Interministerial Nº. 300/02 determina que seja classificado da seguinte forma:

Classificação	Especificação
1112.04.31	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre os Rendimentos do Trabalho: Registra o valor

	da arrecadação de receita do Imposto de Renda sobre pagamento de salários, inclusive adiantamentos de salários a qualquer título, indenizações sujeitas a tributação, ordenados, vencimentos, proventos de aposentadoria, reserva ou reforma, pensões civis ou militares, soldos, pró labore, remuneração indireta, retirada, vantagens, subsídios, comissões, corretagens, benefícios da previdência social e privada (renda mensal), honorários, direitos autorais e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, inclusive as relativas a empreitadas de obras exclusivamente de trabalho e as decorrentes de fretes e carretos em geral.
1112.04.32	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre os Rendimentos de Capital Registra o valor da arrecadação de receita do Imposto de Renda sobre o ganho de capital percebido por pessoa física ou jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza.
1112.04.33	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre Remessa de Recursos ao Exterior Registra o valor da arrecadação de receita do imposto sobre importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior por fonte localizada no país a título de royalties e pagamento de assistência técnica, juros e comissões em geral, rendimento do trabalho, aluguel ou arrendamento, transmissão de competições desportivas, películas cinematográfica, etc.
1112.04.34	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre Outros Rendimentos Registra o valor da arrecadação de receita do imposto sobre lucros decorrentes de prêmios e sorteios em geral, prêmios de proprietários e criadores de cavalos decorrida, serviços de propaganda prestados por pessoa jurídica, comissões e corretagens pagas a pessoa jurídica, remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, remuneração de serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho, condenações judiciais, pecúlios de previdência privada, títulos de capitalização, etc.

4.2 Receitas de Contribuições

Esta fonte de receita, destina-se a arrecadar recursos provenientes de contribuições sociais e econômicas, que visam, geralmente, à manutenção dos programas e serviços sociais, previdenciários e outros de interesse coletivo.

A Constituição Federal, em seu art. 149, parágrafo único, estabelece que os entes da federação poderão instituir contribuições cobradas de seus servidores, para custeio, em benefício destes, dos sistemas de previdência e assistência social.

Entre as Receitas de Contribuições, as alterações também foram poucas, mas bastante significativas, principalmente se for observada a importância desta fonte de receita para a apuração da Receita Corrente Líquida.

Nesta fonte de receita, as rubricas mais utilizadas deverão ser:

Classificação	Especificação
1210.29.00	Contribuições Previdenciárias Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições para o plano de seguridade do servidor, compreendendo as contribuições de entidades e as contribuições de servidores. Registra também o valor da arrecadação de receita de contribuições referentes ao Regime Próprio de Previdência Social

Classificação	Especificação
1210.29.01	Contribuições Patronais – Ativo Civil Registra o valor da arrecadação de receita de contribuição de entidades para institutos de previdência social do servidor ativo civil.
1210.29.07	Contribuição de Servidor Ativo Civil Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições de servidor ativo civil para institutos de previdência social. .
1210.46.00	Compensação Previdenciária entre Regime Geral e os Regimes Próprios de Previdência dos Servidores: Registra o valor total da arrecadação com a receita proveniente de compensação entre o regime geral de previdência social e os regimes de previdência de servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
1220.29.00	Contribuição para Custeio da Iluminação Pública: Registra o valor da arrecadação das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal, nos termos da Emenda Constitucional N ^o 39, de 19/12/02.

4.3 Receitas Patrimoniais

Esta fonte de receita compõe-se de rendas provenientes da utilização de bens móveis e imóveis pertencentes à administração pública, como aluguéis arrendamentos, foros, juros, etc. Portanto, decorrem da exploração econômica dos bens do Estado.

Entre as Receitas Patrimoniais merecem destaque as seguintes:

Classificação	Especificação
1311.01.00	Aluguel do Mercado Municipal Registra o valor da arrecadação de receita aluguéis referente a bancas para comércio no mercado municipal.
1325.01.00	Receita de Remuneração de Depósitos Bancários de Recursos Vinculados: Registra o valor total da arrecadação da receita de remuneração de depósitos bancários de recursos vinculados.
1325.02.00	Receita de Remuneração de Depósitos Bancários de Recursos Não Vinculados: Registra o valor total da arrecadação da receita de remuneração de depósitos bancários de recursos não vinculados.
Classificação	Especificação
1328.00.00	Receita de Aluguel de Bens Móveis Registra o valor da arrecadação de receita de aluguel de bens móveis como máquinas e equipamentos.

4.4 Receitas Agropecuárias

São receitas decorrentes da produção vegetal, animal e derivados e outros, ou ainda, das seguintes atividades ou explorações agropecuárias:

- agricultura (cultivo do solo), inclusive hortaliças e flores;
- pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte);
- atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprios estabelecimentos (excetuam-se as usinas de açúcar, fábricas de polpa, de madeira, serrarias e unidades industriais com produção licenciada, que são classificadas como industriais).

4.5 Receitas Industriais

São receitas provenientes das atividades industriais de extração mineral, de transformação, de construção e outros, provenientes das atividades industriais definidas como tais pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

4.6 Receitas de Serviços

Esta fonte de receita engloba as arrecadações decorrentes da prestação de serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação, de saúde, armazenagem, recreativos, culturais e de outros serviços, desde que não se configurem, através da interpretação do Código Tributário do Município, como um fato gerador de uma Taxa.

Diante do exposto, as Receitas de Serviços são recebimentos por serviços prestados nas mais diversas áreas, cobradas na forma de tarifas ou recebidas de outras entidades governamentais.

Entre as Receitas de Serviço merecem destaque, as seguintes:

Classificação	Especificação
1600.05.00	Serviços de Saúde Registra o valor total da arrecadação da receita originária da prestação de serviços de saúde, hospitalares, gerais ou especializados, maternidade, centro de reabilitação, assistência médico-odontológica (inclusive ambulatorial), saúde pública, etc. Esta classificação contempla ainda os recursos do Sistema Unico de Saúde – SUS pagos diretamente pela União.
1600.13.00	Serviços Administrativos Registra o valor total da arrecadação de serviços administrativos (atividades de apoio Administrativo de caráter não-tributário) executados por organizações de qualquer Natureza prestados diretamente aos usuários, tais como: a) serviço de expedição de certificados; b) serviço de registro, renovação, vistoria, licença, cadastramento, etc. c) datilografia, digitação, microfilmagem, fotocópias, cópias heliográficas, etc. d) tarifa de inscrição em concursos. e) tarifa de administração de serviços. f) venda de editais.
1600.18.00	Serviços de Reparação, Instalação e Manutenção Registra o valor total da arrecadação de receita de serviços de reparação, manutenção e instalação prestados. Receita de serviços de reparação de artefatos de metal; reparação e manutenção de máquinas e aparelhos de uso Doméstico; reparação, manutenção e instalação de máquinas e aparelhos elétricos e eletrônicos e de comunicação; reparação e manutenção de instalações elétricas, de gás, de água, etc. Incluem-se também, nesse título, os serviços de confecção sob medida. Não são considerados nesse título, classificando-se em receita industrial: reparação e manutenção de veículos ferroviários, embarcações e aeronaves (indústria de material de transporte).
1600.19.00	Serviços Recreativos e Culturais Registra o valor total da arrecadação da receita de serviços recreativos e culturais prestados. Receita proporcionada pela exploração de instalações para recreação, prática desportiva e cultural (cinemas, teatros, salões para recitais, concertos, conferências, planetários, estádios desportivos, autódromos, museus, bibliotecas, promoção e/ou produção de espetáculos artísticos culturais e esportivos).

Classificação	Especificação
1600.41.00	Serviços de Captação, Adução, Tratamento, Preservação e Distribuição de Água Registra o valor da arrecadação de receita de serviços prestados a usuários pelo fornecimento de água potável representados pelo consumo auferido quando da utilização do serviço a disposição do proprietário.
1600.42.00	Serviços de Coleta, Transporte, Tratamento e Destino Final de Esgotos Registra o valor da arrecadação de receita de serviços prestados a usuários beneficiados com esgotamento sanitário representados pelo consumo auferido quando da utilização do serviço a disposição do proprietário.
1600.44.00	Serviços de Abate de Animais Registra o valor da arrecadação de receita de serviços de abate de animais praticados por matadouro municipal.
1600.48.00	Serviços de Religamento de Água Registra o valor da arrecadação de receita de serviços de religamento de água, ocasionados por corte de fornecimento em função do não pagamento.

4.7 Transferências Correntes

Nesta fonte de receita, classificam-se todos os recursos recebidos de pessoas de direito público ou privado, independente da contraprestação direta em bens ou serviços.

Vale ressaltar, que nesta Fonte de Receita encontram-se a maior parte dos recursos que ingressam nos cofres municipais.

Nesta Fonte de Receita, os itens mais importantes são:

Classificação	Especificação
1721.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios Registra o valor total das receitas recebidas através de cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios, composto da forma determinada no art. 159, I, b, da Constituição Federal.
1721.01.05	Cota-Parte do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural Registra o valor total das receitas recebidas através de transferências do imposto sobre a propriedade territorial rural, em atendimento ao disposto no art. 158, II, da Constituição Federal.
1721.09.01	Transferência Financeira – L.C. Nº 87/96 Registra o valor total dos recursos de transferências da União aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, atendidos os limites, critérios, prazos e demais condições fixados no anexo a Lei Complementar nº 87 de 13/09/96, com base no produto de arrecadação do Imposto Estadual Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.
1721.22.30	Cota-parte <i>Royalties</i> : Registra o valor da arrecadação da receita com a cota-parte royalties – compensação financeira pela produção de petróleo
1721.22.70	Cota-Parte do Fundo Especial do Petróleo – FEP Registra o valor da arrecadação de receita de transferência da cota-parte do Fundo Especial do Petróleo – FEP.

Classificação	Especificação
1721.33.00	<p>Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS</p> <p>Registra o valor total dos recursos de transferências da União recebidos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, referente ao Sistema Único de Saúde – SUS, oriundo do Fundo Nacional de Saúde (Piso de Atenção Básica – Fixo e Variável, Transferências de Alta e Média Complexidade, Outros Programas Financiados por Transferências Fundo a Fundo. Os recursos relativos a pagamento direto da União pela prestação de serviços deverão ser classificados no código 1600.05.00 – Serviços de Saúde.</p> <p>Esta Rubrica apresenta as seguintes subclassificações:</p> <p>1721.33.10 – Piso de Atenção Básica – Parte Fixa (PAB Fixo)</p> <p>1721.33.20 – PAB Fixo – Ampliado</p> <p>1721.33.31 – PAB Variável – Programa de Saúde da Família</p> <p>1721.33.32 – PAB Variável – Programa de Agentes Comunitários de Saúde</p> <p>1721.33.33 – PAB Variável – Epidemiologia e Controle de Doenças</p> <p>1721.33.34 – PAB Variável – Farmácia Básica</p> <p>1721.33.36 – PAB Variável – Vigilância Sanitária</p> <p>1721.33.37 – PAB Variável – Saúde Bucal</p> <p>1721.33.50 – Transferências de Alta e Média Complexidade</p> <p>1721.33.60 – Ações Estratégicas</p> <p>1721.33.70 – Outros Programas Fundo a Fundo – SUS</p>
1721.34.00	<p>Registra o valor da receita de transferência de convênios da União destinadas a programas de assistência social, compreendendo as transferências de recursos do Fundo Nacional de Assistência Social. Não estão incluídas nesta rubrica as transferências destinadas aos programas de combate à fome.</p> <p>Esta Rubrica está subdividida nas seguintes classificações:</p> <p>1721.34.01 – Programa de Ação Continuada</p> <p>1721.34.02 – Programa de Atenção à Pessoa Idosa</p> <p>1721.34.03 – Programa de Atenção à Pessoa Deficiente</p> <p>1721.34.04 – Programa de Erradicação do Trabalho Infantil</p> <p>1721.34.05 – Programa Agente Jovem</p> <p>1721.34.99 – Outros Programas do FNAS</p>
1721.35.00	<p>Transferências de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE</p> <p>Registra o valor total dos recursos de transferências da União recebidos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE, compreendendo os repasses referentes ao salário-educação e demais programas do FNDE.</p> <p>As transferências do FNDE devem ser classificadas nas seguintes rubricas:</p> <p>1721.35.01 – Transferência da Cota Parte do Salário Educação</p> <p>1721.35.02 – Programa Dinheiro Direto na Escola – PDDE</p> <p>1721.35.03 – Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE</p> <p>1721.35.04 – Programa Nacional de Alimentação em Creches – PNAC</p> <p>1721.35.05 – Programa de Educação de Jovens e Adultos – PEJA</p> <p>1721.35.06 – Programa de Apoio ao Transporte Escolar – PNATE</p> <p>1721.35.99 – Outros Programas do FNDE</p>
1722.01.01	<p>Cota-Parte do ICMS</p> <p>Registra o valor da arrecadação de receita de transferência da participação de municípios na arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, pelo estado.</p> <p>Esta transferência ocorre em virtude do disposto no art. 158, V da Constituição Federal.</p>
1722.01.02	<p>Cota-Parte do IPVA</p> <p>Registra o valor da arrecadação de receita de transferência da participação de municípios na arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, pelo estado.</p> <p>Os estados repassam estes valores aos municípios em decorrência do art. 158, III da Constituição Federal.</p>

Classificação	Especificação
1722.01.04	Cota-Parte do IPI – Exportação Registra o valor da arrecadação de receita de transferência da participação de municípios na arrecadação do Imposto sobre a Produtos Industrializados – IPI, para exportação. Esta obrigatoriedade encontra-se estabelecida pela Constituição Federal, em seu art. 159, II, § 3º.
1722.01.13	Cota-Parte da CIDE Registra o valor da arrecadação da receita de transferência da participação dos Municípios na arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. Esta obrigatoriedade foi estabelecida pela Emenda Constitucional Nº. 42, de 19/12/2003.
1722.22.30	Cota-parte <i>Royalties</i> Registra o valor da arrecadação com a cota-parte Royalties – compensação financeira pela produção do petróleo.
1724.01.00	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF Registra o valor total dos recursos de transferências recebidos diretamente do FUNDEF, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Aqui devem ser contabilizados todos os valores que foram recebidos do FUNDEF, decorrente do rateio do ICMS (arrecadado pelo estado), Cota Parte do ICMS (arrecadado pelos municípios), Transferência Financeira da LC 87/96 (arrecadado pelos estados e municípios), Cota Parte do IPI sobre Exportação (arrecadado pelos estados e municípios), Cota Parte do FPM e Cota Parte do FPE.
1724.02.00	Transferências de Recursos da Complementação ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF. Registra o valor total dos recursos de transferências de complementação recebidos do FUNDEF, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.
1761.00.00	Transferências de Convênios da União e de Suas Entidades Registra o valor total dos recursos oriundos de convênios firmados, com ou sem contraprestações de serviços, com a União ou com suas entidades, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinados a custear despesas correntes. As receitas correntes decorrentes de transferências voluntárias da União deverão ser classificadas nas seguintes rubricas: 1761.01.00 – Transferências de Convênios da União – Saúde 1761.02.00 – Transferências de Convênios da União – Educação 1761.03.00 – Transferências de Convênios da União – Assistência Social 1761.99.00 – Demais Transferências de Convênios da União
1762.00.00	Transferência de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de Suas Entidades Registra o valor total dos recursos oriundos de convênios firmados, com ou sem contraprestações de serviços com Estados ou com o Distrito Federal e respectivas entidades públicas, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, destinados a custear despesas correntes. As receitas correntes decorrentes de transferências voluntárias do Estado deverão ser classificadas nas seguintes rubricas: 1762.01.00 – Transferências de Convênios do Estado – Saúde 1762.02.00 – Transferências de Convênios do Estado – Educação 1762.03.00 – Transferências de Convênios do Estado – Assistência Social 1762.99.00 – Demais Transferências de Convênios do Estado

4.8 Outras Receitas Correntes

Nesta fonte, encontram-se as demais Receitas Correntes não classificáveis em nenhuma das fontes anteriormente estudadas, sendo as mais importantes, as seguintes:

Classificação	Especificação
1910.00.00	Multas e Juros de Mora Registra o valor da receita arrecadada com penalidades pecuniárias decorrentes da

	inobservância de normas, e com rendimentos destinados a indenização pelo atraso no cumprimento da obrigação representando o resultado de aplicações impostas ao contribuinte faltoso, como sanção legal no campo tributário (impostos, taxas e contribuição de melhoria) não-tributário (contribuições sociais e econômicas, patrimoniais, industriais, de serviços e diversas) e de natureza administrativa, por Infrações a regulamentos. Inclui-se aqui as Multas aplicadas pela inobservância às regras contidas no Código Nacional de Trânsito, no caso dos Municípios com o trânsito municipalizado.
1921.00.00	Indenizações Registra o valor total das receitas recebidas através de indenizações aos Estados e Municípios pela exploração de recursos minerais, de petróleo, xisto betuminoso e gás, pela produção de energia elétrica, por danos causados ao patrimônio público.
1922.00.00	Restituições Registra o valor total das receitas recebidas através de restituições, por devoluções em decorrência de pagamentos indevidos e reembolso ou retorno de pagamentos efetuados a título de antecipação.
1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária Registra o valor total da arrecadação que constituem créditos de natureza tributária, exigível pelo transcurso do prazo para pagamento, inscrito na forma de legislação própria, após apurada sua liquidez e certeza.
1932.00.00	Receita da Dívida Ativa Não tributária Registra o valor total da arrecadação de receita da dívida ativa não tributária de demais créditos da fazenda pública, tais como os provenientes de receitas de patrimoniais, agropecuárias, industriais e de serviços, referentes a infrações e regulamentos específicos e outros. Exigível pelo transcurso do prazo de pagamento, inscrita na forma de legislação própria, após apurada sua liquidez e certeza.
1990.98.00	Descontos Obtidos Registra o valor total da receita auferida por descontos obtidos em operações comerciais, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

4.9 Receitas de Capital

As Receitas de Capital são aquelas provenientes da alienação (venda) de bens incorporados ao patrimônio da administração, resultantes de operações de crédito (empréstimos e financiamentos), ou ainda, os recursos transferidos de outras esferas de governo ou particulares, para a execução de despesas de capital, que são aquelas relativas a obras, pagamento do principal da dívida, ou ainda, aquelas despesas que resultam em um bem incorporável ao patrimônio.

As principais Receitas de Capital são as seguintes:

Classificação	Especificação
2110.00.00	Operações de Crédito Internas Registra o valor total da arrecadação decorrentes da colocação no mercado interno de títulos públicos, ou de empréstimos obtidos junto a entidades estatais ou particulares. Vale ressaltar, que as operações de crédito estão sujeitas às determinações contidas na Resolução nº 43/01, do Senado Federal.
2120.00.00	Operações de Crédito Externas Registra o valor total da arrecadação da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos junto a organizações estatais ou particulares, sediadas no exterior. Vale ressaltar, que as operações de crédito estão sujeitas às determinações contidas na Resolução nº 43/01, do Senado Federal.
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis Registra o valor total da arrecadação da receita de alienação de bens móveis tais como: títulos, mercadorias, bens inservíveis ou desnecessários e outros.
2211.00.00	Alienação de Títulos Mobiliários Registra o valor total da receita arrecadada com a alienação de títulos e valores mobiliários.
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis Registra o valor total da arrecadação da receita de alienação de bens imóveis, residenciais ou não, de propriedade da União, Estados ou Municípios.
2471.00.00	Transferências de Convênios da União e de Suas Entidades Registra o valor total dos recursos oriundos de convênios firmados, com ou sem contraprestações de serviços, com a União ou com suas entidades, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinados a realização de despesas de capital, tais como obras, aquisição de imóveis, móveis, equipamentos, veículos, etc. As receitas de capital decorrentes de transferências voluntárias da União deverão ser classificadas nas seguintes rubricas: 2471.01.00 – Transferências de Convênios da União – Saúde 2471.02.00 – Transferências de Convênios da União – Educação 2471.03.00 – Transferências de Convênios da União – Assistência Social 2471.99.00 – Demais Transferências de Convênios da União
2472.00.00	Transferência de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de Suas Entidades Registra o valor total dos recursos oriundos de convênios firmados, com ou sem contraprestações de serviços com Estados ou com o Distrito Federal e respectivas entidades públicas, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, destinados a custear despesas de capital, tais como obras, aquisição de imóveis, móveis, equipamentos, veículos, etc. As receitas de capital decorrentes de transferências voluntárias do Estado deverão ser classificadas nas seguintes rubricas: 2472.01.00 – Transferências de Convênios do Estado – Saúde 2472.02.00 – Transferências de Convênios do Estado – Educação 2472.03.00 – Transferências de Convênios do Estado – Assistência Social 2472.99.00 – Demais Transferências de Convênios do Estado

A Portaria Nº. 328/01 da Secretaria do Tesouro Nacional determinou que as receitas Cota Parte do FPM, Cota Parte do ICMS, Cota Parte do IPI-Exportação e Transferência Financeira da Lei Complementar Nº. 87/96 fossem contabilizadas, pelos municípios, pelo valor total, em atendimento ao princípio do Orçamento Bruto. Para balancear o montante das Receitas, foram instituídas as Contas Retificadoras. De caráter devedor, estas contas agrupam o valor que foi deduzido das transferências anteriormente citadas para a formação do FUNDEF no nível estadual, para que os valores possam ser redistribuídos entre os municípios.

Classificação	Especificação
9721.01.02	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEF - FPM Registra o valor da dedução de receita para a formação do FUNDEF, correspondente a classificação de receita 1721.01.02 – Cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios, de forma a atender a Portaria nº 328, de 27 de agosto de 2001.
9721.09.01	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEF - Lei Complementar 87/96 Registra o valor da dedução de receita para a formação do FUNDEF, correspondente a classificação de receita 1721.09.01 – Transferência Financeira – LC nº 87/96, de forma a atender a Portaria nº 328, de 27 de agosto de 2001.
9722.01.01	Registra o valor da dedução de receita do FUNDEF relativa ao Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS, correspondente a classificação da receita 1722.01.01 – Cota-Parte do ICMS, de acordo com a Portaria nº 328, de 27 de agosto de 2001.
9722.01.04	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEF - IPI - Exportação Registra o valor da dedução de receita do FUNDEF relativa ao IPI - Exportação, correspondente a classificação da receita 1722.01.04 – Cota-Parte do IPI sobre Exportação, de acordo com a Portaria nº 328, de 27 de agosto de 2001.

4.10 Execução da Receita Pública

A receita pública atravessa uma série de etapas desde o momento da previsão no orçamento até o seu efetivo recolhimento aos cofres públicos. A estas etapas denominamos estágios da receita, os quais apresentam-se a seguir:

4.10.1 Previsão

Este estágio corresponde aos cálculos do quanto estará disponível no próximo exercício, para a execução do orçamento, deve estar baseado o mais próximo possível da realidade do município, tendo em vista as disposições contidas nos art. 29 e 30 da Lei Nº. 4.320/64 e mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.10.2 Lançamento

Individualização e relacionamento dos contribuintes, discriminando o valor, a espécie e o vencimento do débito de cada um.

O art. 142 do Código Tributário Nacional determina que:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.”

A Lei No. 4.320/64 também cita o lançamento como um dos estágios da receita e define quais serão as receitas que deverão atravessar este estágio:

“São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.”

O Lançamento ocorre, portanto, em relação às receitas provenientes da arrecadação de impostos diretos, que são aqueles que recaem sobre a propriedade e a renda, de aluguéis, foros, arrendamentos, bem como de quaisquer outras prestações relativas aos bens do Estado, taxas ou proventos decorrentes de direitos preexistentes do Estado contra terceiros.

O lançamento pode ser:

- Direto - quando sua iniciativa compete ao Fisco.
- Indireto, por Homologação ou Autolanzamento - quando a iniciativa compete exclusivamente ao próprio contribuinte.
- Por Declaração - procedido pelo Fisco com base nas declarações prestadas pelo contribuinte.

4.10.3 Arrecadação

O segundo estágio da receita pública se caracteriza pelo comparecimento do contribuinte aos agentes arrecadadores, a fim de extinguirem suas obrigações com o estado.

Entende-se por agentes arrecadadores, as entidades com atribuições legais ou delegadas, de arrecadar receitas públicas. São as tesourarias, exatorias, postos fiscais, caixas recebedores, bancos, etc.

Por fim, pode-se entender o estágio da Arrecadação, como sendo o momento da transferência do numerário, em favor do erário, proveniente da quitação de obrigações dos contribuintes, perante o Governo, podendo ocorrer diretamente nas contas bancárias da Administração, ou em caixas de agentes arrecadadores.

Este estágio da receita pública deve obrigatoriamente ser contabilizado.

4.10.4 Recolhimento

O estágio do Recolhimento caracteriza-se pela entrega ao Tesouro Público, do montante arrecadado. Só através do recolhimento, em conta específica, é que se pode dizer que os recursos estarão efetivamente disponíveis para utilização pelos gestores, de acordo com a programação que for estabelecida.

Observe-se ainda, que com a transferências das disponibilidades públicas para contas bancárias, os estágios da arrecadação e recolhimento, muitas vezes se confundem.

4.11 Apuração da Receita Corrente Líquida

Antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, a RCL foi utilizada principalmente como parâmetro na verificação das despesas com pessoal, de acordo com o texto da Lei Complementar Nº. 82/95 e ainda nos termos da Lei Complementar Nº. 96/99 (LeiCamata I e II, respectivamente).

De acordo com os dispositivos legais citados, o total das despesas com pessoal não poderia ultrapassar na União, Estados e Municípios a 60% da RCL. A definição de despesa total com pessoal, no primeiro caso, correspondia às despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, inclusive fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, pagas com receitas correntes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei Complementar Nº. 96/99 ampliou o conceito de despesas com pessoal, além de especificar os itens que deveriam compor o montante desses gastos (adicionais, gratificações, horas extras, etc.). Além disso, essa norma retirava do cômputo das despesas com pessoal os gastos relativos às demissões incentivadas (PDV's). Havia o cuidado também no sentido de evitar a dupla contagem das receitas correntes, o que representa um desvio em relação à real participação da folha de pessoal nas receitas públicas.

Analisando com cuidado a definição de RCL, de acordo com a LRF, observamos que continuou o legislador público preocupado em identificar aquelas receitas disponíveis à União, aos Estados e Municípios para a realização de despesas com pessoal, gastos com serviços de terceiros, pagamento de dívidas, etc. Para tanto, a partir da Receita Corrente total, chega-se à RCL estadual, por exemplo, extraindo-se as transferências constitucionais, a contribuição dos servidores para o custeio de sistema de previdência e assistência, as compensações referentes à Lei Nº. 9.796/99, (a chamada “Lei Hauly”) Além disso, serão computados, no cálculo da RCL dos Estados, os valores pagos e recebidos em função da Lei Complementar Nº. 87/96 (Lei Kandir), assim como os valores pagos e recebidos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF.

Neste caso, valores pagos e recebidos devem ser entendidos como saldos da Lei Kandir e saldos do FUNDEF. Desta forma, se o saldo for negativo (valores pagos superiores aos valores recebidos), este resultado diminuirá o valor final da RCL. No caso dos Municípios, a RCL corresponde à Receita Corrente total, subtraídas as contribuições dos servidores ao regime próprio de previdência e assistência social (quando houver), além das compensações relativas à Lei Hauly. Observe-se que, como os Municípios não realizam transferências constitucionais a outros entes, sua RCL poderá corresponder simplesmente à sua Receita Corrente total.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 2º da LRF, “a receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.” Por exemplo: se desejamos verificar a RCL em maio de um determinado exercício financeiro, devemos contar as receitas arrecadadas desde junho do exercício anterior até o mês de maio (mês de referência).

Além do exposto, a própria LRF determina que seja executada uma série de deduções para que o cálculo da RCL possa demonstrar, a real parcela da receita corrente que vai estar disponível para o financiamento dos gastos nos entes de governo, e conseqüentemente, para a determinação dos limites.

A RCL é determinada através do Anexo 3 do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que deve ser levantado e divulgado ao final de cada bimestre.

Na União, a Receita Corrente Líquida deve ser calculada da seguinte forma:

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Transferências Constitucionais e Legais: <ul style="list-style-type: none"> • 50% da Arrecadação do ITR (art. 158, II, da C.F. 1988); • 47% da Arrecadação do IR e IPI (líquidos) (art. 159, II, da C.F. 1988);

	<ul style="list-style-type: none"> • 10% da Arrecadação do IPI-Exportação (art. 159, II, da C.F. 1988); • 20% da Arrecadação dos Impostos instituídos pela União em decorrência do Art. 154, I, da C.F. 1988.
(-)	Contribuições mencionadas nos artigos 196, I alínea "a" e II e 239 da C.F. 1988: <ul style="list-style-type: none"> • Contribuições do empregador para o Regime Geral de Previdência Social, sobre folha de pagamento e rendimentos do trabalho (art. 195, I, alínea "a"); • Contribuição do trabalhador e demais segurados do RGPS (art. 195, II); • Contribuição para o PIS/PASEP (art. 239 da C.F. 1988).
(-)	Parcela da contribuição dos servidores para o financiamento do Sistema Próprio de Seguridade Social
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Complementação da União ao FUNDEF, nos termos do art. 60, § 3º do ADCT, da C.F. 1988
(-)	Valores pagos por conta da Lei Complementar Nº 87/96 (Lei Kandir)
(=)	Receita Corrente Líquida da União

Nos Estados e Distrito Federal, a apuração da Receita Corrente Líquida deverá ser realizada conforme é discriminado adiante:

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Transferências Constitucionais: <ul style="list-style-type: none"> • 50% da Arrecadação do IPVA (art. 158, III, da C.F. 1988); • 25% da Arrecadação do ICMS (art. 158, IV, da C.F. 1988); • 25% da Arrecadação do IPI-Exportação (art. 159, B 3º, da C.F. 1988).
(-)	Parcela da contribuição dos servidores para o financiamento do Sistema Próprio de Seguridade Social
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Deduções da Receita para a Formação do FUNDEF <ul style="list-style-type: none"> • 15% da Arrecadação do ICMS; • 15% da Arrecadação do FPE; • 15% da Arrecadação do IPI-Exportação; • 15% da Arrecadação da Transferência Financeira da Lei Comp. Nº . 87/96.
(-)	Nos casos específicos dos Estados do Amapá e Roraima, bem como no Distrito Federal, os recursos recebidos da União para o atendimento de despesas de que trata o art. 19, § 1º, do Art. 19 da LRF
(=)	Receita Corrente Líquida do Estado

No caso específico dos Municípios, como não há parcela da arrecadação a ser transferida para a União ou aos Estados, a determinação da Receita Corrente Líquida fica bem mais simplificada, conforme é demonstrado a seguir:

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Nos casos específicos dos Municípios que possuem Sistema Próprio de Seguridade Social, as parcelas da contribuição dos servidores.
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Deduções da Receita para a Formação do FUNDEF <ul style="list-style-type: none"> • 15% da Arrecadação do FPM; • 15% da Arrecadação do Cota Parte do ICMS; • 15% da Arrecadação do IPI-Exportação; • 15% da Arrecadação da Transferência Financeira da Lei Comp. Nº . 87/96.
(=)	Receita Corrente Líquida do Município

4.12 Anulação e Restituição de Receitas

Verificado pelo contribuinte, que o valor pago foi superior ao devido, cabe-lhe o direito de requerer o ressarcimento do valor ao qual não estava obrigado.

Após ingressar na repartição competente, com o pedido de restituição, o contribuinte documentará sua solicitação com as peças que julgar necessárias à comprovação do seu direito, que julgado procedente pela autoridade competente, deverá ordenar a restituição da quantia arrecadada indevidamente.

Se a restituição ocorrer dentro do exercício ao qual se refere a receita, ela será contabilizada como anulação de receita; no entanto, se a restituição for aprovada após encerrado o exercício no qual foi a receita arrecadada, a devolução ocorrerá através de dotação orçamentária específica para restituições e, não sendo paga até 31 de dezembro, o valor devido será inscrito como “Restos a Pagar”.

4.13 Dívida Ativa

Denomina-se Dívida Ativa, os créditos da fazenda pública, tributários ou não, que – não pagos no seu vencimento – são inscritos em registro próprio, após apurada sua liquidez e certeza, de acordo com legislação específica (Lei nº . 4.320/64, art. 39, § 1º).

A inscrição, que é a formalização da obrigação de determinado devedor perante o erário é condição necessária para seu encaminhamento para cobrança por via judicial.

Quando arrecadada, constitui-se a Dívida Ativa, receita do próprio exercício de ingresso do numerário no Tesouro Público, confirmando o regime de caixa para as receitas públicas em nosso país.

4.14 A Receita Pública na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº . 101, de 04 de maio de 2000, dedicou um de seus Capítulos especialmente às Receitas Públicas, entre os principais aspectos, destacam-se os seguintes:

- O art. 11 da LRF determina que todos os entes da federação deverão instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência, caso contrário, o ente estará sujeito à restrição no repasse de transferências voluntárias, tanto por parte da União, quanto por parte dos Estados;
- Pelo art. 12, a previsão da receita deve ser a mais próxima possível da realidade do ente estatal, em consequência do artigo anterior, que responsabiliza o gestor pela não arrecadação das receitas. Diante do exposto, as estimativas de receitas devem considerar as mais diversas variáveis que possam influenciar a arrecadação, sempre se baseando em normas legais e técnicas, além de considerar o comportamento da receita nos três últimos exercícios e projetar a arrecadação para os dois seguintes;
- Ficou conceituado como renúncia de receita, toda e qualquer anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado entre contribuintes

A renúncia de receita para ser concedida deverá ser acompanhada de estudo sobre o impacto orçamentário e medidas de compensação, além de estar prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias e prevista na Lei Orçamentária Anual.

Unidade 5 Despesa Orçamentária

Despesa Pública é todo ato emanado da autoridade competente que deve ser finalizado com um desembolso.

A exemplo da Receita Pública, a despesa também pode se classificar em Orçamentária e Extra-Orçamentária, sendo que no primeiro grupo, encontramos todas aquelas despesas que são executadas com base na autorização legislativa, através da Lei Orçamentária ou de Créditos Adicionais.

Por Despesa Extra-Orçamentária, podemos entender todos os desembolsos que são realizados de forma alheia à Lei Orçamentária que está sendo executada. Referidas despesas podem ser entendidas também como mero repasse de valores retidos ou ainda, com a quitação de Restos a Pagar.

Existem diversas formas de se classificar as Despesas que devem ser fixadas através da Lei Orçamentária:

- Classificação Institucional;
- Classificação Funcional-Programática;
- Classificação Econômica.

5.1 Classificação Institucional

Talvez a mais antiga das classificações da despesa pública, o critério departamental ou institucional tem por finalidade vincular as despesas às unidades orçamentárias responsáveis pela sua execução. Este critério tem grande valia quando se aplicam métodos de controle e avaliação das despesas realizadas, bem como, quando se procura atribuir responsabilidades pela execução de determinada despesa.

A classificação institucional apresenta uma série de vantagens e desvantagens, quando vistas isoladamente, isto é, sem a associação desta modalidade de classificação com outras:

- permite “comparar” imediatamente os vários órgãos, em termos de dotações orçamentárias recebidas; mas, tende a gerar ou acirrar rivalidades entre as várias unidades orçamentárias, quando da preparação e aprovação do orçamento;
- a simples informação de quanto um órgão despendeu, isoladamente, não contribui para o planejamento em exercícios futuros; no entanto, se usada de forma predominante e isolada, esta modalidade de classificação não permite que se tenha uma visão global das finalidades dos gastos do governo;
- pode-se identificar mais facilmente, o agente responsável pelas dotações autorizadas pela lei de meios, para determinado programa e quando combinado com a classificação funcional programática, permite-se focalizar, num único ponto, a responsabilidade pela execução de determinado programa.

5.2 Classificação Funcional Programática

A classificação funcional-programática representou um grande avanço na técnica de apresentação orçamentária. Ela permitiu a vinculação das dotações orçamentárias a objetivos de governo que, por sua vez, eram viabilizados pelos programas de governo. Esse enfoque permitiu uma visão do “que o governo faz”, o que tinha significado bastante diferente do critério anterior que visualizava o “que o governo compra”.

Diversas modificações foram estabelecidas na classificação vigente, procurando-se privilegiar o aspecto gerencial do orçamento, com adoção de práticas simplificadoras e descentralizadoras.

O eixo principal dessas modificações foi a interligação entre o Planejamento (Plano Plurianual – PPA) e o Orçamento (LOA), por intermédio da criação de Programas no PPA, para todas as ações de governo.

Assim, uma vez definido o programa e suas respectivas ações, classifica-se a despesa de acordo com a especificidade de seu conteúdo e produto, em uma subfunção, independente de sua relação institucional, ou seja, independente de qual Unidade Executora esteja localizada aquela ação.

Essas modificações representam um importante passo no sentido da modernização dos processos de planejamento e orçamento, com aplicabilidade à União, Estados e Municípios, tendo como escopo principal a busca para o setor público de uma administração menos burocrática e mais gerencial, com efetiva cobrança de resultados.

Contudo, a Classificação Funcional-Programática, tal como foi concebida não permitia que se implementasse um planejamento e um orçamento centrados em problemas e com aferição de resultados, daí porque houve a necessidade de se revogar a Portaria Nº 09/74, pela Portaria Nº 117/98 e mais tarde, pela Portaria Nº 42/99.

A portaria de 1998 criou um novo nível nesta modalidade de classificação da despesa, a figura da subfunção, que dentro das funções de governo, tem a finalidade de distinguir as áreas abrangidas por estas funções.

Esta classificação entrou em vigor para os orçamentos federais e estaduais a partir do exercício financeiro de 2000, em atendimento a Portaria Nº . 117/98 e em atenção à Portaria Nº . 042/99, os orçamentos de todas as esferas de governo para o exercício de 2002.

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

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 – Administração Geral 123 – Administração Financeira 124 – Controle Interno 125 – Normatização e Fiscalização 126 – Tecnologia da Informatização 127 – Ordenamento Territorial 128 – Formação de Recursos Humanos 129 – Administração de Receitas 130 – Administração de Concessões 131 – Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 – Defesa Área 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
11 - Trabalho	331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 – Relação 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

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
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
22 - Indústria	661 – Promoção Industrial 662 – Produção Industrial 663 – Mineração 664 – Propriedade Industrial 665 – Normalização 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

Vale a pena ressaltar que as subfunções podem perfeitamente ser combinada com as diversas funções de governo, conforme o art. 1º., parágrafo 4º. da Portaria Nº 42/99.

Dentro das subfunções de governo, encontram-se os programas, que evidenciam os objetivos a serem atingidos com a execução do orçamento. Inseridos nos programas, encontram-se os projetos e/ou atividades, que são instrumentos que viabilizam operacionalmente a consecução dos objetivos dos programas que são estabelecidos, segundo a Portaria Nº 42/99, pelo Plano Plurianual de cada ente.

Entende-se por projeto, a programação utilizada a alcançar determinados objetivos, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo.

Por Atividade, entende-se como sendo um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção das ações do governo.

A forma de classificação em questão representa uma junção de duas classificações: a classificação funcional, oriunda da Lei Nº 4.320/64 e uma classificação de programas, surgida a partir da introdução do orçamento-programa na prática administrativa brasileira (primeiro, em alguns estados - Rio Grande do Sul, Guanabara - e, posteriormente, na União). Assim, em razão desse hibridismo, convivem dentro de uma mesma classificação, duas lógicas classificatórias: a da funcional, que se propõe a explicitar as áreas "em que" as despesas estão sendo realizadas, e a programática, com a preocupação de identificar os objetivos, isto é, "para que" as despesas estão sendo efetivadas.

Um primeiro passo no sentido de se buscar a viabilização do que foi planejado no PPA, através da execução da LOA foi o conceito de atividade, em relação à qual não estava associada a noção de produto, que era exclusividade do projeto. Agora, tanto o projeto quanto a atividade envolvem um conjunto de operações que têm como resultado um produto. No caso do projeto, um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo; e no caso da atividade, um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Ainda na busca de conferir maior visibilidade ao ciclo produtivo objeto da orçamentação, instituíram-se as "operações especiais", com a finalidade de agregar aquelas despesas em relação às quais não se possa associar, no período, a geração de um bem ou serviço, tais como, dívidas, ressarcimentos, transferências, indenizações, financiamentos e outras afins. Dito de uma outra forma, são aquelas despesas nas quais o administrador incorre, sem, contudo, combinar fatores de produção para gerar produtos, ou seja, seriam neutras em relação ao ciclo produtivo sob sua responsabilidade.

As operações especiais constituem uma espécie do gênero das operações orçamentárias. A outra espécie seriam as "ações orçamentárias", que se traduzem nos diferentes projetos e atividades.

Cabe lembrar que as "Operações Especiais" não são vinculadas a programas constantes do plano plurianual e compõem uma função específica, denominada "Encargos Especiais", sem identificação de programas, conforme determinações contidas na Portaria No. 42/99.

Para os orçamentos a partir de 2002, a despesa pública, quando analisada sob a classificação funcional-programática, apresentará a seguinte codificação:

- 1º e 2º dígitos identificam a função, de acordo com a Portaria Nº. 42/99 do Ministério do Planejamento e Orçamento;

- 3º, 4º e 5º dígitos indicam asubfunção, de acordo com a Portaria Nº 42/99 do Ministério do Planejamento e Orçamento;
- 6º, 7º e 8º representam os programas, de acordo com codificação local;
- 9º. dígito e os seguintes, identificam a ação, de acordo com a classificação local.

5.3 Classificação Econômica

A Classificação da Despesa Pública por Natureza, segundo o art. 3º da Portaria Interministerial Nº. 163, compõe-se de:

- categoria econômica;
- grupo de natureza da despesa;
- elemento de despesa.

A categoria econômica da despesa tem a finalidade de demonstrar a participação dos gastos públicos na manutenção ou aumento no patrimônio público.

Esta classificação está respaldada no art. 12 da Lei Nº. 4.320/64, que determina que as despesas públicas serão classificadas em :

- Despesas Correntes: São os dispêndios que se destinam à manutenção da máquina administrativa estatal, são gastos de natureza operacional para o funcionamento do poder público. Não provocam aumento no patrimônio da entidade executora da despesa.
- Despesas de Capital: São gastos realizados pela entidade pública, cujo propósito é criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, que em geral, constituem incorporações ao patrimônio público, ou ainda, a quitação de dívida fundada.

O conceito de grupo de natureza da despesa foi inserido com a Lei Complementar Nº. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e foi detalhado pela Portaria Interministerial Nº 163/01, através do § 2º do seu art. 3º, o qual se transcreve adiante:

"§ 2º Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto."

Adiante, demonstram-se os grupos de natureza de despesa estabelecido pela legislação atual, com os respectivos códigos:

Cód	Nome do Grupo de Natureza de Despesa	Especificação
1	Pessoal e Encargos Sociais	Despesas de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1o, da Lei Complementar no 101, de 2000;
2	Juros e Encargos da Dívida	Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
3	Outras Despesas Correntes	Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa;
4	Investimentos	Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
5	Inversões Financeiras	Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.
6	Amortização da Dívida	Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Outro conceito instituído pela recente Portaria é a modalidade de aplicação, que possibilita a identificação da aplicação dos recursos públicos, se realizada através de transferências a entidades de outras esferas governamentais, ou ainda, se realizada através de aplicação direta. As diversas modalidades de aplicação recentemente instituídas são as seguintes:

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

O elemento de despesa tem por finalidade a identificação dos objetos dos gastos que a administração se utiliza para a consecução de seus objetivos, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e

instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização de dívida, etc. todos estes, enquadráveis em 68 tipos definidos pela Portaria Interministerial Nº . 163/01

Os elementos de despesa compõem a parte mais analítica desta classificação, uma vez que aglutinam gastos semelhantes. A seguir, encontram-se elencados os elementos mais utilizados pelos Municípios, definidos pela Portaria Interministerial Nº 163/01 e alterados pelas Portarias 325 e 519/01:

Cód	Denominação	Especificação
01	Aposentadorias e Reformas	Despesas com pagamentos de inativos civis, militares reformados e segurados do plano de benefícios da previdência social. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
03	Pensões	Despesas com pensionistas civis militares, pensionistas do plano de benefícios da previdência social; pensões concedidas por lei específica ou por sentenças judiciais. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
04	Contratação por Tempo determinado	Despesas com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com a legislação específica de cada ente da Federação, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando for o caso. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
08	Outros Benefícios Assistenciais	Despesas com: Auxílio-Funeral devido à família do servidor falecido na atividade, ou aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor; Auxílio-Reclusão devido à família do servidor afastado por motivo de prisão; Auxílio-Natalidade devido à servidora, cônjuge ou companheiro servidor público por motivo de nascimento de filho; Auxílio-Creche.
09	Salário-Família	Benefício pecuniário devido aos dependentes econômicos do militar servidor, exclusive os regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, os quais são pagos à conta do plano de benefícios da previdência social. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.

Cód	Denominação	Especificação
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	Despesas com: vencimento; salário pessoal permanente; vencimento ou salário de cargos de confiança subsídio; vencimentos do pessoal em disponibilidade remunerada; gratificações, tais como: gratificação adicional pessoal disponível; gratificação de dedicação exclusiva; gratificação de regência de classe; gratificação pela chefia ou coordenação de curso de área ou equivalente; gratificação por produção suplementar; gratificação por trabalho de raios x ou substâncias radioativas; gratificação pela chefia de departamento, divisão ou equivalente; gratificação de direção geral ou direção (magistério de 1º e 2º graus); gratificação de função-magistério superior; gratificação de atendimento e habilitação previdenciários, gratificação especial de localidade; gratificação de desempenho das atividades rodoviárias; gratificação da atividade de fiscalização do trabalho; gratificação de engenheiro agrônomo; gratificação de natal; gratificação de estímulo à fiscalização e arrecadação de contribuições e de tributos; gratificação por encargo de curso ou de concurso; gratificação de produtividade do ensino; gratificação de habilitação profissional; gratificação de atividade. Gratificação de representação de gabinete; adicional de insalubridade; adicional noturno; adicional de férias 1/3(art. 7, item XVII, da Constituição); adicionais de periculosidade; representação mensal; licença-prêmio por assiduidade; retribuição básica (vencimentos ou salário no exterior); diferenças individuais permanentes; vantagens pecuniárias de ministro de estado, de secretário de estado e de município; férias antecipadas de pessoal permanente; aviso prévio(cumprido); férias vencidas e proporcionais, parcela incorporada (ex-quintos e ex-décimos); indenização de habilitação policial; adiantamento do 13º salário proporcional; incentivo funciona-sanitarista; abono provisório; “pró-labore” de procuradores, e outras despesas correlatas de caráter permanente. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
13	Obrigações Patronais	Despesas com cargos que administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
14	Diárias – Civil	Cobertura de despesas de alimentação, pousada e locomoção urbana, com o servidor público estatutário ou celetista que se deslocar de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
16	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	Despesas relacionadas às atividades do cargo/emprego ou função do servidor, e cujo pagamento só se efetua em circunstâncias específicas, tais como: hora extra; substituições; e outras despesas da espécie, decorrentes do pagamento de pessoal dos órgãos e entidades da administração direta ou indireta. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Pessoal e Encargos Sociais.
18	Auxílio Financeiro a Estudante	Despesas com ajuda financeira concedida pelo Estado a estudantes comprovadamente carentes, e concessão de auxílio para o desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica, realizadas por pessoas físicas na condição de estudante, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
19	Auxílio –Fardamento	Despesas com o auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.

Cód	Denominação	Especificação
21	Juros sobre a Dívida por Contrato	Despesas com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Juros e Encargos da Dívida.
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato	Despesas com outros encargos da dívida pública contratada, tais como: taxas comissões bancárias, prêmios, imposto de renda e outros encargos. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Juros e Encargos da Dívida.
25	Encargos sobre Operação de Crédito por Antecipação da Receita	Despesas com o pagamento de encargos da dívida pública, inclusive os juros decorrentes de operações de créditos por antecipação da receita, conforme art. 165 § 8, da Constituição. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Juros e Encargos da Dívida.
30	Material de Consumo	Despesa com álcool automotivo; gasolina automotiva; diesel automotivo; lubrificantes automotivos; combustível e lubrificantes de aviação; gás engarrafado; outros combustíveis e lubrificantes; material biológico, farmacológico e laboratorial; animais para estudo, corte ou abate; alimentos para animais; material de courelaria ou de uso zootécnico; sementes e mudas de plantas; gêneros de alimentação; material de construção para reparos em imóveis; material de manobra e patrulhamento; material de proteção; segurança; socorro e sobrevivência; material de expediente; material de cama e mesa, copa e cozinha, e produtos de higienização; material gráfico e de processamento de dados; aquisição de disquete; material para esporte e diversões; material para fotografia e filmagem; material para instalação elétrica e eletrônica; material para manutenção, reposição e aplicação; material odontológico, hospitalar e ambulatorial; material químico; material para telecomunicações; vestuário, uniformes, fardamentos, tecidos e aviamentos; material de acondicionamento e embalagem; suprimento de proteção ao vôo; suprimento de aviação sobressalentes de máquinas e motores de navios esquadra; explosivos e munição; bandeiras, flâmulas e insígnias e outros materiais de uso não-duradouro. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes..
31	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras	Despesas com aquisição de prêmios, condecorações, medalhas, troféus etc, bem como com o pagamento de prêmios em pecúnia, inclusive decorrentes de sorteios lotéricos. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
32	Material de Distribuição Gratuita	Despesas com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais ou bens que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados à premiação culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
35	Serviços de Consultoria	Despesas decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadora de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditoriais financeiras ou jurídicas, ou semelhantes. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
36	Outros Serviços de Terceiros -Pessoa Física	Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesas específicos, tais como remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício, estagiários, monitores diretamente contratados; diárias e colaboradores eventuais; locação de imóveis; salários de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
38	Arrendamento Mercantil	Despesas com a locação de equipamentos e bens móveis, com opção de compra ao final do contrato. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.

Cód	Denominação	Especificação
39	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	Despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação(telefone, telex, correios, etc.) fretes e carretos; locação de imóveis(inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral(exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio creche (exclusivo a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
41	Contribuições	Despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens e serviços e não seja reembolsável pelo recebedor, inclusive as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado o disposto na legislação vigente. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes. A modalidade de aplicação nunca deverá ser Aplicação Direta.
42	Auxílios	Despesas destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar n 101, de 2000. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes. A modalidade de aplicação nunca deverá ser Aplicação Direta.
43	Subvenções Sociais	Cobertura de despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidades lucrativa, de acordo com os arts. 16 , parágrafo único, e 17 da Lei n 4.320, de 1964, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar n 101, de 2000. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes. A modalidade de aplicação nunca deverá ser Aplicação Direta.
46	Auxílio - Alimentação	Despesas com auxílio-alimentação pago em pecúnia diretamente aos militares e servidores ou empregados da Administração Pública direta e indireta. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
47	Obrigações Tributárias e Contributivas	Despesas decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas(Impostos de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, CPMF. Etc.) exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa. Enquadra-se aqui o pagamento da parcela que o Município é responsável pelas contratações de serviços de autônomos, perante a Previdência Social. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
48	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	Despesas com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as medidas diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificados explicita ou implicitamente em outros elementos de despesa, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar n 101, de 2000. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.

Cód	Denominação	Especificação
49	Auxílio - Transporte	Despesas com auxílio-transporte pago em pecúnia diretamente aos militares, servidores ou empregados da Administração Pública direta e indireta, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa, ou trabalho-trabalho nos casos de acumulação lícita de cargos ou empregos. A categoria econômica deverá ser sempre Corrente, e o Grupo, Outras Despesas Correntes.
51	Obras e Instalações	Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc. A categoria econômica deverá ser sempre de Capital e o Grupo de Natureza de Despesa deverá ser sempre Investimentos.
52	Equipamentos e Materiais Permanente	Despesas com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamento diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritórios; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes. A Categoria Econômica deverá ser sempre despesa de capital, mas o Grupo de Natureza de Despesa poderá ser alterado de acordo com o estado do bem adquirido. Se novo, deverá ser Investimento, se já em utilização, deverá ser enquadrado como Inversões Financeiras.
61	Aquisição de Imóveis	Despesas com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização. A Categoria Econômica deverá ser sempre despesa de capital, mas o Grupo de Natureza de Despesa poderá ser alterado de acordo com a finalidade do bem adquirido. Se destinado à realização de uma obra, deverá ser Investimento, se para pronta utilização, deverá ser enquadrado como Inversões Financeiras
64	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado	Despesas com a aquisição de ações ou quotas de qualquer tipo de sociedade, desde que tais títulos não representem constituição ou aumento de capital. A Categoria Econômica deverá ser sempre Despesa de Capital e o Grupo de Natureza de Despesa, Inversão Financeira.
65	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas	Despesas com a constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social. A Categoria Econômica deverá ser sempre Despesa de Capital e o Grupo de Natureza de Despesa, Inversão Financeira.
71	Principal da Dívida Contratual Resgatado	Despesas com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual, interna e externa. A Categoria Econômica deverá ser sempre Despesa de Capital e o Grupo de Natureza de Despesa, Amortização da Dívida.

Cód	Denominação	Especificação
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas	Despesas decorrentes da entrega a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas, cuja competência de arrecadação é do órgão transferidor. A Categoria Econômica deverá ser sempre Corrente, o Grupo de Natureza de Despesa, sempre Outras Despesas Correntes, mas a modalidade de aplicação, nunca poder ser Aplicação Direta.
91	Sentenças Judiciais	Despesas resultantes de: <ul style="list-style-type: none"> • Pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição ou leis específicas, cuja competência de arrecadação e do órgão transferidor; • Cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social; • Cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida lei nos termos do 3º do art. 100 da Constituição; e • Cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares, referentes a vantagens pecuniárias concedidas e ainda não incorporadas em caráter definitivo às remunerações dos beneficiários.
92	Despesas de Exercícios Anteriores	Cumprimento do art. 37 da Lei nº 4.320, de 1964, que dispõe: "Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficientes para atendê-las, que não se tenha processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecendo, sempre que possível, a ordem cronológica"
93	Indenizações e Restituições	Despesas com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificável nos elementos de despesas específicos.
94	Indenizações e Restituições Trabalhistas	Despesas de natureza remuneratória resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, etc, em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente. Serão sempre despesas correntes, do grupo pessoal e encargos sociais.
96	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	Ressarcimento das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem quando o servidor pertencera outras esferas de governo ou a empresas estatais não-dependentes e optar pela remuneração do cargo efetivo, nos termos das normas vigentes. Serão sempre despesas correntes, do grupo pessoal e encargos sociais.

A codificação da despesa segundo a classificação estabelecida na Portaria Interministerial Nº. 163/01 é composta de todos os elementos ora estudados, dessa forma deverá atender o seguinte formato c.g.mm.ee.dd, onde:

- “c” representa a categoria econômica;
- “g” o grupo de natureza da despesa;
- “mm” a modalidade de aplicação;
- “ee” o elemento de despesa; e
- “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

5.4 Estágios da Despesa Orçamentária

As despesas atravessam seis estágios perfeitamente identificáveis:

- Fixação;
- Licitação;
- Empenho;
- Entrega dos Bens ou Prestação dos Serviços;
- Liquidação;
- Pagamento.

Apesar de atravessar os seis estágios, a contabilidade somente realiza registros para os estágios do empenho, da liquidação e do pagamento.

5.4.1 Fixação

A Fixação da despesa corresponde ao estágio onde através da entrada em vigor da Lei Orçamentária, ficam distribuídas as cotas de despesa para cada órgão, entidade e unidade, devidamente detalhados em projetos, atividades e operações especiais, e estas, por sua vez, divididos de acordo com a classificação por categoria econômica, que aglutinará despesas da mesma natureza.

5.4.2 Licitação

O segundo estágio da despesa, a Licitação ocorrerá de conformidade com a Lei nº . 8.666/93 e suas alterações. Em suma, licitação é o procedimento administrativo para verificar, entre os fornecedores habilitados, quem oferece condições mais vantajosas. Suas modalidades são, convite, tomada de preços, concorrência, concurso, leilão e pregão, dependendo do valor estimado e do objeto da despesa a ser executada.

Além das modalidades anteriormente citadas, existe ainda, a possibilidade de enquadramento da despesa em procedimentos de dispensa ou inexigibilidade de licitação.

Este estágio compreende atos que vão desde a solicitação da unidade orçamentária responsável pela execução da despesa até a homologação final do processo. Este estágio da despesa pública, não possibilita qualquer registro contábil.

5.4.3 Empenho

O empenho da despesa representa o comprometimento da parcela de dotação orçamentária criada pela Lei Orçamentária Anual ou por Lei de Créditos Adicionais, podendo ser das seguintes modalidades:

- Ordinário: quando se conhece o valor exato da despesa a ser paga;
- Estimativo: quando não se conhece o valor exato da despesa que se deve pagar;
- Global: quando se conhece o valor exato da despesa, mas não se deva pagar de uma única vez.

O empenho global pode perfeitamente ser substituído pelo empenho ordinário, tendo em vista que a própria Lei Nº . 4320/64, faculta a sua utilização, conforme art. 60, § 3º .

Este estágio da despesa está marcado pela assunção de uma obrigação de despesa que o gestor público faz em favor de determinado credor, que deve ser responsável pelo fornecimento de algum bem, seja de consumo ou permanente, ou ainda, prestador de algum tipo de serviço.

O documento que comprova que a despesa atravessou este estágio é denominado Nota de Empenho que deve ter pelo menos, os seguintes elementos:

- Nome da Unidade Orçamentária;
- Classificação Orçamentária completa da Dotação que está recebendo o empenho;
- Saldo da dotação orçamentária antes e após o empenho;
- Valor da despesa empenhada;
- Histórico da Despesa;
- Identificação do Credor;
- Identificação do Ordenador da Despesa;
- Identificação do responsável pela elaboração do empenho;
- Data do empenho da despesa.

5.4.4 Entrega dos Bens ou Serviços

Este estágio da despesa está representado pela entrega, por parte do Credor, do que foi pactuado com a administração pública, para o qual fez juz no momento do empenho.

Não há qualquer registro contábil desta fase da despesa, que corresponde simplesmente, ao ato de entrega do bem ou serviço, para que o setor competente da administração possa proceder a liquidação da despesa.

5.4.5 Liquidação

A liquidação consiste no reconhecimento da obrigação pecuniária do governo junto a seus fornecedores ou prestadores de serviços e tem por fim a apuração do valor exato que se deve pagar, bem como a origem e o objeto da despesa e pode ser comprovada através de notas fiscais, folhas de pagamento, notas de liquidação, contratos, acordos, medições ou comprovantes da entrega do material adquirido ou da prestação do serviço contratado.

Este estágio da despesa difere do anterior, pelo fato de o setor responsável da administração transformar em líquido e certo, o direito do credor perante à Administração Pública, conforme determina o art. 63 da Lei No. 4320/64.

5.4.6 Pagamento

O pagamento é o último estágio da despesa orçamentária, representa a execução da despesa do ponto de vista financeiro e se concretiza através da assinatura de termo de recibo por parte do credor, concedendo plena quitação do crédito que possuía contra a fazenda pública.

Vale ressaltar que a despesa do exercício poderá ser alterada a qualquer tempo, desde que se encontre em uma das etapas anteriores à liquidação. Enquanto não houver a liquidação, as partes envolvidas poderão alterar as condições pactuadas e a despesa poderá ter seu valor alterado ou mesmo cancelado. É evidente que, quanto mais próximo o final do exercício, menor será a possibilidade para ajuste no montante da despesa, em decorrência dos compromissos assumidos.

5.5 Restos a Pagar

Restos a Pagar correspondem a despesas que foram empenhadas em exercícios financeiros anteriores e que não foram liquidadas e/ou pagas até o encerramento destes exercício. São definidas pelo art. 36 da Lei nº . 4.320/64. E se classificam em:

- Restos a Pagar Processados: Correspondem a despesas que foram empenhadas em determinado exercício financeiro e que alcançaram o estágio da liquidação dentro deste mesmo exercício financeiro. Isto é, os objetos destas despesas (produtos ou serviços) foram efetivamente entregues ou consumidos pelo Poder Público.
- Restos a Pagar Não Processados: Correspondem a despesas que somente foram empenhadas no exercício financeiro findo, tendo sua liquidação e pagamento ocorrido dentro de outro exercício financeiro.

Os Restos a Pagar, ou resíduos passivos, são inscritos na data do encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho. Também nesta mesma data, processa-se a baixa da inscrição ocorrida quando do encerramento do exercício anterior, através de cancelamento.

Referidos resíduos passivos possuem prazo prescricional de cinco anos, contados a partir da data de inscrição.

Portanto, o reconhecimento da despesa, independente de seu pagamento ocorre no exercício em que foi empenhada, o pagamento, ocorre de forma extraorçamentária, no exercício seguinte.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece algumas normas gerais sobre a inscrição de despesas em restos a pagar, que terão repercussão imediata na administração, entre as quais se destacam:

“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

Desse modo, nos últimos oito meses do último ano de mandato, os ordenadores de despesa não poderão contrair despesa que não possa ser paga no exercício. Para ser contraída despesa que tenha parcela a ser paga no ano seguinte, deverá ser provisionada disponibilidade de caixa suficiente (art. 42).

5.6 Despesas de Exercícios Anteriores

Despesas de Exercícios Anteriores são resultantes do reconhecimento de compromissos gerados em exercícios financeiros já encerrados, para o qual o orçamento consignava dotação própria e suficiente, mas que não foram empenhadas oportunamente.

A legislação em vigor enquadra em Despesas de Exercícios Anteriores os seguintes casos:

- despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época oportuna, aqui incluídas aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas cuja obrigação tenha sido cumprida pelo credor no prazo estabelecido;
- os restos a pagar com prescrição interrompida, assim considerada a despesa cuja inscrição em restos a pagar tenha sido cancelada, ainda vigendo o direito do credor;
- os compromissos decorrentes de obrigação de pagamento criada em virtude de lei e reconhecidos após o encerramento do exercício.

Estes compromissos devem ser reconhecidos pelo Ordenador da despesa, no exercício em que devam ser pagas e devem apresentar o Termo de Reconhecimento da Dívida correspondente.

5.7 Adiantamentos (Suprimentos de Fundos)

Adiantamentos ou Suprimentos de Fundos corresponde à modalidade de pagamento de despesas aplicável em casos excepcionais. Consiste na entrega de numerário a servidor, precedido do respectivo empenho na dotação própria da despesa a realizar.

O art. 65 da Lei 4.320/64, ao tratar da forma de quitação da despesa, já faz menção ao regime de adiantamento ou suprimento de fundos:

“O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamentos.”

Já o art. 68 da Lei 4.320/64 determina o que pode ser considerado um suprimento de fundo:

“O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.”

5.7.1 Concessão

Para fins de concessão de Suprimento de Fundos, consideram-se de caráter excepcional as seguintes despesas:

- Despesas em viagens ou serviços especiais que exijam pronto pagamento em espécie.
- Local não servido pela rede bancária.
- Despesas de caráter sigiloso.
- Despesas de pequeno vulto e pronto pagamento em espécie.

A fixação do valor do Suprimento de Fundos ficará a cargo do ordenador de despesas, e o numerário será entregue ao servidor mediante ordem bancária, observando-se que não poderá ser concedido suprimento:

- a servidor responsável por dois suprimentos;
- a servidor responsável pela guarda ou utilização do material a ser adquirido, salvo quando na repartição não houver outro servidor;
- a responsável por suprimento que não tenha prestado contas no prazo devido;
- a servidor em alcance ou que esteja respondendo a inquérito administrativo. Considera-se em alcance aquele servidor que teve sua prestação de contas impugnada total ou parcialmente pelo respectivo ordenador de despesas.

5.7.2 Contabilização

Não existe elemento de despesa específico para a contabilização dos Suprimentos de Fundos, a contabilização de despesas desta natureza deverão ser contabilizadas de acordo com o disposto na Portaria No. 448/2002, devendo ser estabelecidos limites na própria Portaria concessiva, nos elementos de despesa 33903000 – Material de Consumo, 33903600 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física e 3393900 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica.

5.7.3 Aplicação

O valor do suprimento de fundos, bem como seu prazo de aplicação, serão determinados pelo ordenador de despesa, ressaltando-se que esta aplicação não poderá fugir às condições e finalidades previstas no ato de sua concessão. A responsabilidade do suprimento ficará devidamente registrada até que ocorra a baixa pela prestação de contas.

5.7.4 Comprovação

As despesas realizadas por suprimento de fundos deverão ser comprovadas através de documentos, como: recibos, notas fiscais e outros semelhantes, inclusive comprovação de recolhimento do saldo não utilizado, emitidos em nome do órgão interessado em data igual ou posterior a da entrega do numerário ao suprimento, e apresentados à autoridade responsável pela concessão.

A citada documentação será remetida ao órgão de contabilidade para devida conferência e registro, caso não ocorra impugnação. Quando a comprovação for impugnada, o órgão registrará a responsabilidade do servidor e formalizará a respectiva tomada de contas por determinação da autoridade ordenadora.

Integrarão a prestação de contas do Suprimento:

- Cópia do ato de concessão do suprimento.
- Primeira via da nota de empenho
- Extrato da conta bancária se for o caso.
- Demonstração de despesas.
- Notas fiscais, recibos e outros documentos de comprovação de despesas.
- Comprovante de recolhimento do saldo.

Unidade 6 Movimento Extra-Orçamentário

Existem ingressos e desembolsos que influenciam diretamente as disponibilidades existentes no erário, as quais são respectivamente conhecidas como Receitas e Despesas Extra-Orçamentárias.

A movimentação extra-orçamentária encontra-se vinculada basicamente às seguintes contas:

- **Consignações INSS:** Aqui estão agrupados todos os valores retidos dos prestadores de serviços (Pessoa Física), bem como todos os servidores que contribuem para o Regime Geral de Previdência Social (INSS). É importante que todos os valores retidos sejam informados em GFIP e que sejam devidamente repassados sob pena de o ordenador de despesa de órgão ser penalizado com multa pessoal e o Município ter que suas Cotas de FPM bloqueadas, e ainda, confessar dívida perante o INSS.
- **Consignações Sest/Senat:** Aqui vão ser contabilizados os valores retidos dos prestadores de serviço de frete, nas alíquotas respectivas de 1,5% e 1,0% calculadas sobre 20% do total do serviço prestado. Estes valores devem ser repassados juntamente com as consignações do INSS e informados em GFIP.
- **Empréstimos Consignáveis:** Encontram-se registrados nessa rubrica, todos os valores consignados dos salários dos servidores com vistas a repasse para a Instituição Financeira que liberou o valor total do empréstimo.
- **Consignações de ISS e IRRF:** Estas rubricas representam valores retidos de prestadores de serviço. Geralmente ocorrem nos Fundos, Autarquias e Fundações e devem ser repassados à Prefeitura, tendo em vista que cabe ao Poder Executivo Municipal o produto da arrecadação destes tributos.
- **Redutor FPM:** Nos Municípios onde houve diminuição da população, existe um redutor, que às vezes pode corresponder a até 20% das cotas de FPM. São contabilizados de forma extra-orçamentária, tendo em vista que representam ingressos e saídas imediatas na Conta Corrente que movimenta os recursos do FPM.
- **Salário Família:** Nos Municípios onde os servidores estão vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (INSS) o salário família é adiantado pela Prefeitura e compensado no momento da inclusão da proporção do salário família já pago, na GFIP. A despesa ocorre no momento da folha de pagamento, a receita, quando da compensação do valor já pago na GFIP.
- **Pensão Alimentícia:** São créditos de natureza estritamente alimentícia, que são retidas das folhas de pagamento em favor de beneficiários, por determinação judicial. A receita ocorre no momento da retenção na folha e a despesa, quando do repasse a quem de direito.
- **Rendimentos de Aplicações Financeiras:** São valores geralmente arrecadados pelos Fundos Municipais, que são devidos à Prefeitura Municipal, caso não haja lei municipal em contrário. A receita ocorre no momento da arrecadação do rendimento e a despesa, no momento do repasse à Prefeitura.

- **Contribuição Sindical:** Referem-se a valores retidos em favor dos diversos sindicatos aos quais estão filiados os servidores municipais, a receita ocorre no momento da retenção e a despesa, no momento do repasse à entidade sindical.
- **Indenizações e Restituições:** Esta rubrica geralmente ocorre em Câmaras Municipais e Fundos, os quais não possuem receita própria, quando recebem qualquer indenização ou mesmo restituição de valores pagos indevidamente, devem devolvê-lo à Prefeitura. A receita ocorre no momento do recebimento e a despesa, no momento do repasse.
- **Restos a Pagar:** Esta rubrica registra o montante de despesas empenhadas com base em Orçamentos de exercícios anteriores. Quando da inscrição de despesas empenhadas e não pagas no exercício, para apropriação e encerramento do mesmo, efetua-se um lançamento no sistema financeiro com vistas possibilitar o pagamento em exercícios subsequentes, sem relação com o exercício ora encerrado, nem vinculado ao orçamento que deva estar sendo realizado. A despesa ocorre em todas as quitações de Restos a Pagar realizadas no exercício.

Unidade 7 Bibliografia

- AGUIAR, Afonso Gomes. Direito Financeiro, A Lei Nº. 4.320 Comentada ao Alcance de Todos. Fortaleza: INESP, 1997.
- ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL. Constituição do Estado do Ceará de 1989.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988.
- BRASIL. Decreto Lei Nº . 201/67. Governo Federal.
- BRASIL. Lei Complementar Nº . 101/00. Governo Federal.
- BRASIL. Lei Nº . 10.028/00. Governo Federal.
- BRASIL. Lei Nº . 4.320/64. Governo Federal.
- BRASIL. Lei Nº . 8.666/93. Governo Federal.
- BRASIL. Manual Básico de Treinamento para Municípios. Brasília: Ministério do Planejamento, 2002.
- BRASIL. Portaria Interministerial Nº . 163/01.
- BRASIL. Portaria Interministerial Nº . 325/01.
- BRASIL. Portaria Interministerial Nº . 519/01.
- BRASIL. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional Nº . 211/02.
- BRASIL. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional Nº . 589/01.
- BRASIL. Resolução Nº . 40/2001, Senado Federal.
- BRASIL. Resolução Nº . 43/2001, Senado Federal.
- BRASIL. Transferências de Recursos e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: TCU, 2000.
- GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOHAMA, Heílio. Balanços Públicos: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, Heílio. Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO Jr, J. Teixeira. Lei Nº . 4.320/64 Comentada. São Paulo: IBAM, 1975.
- NASCIMENTO, Cláudio. Acompanhamento da Execução Orçamentária. Rio de Janeiro: IBAM, 2001
- NASCIMENTO, Cláudio. Elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento. Rio de Janeiro: IBAM, 2001
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Lei complementar 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2002
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio et alli. Contabilidade Pública. São Paulo: Atlas, 1995.
- REIS, Heraldo da Costa. Impactos da LRF sobre a Lei Nº . 4.320/64. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- REIS, Heraldo da Costa. Lei Nº . 4.320/64 Comentada. São Paulo: IBAM, 2002.
- Relatório de Gestão Fiscal: Manual de Elaboração. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, 2002.
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, 2002.
- SILVA, Lino Martins. Contabilidade Governamental. São Paulo: Atlas, 1991.
- SILVA, José Wellington. Contabilidade Pública. I Seminário Maxmil. 2003.