

Gestão Orçamentária e Financeira

Apostila

Diretoria de Desenvolvimento Gerencial
Programa Gestão Orçamentária e Financeira



Apostila

Enap

**Gestão
Orçamentária e
Financeira**

Brasília - 2014

Fundação Escola Nacional de Administração Pública*Presidente*

Paulo Sergio de Carvalho

Diretor de Desenvolvimento Gerencial

Paulo Marques

Diretora de Formação Profissional

Maria Stela Reis

Diretor de Comunicação e Pesquisa

Pedro Luiz Costa Cavalcante

Diretora de Gestão Interna

Aíla Vanessa de Oliveira Cançado

Coordenadora-Geral de Programas de Capacitação: Marcia Serôa da Motta Brandão
Editor: Pedro Luiz Costa Cavalcante; *Coordenador-Geral de Comunicação e Editoração:*
Luis Fernando de Lara Resende; *Revisão:* Renata Fernandes Mourão, Roberto Carlos R.
Araújo e Simonne Maria de Amorim Fernandes; *Capa:* Ana Carla Gualberto Cardoso;
Editoração eletrônica: Vinicius Aragão Loureiro

Ficha catalográfica: Equipe da Biblioteca Graciliano Ramos/ENAP

F118g Teixeira, Alex Fabiane
 Gestão do orçamentária e financeira: apostila / Alex
 Fabiane Teixeira. — Brasília: ENAP, 2014.
 65 p.

Programa Gestão Orçamentária e Financeira.

1. Orçamento Público. 2. Gestão Orçamentária. 3.
Planejamento Orçamentário. 4. Legislação. I. Título.

CDU 336.14

© ENAP, 2014

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Comunicação e Pesquisa

SAIS – Área 2-A – 70610-900 — Brasília, DF

Telefone: (61) 2020 3096 – Fax: (61) 2020 3178

Objetivo do Curso	7
Estrutura do Programa	7
1. Introdução	8
2. Atividade Financeira do Estado	10
2.1. Estado Brasileiro	10
2.2. Atribuições Econômicas do Estado	11
2.2.1. Teoria dos Bens Disponíveis na Economia	11
2.2.2. A Necessidade de Intervenção Estatal na Economia	11
2.2.3. Funções Econômicas do Estado	12
2.2.4. Função Alocativa de Recursos	12
2.2.5. Função Distributiva da Renda e Riqueza	12
2.2.6. Função Estabilizadora da Economia	12
2.3. Evolução das Finanças Públicas Brasileiras	12
3. Integrando o Planejamento à Execução Financeira	14
4. SIAFI - Instrumento para Execução Orçamentário-Financeira	16
4.1. Histórico	17
4.1.1. Antecedentes	17
4.1.2. Implantação	18
4.1.3. Evoluções	18
4.1.4. Os Objetivos Gerais do SIAFI	18
4.2. Visão Global	18
4.2.1. Características	18
4.2.2. Estrutura	19
4.2.3. Saídas do Sistema	19
4.2.4. Estrutura das Consolidações	20
4.2.5. Modalidades de Consultas	20
4.2.6. Universo de Usuários	21
4.2.7. Formas de Acesso	21

4.2.8. Modalidade de Uso	21
4.2.9. SIAFI em Números	21
4.2.10. Segurança	22
4.2.11. Utilização do SIAF	22
4.3. Plano de Contas	23
4.3.1. Introdução	23
4.3.2. Tabela de Indicadores Contábeis	23
4.3.3. Tabela de Eventos	23
4.3.4. Relação das Contas	25
4.3.4.1. Estrutura da Conta	25
4.4. Execução Orçamentária e Financeira	26
4.4.1. Execução Orçamentária	26
4.4.2. Detalhamento de Crédito	27
4.4.3. Descentralização de Créditos Orçamentários	28
4.4.4. Créditos Adicionais	28
4.4.5. Estágios da Execução da Despesa	29
5. Execução das Receitas Pública	29
6. Execução das Despesas Públicas	33
7. Programação Financeira	34
7.1. Decreto de Programação Financeira - DPF	35
7.1.1. Objetivo	35
7.1.2. Aspectos Legais	36
7.1.2.1. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964	36
7.1.3. Decreto-Lei nº 200/1967	36
7.1.4. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF)	37
7.1.5. Lei nº 12.708 de 17 de agosto de 2013 (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO / 2013)	38
7.1.6. Conceitos Básicos4	39
7.1.7. O Decreto de Programação Orçamentária e Financeira na Prática	40
7.1.8. O Processo de Elaboração dos Limites para Movimentação e Empenho	41
7.1.9. A Execução Financeira	42
7.1.10. Compatibilizações Importantes do DPOF 2013 x SIAFI	42
7.1.11. Elaboração da Programação Financeira	43

7.1.12. Estágio de Transferência de Recursos	43
7.1.13. Órgão Central	44
7.1.14. Órgãos Setoriais	44
7.1.15. Elaboração e Aprovação da Programação Financeira	44
7.1.16. Apresentação da Proposta de Programação Financeira - PPF	45
7.1.17. Liberação de Recursos Financeiros	45
7.1.18. Cronograma de Desembolso	46
7.1.19. Limites de Saque	46
7.2. Movimentação de Recursos Financeiros	47
7.2.1. Formas de Movimentação	47
7.2.2. Fase do Pagamento	47
7.2.3. Tipos de OB	48
7.2.4. Conta Única do Tesouro Nacional	49
7.2.4.1. Ingresso de Recursos	49
7.2.4.2. Movimentação de Recursos	49
7.2.4.3. Dispêndios de Recursos	50
7.2.5. O Sistema de Pagamentos Brasileiro – SPB	50
7.2.5.1. Ingresso de Recurso	51
7.2.5.2. Saída de Recursos	52
8. Restos a Pagar, Despesas de Exercícios Anteriores e Suprimento de Fundos	53
8.1. Restos a Pagar	53
8.1.1. Classificação	53
8.1.2. Inscrição	53
8.2. Despesas de Exercícios Anteriores	54
8.2.1. Conceito	54
8.3. Suprimento de Fundos	55
8.3.1. Conceito e Objetivo6	55
8.3.2. Aplicação	55
8.3.3. Restrições à Concessão	56
8.3.4. Ato de Concessão	56
8.3.5. Prazo de Aplicação	56
8.3.6. Comprovação	56
8.3.7. Prestação de Contas	57
8.3.8. Saldo não Aplicado	57
8.3.9. Contabilização	57

9. Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público	58
9.1. Aspectos Orçamentário, Patrimonial e Fiscal da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	59
9.1.2. Aspecto Patrimonia	59
9.1.3. Aspecto Fiscal	59
9.2. A Implantação das Inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público	60
9.3. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	61
10. Referências Bibliográficas	64

Gestão Orçamentária e Financeira

Objetivo do Curso

O objetivo do curso é capacitar servidores públicos nas áreas de gestão da execução orçamentário-financeira, tornando-os aptos a organizar e executar atividades típicas da administração pública relacionadas às finanças públicas.

Estrutura do Programa

O curso de Gestão Orçamentária e Financeira (35h) é estruturado em oito capítulos consecutivos e concatenados em função da perspectiva complementar e integrada dos conteúdos.

- Capítulo 1: Finanças Públicas Aplicadas à Atividade Financeira do Estado (3,5h)
- Capítulo 2: Integração do Planejamento à Execução Orçamentário-Financeira (3,5h)
- Capítulo 3: SIAFI - Instrumento para Execução Orçamentário-Financeira (3,5h)
- Capítulo 4: Execução das Receitas Públicas (7h)
- Capítulo 5: Execução das Despesas Públicas (7h)
- Capítulo 6: Programação Financeira (3,5h)
- Capítulo 7: Restos a Pagar, Despesas de Exercícios Anteriores e Suprimento de Fundos (3,5h)
- Capítulo 8: Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (3,5h)

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o capítulo II - DAS FINANÇAS PÚBLICAS, do Título VI – DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, como sendo o definidor das grandes linhas de atuação orçamentário-financeira da administração pública brasileira. Assim, por esse capítulo, a sociedade brasileira ratificou a necessidade de integração entre o planejamento e a execução orçamentário-financeira. Nesse mesmo sentido, o art. 174 da CF 88 destacou a importância do planejamento para a administração pública ao afirmar que a função planejamento é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

A correta gestão pública, pautada em uma **execução orçamentária e financeira eficiente**, advém da integração coerente entre o que foi planejado e o que será realmente realizado. Sendo assim, não há que se falar na alocação de recurso sem ter o entendimento dos conceitos de Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Assunto estudado em curso específico sobre orçamento público.

Importante destacar que, atualmente, existem dois instrumentos legais básicos voltados ao estabelecimento das normas gerais de direito financeiro, a saber: Lei 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, além da Lei Complementar 101/2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Não há que se falar em gestão financeira pública sem compreender os princípios estabelecidos nos dois normativos supracitados. É necessário entender o papel do Estado em prol do atendimento das necessidades e dos anseios da sociedade, o que faz da execução das finanças públicas um instrumento fidedigno de implementação de políticas públicas.

A execução orçamentária decorre de um processo eficaz de planejamento e se transforma em um instrumento de políticas públicas. Nesse sentido, não se pode olvidar o entendimento dado por Lionel Robbins, conhecido como Barão Robbins (1898 - 1984), que estabeleceu princípio econômico básico ao afirmar que os recursos são escassos e as necessidades humanas são ilimitadas. Tal princípio leva ao raciocínio de que em ambiente de restrições é preponderante otimizar o uso dos recursos, públicos ou privados, por meio de boas práticas de planejamento integradas ao acompanhamento e controle da execução financeiro-fiscal.

Durante o curso, você poderá compreender como é realizada a integração do planejamento à execução orçamentário-financeira, em especial por meio da programação financeira de gastos e arrecadações; qual é o papel da atividade financeira do Estado em um contexto de Estado dinâmico, eficiente e responsável; e por que existe a necessidade de se controlar a execução financeira por meio de sistema de informações como forma de incrementar a transparência pública. Por fim, poderá entender como a contabilidade aplicada ao setor público é basilar para os controles institucionais e sociais. Temas que serão detalhados nos próximos módulos do curso.

2. Atividade Financeira do Estado

2.1. Estado Brasileiro

O Brasil é uma democracia e, segundo o art. 1.º da CF 88, constitui-se em uma República Federativa, cujo fundamento básico estabelece que todo poder emana do povo e, por consequência, o Estado deve atender as necessidades e demandas sociais.

O art. 3º da CF estabelece os objetivos fundamentais da República brasileira, a saber:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

É claro que as funções do Estado brasileiro não se limitam às estabelecidas no art. 3º acima, uma vez que muitas outras obrigações estão dispersas no diploma constitucional. Certamente, nos dias atuais, as funções clássicas do Estado foram ampliadas para abarcar a necessidade de proteção dos direitos sociais, além de se estabelecer o Estado como regulador das relações econômicas.

Segundo John Keynes (1982), as finanças públicas cuidam do comportamento econômico do governo e preocupam-se com a alocação dos recursos escassos, objetivando a maximização do bem-estar social.

A atividade financeira do Estado destina-se à obtenção e ao emprego dos materiais e de serviços para a realização das necessidades da coletividade, de interesse geral, atendidas por meio do serviço público, ou seja, o Estado intervém para atender a população.

Para atender esse objetivo, o Estado precisa de recursos financeiros que são obtidos por meio de algumas fontes, por exemplo, tributos, transferências, empréstimos etc.

Fica evidente que o principal objeto das finanças públicas é a atividade financeira exercida pelo Estado, que engloba ações de arrecadação e de gastos públicos.

Segundo Musgrave (1959), a atividade financeira do Estado consiste em **obter, criar, gerir e despende**r o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação está sob sua responsabilidade, podendo transferi-la a outras pessoas jurídicas de direito público ou transferência a outras pessoas jurídicas de direito público.

Assim, quatro áreas são importantes para o exercício da atividade financeira do Estado: a receita pública, a despesa pública, o orçamento público e o crédito público, que, respectivamente, correspondem aos quatro verbos: obter, despender, gerir e criar recursos públicos.

A receita pública é o ingresso de dinheiro nos cofres públicos que se incorpora de maneira permanente ao patrimônio público, caracterizando-se como ingresso definitivo. Despesa pública define-se como a aplicação de determinada quantia em dinheiro por parte da autoridade pública para o alcance de um objetivo estabelecido em lei. Assim, as despesas públicas podem ser entendidas como o conjunto de gastos do Estado para o funcionamento dos serviços públicos autorizados. Já o orçamento público consiste no ato de planejar a arrecadação e os gastos públicos para um período preestabelecido. Por fim, o crédito público é o ato de obter recursos públicos junto a terceiros. Considerado uma receita temporária, é um empréstimo que posteriormente será devolvido.

2.2. Atribuições Econômicas do Estado

2.2.1. Teoria dos Bens Disponíveis na Economia

Em qualquer sistema econômico, ao serem examinados os bens disponíveis para consumo, pode-se verificar que eles possuem características que os diferenciam. Assim, em princípio, todo e qualquer bem pode ser isolado em função de duas propriedades: a) exclusividade, e b) simultaneidade de seu consumo ou uso.

Por exclusividade entende-se que a potenciais usuários pode ser negado o consumo de bens ou serviços, quando esses não concordam com os termos oferecidos pelo fornecedor (preço). A simultaneidade no uso de um bem ocorre quando o seu consumo por um indivíduo não afeta seu uso por outra pessoa ou mesmo a quantidade disponível em estoque para utilização, isto é, o bem permanece disponível em quantidades inalteradas para que outros usuários possam utilizá-lo.

Tendo por base essas duas propriedades, podemos deduzir que na economia existem duas categorias de bens, denominados de bens privados e bens públicos. Os bens privados são exclusivos e não simultâneos, isto é, pertencem a quem pagar por eles e o seu consumo afeta a quantidade disponível na economia (diminui). Como exemplo, pode-se citar um par de sapatos, um quilo de feijão, ou mesmo um prosaico sanduíche. Qualquer consumidor pode ter um sanduíche semelhante, mas não aquele que foi vendido ao Sr. Silva.

De outra parte, os bens públicos são simultâneos e não exclusivos, ou seja, ninguém poderá ser excluído do seu consumo devido ao não pagamento. Além disso, o consumo por um indivíduo não diminui a disponibilidade para os demais membros da sociedade. Exemplo: praças públicas, biblioteca municipal etc.

2.2.2. A Necessidade de Intervenção Estatal na Economia

Muito se tem discutido sobre a necessidade de intervenção do Estado na atividade econômica, não só a necessidade em si, mas, prioritariamente, a identificação das áreas, a intensidade e o momento oportuno. Entretanto, com objetivo didático, podemos citar alguns motivos que indicam essa necessidade.

Nas relações de mercado, existem variados espectros de acordos (contratos, convênios etc.) que necessitam da proteção do Estado, mediante uma estrutura legal que lhes dê sustentação para funcionarem adequadamente.

As falhas do sistema de mercado podem ocasionar sérios problemas na atividade econômica e só podem ser solucionadas pela atuação do governo.

A existência de um sistema financeiro altamente desenvolvido não significa um alto desenvolvimento econômico, ou seja, elevados níveis de emprego, baixas taxas de inflação, balança de pagamentos equilibrada, entre outros fatores. Essa condição só é alcançada pela atuação do governo.

2.2.3. Funções Econômicas do Estado

Considerando essa necessidade intervencionista do Estado, é importante conhecer as funções econômicas que dela derivam e, normalmente, acontecem simultaneamente.

2.2.4. Função Alocativa de Recursos

Essa função tem por objetivo principal a provisão de determinados bens e serviços que não são supridos pelo sistema de mercado. São os bens públicos, para cuja oferta o sistema de mercado é ineficiente diante da inviabilidade econômica de produzi-los. No entanto, são demandados pela sociedade. Para solucionar esse impasse, a alocação de recursos para produzir bens públicos deverá ser efetuada pelo governo.

2.2.5. Função Distributiva da Renda e Riqueza

Essa função está diretamente associada a uma série de fatores que contribuem para que haja uma distribuição de renda desigual. Entre eles, podemos citar as habilidades individuais, a oportunidade de educação, a transmissão de renda por herança, a mobilidade social e a estrutura de mercado. Dessa maneira, o governo tem como objetivo utilizar-se de mecanismos que ajustem a distribuição de renda e riqueza de maneira menos perversa, menos desigual. Os instrumentos utilizados para promover esses ajustamentos são, via de regra, a tributação e as transferências.

2.2.6. Função Estabilizadora da Economia

Tem por finalidade utilizar-se do instrumental macroeconômico para manter o nível desejável de atividade econômica. São instrumentos que visam dar estabilidade à moeda, equilíbrio nas contas externas, nível adequado de emprego, estabilidade de preços, aspectos que, entre outros, não são automaticamente controlados pelo sistema de mercado. A atuação do governo nesse caso visa controlar tais aspectos para que não se tornem problemas econômicos.

2.3. Evolução das Finanças Públicas Brasileiras

O Brasil é reconhecidamente uma sociedade recente, em especial quando comparada a outras sociedades, por exemplo, a inglesa. Dessa forma, em pouco mais de 205 anos, o Estado brasileiro apresentou pontos de inflexão que representaram grandes marcos no

desenvolvimento das suas finanças públicas. Nesse sentido, a vinda da família real portuguesa para o Brasil no ano de 1808 permitiu a criação do Ministério da Fazenda e do Banco do Brasil, além de estruturar toda a máquina pública administrativa. Importante observar que a geração de despesa deveria ser acompanhada de crescimento proporcional de receitas. Todavia, essa máxima não foi cumprida pela coroa portuguesa no Brasil, o que gerou, em alguns anos, o aumento incremental do déficit e da dívida públicos, tanto é que o então Ministro da Fazenda em 1890, Ruy Barbosa, afirmou que “O desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade crônica da nossa existência nacional.” Como antítese ao regime monárquico brasileiro instituído, em 1889 foi proclamada a República brasileira, pela qual sonhos e expectativas tentaram se materializar nos anos seguintes. No entanto, em que pese a novação política, no tocante às finanças públicas, pouco se alteraria. Pode-se perceber a necessidade de ajustes na forma de gestão dos recursos públicos. O Presidente da República Campos Sales afirma que “Muito terá feito pela República o governo que não fizesse outra coisa senão cuidar das suas finanças”. A situação brasileira foi agravada pela crise do café em 1907, o que obrigou o País a buscar recurso junto aos ingleses nos anos seguintes. Todavia, os credores do governo brasileiro afirmaram que o Brasil não possuía condições para arcar com os pagamentos, pois não tinha como apresentar garantias, muito menos um sistema de informação contábil estruturado. Pouco mais tarde, em 1929, com a crise da bolsa de valores de Nova Iorque, de proporções mundiais, houve a necessidade de se estabelecer a reestruturação da dívida pública brasileira. Para isso, em 1930, os credores ingleses enviaram um representante responsável para avaliar a solubilidade brasileira, concluindo que havia necessidade de que o Brasil adotasse medidas de austeridade e equilíbrio fiscal em busca de uma gestão pública eficiente.

Para tanto, em 1932, foi instituído o Departamento Administrativo do Setor Público (DASP), do qual constavam as seguintes competências: preparar o orçamento da União, racionalizar métodos para prestação de serviços públicos, reestruturar atividades administrativas substantivas etc.

No ano de 1956, sob a tutela do governo do presidente Juscelino Kubitschek, o Brasil buscou o crescimento a todo custo. Havia crédito abundante e substituição das importações. O slogan governamental era 50 anos em 5, o que caracterizava o uso inadvertido de recursos de terceiros, aumentando, por consequência, o nível de endividamento público. A segunda metade da década de 1950 foi representada pela escolha conflitante entre crescimento ou estabilização. O País cresceu bastante, mas houve um aumento significativo da inflação e da dívida externa, o que levou o Brasil a romper, em 1959, os acordos estabelecidos com o Fundo Monetário Internacional.

Os elevados déficit e juros públicos, além da inflação crescente, induziram a uma nova ruptura com o modelo político em vigor. Assim, em 1964, inicia-se o regime militar no Brasil, com o governo do General Castelo Branco. Todavia, em que pese tenha havido um período político indesejado, quanto à administração e finanças públicas, houve alguns processos de evolução. Em 1964 e 1967 foram editados, respectivamente, a Lei 4.320, ainda em vigor, e o Decreto-Lei 200, ainda norteando os princípios da administração pública brasileira. Esse decreto foi desenhado pela Comissão Especial de Estudos da Reforma Administrativa (Comestra), responsável por pensar o desenvolvimento da máquina

administrativa, o que refletiu nas finanças públicas. Nos anos 1970, o Brasil era considerado “grande potência” e tinha a política fiscal baseada na construção, com dinheiro público, de projetos grandiosos de infraestrutura. Por exemplo, nesse período, começaram as obras da Ponte Rio–Niterói, da usina de Itaipu e da Rodovia Transamazônica. Entretanto, o crescimento era gerado pela captação de recursos junto a organismos internacionais de financiamento, o que provocou o agravamento, mais uma vez, do nível de endividamento, em especial durante as crises do petróleo que sobrevieram ao mundo nesse mesmo período. Consecutivamente, o modelo de crescimento com endividamento ficou esgotado, em especial com o corte externo de fluxo de capitais para o Brasil. Nesse mesmo período, deu-se início a uma série de medidas para conter o avassalador endividamento público. Era preciso controlar a Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP). A década de 1980, conhecida como a década perdida, foi alvo das maiores intervenções do Fundo Monetário Internacional (FMI) nas finanças públicas brasileiras. Nessa época, foram instituídos os planos monetários Cruzado (1986), Verão (1989), Collor I (1990), Collor II (1991) e Real (1993). Porém, os ajustes monetários seriam em vão, se não estivessem associados a ajustes fiscais das contas governamentais. Nesse sentido, o Governo Federal estabeleceu dois programas de ajustes fiscais e duas leis para controle dos limites de despesas com pessoal; promoveu privatizações; e instituiu a Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse mesmo período, o Ministro Bresser Pereira implantou o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, em busca de uma administração pública gerencial que atendesse o cidadão-cliente com eficiência, eficácia e efetividade. Entre os seus princípios, se destacam o ajustamento fiscal duradouro, reformas econômicas orientadas para o mercado, reforma da previdência social e reforma do aparelho de Estado, com vistas a aumentar a governança.

Atualmente, o Brasil ainda busca a manutenção das condições fiscais responsáveis e eficientes. Para isso, a administração pública se insere no contexto de transparência e acesso à informação.

3. Integrando o Planejamento à Execução Financeira

O ciclo orçamentário ou processo orçamentário pode ser definido como um processo contínuo, dinâmico e flexível, por meio do qual se elaboram, aprovam, executam, controlam e avaliam os programas do setor público nos aspectos físico e financeiro. Corresponde, portanto, ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público.

A Constituição Federal de 1988, art. 165, § 7º, estabelece que os orçamentos previstos no § 5º, I e II, orçamento fiscal e o de investimento das estatais, devem ser compatibilizados com o plano plurianual e, ainda, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Nesse sentido, o diploma constitucional afirma, no art. 167, § 1º, que 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.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) destaca a importância da integração entre o planejamento e a execução orçamentário-financeira ao estabelecer, no art. 5º, que o projeto de lei orçamentária anual deve ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com a própria LRF, e deverá conter, em anexo próprio, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais.

Tamanha é a importância da integração do planejamento e orçamento à execução, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2013 estabelece regras transitórias e prioritárias para caso a lei orçamentária anual não seja sancionada até o término do respectivo exercício:

Art. 50. Se o Projeto de Lei Orçamentária de 2013 não for sancionado pelo Presidente da República até 31 de dezembro de 2012, a programação dele constante poderá ser executada para o atendimento de:

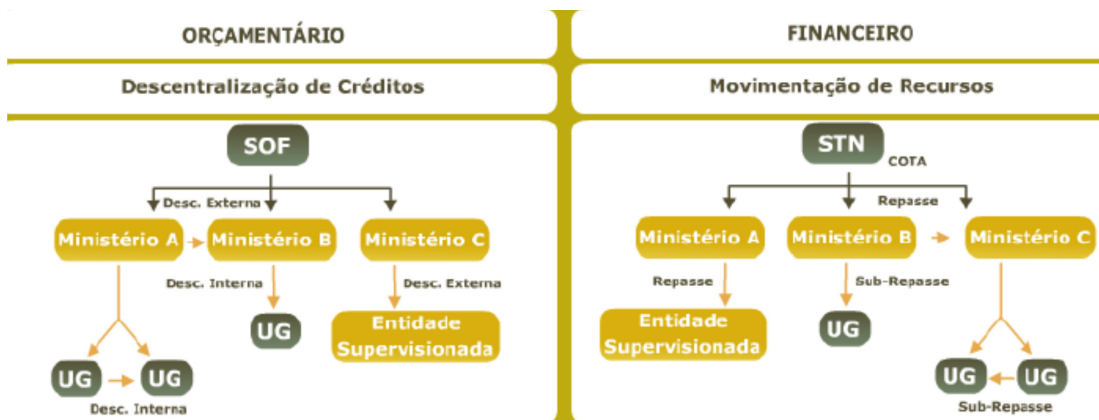
- I - despesas com obrigações constitucionais ou legais da União relacionadas no Anexo V;
- II - bolsas de estudo no âmbito do CNPq, da CAPES e do IPEA, bolsas de residência médica e do PET, bolsas e auxílios educacionais dos programas de formação do FNDE, bem como Bolsa-Atleta e bolsistas do Programa Segundo Tempo;
- III - pagamento de estagiários e de contratações temporárias por excepcional interesse público na forma da Lei n.º 8.745, de 9 de dezembro de 1993;
- IV - ações de prevenção a desastres classificadas na subfunção Defesa Civil;
- V - formação de estoques públicos vinculados ao programa de garantia dos preços mínimos;
- VI - realização de eleições pela Justiça Eleitoral;
- VII - outras despesas correntes de caráter inadiável;
- VIII - importação de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica, no valor da cota fixada no exercício financeiro anterior pelo Ministério da Fazenda;
- IX - concessão de financiamento ao estudante; e
- X - ações em andamento decorrentes de acordo de cooperação internacional com transferência de tecnologia.

§ 2º Considerar-se-á antecipação de crédito à conta da Lei Orçamentária de 2013 a utilização dos recursos autorizada neste artigo.

§ 3º Os saldos negativos eventualmente apurados em virtude de emendas apresentadas ao Projeto de Lei Orçamentária de 2013 no Congresso Nacional e da execução prevista neste artigo serão ajustados por decreto do Poder Executivo, após sanção da Lei Orçamentária de 2013, por intermédio da abertura de créditos suplementares ou especiais, mediante remanejamento de dotações, até o limite de 20% (vinte por cento) da programação objeto de cancelamento, desde que não seja possível a reapropriação das despesas executadas.

§ 4º As despesas descritas no inciso VII serão limitadas a um doze avos do valor previsto em cada ação no Projeto de Lei Orçamentária de 2013, multiplicado pelo número de meses decorridos até a sanção da respectiva

Dessa forma, conforme material publicado pela Editora Enap do curso de Gestão Orçamentária, o quadro abaixo identifica as quatro etapas do “processo integrado de planejamento e orçamento”:



Com o propósito de estabelecer, de forma objetiva, inter-relacionamento entre as execuções orçamentária e financeira, aqui são demonstrados os pontos de integração entre as etapas que compõem os fluxos e processos pertinentes.

Do lado orçamentário, temos a descentralização de crédito; do financeiro, a movimentação de recursos.

O Ministério do Planejamento, por meio da Secretaria de Orçamento Federal é o órgão central responsável pelo orçamento, enquanto que o Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria do tesouro Nacional é o órgão central responsável pelo financeiro.

Tanto os créditos orçamentários quanto os recursos financeiros podem ser movimentados entre unidade gestoras.

A movimentação de créditos do órgão central de orçamento para os órgão setoriais chama-se dotação, enquanto que a movimentação de recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais é chamada cota.

A movimentação de crédito entre órgãos distintos denomina-se descentralização externa ou destaque. Já a movimentação de recursos é conhecida como repasse.

A movimentação de crédito de um órgão para as unidades a ele vinculadas, bem como entre elas, denomina-se descentralização interna ou provisão, ao passo que a movimentação de recursos denomina-se sub-repasse.

É importante lembrar que essas movimentações ocorrem em tempo real no âmbito do SIAFI.

4. SIAFI - Instrumento para Execução Orçamentário-Financeira

O ano de 1986 marca para o Brasil o início do grande salto na busca da transparência e do controle do gasto público: dentro da estrutura do Ministério da Fazenda, surge a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Criada para promover a modernização e a integração dos sistemas de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, a STN é hoje uma história de sucesso. A razão maior deve-se à sua grande realização: o SIAFI.

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, conhecido como SIAFI foi implantado pela STN em apenas seis meses. Esse nome representa hoje um dos mais abrangentes instrumentos para o acompanhamento e controle da execução orçamentária financeira e patrimonial conhecidos no mundo.

A performance do SIAFI transcendeu as fronteiras brasileiras, despertando a atenção no cenário nacional e internacional. Vários países, além de alguns organismos internacionais, têm enviado delegações à Secretária do Tesouro Nacional com o propósito de absorver tecnologia para implantação de sistemas similares.

- No Brasil, a eficiência do SIAFI, implantado em 1987, tem contribuído para o crescente interesse de estados e municípios em sua utilização. Ao mesmo tempo, vem fomentando a implantação de sistemas complementares de execução e controle orçamentário, financeiro e contábil. O SIAFEMiafem, um sistema derivado, gerido pelo Serpro, já se encontra implantado e em plena atividade em alguns estados e municípios.

A partir de agora, você vai conhecer melhor a razão de tanto sucesso, numa viagem pelos aspectos fundamentais que compõem o universo SIAFI e que o tornam, sem sombra de dúvida, uma referência mundial como sistema de execução e controle.

4.1. Histórico

4.1.1. Antecedentes

Até o exercício de 1986, o Governo Federal vinha enfrentando uma série de problemas de natureza administrativa que o impediam de gerir adequadamente os recursos públicos e dificultavam a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987. Entre os inúmeros problemas, relacionamos, a seguir, alguns dos mais relevantes, cujas soluções caracterizavam verdadeiros desafios à época:

- Emprego de métodos rudimentares de trabalho, de modo que, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais.
- Falta de informações gerenciais em todos os níveis da administração pública e utilização da contabilidade como mero instrumento de registros formais.
- Defasagem de, pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais.
- Incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões.
- Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias no âmbito do Governo Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta Bancária para Pessoal, Conta Bancária para Material de Consumo etc.

4.1.2. Implantação

A implantação do SIAFI foi viabilizada a partir da criação da STN, vinculada ao Ministério da Fazenda, com o objetivo de promover a modernização e a integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade dos órgãos e entidades públicas do Governo Federal. Para tanto, contratou, junto ao Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), o desenvolvimento de um sistema computacional que fornecesse todas as informações necessárias, de maneira segura e tempestiva, que teve sua implantação em 1987.

O SIAFI começou sendo utilizado tão somente pelos Poderes Executivo e Judiciário, expandindo-se de forma gradual a partir da percepção, pelos usuários, das vantagens oferecidas pelo sistema. Atualmente, utilizam-se do SIAFI todos os órgãos da administração direta, inclusive os pertencentes ao Poder Legislativo, e grande parte da administração indireta.

4.1.3. Evoluções

Desde sua implantação o SIAFI tem sofrido frequentes ajustes, adequações e otimizações, de forma a acompanhar a evolução técnica, de ordem legal e conjuntural, com processos/subsistemas que permitem sua utilização em escala crescente, tais como:

- Depósito direto na Conta Única.
- Validação do pagamento.
- Retenção do Imposto na fonte.

4.1.4. Os objetivos gerais do SIAFI

- Prover os órgãos da administração pública de mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil.
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos de caixa do Governo Federal.
- Garantir a segurança e tempestividade das informações obtidas por intermédio da contabilidade aplicada à administração pública.
- Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal.
- Permitir o acompanhamento e a avaliação do gasto público.

4.2. Visão Global

4.2.1. Características

O SIAFI é um sistema de informações centralizadas em Brasília, ligado por teleprocessamento aos órgãos do Governo Federal distribuídos no País e no exterior.

A centralização do processamento, tecnologia adotada por ser a única – na época – que possibilitava a implantação de um sistema com as características do SIAFI, permite a padronização dos métodos e rotinas de trabalho sem, no entanto, criar qualquer restrição ou rigidez à gestão dos recursos, a qual permanece sob o total controle do ordenador de despesas de cada Unidade Gestora (UG).

O sistema é interligado em todo o território nacional por meio da rede de telecomunicações do Serpro e conectado a outras inúmeras redes externas.

A revisão dos processos de trabalho até então adotados, como: a necessidade do registro do documento no sistema para a sua posterior impressão; a automação de registro contábil por meio da utilização do EVENTO; e uso das CONTAS CONTÁBEIS como fonte de informação tempestiva e padronização é uma característica do SIAFI.

4.2.2. Estrutura

O SIAFI, tal como foi concebido, está estruturado por exercício. Cada exercício está organizado em subsistemas que, por sua vez, estão divididos em módulos, nos quais estão disponibilizadas inúmeras transações que guardam, ente si, características em comum.

No nível de transação é que são efetivamente executadas as diversas operações do sistema, desde entrada de dados até consultas.

De modo geral, o nome das transações é composto pelas primeiras letras de cada um dos seus termos, devendo ser pronunciado obedecendo a essa lei de formação.

Assim, todas as transações de consulta iniciam-se com a sílaba CON. (ex: CONUG, CONORGÃO). As transações de entrada de documentos no sistema são representadas apenas pela sigla do documento como ND – Nota de Dotação, NC – Nota de Movimentação de Crédito e NE – Nota de Empenho.

A título de exemplo, temos as seguintes transações:

ATUDOMBAN – Atualiza Domicílio Bancário;

CONOB – Consulta Ordem Bancária;

OB – Ordem Bancária.

4.2.3. Saídas do Sistema

O SIAFI permite, basicamente, quatro tipos de saídas:

- Via terminal/impressora: são as consultas apresentadas na tela do terminal, que podem também ser impressas.
- Via geração de arquivos: as informações podem ser obtidas com base nos dados registrados no SIAFI. Estas informações são geradas e gravadas em qualquer meio magnético disponível (disquete, fita magnética) e podem ser transmitidas para os usuários por meio de telecomunicação.
- Via relatórios: os relatórios sempre foram os principais instrumentos gerenciais e de controle no serviço público. Por mais que o SIAFI, com suas consultas on-line, venha procurando modificar essa situação, ainda persiste a necessidade da emissão de alguns relatórios, principalmente para o processo de tomada e prestação de contas.
- Via Centro de Informações (CI): que é o subsistema do SIAFI que permite ao usuário selecionar os dados residentes no banco de dados do SIAFI, por meio do extrator de dados do SIAFI, e trazê-los para o seu próprio microcomputador, onde pode trabalhá-los em seus sistemas, planilhas etc.

4.2.4. Estrutura das Consolidações

Dentro do SIAFI, as informações estão estruturadas da seguinte forma:

- Por UNIDADE GESTORA (UG): apresenta informações somente da UG solicitada.
- Por SUBÓRGÃO: apresenta informações consolidadas com o somatório de todas as UGs que pertençam ao órgão solicitado. Compreende-se por órgão o Ministério ou a Secretaria conforme estrutura administrativa federal.
- UNIÃO: apresenta informações de todas as UGs do sistema.
- Por GESTÃO: apresenta informações consolidadas da Gestão solicitada.

Todos esses níveis de consolidação podem ou não individualizar uma Gestão específica. Mas, se não for informada a Gestão, a consulta apresentará o somatório de todas as Gestões existentes na UG, Subórgão, Órgão ou União.

4.2.5. Modalidades de Consultas

As consultas no SIAFI podem ser ANALÍTICAS ou SINTÉTICAS.

A consulta analítica, ou em tempo real, é consulta on-line, que apresenta informações atualizadas até o instante em que foram solicitadas, pois utiliza os próprios arquivos onde são atualizados os movimentos diários do sistema, ou seja, todos os documentos registrados até o momento estão computados nas informações apresentadas.

As consultas sintéticas também são on-line, mas utilizam arquivos sintéticos gerados em processamento noturno, quando o SIAFI está indisponível para o usuário. Apresentam, portanto, informações atualizadas até o último dia útil anterior à data da consulta. São justificadas pelas grandes consolidações que são executadas pelo sistema, onde são “lidos” milhares de registros. Assim, nos momentos em que o sistema não está disponível, são executados processos que consolidam e armazenam esses dados já totalizados em arquivos sintéticos.

4.2.6. Universo de Usuários

O SIAFI é utilizado, atualmente, por todos os órgãos da administração direta (Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário) e por grande parte da administração indireta.

As entidades que ainda não utilizam o SIAFI têm seus saldos contábeis integrados periodicamente, para efeito de consolidação das informações econômico-financeiras do Governo Federal, à exceção das Sociedades de Economia Mista, que não fazem parte do orçamento fiscal e da seguridade social, que registram apenas a participação acionária do Governo. Essa integração das informações proporciona transparência sobre o total dos recursos movimentados pela administração pública, tanto no que se refere à origem quanto à aplicação desses recursos em âmbito nacional.

Mesmo sem utilizar o sistema de forma plena, um número crescente de entidades está interligado ao SIAFI na forma on-line para a realização da execução e acompanhamento de suas rotinas internas. Destaca-se, nesse particular, a interação com a Conta Única do Tesouro Nacional, que agiliza os recebimentos e pagamentos entre unidades do sistema, com imediata identificação das liquidações efetuadas.

Existem, também, instituições de ensino profissionalizante de contabilidade (2º e 3º graus e de pós-graduação) que utilizam os recursos do ambiente de treinamento do SIAFI para o desenvolvimento de disciplinas afins (SIAFI Educacional).

Além desses usuários diretos do ambiente do SIAFI, outros interessados também podem ter acesso às informações geradas pelo sistema para auxiliar na realização dos seus trabalhos de consolidação e análise dos dados relacionados com o desempenho orçamentário e financeiro do Governo Federal. Entre esses, encontram-se alguns institutos de pesquisas.

Com essa abrangência, o SIAFI possui aproximadamente 30 mil usuários que são cadastrados e habilitados para uso do sistema nas diversas Unidades Gestoras espalhadas por todo território nacional e também no exterior.

4.2.7. Formas de Acesso

As formas de acesso ao sistema são conceituadas de duas maneiras:

- ON-LINE – acesso direto ao sistema via teleprocessamento, para execução das operações diárias de entrada e de consulta de dados.
- OFF-LINE – acesso indireto ao sistema por UG que não possua condições tecnológicas ou cujo volume de documentos não justifique a ligação on-line. Nesse caso, os registros são efetuados por uma UG denominada polo de digitação.

4.2.8. Modalidade de Uso

O SIAFI permite aos órgãos a sua utilização nas modalidades total ou parcial.

A modalidade total contempla a execução plena de todas as funções do sistema relacionadas com a execução orçamentária, financeira e patrimonial. É obrigatória a utilização do sistema na modalidade de uso total por parte dos órgãos e entidades do Poder Executivo que integram os orçamentos fiscal e da seguridade social, ressalvadas as entidades de caráter financeiro.

Assim, esses órgãos utilizam a Conta Única para suas movimentações financeiras; até mesmo eventuais receitas próprias são tratadas pelo SIAFI; esses órgãos estão sujeitos ao tratamento padrão dado pelo SIAFI, como, por exemplo, a utilização do Plano de Contas do Governo Federal.

Na modalidade parcial, ocorre a utilização de parte das funções do sistema. Nessa condição, a execução dos recursos previstos no orçamento geral da União é feita via SIAFI, não sendo permitido o tratamento de recursos próprios da entidade; da mesma forma, não substitui a contabilidade do órgão, sendo necessária à incorporação de saldos via integração de balancetes.

4.2.9. SIAFI em Números

Os números abaixo demonstram o gigantismo do SIAFI. A quantidade de terminais, microcomputadores e impressoras refere-se aos equipamentos efetivamente instalados pelo Tesouro Nacional. Entretanto, existem diversos outros equipamentos de propriedade das Unidades Gestoras que não estão computados nesse número.

Pode-se verificar a existência de 59 redes interligadas nos 331 órgãos. Ao todo, são mais de quatro mil Unidades Gestoras Executoras, localizadas em praticamente todos os municípios do país e contemplando mais de 28 mil usuários cadastrados, registrando e emitindo documentos de forma on-line e efetuando consultas no sistema.

O resultado é o registro de aproximadamente 50 mil documentos por dia.

O sistema tem capacidade para até 2400 usuários simultâneos e disponibiliza mais de 500 transações.

4.2.10. Segurança

O gerenciamento de acesso e de segurança do SIAFI compreende o conjunto de métodos e procedimentos que visam disciplinar o acesso e assegurar a manutenção da integridade do sistema e de seus dados, protegendo-os contra danos e utilizações indevidas ou desautorizadas.

A segurança do sistema tem por base os seguintes princípios e instrumentos:

- Senha
- Conformidade diária
- Conformidade contábil
- Conformidade de operadores
- Identificação das operações do usuário
- Integridade e fidedignidade dos dados
- Inalterabilidade dos documentos

4.2.11. Utilização do SIAFI

Para utilizar o SIAFI, o usuário deve estar previamente cadastrado e habilitado no sistema.

Na tela inicial do sistema, é solicitado o código do usuário, que é o número do CPF e a senha-Siafi. Em caso de alteração de senha, após o preenchimento do campo SENHA o cursor deve ser posicionado no campo NOVA SENHA para o devido preenchimento.

Confirmada a habilitação, a tela inicial retorna acrescida do campo SISTEMA, para que seja informado o sistema desejado.

Como o SIAFI está montado por exercício, cada ano é equivalente a um sistema diferente. Por exemplo: SIAFI97, SIAFI98, SIAFI99 etc.

A primeira tela a aparecer contém as mensagens transmitidas via COMUNICA para a unidade gestora do operador que está tendo acesso ao sistema, mensagens cujo recebimento ainda não foi comunicado. O usuário deve marcar com "X" as mensagens que deseja ler e com "C" as mensagens que deseja cancelar, e acionar a tecla <enter>.

Após selecionar a mensagem que deseja ler, o usuário tem acesso ao seu conteúdo.

Após as mensagens, o SIAFI apresenta os subsistemas que o compõem. Deve ser digitado um "X" no subsistema a ser trabalhado.

Os módulos aparecem para escolha. Da mesma forma, digitando "X" no módulo desejado, são apresentadas as transações que o compõem.

O módulo “Consulta documentos” nos oferece diversas transações para escolha. Uma forma rápida de ter acesso a uma transação é digitar, na LINHA DE COMANDO, o sinal “>” (maior que) seguido do nome da transação desejada.

Chegamos, então, à tela da transação propriamente dita.

Para sair de uma transação ou retornar a um nível superior do SIAFI (do nível de módulos para o de subsistema, por exemplo), deve ser teclado <F12>.

Encerradas as atividades, deve ser digitada a palavra FIM na linha de comando para sair do sistema. O sistema também será encerrado teclando-se <F3>.

4.3. Plano de Contas

4.3.1. Introdução

O plano de contas da administração pública federal é representado por um conjunto de títulos, organizados e codificados com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, e permitir a qualquer momento, com precisão e clareza, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio, objetivando, principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas variações concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão administrativa;
- padronizar o nível de informações dos órgãos da administração direta e indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a elaboração do balanço geral da União; e
- permitir, por meio da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na administração pública federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis, sistema capaz de atender aos aspectos legais e fiscais.

4.3.2. Tabela de Indicadores Contábeis

Os indicadores de evento são utilizados para definir o uso dos eventos pelas UGs de acordo com as restrições legais, fiscais e normativas inerentes.

Indicador 51, Conta Corrente: indica o código correspondente ao desdobramento exigido pela conta e que possibilita o tratamento de informações no menor nível de detalhe permitido pelo sistema.

Os indicadores contábeis representam a ligação entre a relação de contas e a tabela de eventos, definindo os critérios de restrições legais, fiscais e normativos.

4.3.3. Tabela de Eventos

Eventos são atos e fatos administrativos a serem transformados em registros contábeis automáticos. A tabela de eventos é o conjunto de códigos utilizados pelas UGs no preenchimento dos documentos do sistema. Os códigos destinam-se a eliminar a

necessidade de indicação das contas a serem debitadas e creditadas, uma vez que a cada evento corresponde um roteiro contábil específico.

O código do evento é composto de seis números estruturados da seguinte forma:

- CLASSE: identifica o conjunto de eventos de uma mesma natureza. Algumas classes são associadas aos próprios documentos de entrada do sistema.

- TIPO: identifica a situação do registro.

- CÓDIGO SEQUENCIAL: representa o sequencial de 001 a 999, dentro de cada classe.

Exemplo: 51.0.100

Esse exemplo refere-se a um fato administrativo relacionado com pagamento de pessoal. Nele, a classe corresponde a “Apropriação de Despesa”, código 51; o tipo corresponde a evento utilizado pelo gestor, código 0 (zero); e o código sequencial correspondem à apropriação de despesa de pessoal, código 100 (cem).

Os eventos da classe 10 são preenchidos de forma individual na Nota de Lançamento (NL) e se destinam a registrar a previsão da receita.

Os eventos da classe 20 são indicados na Nota de Dotação (ND) e objetivam registrar a dotação da despesa: tais eventos são preenchidos de forma individual, com algumas exceções de utilização, porém conjugados com eventos da mesma classe.

Os eventos da classe 30 são indicados de forma individual na Nota de Crédito NC e se destinam a registrar a movimentação de créditos orçamentários.

Os eventos da classe 40 são preenchidos automaticamente na Nota de Empenho (NE) ou Pré-empenho (PE) e objetivam registrar a emissão de empenhos ou pré-empenhos.

Os eventos da classe 50, quando preenchidos na NL, não podem apresentar-se de forma individual, exceto os de classe 54. Isso porque são eventos representativos de partida contábil de débitos (classes 50, 60, 70 e 80), que podem constar indistintamente da Nota de Lançamento, Ordem Bancária (OB) e Guia de Recolhimento (GR).

Os eventos da classe 51 são utilizados sempre que a despesa for reconhecida, esteja ou não em condições de pagamento. Esses eventos exigem como complemento eventos 52.0.XXX para o caso de retenção da respectiva obrigação na NL. Em se tratando de pagamento direto, o evento de despesa é utilizado na OB que apropria e liquida simultaneamente a despesa.

Os eventos da classe 52 são utilizados em conjunto com os da classe 51 sempre que houver retenção da obrigação para pagamento posterior.

Os eventos da classe 53 são utilizados para liquidar obrigações retidas através dos eventos da classe 52 e suas dezenas finais mantêm, na sua maioria, correlação entre si, para facilitar a identificação e o uso dos mesmos.

Os eventos de classe 54 são utilizados de forma individual e se destinam à realização de registros contábeis diversos.

Os eventos da classe 55 são utilizados para apropriar os valores representativos de direitos, inclusive por desembolsos efetuados pela própria UG para prestação de contas posterior.

Os eventos da classe 56 são utilizados para liquidar os direitos apropriados pelos eventos da classe 55 e suas dezenas finais mantêm, na sua maioria, correlação entre si, para facilitar a identificação e o uso dos mesmos.

Os eventos mantêm correlação com os documentos de entrada do sistema, à exceção dos eventos das classes 50, 60, 70 e 80, que podem constar indistintamente das NL e OB.

Os eventos da classe 61 são utilizados para liquidar os restos a pagar inscritos no fechamento do exercício anterior e exigem, como contrapartida, eventos de saída de bancos ou apropriação de obrigação.

Os eventos da classe 70 são utilizados para realização de transferências financeiras e exigem, como contrapartida, eventos de saída de bancos. Os bancos mantêm correlação com os documentos de entrada do sistema, à exceção dos eventos das classes 50, 60, 70 e 80, que podem constar indistintamente das NL, OB e GR.

Os eventos da classe 80 são utilizados para a apropriação da receita e exigem, como contrapartida, eventos de entrada em bancos. Os eventos mantêm correlação com os documentos das classes 50, 60, 70 e 80, que podem constar indistintamente das NL e OB.

4.3.4. Relação das Contas

A conta é o título representativo da composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidos, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exigindo por isso controle contábil específico.

As contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando:

- a. identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil dos atos e fatos de gestão, pelo método das partidas dobradas, de maneira uniforme e sistematizada;
- b. conhecer a situação dos responsáveis que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados a uma gestão;
- c. individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação;
- d. acompanhar e controlar a execução orçamentária, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada e as dotações disponíveis;
- e. elaborar os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, e as demonstrações das variações e dos resultados.

4.3.5. Estrutura da Conta

A conta é estruturada a partir dos níveis classe, grupo, subgrupo, elemento, subelemento, item e subitem, correspondendo, a cada um, um código específico:

1. ATIVO – inclui as contas correspondentes aos bens e direitos, demonstrando aplicação dos recursos.
2. PASSIVO – compreende as contas relativas às obrigações, evidenciando as origens dos recursos aplicados no Ativo.

3. DESPESA – inclui as contas representativas dos recursos despendidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado do exercício.

4. RECEITA – inclui as contas representativas dos recursos auferidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado do exercício.

5. RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO – inclui as contas representativas das variações negativas da situação líquida do patrimônio e da apuração do resultado.

6. RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO – inclui as contas representativas das variações positivas da situação líquida do patrimônio e da apuração do resultado.

De acordo com as características da conta, pode-se agregar um código variável ao qual chamamos conta corrente. CONTA CORRENTE é o código que possibilita o detalhamento da informação em nível mais analítico de contas que, por suas características, demandam um controle específico de seus saldos.

4.4. Execução Orçamentária e Financeira

Pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos CRÉDITOS consignados no orçamento. A execução financeira, por outro lado, representa a utilização dos RECURSOS financeiros, visando atender à realização dos projetos e atividades atribuídos a cada unidade.

Na técnica orçamentária, normalmente, distinguem-se as palavras crédito e recurso. Reserva-se o termo crédito para designar o aspecto orçamentário, representando a dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização. O termo recurso é usado no aspecto financeiro, indicando dinheiro ou saldo de disponibilidade financeira. Logo, crédito e recurso são duas faces da mesma moeda.

4.4.1. Execução Orçamentária

O processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição Federal, art. 165, que determina a necessidade do planejamento das ações do governo por meio do PLANO PLURIANUAL – PPA, da LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO e da LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA.

Após a LOA ter sido aprovada e sancionada, o Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD) será definido como sendo um instrumento que detalha, em nível operacional, os subprojetos e subatividades constantes da lei orçamentária anual, especificando as Unidades Orçamentárias de cada órgão, fundo ou entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, especificando, para cada categoria, a fonte de recursos, a categoria econômica, o grupo de despesa e a modalidade de aplicação. É o ponto de partida para a execução orçamentária.

Segundo a Portaria MPOG 42/1999, projeto é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo. Ainda, a mesma portaria define como atividade um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Publicada a LOA e observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício, tem-se o início da execução orçamentária.

Cumpridas essas formalidades, a Secretaria de Orçamento Federal envia arquivo magnético contendo as informações orçamentárias para a STN, que providencia seu lançamento no SIAFI, por intermédio da geração automática do documento nota de dotação (ND).

Para viabilizar esse lançamento, existe no SIAFI uma tabela que vincula cada unidade orçamentária existente no QDD com uma unidade gestora do SIAFI. Essa unidade gestora será responsável pela descentralização e/ou pela execução desses créditos recebidos.

4.4.2. Detalhamento de Crédito

Após a “carga” do orçamento no SIAFI, em função da necessidade de informações gerenciais para subsidiar o gestor em suas decisões, faz-se necessário efetuar o detalhamento do crédito orçamentário. Esse procedimento normalmente é efetuado pela unidade gestora responsável pela supervisão funcional dos atos de execução orçamentária. Existem quatro tipos de detalhamento de crédito no SIAFI:

- de fonte de recursos – FR;
- de natureza da despesa – ND;
- de Unidade Gestora responsável – UGR;
- de plano interno – PI.

O detalhamento da fonte consiste em acrescentar mais seis dígitos ao código, de modo a especificar a origem dos recursos, como, por exemplo, uma operação de crédito, um convênio de receita etc. Esse tipo de detalhamento é obrigatório para algumas fontes, sem o qual o SIAFI não permite que o crédito seja utilizado.

A natureza da despesa tem, em sua estrutura, os seguintes tópicos contemplados: categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa.

O orçamento encaminhado pela Secretaria de Orçamento Federal vem detalhado em nível de grupo de despesa ou modalidade de aplicação.

A qualquer momento, conforme autorização legislativa, a própria unidade gestora proprietária do crédito pode modificar a modalidade de aplicação e o elemento de despesa diretamente no SIAFI, de forma a adequar o orçamento aprovado à necessidade da despesa que será realizada.

O detalhamento da unidade gestora responsável consiste em agregar à CÉLULA ORÇAMENTÁRIA a identificação da unidade gestora que se beneficiará com o bem ou serviço. É utilizado basicamente como “centro de custos”. Dessa forma, é fácil apurar os custos, gastos ou despesas de determinada Unidade Administrativa em nome da qual é executado o orçamento. Esse tipo de detalhamento é opcional.

O detalhamento de plano interno (PI) consiste em desdobrar o projeto ou a atividade em níveis mais detalhados com o intuito de acompanhar de forma pormenorizada a ação programada no orçamento geral da União. Esse tipo de detalhamento é opcional. Entretanto, uma vez adotado pelo órgão, torna-se obrigatório para todas as suas unidades gestoras.

Após esses detalhamentos, que são opcionais, fica evidente que a estrutura de armazenamento dos valores orçamentários no SIAFI é a CÉLULA ORÇAMENTÁRIA, composta por esfera, unidade orçamentária, programa de trabalho, fonte de recursos, natureza da despesa, unidade gestora responsável e plano interno.

Esfera orçamentária pode ser dividida em fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais. Constitui-se unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). A fonte, por sua vez, caracteriza-se como o mecanismo da destinação de recursos. Noutro sentido, o conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo. A unidade gestora responsável é a unidade responsável pela realização de parte do programa de trabalho por ela descentralizado. Por fim, plano interno é o instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação planejada, usado como forma de detalhamento do projeto/atividade, de uso exclusivo de cada ministério/órgão, com as seguintes características:

- o plano interno depende do cadastro de órgãos, especificando quais deverão ter seus créditos detalhados em plano interno, de acordo com autorização da STN, em atendimento a pedido do respectivo ministério/órgão;
- a unidade setorial de orçamento destes órgãos fica com a incumbência de registrar na tabela do plano interno os códigos de PI usados;
- o SIAFI, de acordo com o cadastramento previsto acima, criticará a entrada de dados, ou seja, só aceitará a entrada com o código de PI correto;
- os códigos de PI poderão ter até 11 posições alfa-numéricas;
- para os órgãos que se utilizam de PI, o crédito será acompanhado no detalhe do PI;
- o tratamento da informação decorrente do código de PI caberá a cada ministério/órgão, de acordo com as suas necessidades, a partir de informações mensais enviadas pelo SIAFI, inclusive por meio magnético.

4.4.3. Descentralização de Créditos Orçamentários

A descentralização de créditos consiste na transferência, de uma unidade gestora para outra, do poder de utilizar créditos orçamentários que estejam sob sua responsabilidade.

A descentralização pode ser EXTERNA, que é a movimentação de créditos orçamentários entre órgãos distintos, ou INTERNA, realizada entre UGs de um mesmo órgão. Ambas as formas são realizadas por meio de nota de movimentação de crédito (NC).

4.4.4. Créditos Adicionais

Durante a execução do orçamento, os créditos podem revelar-se insuficientes para a realização dos programas de trabalho, ou pode ocorrer a necessidade da realização de despesa não autorizada inicialmente.

A lei orçamentária poderá ser alterada no decorrer de sua execução por meio dos créditos adicionais, que podem ser de três tipos:

- Créditos suplementares
- Créditos especiais
- Créditos extraordinários

4.4.5. Estágios da Execução da Despesa

Após o recebimento do crédito orçamentário, as unidades gestoras estão em condições de efetuar a realização da despesa, que obedece aos seguintes estágios: empenho, liquidação e pagamento, que está vinculado à execução financeira.

Empenho

Empenho é o primeiro estágio da despesa e precede sua realização, estando restrito ao limite do crédito orçamentário.

A formalização do empenho se dá com a emissão da nota de empenho (NE), comprometendo dessa forma os créditos orçamentários e tornando-os indisponíveis para nova utilização. O SIAFI dispõe, ainda, da figura do pré-empenho, que permite reservar parte do crédito orçamentário a ser utilizado após a conclusão do processo licitatório.

Liquidação

Estágio que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor com base nos títulos e documentos devidamente atestados, que comprovem a entrega do material ou a prestação do serviço. A formalização da liquidação se dá com a emissão da nota de liquidação (NL).

Pagamento

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

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

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

5. Execução das Receitas Públicas

Segundo Teixeira (2013), várias definições de receitas públicas encontram-se nos mais diversos e renomados compêndios de Direito Financeiro. Algumas conceituações, listadas adiante, procuram traduzir a receita pública como sendo, de maneira simples, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos para o atendimento das necessidades da coletividade, ou seja, a finalidade estatal. Vale lembrar que nem todo ingresso de recursos representa uma receita pública. Existem ingressos que representam meras entradas de recursos nos cofres públicos, como veremos em seguida.

Dessa maneira, as receitas públicas podem ser conceituadas das mais diversas formas:

É um conjunto de ingressos financeiros com fonte e fatos geradores próprios e permanentes oriundos da ação e de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio, na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (Teixeira Machado).

É a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (Aliomar Baleeiro).

A gestão pública está relacionada com o orçamento anual, o movimento financeiro e as mutações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro anual. Entre os meios de que dispõe a administração pública, estão os ingressos orçamentários, tratados aqui como receitas, e os ingressos extraorçamentários, que, por sua vez, não são receitas.

Em respeito ao princípio orçamentário da universalidade, todos os ingressos orçamentários são caracterizados como receitas e estão previstos no orçamento anual, onde estão destacadas as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Vale salientar que, em respeito ao que estabelece o artigo n.º 57 da Lei 4.320/1964, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no orçamento.

Além disso, existe caso de estorno de despesa orçamentária, que, apesar de se caracterizar como ingresso de recursos, caso ocorra no mesmo exercício em que aconteceu a despesa, deverá ser registrado como estorno de despesa e não como receita.

Os ingressos extraorçamentários não estão previstos no orçamento e correspondem a fatos de natureza financeira decorrentes da própria gestão pública. São valores que entram nos cofres públicos, mas que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Eis alguns exemplos: depósito em caução; depósito para recursos; depósitos para quem de direito; consignações a pagar etc.

Para Bastos (2002, p.77), receitas públicas “caracterizam-se por serem ingressos definitivos de dinheiro nos cofres públicos. Em outras palavras, trata-se daqueles ingressos que têm como finalidade permanecer definitivamente nos cofres públicos”. Ratificando esse entendimento doutrinário, Campos (2006, p.37) afirma que “consiste a receita pública no dinheiro que se recolhe ao Tesouro Nacional e que, por sua natureza, incorpora-se ao patrimônio do Estado”.

Entretanto, na prática, a administração pública adota a conceituação mais ampla de receita pública, ou seja, aquela que engloba, além dos ingressos que se integram ao patrimônio de forma permanente, também os ingressos decorrentes da venda de um bem ou da obtenção de empréstimos e outros que não alteram o resultado patrimonial (MOURA, 2003).

Cabe ressaltar que a adoção dessa definição mais abrangente por parte da administração pública deve-se ao fato de a Lei nº 4.320/64, que institui normas gerais de Direito Financeiro, empregar o termo receita em sentido amplo, isto é, correspondente a todo ingresso de

recursos no cofre público, conforme se observa pela classificação econômica das receitas, nas categorias corrente e de capital, notadamente nesta última, conforme § 1º e 2º do art. 11:

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificadas em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificadas em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Essa classificação engloba as receitas orçamentárias, que correspondem aos ingressos que efetivamente irão financiar os gastos públicos, uma vez que esses recursos pertencem ao Tesouro Público (MOTA, 2005).

No que diz respeito às receitas correntes, essas podem ser associadas ao que na contabilidade empresarial corresponde às receitas propriamente ditas, ou fatos modificativos aumentativos, provenientes essencialmente tanto do poder tributante do Estado quanto da renda de fatores, ou seja, representam um aumento do ativo sem redução concomitante do mesmo ou sem aumento do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Alguns outros autores denominam essas receitas, que correspondem à maior parte das receitas correntes, como receita pública efetiva, que, segundo Mota (2006, p. 53), são aquelas em que podemos identificar um ingresso financeiro sem a correspondente desincorporação de bens ou direitos ou incorporação de dívidas, e são provenientes de serviços prestados, tributos arrecadados, juros, multas, aluguéis etc. As receitas efetivas alteram a situação líquida patrimonial.

As receitas de capital, por seu turno, constituem, em princípio, fatos meramente permutativos de que resulta aumento de um item do ativo (por ingresso de recurso) com redução de outro, ou com aumento simultâneo do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999). Assim, podem ser classificadas como receitas públicas não efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público.

Registra-se a existência de ingressos denominados de extraorçamentários, que são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos, mas não podem ser computados para efeito de programação das despesas, como o recebimento de caução em dinheiro para garantia de contratos. Mota (2006, p. 50) refere-se a esses ingressos comentando que:

Sendo contabilizados como obrigações a pagar, não podemos considerar válida a expressão “receita extraorçamentária” para se referir a esses recursos financeiros que passam ao largo da lei orçamentária, como é utilizada por alguns autores, posto que na realidade estamos diante de um simples embolso ou ingresso extraorçamentário, oriundo de um fato permutativo, que não altera o patrimônio líquido. O governo tem apenas a posse e não a propriedade desses recursos financeiros.

Parte dominante da doutrina costuma, também, classificar as receitas orçamentárias em originárias e derivadas. As primeiras (originárias) constituem-se das rendas oriundas

dos bens e empresas ou indústrias do Estado, como os aluguéis de seus imóveis. As receitas derivadas, por sua vez, compreendem os recursos que o Estado, por meio do poder de coerção, ou seja, com base nas leis de direito público, arrecada do setor privado. Estão nesse grupo os tributos e as penalidades pecuniárias (PEREIRA, 2003).

Tem-se, por princípio, que as receitas públicas são de livre aplicação. Todavia, objetivando resguardar a intenção do legislador constitucional, as receitas podem ser vinculadas a despesas predeterminadas.

A vinculação de receitas públicas no Brasil é um mecanismo usado na execução orçamentário-financeira para estabelecer uma ligação entre uma arrecadação e uma destinação específica. Assim, as vinculações são estabelecidas por instrumentos legislativos que acabam por obrigar a inscrição orçamentário-financeira. O mecanismo das vinculações se confunde com a conceituação de fonte e destinação. A primeira identifica a origem classificada legalmente dos recursos, enquanto a segunda indica onde essa fonte deve ser aplicada. Importante destacar que o mecanismo de vinculação se caracteriza como exceção ao princípio orçamentário da não afetação das receitas, conforme art. 167, IV da CF 88.

Assim, percebe-se que a vinculação é usada quando o intento é dar prioridade a um determinado gasto público, em detrimento dos demais, os quais ficam sujeitos aos recursos discricionários oriundos do orçamento público. Como exemplos, podem ser citadas as vinculações estabelecidas para a Saúde e Educação.

Por oportuno, é importante distinguir conceitualmente receita sob o enfoque orçamentário de sob o enfoque patrimonial. Para esse último e de acordo com a Resolução do CFC nº 1.121/2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade. Por outro lado, o enfoque orçamentário determina que receitas são disponibilidades de recursos financeiros do exercício orçamentário e cuja finalidade precípua é viabilizar a execução das políticas públicas, a fim de atender às necessidades coletivas e demandas da sociedade.

Um dos fatores que devem ser levados em consideração na apuração da receita pública é a forma como ela é estimada. O cálculo da estimativa dará confiabilidade ao orçamento e à execução, além de oferecer aos administradores públicos uma realística avaliação das reais possibilidades em poder ou não solucionar os graves problemas que afetam a sociedade, priorizando as ações mais prementes.

Assim, a União leva em consideração na sua estimativa as seguintes variáveis:

- efeito preço, quantidade e legislação;
- preço: efeitos associados à inflação (ex: IGP-DI);
- quantidade: efeitos associados aos meios de produção (ex: PIB);
- legislação: efeitos associados à alteração da lei (ex: alteração de alíquota);
- indicadores econômicos oficiais do governo, fornecidos pela Secretaria de Política Econômica (SPE/MF);

- conjuntura econômica definida pelo governo, que reflete diretamente no comportamento da arrecadação das receitas; e

- o alinhamento com a série histórica, consistindo na retirada das atipicidades da arrecadação de uma natureza de receita.

Para maiores informações sobre as características e classificações das receitas públicas, sugere-se a leitura de capítulo com mesmo nome do material publicado pela editora ENAP do curso de Gestão Orçamentária.

6. Execução das Despesas Públicas

Segundo afirma Teixeira (2013), quase a totalidade dos doutrinadores acata o conceito de despesa pública formulado por Aliomar Baleeiro, segundo o qual, a despesa pública pode significar:

[...] o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos...; ou [...] a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.

Essas definições guardam características importantes da despesa pública. A mais importante delas é a de que deve ser sempre antecedida de previsão orçamentária, que fará a fixação do total de despesas. Devemos notar que a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal proíbem a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Vale lembrar que nem todo desembolso de recursos representa uma despesa pública. Existem desembolsos que representam meras saídas de recursos dos cofres públicos.

Da mesma forma que ocorre com a receita pública, a despesa pública está relacionada com o orçamento anual, podendo ser classificada dentro dos conceitos de desembolsos orçamentários, tratados aqui como despesas, e os desembolsos extraorçamentários, que, por sua vez, não são despesas.

Em respeito ao princípio orçamentário da universalidade, todos os desembolsos orçamentários são caracterizados como despesas e deverão possuir previsão no orçamento.

Cabe ressaltar que as restituições de tributos são saídas de caixa que, apesar de se relacionarem com a execução orçamentária da receita, não se caracterizam como despesas orçamentárias, enquadrando-se, portanto, como desembolsos extraorçamentários, independentemente do exercício em que ingressou a receita.

Os desembolsos extraorçamentários, como a própria denominação sugere, não estão previstos no orçamento e correspondem a fatos de natureza financeira decorrentes da própria gestão pública. São valores que saem dos cofres públicos em contrapartida de baixas de passivos financeiros, não alterando o patrimônio da entidade. Eis alguns exemplos: devolução em caução; devolução de depósitos judiciais; devolução de depósitos para quem de direito; pagamento de consignações etc.

Como podemos ver, há disciplina bastante específica que regula a realização de despesas públicas para essa ou aquela finalidade. Assim, pode-se concluir que a despesa pública corresponde ao conjunto dos dispêndios do Estado aplicado na obtenção de bens e serviços com vistas à realização dos objetivos a cargo do governo. Nesse sentido, Campos (2006, p 31) afirma que a despesa pública representa “a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para execução de serviços a cargo do governo”. Pode-se dizer, então, que a despesa pública representa um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída imediata de recursos financeiros, com redução de disponibilidades, ou de uma saída mediata, por meio do reconhecimento da obrigação (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Conforme diversos dispositivos constitucionais (arts. 165, §§ 5º, 6º e 9º, 167 e 169), as despesas públicas devem estar planejadas na lei orçamentária, isto é, serem objeto de aprovação do Poder Legislativo. Além de também vincular-se a essa autorização legislativa, a Lei nº 4.320/1964, por meio do seu art. 12, classifica as despesas em correntes e de capital.

As primeiras (correntes) são desdobradas em despesas de custeio e transferências correntes. Por sua vez, as despesas de capital são divididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Segundo Campos (2006, p.32), as despesas podem ser classificadas, quanto à duração, em ordinárias, extraordinárias e especiais. As primeiras dizem respeito às necessidades públicas permanentes que, embora não rotineiras, sejam previstas na lei orçamentária.

Quanto às despesas extraordinárias, estão nesse grupo aquelas decorrentes de situações imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de calamidade pública. Já as especiais ocorrem para atender a necessidades surgidas após a aprovação do orçamento e, embora também imprevisíveis, diferem das extraordinárias por não serem dotadas da mesma urgência, como as relacionadas com as desapropriações.

Por oportuno, vale ressaltar que, assim como as receitas, as despesas possuem distinção de enfoque. Por isso elas podem ser entendidas sob os aspectos patrimonial e orçamentário.

Assim, sob o enfoque patrimonial, de acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121/2008, as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. Já pelo enfoque orçamentário, despesa é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

Para maiores informações sobre as características e classificações das despesas públicas, sugere-se a leitura de capítulo com mesmo nome do material publicado pela editora ENAP do curso de Gestão Orçamentária.

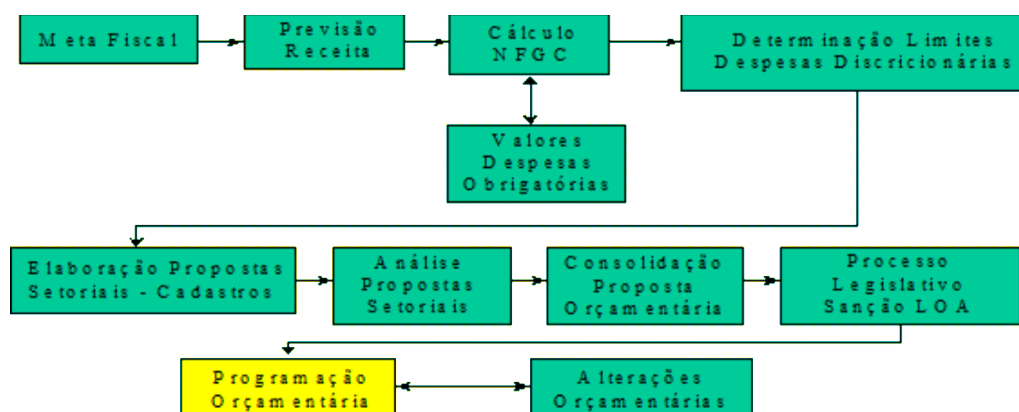
7. Programação Financeira

Com o advento das metas fiscais e do maior controle sobre os gastos públicos, tanto para equilibrar os orçamentos, como para indicar transparência dos compromissos

governamentais com a dívida pública, de modo a fomentar e manter expectativas claras e objetivas, a administração pública buscou programar financeiramente a execução das suas despesas. Esse processo atende a dispositivos legais que exigem o pronto conhecimento e correção das discrepâncias entre receita e despesas primárias, bem como monitora o cumprimento das metas de resultado estabelecidas para determinado exercício, projetando ainda seu comportamento para os dois subsequentes.

Nesse sentido, já em 1964, por meio da Lei 4.320, o legislador se preocupava com as divergências entre receitas e despesas no decorrer do exercício, invocando a necessidade de estipular cotas trimestrais para a execução da despesa. Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) traz em seu arcabouço jurídico a necessidade de incorporar metas de resultado fiscal, além de ressaltar o descompasso provável entre receitas e despesas, a fim de equilibrar o orçamento em tempo hábil para não prejudicar o desempenho do governo nas esferas federal, estadual e municipal. A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO completa os dispositivos legais da determinação do controle fiscal e dos recursos disponibilizados, informando, entre outros parâmetros, qual será a base contingenciável, as despesas que não são passíveis de contingenciamento, assim como o estabelecimento de demonstrativos das metas de resultado primário e sua periodicidade.

Para nos inserir no contexto do Decreto de Programação Orçamentário-Financeira (DPOF), é importante relembrar as principais etapas do ciclo orçamentário:



Percebe-se que a programação financeira e a respectiva execução do orçamento estão subsequentes à sanção da Lei Orçamentária Anual. Isso acontece porque é necessário organizar os gastos logo no início do exercício financeiro de modo a compensar eventuais perdas de receitas, seja por reduzida arrecadação ou pelas renúncias que poderão ocorrer, ou ainda por aumentos de despesas, inclusive as imprevisíveis.

7.1. Decreto de Programação Orçamentário-Financeira - DPOF

7.1.1. Objetivos

- estabelecer normas específicas de execução financeira para o exercício;
- estabelecer um cronograma de compromissos (empenhos) e de liberação (pagamento) dos recursos financeiros para o Governo Federal;

- c) Cumprir a legislação orçamentária (Lei nº 4.320/1964 e LC nº 101/2000 – LRF); e
- d) Assegurar o equilíbrio entre receitas e despesas ao longo do exercício financeiro e proporcionar o cumprimento da meta de resultado primário.

7.1.2. Aspectos Legais

7.1.2.1. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964

Já naquela época a preocupação do legislador quanto ao fiel cumprimento do equilíbrio entre receitas e despesas no orçamento permitiu que o Poder Executivo se organizasse para prevenir as oscilações que aconteceriam no decorrer do exercício financeiro, uma vez que a estimativa das receitas e a fixação das despesas ocorreram no ano anterior, quando do envio do Projeto de Lei Orçamentária. Para tanto, os arts. 47 e 48 da mencionada lei instituíram cotas trimestrais de utilização para realizar suas despesas, bem como os objetivos a serem atingidos, conforme transcrito a seguir:

“Art. 47 Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria”.

7.1.3. Decreto-Lei nº 200/1967

Esse Decreto-Lei, que dispunha sobre a organização da administração federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa da época, invocava a organização do planejamento orçamentário e financeiro sob a forma de sistemas, estipulando aos órgãos centrais a normatização e orientação da execução orçamentária e financeira. Atualmente o órgão central para as diretrizes orçamentárias é o Ministério do Planejamento por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Quanto aos aspectos de execução financeira, o órgão central é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF). Além disso, o decreto reforçou o estipulado na Lei 4.320, de 1964, para o estabelecimento de cotas na execução do orçamento.

Transcrevem-se abaixo os artigos que contemplam as informações mencionadas:

Art. 17. Para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral e o Ministério da Fazenda elaborarão, em conjunto, a programação financeira de desembolso, de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho.

Art. 30. Serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central.

§ 1º Os serviços incumbidos do exercício das atividades de que trata este artigo consideram-se integrados no sistema respectivo e ficam, conseqüentemente, sujeitos à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica do órgão central do sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

Art. 72. Com base na lei orçamentária, créditos adicionais e seus atos complementares, o órgão central da programação financeira fixará as cotas e prazos de utilização de recursos pelos órgãos da Presidência da República, pelos Ministérios e pelas autoridades dos Poderes Legislativo e Judiciário para atender à movimentação dos créditos orçamentários ou adicionais.

7.1.4. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF)

O art. 8º estipula que, em até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária Anual - LOA, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Em seguida, o art. 9º invoca a necessidade de minimizar os riscos por meio de avaliações bimestrais do comportamento da receita e da despesa, cujo mecanismo de ajuste é realizado em níveis distintos: programação orçamentária (empenho) e financeira (pagamento), ambos mediante a edição do decreto de programação financeira (DPF). Transcreve-se abaixo a íntegra desses dois artigos:

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

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

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

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

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

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

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

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

7.1.5. Lei nº 12.708 de 17 de agosto de 2013 (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO / 2013)

Para disciplinar a edição do DPOF, a LDO-2013 traz, nos art. 48 e 49, a disposição sobre a limitação de empenho e pagamento, as regras para a edição do DPOF, enumerando as receitas que devem ser contempladas na avaliação bimestral e quadrimestral, assim como relaciona as despesas que estão livres do contingenciamento e devem ser preservadas da limitação de empenho e movimentação financeira a ser efetivada, por ato próprio dos Poderes e do Ministério Público da União, caso as realizações da receita verificadas ao final de um bimestre não comportem o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal. Seguem abaixo os referidos artigos, suprimindo-se os respectivos parágrafos:

Art. 48. Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2013, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, com vistas ao cumprimento da meta de superávit primário estabelecida nesta Lei.

(...)

Art. 49. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário e do MPU, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4o.

(...)

7.1.6. Conceitos Básicos

Órgão: ente da administração superior da estrutura organizacional do Estado. Maior nível de classificação institucional utilizado no sistema orçamentário federal, normalmente agrega um conjunto de unidades orçamentárias. Pode ser ou não uma unidade administrativa da administração pública federal. Também denominado órgão setorial.

Subórgão: unidade pertencente à estrutura organizacional de um órgão.

Órgão central: unidade técnica ou administrativa que possui a incumbência de normatizar e/ou coordenar certas atividades das unidades do Governo ou de um determinado sistema. Instituição designada como coordenadora de um dos sistemas em que são divididas algumas das atividades da administração pública federal.

Órgão superior: conceito similar ao de órgão orçamentário, utilizado no SIAFI, para agregar um conjunto de órgãos/unidades administrativas.

Fontes tesouro: compreende dois grandes grupos de fontes: a dos recursos arrecadados sem destinação específica para o gasto (fonte 100), e a dos recursos vinculados a gastos específicos em decorrência de dispositivos constitucionais e/ou legais, como as fontes 112 e 113.

Fontes próprias: constituem recursos próprios de órgãos e fundos da administração direta e/ou indireta. A denominação “diretamente arrecadada” é conferida àquelas receitas cuja arrecadação depende da ação do órgão arrecadador e/ou beneficiário.

Despesas primárias: entende-se com tal o conjunto dos gastos totais do governo, deduzidas as despesas relativas aos serviços da dívida pública (juros, encargos e amortizações), e ainda as despesas referentes à concessão de empréstimos. Pode-se ainda tratar como total das despesas não financeiras do governo.

Despesas financeiras: despesas referentes ao pagamento de juros, encargos e amortização da dívida pública, bem como as despesas relativas à concessão de empréstimos.

Despesas discricionárias: parcela das despesas primárias, que o governo pode ou não realizar/executar em função de decisão própria. A decisão de execução/realização dessas despesas não é determinada por nenhum ato legal. A realização ou não dessas despesas é um ato discricionário do governo, apesar do compromisso de atender preceitos constitucionais ou legais, tais como o cumprimento da PEC 29 referente aos recursos destinados à Saúde e as vinculações de receita para Educação, que são as chamadas proteções orçamentárias. Sendo assim, são aquelas despesas sobre as quais, em princípio, o governo possui maior controle.

Despesas obrigatórias: são aquelas despesas que decorrem de alguma imposição constitucional e/ou legal, às quais o governo não pode, em princípio, deixar de atender. **Despesas obrigatórias (conceito LDO):** a LDO traz todos os anos, no seu anexo V, uma lista de despesas que não podem sofrer contingenciamento em decorrência de serem obrigações constitucionais e legais da União, e ainda uma relação de despesas ressalvadas, nos termos § 2º do art. 9º da LRF. Esse seria um conceito mais amplo de despesas obrigatórias.

Despesas ressalvadas: são aquelas despesas, discriminadas no Anexo 5º da LDO, que, a critério do legislador, ficam fora de possíveis contingenciamentos quando da edição do DPOF. Esse privilégio ou excepcionalidade está previsto no § 2º do Art. 9º da LRF.

Despesas obrigatórias com controle de fluxo: são despesas que, apesar de decorrerem de determinação legal ou constitucional, possuem características tais que permitem um controle/acompanhamento pelos mecanismos estabelecidos no DPF, por exemplo, despesas obrigatórias no Ministério da Saúde, benefícios ao servidor etc.

Despesas obrigatórias sem controle de fluxo: são despesas que não são controladas pelos limites de movimentação e empenho e de pagamentos estabelecidos no DPF, por exemplo, benefícios previdenciários.

Proteções orçamentárias: existem vários tipos de proteção visando garantir a realização/efetivação de algum tipo de despesa pelo Estado. A grosso modo, podemos dividir essas proteções em três grandes tipos. O primeiro tipo seria o de vinculação de uma receita a um fim específico. Essa vinculação pode ser constitucional (18% para Educação) ou legal (destinação da compensação financeira pela utilização de recursos hídricos). O segundo tipo de proteção é aquele que determina que algum tipo de despesa (pode ser a despesa de um órgão/unidade ou de uma ação específica) não pode sofrer contingenciamento. Nesse caso essa despesa deve constar do Anexo V da LDO, como despesa ressalvada. O terceiro tipo de proteção é aquele que obriga a União a executar/efetuar um determinado valor mínimo de despesa para uma área específica (gasto mínimo em ações de saúde). Quando da elaboração do DPF, todas essas proteções têm que ser levadas em consideração.

Pagamento efetivo: referem-se aos valores de pagamento realizados que efetivamente impactaram a Conta Única do Tesouro Nacional no Bacen. Portanto é o valor pago apurado a partir do impacto na Conta Única do Tesouro Nacional no Bacen, e não a partir da emissão e registro dos respectivos instrumentos de pagamentos no SIAFI. Engloba todos os pagamentos realizados por um determinado órgão, tanto aqueles referentes a despesas do exercício como os referentes às despesas de restos a pagar, pagas em um dado exercício.

Limite de pagamento: valor total de desembolso financeiro efetivo, que cada órgão da administração pública federal está autorizado a fazer em um dado exercício, no que se refere a suas despesas discricionárias. Dessa forma, esse limite de pagamento, engloba as despesas do exercício e também aquelas referentes a restos a pagar, pagas no exercício.

7.1.7. O Decreto de Programação Orçamentária e Financeira na Prática

O mecanismo utilizado para limitação dos gastos do Governo Federal é a edição do decreto de programação orçamentária e financeira - DPOF, juntamente com a portaria interministerial que detalha os valores autorizados para movimentação e empenho e para pagamentos. O decreto está estruturado em aspectos distintos e interdependentes: programação e execução orçamentária; execução financeira; operações de crédito; competências para alteração de limites; metas fiscais e anexos; vedações, esclarecimentos e informações.

Vale lembrar que, na limitação dos gastos, não são indicadas especificamente as despesas funcional-programáticas ou os itens de despesa que deixarão de ser executados. Cada órgão é responsável pela distribuição de seus limites perante suas unidades orçamentárias e deverão priorizar suas razões para preterir uma ou outra programação. Nesse sentido, há total flexibilidade para o órgão setorial julgar prioridades entre suas diversas iniciativas.

Esclarece-se que os objetivos da programação orçamentária vão ao encontro do que se estabelece como objetivos para a programação financeira, os dois tipos de objetivos criam a segurança para o monitoramento das metas de resultado estipuladas, além de permitir o estrito cumprimento das mutações ocorridas entre receitas e despesas, de forma compatível com a lei orçamentária anual, e suas alterações. Com isso, o Poder Executivo estabelece o instrumento claro de controle dos gastos e permite as execuções orçamentária e financeira de forma a assegurar a execução de programações imprescindíveis.

7.1.8. O Processo de Elaboração dos Limites para Movimentação e Empenho

Albuquerque, Feijó e Medeiros (2008) descrevem os objetivos e o propósito da programação financeira:

Objetivos:

- a. assegurar recursos financeiros às unidades orçamentárias, em tempo hábil à melhor execução de seus programas orçamentários;
- b. manter o equilíbrio entre a receita e a despesa, de forma a prevenir insuficiências de caixa.

Propósito: ajustar o ritmo de execução da despesa ao fluxo de caixa do Tesouro.

Logo após a sanção da LOA, são reavaliadas as receitas e despesas primárias dos orçamentos fiscal e da seguridade social, com base em parâmetros atualizados e valores realizados até o mês anterior à sanção, o que indica a necessidade de ajuste nas despesas discricionárias, para fins de cumprimento da meta de resultado primário do Governo Central.

Atualmente a Secretaria do Tesouro Nacional adota um processo de estudo e definição de limites para movimentação e empenho das despesas discricionárias por meio da experiência obtida com o acompanhamento e controle da execução orçamentária no decorrer do exercício financeiro, levando em conta a *performance* do órgão na execução de suas programações prioritárias, além da análise sob a ótica de blocos de despesa, tais como: recursos empenhados e liquidados referentes a despesas com as metas e prioridades da LDO, com as emendas parlamentares, com despesas obrigatórias com controle de fluxo, entre outras.

Tais ajustes foram imprescindíveis e nortearam a visão da Secretaria no estabelecimento dos limites para movimentação e empenho, proporcionando celeridade ao processo, que foi baseado em agregadores de produção, ou seja, um conjunto de ações que mensuravam a realidade de cada órgão, qual papel da instituição e quais resultados esperados com a alocação.

Vale lembrar que, conforme dito anteriormente, o decreto de programação financeira não define a programação que o órgão priorizará com o limite disponibilizado, porém, para discussão, estudos e análise do limite proposto foi levada em consideração essa abordagem.

Com isso, extraem-se os principais efeitos com o subteto para os gastos com as despesas discricionárias, permitindo mapear um cenário que configure as deficiências que o órgão terá com o valor proposto, realçando em quais programações possíveis haverá pressões por aumento de limite para movimentação e empenho. Dessa forma, torna-se possível

verificar a inversão de prioridades no decorrer do exercício, sobretudo no acompanhamento da execução orçamentária e financeira.

7.1.9. A Execução Financeira

A execução financeira representa a utilização de recursos financeiros, com vistas ao atendimento e à realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade. Como providência inicial da execução financeira tem-se a programação financeira (PF).

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a programação financeira (PF) compreende um conjunto de atividades com o objetivo de ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, abrangendo:

- a) verificação dos ingressos – estimativas de arrecadação de receitas e de recebimentos de demais recursos;
- b) fluxo das saídas – consideram-se os pagamentos de despesas dos órgãos, a restituição de receitas, as transferências para outros níveis de governo e quaisquer outros desembolsos;
- c) monitoramento do efetivo fluxo de ingressos e saídas.

Conforme dito anteriormente, o órgão central de programação financeira é a Coordenação-Geral de Programação Financeira (Cofin), da STN. Os órgãos setoriais de programação financeira (OSPF) são as subsecretarias de planejamento e orçamento e unidades equivalentes na Presidência de República e nos Poderes Legislativo e Judiciário e no Ministério Público da União.

7.1.10. Compatibilizações Importantes entre DPOF 2013 e SIAFI

a) No SIAFI existem, por exemplo, dois órgãos superiores no âmbito da Presidência da República (20.000 - Presidência da República e o 20.101 - Gabinete da Presidência da República), que englobam as dotações do Gabinete da Vice-Presidência e da AGU. Assim, para compatibilizar a estrutura de órgão do DPOF com a de órgão superior do SIAFI primeiramente é necessário somar os valores dos órgãos 20.000 e 20.101, destacando do órgão 20.000 os valores referentes à AGU e à Vice Presidência.

b) Para compatibilizar os valores do Ministério da Fazenda apurados no SIAFI com os valores constantes no DPF, é necessário retirar os valores das despesas discricionárias dos órgãos 71.000 - encargos financeiros da União, 73.000 - transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios e 74.000 - operações oficiais de crédito.

c) Para compatibilizar os valores do MEC apurados no SIAFI com os valores constantes no DPF, é necessário retirar as despesas discricionárias da unidade orçamentária 74.902 - RECURSOS SOB SUPERVISAO DO FIES, que se encontram, para efeito do DPF, alocados no órgão 74.000 - operações oficiais de crédito.

d) Para compatibilizar os valores do Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio Exterior (MIDC) apurados no SIAFI com os valores constantes no DPF, é necessário retirar despesas discricionárias da unidade orçamentária 74.903 - RECURSOS SOB SUPERVISAO DO FND/MDIC, que se encontram, para efeito do DPF, alocados no órgão 74.000 - operações oficiais de crédito.

e) Para compatibilizar os valores do MC apurados no SIAFI com os valores constantes no DPF, é necessário acrescentar os valores referentes à ANATEL, que é uma unidade orçamentária vinculada ao Ministério.

f) Para compatibilizar os valores do Ministério da Defesa apurados no SIAFI com os valores constantes no DPF, é necessário acrescentar os valores referentes aos Comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, que são unidades orçamentárias vinculadas ao Ministério.

g) O valor do órgão 71.000 - encargos financeiros da União é composto com as despesas discricionárias existentes nesse órgão.

h) O valor do Órgão 73.000 - transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios é composto com as despesas discricionárias existentes nesse órgão.

i) Os valores referentes ao órgão 74.000:

Essas operações oficiais de crédito são compostas pelas despesas discricionárias das unidades 74.902 - RECURSOS SOB SUPERVISAO DO FIES e 74.903 - RECURSOS SOB SUPERVISAO DO FND/MDIC, retiradas do Ministério da Educação e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

A programação financeira compreende um conjunto de atividades que têm o objetivo de ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, de modo a assegurar a execução dos programas anuais de trabalho.

As atividades de programação financeira do Governo Federal estão organizadas sob a forma de sistema, cabendo à Secretaria do Tesouro Nacional o papel de órgão central e às unidades de administração dos ministérios e dos órgãos equivalentes da Presidência da República e dos Poderes Legislativo e Judiciário, o papel de órgãos setoriais.

O órgão central de programação financeira é a Coordenação-Geral de Programação Financeira (Cofin), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os órgãos setoriais de programação financeira (OSPF) são as subsecretarias de planejamento e orçamento e unidades equivalentes das secretarias da Presidência da República e dos Poderes Legislativo e Judiciário.

7.1.11. Elaboração da Programação Financeira

Os órgãos setoriais de programação financeira (OSPF) registram diretamente no SIAFI suas propostas de programação financeira (PPF) até o dia 28 de cada mês, respeitando seus limites orçamentários. Esse registro é feito por meio da transação PF – nota de programação financeira. A Cofin, de posse das PPFs, registra, no início de cada mês, a programação financeira aprovada (PFA), considerando as disponibilidades de caixa da União e obedecendo a critérios de prioridades para utilização racional dos recursos.

De posse da proposta financeira aprovada, os OSPFs estabelecerão limites para suas UGs até o quinto dia útil de cada mês.

7.1.12. Estágio de Transferência de Recursos

Após as necessárias verificações no estágio da liquidação, parte-se para o último passo, que é a transferência dos recursos financeiros ao credor. Conforme o que foi dito acima, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos que dispuser a lei de

diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Essa programação deve quantificar o conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de estabelecer o fluxo de caixa da União, para determinado período de tempo, tendo como parâmetros a previsão da receita, os limites orçamentários, as demandas para despesas e a tendência de resultado (déficit, equilíbrio ou superávit) considerado na política macroeconômica para o mesmo período.

Importante destacar que a programação financeira tem por finalidade a formulação de diretrizes para a elaboração das propostas de programação financeira, estabelecimento do fluxo de caixa e fixação de limites de saques periódicos contra a Conta Única do Tesouro Nacional, objetivando assegurar às unidades orçamentárias a soma dos recursos necessários ao cumprimento de seus programas de trabalho.

7.1.13. Órgão Central

Atualmente o órgão central de programação financeira é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

7.1.14. Órgãos Setoriais

As secretarias executivas dos ministérios e órgãos equivalentes da Presidência da República, dos Comandos Militares e do Ministério das Relações Exteriores, por meio de seus setores específicos.

7.1.15. Elaboração e Aprovação da Programação Financeira

Os órgãos setoriais do Sistema de Programação Financeira (OSPFs) registrarão as propostas de programação financeira (PPF) para o mês seguinte até o dia 28 de cada mês.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), considerando as disponibilidades de caixa da União, as despesas efetivamente realizadas, a estimativa de ingressos de recursos e os limites orçamentários vigentes, ajustará os valores propostos, registrando a programação financeira aprovada, até o 3º dia útil de cada mês.

Os órgãos setoriais, em função do teto fixado na programação financeira aprovada (PFA), estabelecerão limites para suas unidades gestoras (UGs) até o 5º dia útil de cada mês.

As propostas de programação financeira (PPFs) e as programações financeiras aprovadas (PFAs), para fins de registro, deverão observar o seguinte:

- a) serão processadas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); e
- b) poderão ser ajustadas dentro do mês de referência.

Os totais dos valores apresentados na proposta de programação financeira poderão exceder as dotações aprovadas no orçamento geral da União, sendo o excesso considerado apenas como simples estimativa, não representando qualquer garantia de concessão de créditos adicionais.

Os compromissos em moeda estrangeira deverão ser programados em reais, fazendo-se o ajuste dos valores segundo a variação cambial.

7.1.16. Apresentação da PPF

As propostas de programação financeira serão apresentadas de acordo com as categorias de gastos previstas nas instruções em vigor, como, por exemplo:

- A – pessoal e encargos sociais;
- B – serviço da dívida externa;
- C – outras despesas;
- D – serviço da dívida interna.

As propostas de programação financeira referentes ao serviço da dívida não poderão exceder os limites estabelecidos pela STN.

7.1.17. Liberação de Recursos Financeiros

As liberações para pagamento de pessoal civil dos órgãos da administração pública federal direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo e demais entidades que recebam, a esse título, transferências do Tesouro Nacional somente serão realizadas após prévia contabilização da folha de pagamento, mediante utilização conjunta do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Os órgãos setoriais do Sistema de Programação Financeira deverão solicitar à STN os recursos de pessoal mediante registro da proposta de programação financeira e, quando for o caso, mediante mensagem comunicada no SIAFI, na qual deverão ser discriminados:

- I – os montantes incluídos no SIAPE; e
- II – os valores não incluídos no SIAPE, relativos a:
 - pessoal não regido pela Lei 8.112/90;
 - pessoal contratado temporariamente;
 - transferências ao Governo do Distrito Federal;
 - pessoal no exterior.

As liberações de recursos, da STN para os órgãos setoriais do Sistema de Programação Financeira, serão efetuadas por fontes de recursos e por categoria de gastos, nas datas a seguir discriminadas:

a) Categoria “A”: os limites de saque relativos a essa categoria de gastos serão concedidos até o dia 20 de cada mês para os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, e no último dia útil de cada mês para os órgãos do Poder Executivo.

b) Demais categorias de gastos, inclusive os recursos da seguridade social: dia 10, 20 e 30 de cada mês.

Os recursos destinados ao pagamento da gratificação natalina serão liberados em duas parcelas, nos meses de junho e novembro, juntamente com a liberação dos recursos do pagamento de pessoal daqueles meses.

7.1.18. Cronograma de Desembolso

O cronograma de desembolso é parte da programação financeira de desembolso, pois ele representa somente as despesas decorrentes da execução física dos projetos e atividades a cargo dos ministérios ou órgãos, ou seja, espelha a necessidade de recursos financeiros para pagamento dessas despesas. A programação financeira é mais abrangente do que aquele, pois ela engloba não só as despesas, mas também os ingressos de receitas no caixa do Tesouro Nacional.

Cada ministério ou órgão terá prazo determinado pelo decreto de programação financeira ou suas instruções complementares, para elaboração de seu cronograma de desembolso.

As unidades orçamentárias encaminharão ao respectivo órgão setorial de programação financeira, na forma e no prazo por esse estabelecidos, a proposta de cronograma de desembolso para os projetos e atividades a seu cargo, com base no cronograma de execução física.

Os cronogramas de desembolso dos ministérios, ou órgãos, serão consolidados pelos órgãos setoriais do Sistema de Programação Financeira, de acordo com as necessidades da execução dos programas de trabalho de suas unidades orçamentárias e administrativas, discriminados por fontes de recursos e categorias de gasto, contendo as previsões de liberação mês a mês, subdivididas “no País” e “no Exterior”, e encaminhado à Secretaria do Tesouro Nacional, na forma de proposta de programação financeira.

Os recursos financeiros para atender despesas à conta de crédito descentralizado por meio de destaque integrarão o cronograma de desembolso do ministério ou órgão contemplado com o destaque.

O cronograma de desembolso poderá ser reformulado em decorrência da abertura de créditos adicionais, devendo ser submetido à aprovação dos setores competentes.

7.1.19. Limites de Saque

A Secretaria do Tesouro Nacional aprovará o limite global de saque de cada ministério ou órgão, com base na proposta apresentada, ajustada ao fluxo de caixa do Tesouro Nacional.

Dentro das disponibilidades previstas, na conformidade do item anterior, os ministérios ou órgãos da Presidência da República e dos Poderes Legislativo e Judiciário aprovarão o limite de saque de cada unidade orçamentária.

Os limites globais de saque poderão ser alterados, de acordo com as disponibilidades de caixa do Tesouro Nacional e as reais necessidades das unidades orçamentárias, segundo o cronograma de pagamento resultante dos compromissos assumidos.

Os compromissos financeiros só poderão ser assumidos dentro do limite de saque aprovado e evidenciado pelos registros contábeis.

A Secretaria do Tesouro Nacional fará a liberação de cotas aos órgãos setoriais de programação financeira, levando em consideração:

- a) o cronograma de desembolso aprovado, fixando o limite de saque; e
- b) o efetivo ingresso de recursos no caixa do Tesouro Nacional.

A descentralização de recursos financeiros será feita pelos órgãos setoriais de programação financeira, tendo em vista o cronograma de desembolso setorial, fixando-se o limite de saque de cada unidade gestora, mediante partilha do limite global de saque.

A unidade gestora contemplada na partilha do limite de saque poderá fazer sub-repasse a outra unidade gestora, no âmbito do mesmo ministério ou órgão, desde que autorizada para tal.

A descentralização de recursos financeiros poderá ser alterada:

a) por iniciativa dos órgãos setoriais, mediante reformulação do cronograma de desembolso setorial reduzindo ou aumentando o limite de saque da unidade gestora;

b) por iniciativa da unidade gestora, por meio de revisão da partilha do limite de saque, aumentando ou diminuindo o limite partilhado.

A alteração da descentralização de recursos financeiros que importe em redução de limite anteriormente autorizado levará em consideração os compromissos efetivamente assumidos pela unidade detentora do poder de saque.

As transferências financeiras, cota, repasse, sub-repasse e pagamentos diversos, entre unidades gestoras integrantes do caixa único do Tesouro Nacional, serão efetuados por meio do SIAFI e precedidos de autorização competente.

7.2. Movimentação de Recursos Financeiros

A movimentação de recursos financeiros é feita de três formas: cota, repasse e sub-repasse.

7.2.1. Formas de Movimentação

a) Cota

É a movimentação de recursos financeiros do órgão central para os setoriais de programação financeira. Está relacionada com os créditos orçamentários e adicionais, da perspectiva orçamentária.

b) Repasse

É a movimentação de recursos financeiros dos órgãos setoriais de programação financeira para entidades da administração indireta, e entre essas; e de entidades da administração indireta para órgãos da administração direta. Está relacionada com os destaques de crédito (movimentação externa), da perspectiva orçamentária.

c) Sub-repasse

É a movimentação de recursos financeiros entre unidades gestoras pertencentes ao mesmo ministério ou órgão. Está relacionada com a provisão de crédito (movimentação interna), da perspectiva orçamentária.

7.2.2. Fase do Pagamento

Procedidas as demais fases em que as responsabilidades são compartilhadas, encerra-se o último passo do estágio da despesa, que compreende o pagamento. Ele só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga através da ordem bancária (OB).

7.2.3. Tipos de OB

Exemplos:

a) Ordem bancária de crédito (OBC) – utilizada para crédito em conta-corrente do favorecido na rede bancária e para saque de recursos em conta bancária, para crédito na conta única da unidade gestora.

b) Ordem bancária de pagamento (OBP) – destinada a pagamento direto ao credor, em espécie, junto à agência de domicílio bancário da unidade gestora.

c) Ordem bancária para banco (OBB) – utilizada para pagamentos a diversos credores, por meio de lista eletrônica, para pagamento de documentos em que o agente financeiro deva dar quitação ou para pagamento da folha de pessoal com lista de credores.

d) Ordem bancária de sistema (OBS) – utilizada para cancelamento de OB pelo agente financeiro com devolução dos recursos correspondentes, bem como pela STN para regularização das remessas não efetivadas.

e) Ordem bancária de aplicação (OBA) – utilizada pelos órgãos autorizados para aplicações financeiras de recursos disponíveis na Conta Única.

f) Ordem bancária de câmbio (OBk) – utilizada para pagamentos de operações de contratação de câmbio, no mesmo dia de sua emissão.

g) Ordem bancária para pagamentos da STN (OBSTN) – utilizada pelas unidades gestoras da Secretaria do Tesouro Nacional e por outras por ela autorizadas para pagamentos específicos de responsabilidade do Tesouro Nacional, no mesmo dia de sua emissão.

h) Ordem bancária avulsa (OB Avulsa) – utilizada em situações extraordinárias, a critério da Secretaria do Tesouro Nacional.

i) Ordem bancária de depósito judicial (OBJ) – utilizada para atendimento a determinações judiciais específicas, não transitadas em julgado, na mesma data de sua emissão.

j) Ordem bancária para crédito de reservas bancárias (OBR) – utilizada pelas unidades gestoras autorizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional para pagamentos por meio de crédito nas contas Reservas Bancárias dos bancos, bem como outras contas mantidas no Banco Central do Brasil.

k) Ordem bancária de cartão (OB Cartão) – utilizada para registro de saque, efetuado pelo portador do Cartão Corporativo do Governo Federal em moeda corrente, observado o limite estipulado pelo ordenador de despesas.

l) Ordem bancária de processo judicial (OBH) – utilizada para pagamento parcial ou integral de precatórios judiciais, requisições de pequeno valor (RPV) e sentenças judiciais transitadas em julgado.

m) Ordem bancária de folha de pagamento (OBF) – utilizada para pagamento de folha de pessoal sem lista de credores.

n) Ordem bancária SPB (OBSPB) – utilizada para pagamento de despesas diretamente na conta corrente do beneficiário, em finalidade específica autorizada pela STN, por meio do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB).

7.2.4. Conta Única do Tesouro Nacional

A Conta Única, implantada em setembro de 1988, representou uma mudança radical no controle de caixa do Tesouro Nacional, em virtude da racionalização na movimentação dos recursos financeiros no âmbito do Governo Federal.

A Conta Única do Tesouro Nacional é utilizada para registrar a movimentação dos recursos financeiros oriundos do orçamento fiscal e da seguridade social mantidos em depósito no Bacen, tendo por Agente Financeiro o Banco do Brasil.

A unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, com a implantação da Conta Única, não significa perda da individualidade destas disponibilidades, uma vez que cada UG trabalha com limites financeiros no âmbito do Governo Federal.

A operacionalização da Conta Única é efetuada por meio de documentos registrados no SIAFI. Os documentos utilizados pela CONTA ÚNICA são os seguintes: ORDEM BANCÁRIA – OB, DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS - DARF e GUIA DE RECOLHIMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - GPS.

Movimentação da Conta Única: A STN, a partir das disponibilidades constituídas pelo ingresso no Bacen, que também são registradas no SIAFI, libera recursos para os Órgãos Setoriais de Programação financeira da Administração Direta Federal. Estes, por sua vez, repassam os recursos para suas UG's da Administração Direta e para as Unidades Setoriais Financeiras da Administração Indireta a eles vinculados.

O Tesouro Nacional autoriza o Banco Central a efetuar o saque nas reservas bancárias, disponibilizando os recursos junto ao Banco do Brasil para que este efetue os pagamentos aos credores externos ao SIAFI.

A Conta Única, no plano global, constitui-se de 03 processos fundamentais e equivalentes em importância: Ingresso de Recursos, Movimentação de Recursos e Dispêndio de Recursos.

Cada processo será analisado na sequência, em tópico específico.

7.2.4.1. Ingresso de Recursos

Sendo um dos processos integrantes da Conta Única, o ingresso dos recursos se dá quando o contribuinte efetua o pagamento de seus tributos por meio de DARF, junto à rede bancária.

A rede bancária deve efetuar o recolhimento dos recursos arrecadados, ao Bacen, no prazo de um dia. Ao mesmo tempo, a Secretaria da Receita Federal recebe informações da receita bruta arrecadada, que é classificada decencionalmente no SIAFI. Esse valor classificado deve corresponder ao montante registrado no Bacen no período.

7.2.4.2. Movimentação de Recursos

A execução financeira compreende a utilização efetiva dos recursos para realização dos programas de trabalho definidos no orçamento.

A movimentação de recursos entre as unidades do sistema de programação financeira é executada por meio de liberações de cota, de repasse e de sub-repasse, definidos da seguinte forma:

- COTA – É a primeira fase da movimentação dos recursos, realizada em consonância com a programação financeira aprovada pela STN. Esses recursos são colocados à disposição dos OSPFs mediante movimentação intra-SIAFI dos recursos da Conta Única do Tesouro Nacional.

- REPASSE – É a liberação de recursos realizada pelos OSPFs para UGs de outros órgãos.
- SUB-REPASSE – É a liberação de recursos dos OSPFs para as UGs de um mesmo órgão.

7.2.4.3. Dispêndios de Recursos

O dispêndio de recursos é o último e não menos importante processo integrante da Conta Única, traduzindo-se no pagamento. O pagamento, por sua vez, é o terceiro estágio da despesa, e consiste na entrega de numerário ao credor, extinguindo, dessa forma, a obrigação.

Esse procedimento é efetuado por meio da emissão, no SIAFI, do documento ORDEM BANCÁRIA, que contém os dados necessários para crédito na conta do favorecido.

A partir daí, gera-se ao final do dia um arquivo magnético que é enviado ao Banco do Brasil. De posse do arquivo e da relação de OBs, o Banco do Brasil efetua o crédito na conta do beneficiário, uma vez que está autorizado a sacar o montante correspondente junto à reserva bancária do Tesouro.

Sobre pagamento pode-se obter melhores informações no tópico Estágios da Execução da Despesa, em Execução Orçamentária.

7.2.5. O Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB)

O Banco Central do Brasil, ao apresentar o Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), afirma que o sistema apresenta alto grau de automação, com crescente utilização de meios eletrônicos para transferência de fundos e liquidação de obrigações, em substituição aos instrumentos baseados em papel. A maior eficiência e, em especial, a redução dos prazos de transferência de recursos sempre se colocaram como pontos centrais no processo de evolução do SPB até meados da década de 1990, presente o ambiente de inflação crônica até então existente no País. Na reforma conduzida pelo Banco Central do Brasil em 2001 e 2002, o foco foi redirecionado para a questão do gerenciamento de riscos no âmbito dos sistemas de compensação e de liquidação.

A base legal relacionada com os sistemas de liquidação foi fortalecida por intermédio da Lei 10.214, de 2001, que, entre outras disposições, reconhece a compensação multilateral e possibilita a efetiva realização de garantias no âmbito desses sistemas mesmo no caso de insolvência civil de participante. Caso uma entidade opere algum sistema sistemicamente importante, a critério do Banco Central do Brasil, é necessário que atue como contraparte central e, ressalvado o risco de emissor, assegure a liquidação dessas operações em seu sistema.

As entidades que atuam como contraparte central devem adotar adequados mecanismos de proteção, dependendo do tipo de sistema e da natureza das operações cursadas em seus sistemas, e devem ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil. O princípio da entrega contra pagamento é observado em todos os sistemas de compensação e de liquidação de

títulos e valores mobiliários. No caso de operação em câmara de compensação e de liquidação envolvendo moeda estrangeira, o princípio correspondente à situação, de pagamento contra pagamento, também é observado.

Em abril de 2002 entrou em operação, pelo Banco Central do Brasil, o Sistema de Transferência de Reservas (STR), um sistema de liquidação bruta em tempo real entre contas mantidas por instituições financeiras nessa Autarquia, e foi alterada a forma de execução do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), também operado pelo Banco Central do Brasil, o qual, a partir do citado mês, passou a liquidar operações com títulos públicos federais em tempo real.

O STR é o sistema responsável pela transferência financeira entre contas de seus participantes, mantidas no Banco Central do Brasil. São participantes do STR as instituições financeiras e as câmaras de compensação e liquidação. Para as câmaras consideradas sistemicamente importantes, por determinação regulamentar (Circular 3.057), os resultados líquidos apurados devem ter sua liquidação final por meio de transferências em contas no Banco Central do Brasil. Também por disposição regulamentar (Circular 3.101), todas as transferências de fundos entre contas de reservas bancárias têm de ser feitas por intermédio do STR.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, a implantação do Sistema de Transferência de Reservas (STR), a partir de 22/04/2002, proporcionou à instituição, como entidade integrante desse Sistema, ganhos consideráveis no que se refere às rotinas de movimentação financeira da Conta Única do Tesouro Nacional.

Em várias operações, o prazo de ingresso de recursos na Conta Única foi reduzido. Por outro lado, nas saídas de recursos da Conta Única, o Tesouro Nacional passou a creditar o beneficiário do pagamento diretamente por meio do STR, eliminando a intermediação do agente financeiro, reduzindo o tempo entre a data de saída dos recursos da Conta Única e a data de crédito ao beneficiário. Desse modo os recursos permanecem mais tempo à disposição do Tesouro, que é remunerado durante esse período.

Entre as alterações implementadas nas rotinas de execução orçamentária e financeira, sempre comandadas pelo Sistema de Administração Financeira (SIAFI), destacam-se: ingresso de recursos, saída de recursos e fluxos de operações SPB - Tesouro.

7.2.5.1. Ingresso de Recurso

Arrecadação do INSS

Desde 11/03/02, foi eliminado o trânsito financeiro da arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), junto ao agente financeiro, com repasse direto para a Conta Única dos recursos arrecadados pelos bancos conveniados. Com isso, os recursos passaram a ingressar um dia antes na Conta Única.

Operações com Instituições Financeiras

Foi desenvolvido no SIAFI o depósito direto na Conta Única, via SPB, possibilitando que as instituições financeiras, que realizam operações com o Tesouro, repassem, em tempo real, os recursos para a Conta Única com contabilização automática na unidade gestora responsável. Entre essas operações destacam-se: operações oficiais de crédito, operações de crédito externas, dívidas securitizadas e o repasse de arrecadação do DPVAT.

Pagamento de Tributos Direto no Tesouro Nacional

Há vários anos as unidades gestoras do governo exercem o papel de agentes arrecadadores realizando a retenção de tributos na fonte, quando da realização de pagamentos por meio do SIAFI.

A partir de 12/08/02, o Tesouro Nacional ficou mais próximo dos contribuintes, pois foi criado mecanismo que possibilita o pagamento de tributos, recolhidos por meio de Documento de Arrecadação Federal (DARF) e Guia da Previdência Social (GPS), diretamente ao Tesouro Nacional.

Para isso a instituição financeira deverá fornecer esse serviço ao cliente, sendo a intermediária entre o contribuinte e o Tesouro. A novidade é que o contribuinte estará quitando o seu tributo diretamente no Tesouro, que fornecerá à instituição financeira o número da quitação, que o repassará ao contribuinte. De posse do número de quitação e da identificação (CPF/CNPJ), o contribuinte poderá acessar o endereço do Tesouro na *internet* e imprimir o comprovante, no dia seguinte do recolhimento. A instituição financeira também poderá recolher os seus próprios tributos.

A vantagem para o Tesouro e, conseqüentemente, para o contribuinte, é que o governo não pagará tarifa por documento arrecadado, como acontece com os recolhimentos via agentes credenciados. Outro ganho refere-se ao tempo de repasse dos valores arrecadados para a Conta Única, que, nessa sistemática, são transferidos em tempo real, enquanto que, quando recolhidos em agentes credenciados, são repassados no dia útil seguinte.

O pagamento de DARF e GPS está regulamentado, respectivamente, na Portaria SRF n.º 913, de 25 de julho de 2002, e na Resolução INSS n.º 100, de 26 de agosto de 2002.

7.2.5.2. Saída de Recursos

Pagamentos para Instituições Financeiras

Desde a implantação do SPB, os pagamentos realizados pelas diversas unidades gestoras do Governo Federal, em que os beneficiários sejam instituições financeiras, estão sendo gradativamente direcionados para o SPB, com crédito direto ao beneficiário.

Pagamentos de Salários

Desde 19/08/2002, os pagamentos de salários dos órgãos da administração pública federal integrantes do SIAFI, quando realizados por meio de lista eletrônica enviada ao banco, são creditados diretamente na conta de reservas bancárias da instituição financeira beneficiária. Essa nova sistemática possibilita que os créditos dos servidores públicos aconteçam de forma padronizada, na mesma data.

Pagamento de Depósitos Judiciais

Também, a partir de 19/08/2002, os depósitos judiciais dos órgãos da administração pública federal integrantes do SIAFI vêm sendo creditados diretamente na conta de reservas bancárias da instituição financeira beneficiária. Essa nova sistemática possibilita um maior controle sobre os depósitos judiciais.

Pagamento de Precatórios

Os pagamentos de sentenças judiciais (precatórios, requisições de pequeno valor, juizados especiais federais e outras sentenças judiciais transitadas em julgado) dos órgãos

da administração pública federal, integrantes do SIAFI, estão sendo colocados à disposição da justiça ou creditados diretamente ao beneficiário do pagamento em conta específica mantida na instituição financeira. Essa nova sistemática possibilita um maior controle sobre os pagamentos de sentenças judiciais e atende ao disposto no art. 10 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

8. Restos a Pagar, Despesas de Exercícios Anteriores e Suprimento de Fundos

8.1. Restos a Pagar

Consideram-se restos a pagar, ou resíduos passivos, de acordo com o art. 36 da lei nº 4.320/64, as despesas legalmente empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro (arts. 35 e 67 do Decreto nº 93.872/86).

O regime de competência – adotado na administração pública apenas para as despesas – exige que os atos e fatos contábeis sejam considerados conforme o exercício a que pertençam, ou seja, em que foram gerados. Nesse caso, se uma despesa foi empenhada em um exercício financeiro e somente foi paga no seguinte, ela deve ser contabilizada como pertencente ao exercício em que ocorreu o empenho.

8.1.1. Classificação

Conforme a sua natureza, as despesas inscritas em “restos a pagar” podem ser classificadas em:

a) processadas: liquidadas, ou seja, as despesas em que o credor já cumpriu as suas obrigações, isto é, entregou o material, prestou os serviços ou executou a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, faltando apenas o pagamento.

b) não processadas: não liquidadas, ou seja, são aquelas que dependem da prestação do serviço ou fornecimento do material, isto é, aquelas em que o direito do credor não foi apurado.

8.1.2. Inscrição

O Decreto nº 93.872/86, em seu art. 35, determina que o empenho da despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo os casos previstos em normas legais.

É vedada a inscrição em restos a pagar do saldo de empenhos para pagamento de despesas com vencimentos, diárias e ajudas de custo.

A inscrição de despesas em restos a pagar será precedida, após a depuração, pela anulação de empenhos, no exercício financeiro de sua emissão.

Os empenhos não anulados, bem como os referentes a despesas já liquidadas e não pagas, serão automaticamente inscritos em restos a pagar no encerramento do exercício, pelo valor devido, ou caso seja esse desconhecido, pelo valor estimado.

A inscrição de empenho em restos a pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, quando será automaticamente cancelado. Permanecerá em vigor, no entanto, o direito do credor por cinco anos, a partir da data de inscrição.

É vedada a reinscrição de empenhos em restos a pagar. O reconhecimento de eventual direito do credor far-se-á por meio da emissão de nova nota de empenho, no exercício do reconhecimento, à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

Os restos a pagar com prescrição interrompida, assim considerada a despesa cuja inscrição em restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor, poderão ser pagos à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

A diferença entre o valor de despesa inscrita em restos a pagar e o valor real a ser pago, deverá ser:

- empenhada à conta de despesas de exercícios anteriores, quando o valor inscrito for menor do que o valor a ser pago;
- cancelada, quando o valor inscrito for maior do que o valor a ser pago.

O pagamento de despesas inscritas em restos a pagar é feito tal como ocorre com o pagamento de qualquer despesa, exigindo-se apenas a observância das formalidades legais, independente de requerimento do credor.

8.2. Despesas de Exercícios Anteriores

8.2.1. Conceito

Serão consideradas despesas de exercícios encerrados, de acordo com o artigo 37 da Lei nº 4.320/64, e poderão ser pagas à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria, as despesas abaixo:

a) despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenha processado na época própria, ou seja, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício financeiro correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha comprovado sua obrigação.

b) os compromissos decorrentes de obrigação de pagamento criada em virtude de lei e reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro correspondente.

O reconhecimento da dívida a ser paga à conta de despesas de exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhá-la, devendo o processo conter, no mínimo, os seguintes elementos:

- importância a pagar;
- nome, CPF ou CNPJ e endereço do credor;
- data do vencimento do compromisso;
- causa da não emissão do empenho, se for o caso; e
- comprovação de que havia saldo de crédito suficiente para atender à despesa, em dotação adequada, no exercício em que a mesma tenha acontecido.

8.3. Suprimento de Fundos

8.3.1. Conceito e Objetivo

Em casos excepcionais, a autoridade competente poderá autorizar a realização de despesa por meio de suprimento de fundos, quando essa não puder ser realizada pelo processo normal da execução orçamentária. Essa previsão está contida no art. 74 do Decreto-lei 200/67 e artigos 68 e 69 da Lei 4.320/64, bem como nos artigos 45 e 47 do Decreto nº 93.872/86.

8.3.2. Aplicação

Suprimento de fundos consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria à despesa a realizar, que não possa subordinar-se ao processo normal, assim considerada nos seguintes casos:

- a) para atender despesas eventuais, inclusive em viagens e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie (Dec. 2.289/97 – DOU de 05/08/97);
- b) quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento e constar do ato de concessão; ou
- c) para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor não ultrapasse aos limites estabelecidos pela legislação.

O suprimento poderá ser concedido ao servidor designado para a execução do serviço, a coordenador, a presidente de comissão ou de grupo de trabalho, quando for o caso, para as despesas em conjunto ou, isoladamente, de cada integrante da comissão ou grupo de trabalho, bem assim a servidor a quem se atribua o encargo do pagamento das despesas autorizadas pela autoridade ordenadora. Poderá ser concedido também àquele que, eventualmente, tenha sido encarregado do cumprimento de missão que exija transporte, quando a repartição não dispuser de meios próprios, ou para atender situações de emergência.

Não se concederá suprimento destinado a cobrir despesas de locomoção de servidor em viagem quando esse houver recebido diárias, posto que essas se destinam a suprir as despesas de alimentação, pousada e locomoção urbana.

Os valores limites para concessão de suprimento de fundos, bem como o limite máximo para despesas de pequeno vulto, serão fixados em portaria e disponibilizados no SIAFI para consulta.

A concessão e aplicação de suprimento de fundos, para atender peculiaridades da Presidência e da Vice-Presidência da República, do Ministério da Fazenda, do Departamento de Polícia Federal, das repartições do Ministério das Relações Exteriores, bem assim militares e de inteligência, obedecerão a regime especial de execução estabelecido em instruções aprovadas pelos respectivos Ministros de Estado, pelo Chefe da Casa Militar e pelo Secretário-Geral da Presidência da República, sendo vedada a delegação de competência (Dec. nº 2.497, de 12 Fev. 98).

A entrega do numerário, sempre precedido do empenho ordinário na dotação própria das despesas a realizar, será feita mediante:

- crédito em conta bancária, em nome do suprido, aberta, com autorização do ordenador de despesa, para esse fim; ou
- entrega do numerário ao suprido através de OPB.

8.3.3. Restrições à Concessão

Não poderá ser concedido suprimento de fundos:

- a) a responsável por dois suprimentos;
- b) a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c) a responsável por suprimento de fundos que não tenha prestado contas de sua aplicação no prazo previsto; e
- d) a servidor declarado em alcance ou que esteja respondendo a inquérito administrativo.

Entende-se por servidor em alcance aquele que não tenha prestado contas de suprimento, no prazo regulamentar, ou cujas contas não tenham sido aprovadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores confiados a sua guarda, verificados na prestação de contas.

Na aplicação do suprimento de fundos observar-se-ão as condições e finalidades previstas no seu ato de concessão.

8.3.4. Ato de Concessão

A autorização do suprimento de fundos será formalizada no documento de concessão, do qual constarão o valor do suprimento, sua destinação, o nome do suprido e seu cargo/função, o prazo de aplicação, a data para prestação de contas e as assinaturas do ordenador de despesa e do responsável pelo suprimento.

8.3.5. Prazo de Aplicação

O prazo de aplicação do suprimento não poderá exceder a 90 dias nem ultrapassar o exercício financeiro, devendo a prestação de contas da importância aplicada até 31 de dezembro ser apresentada até o dia 15 de janeiro subsequente. O detentor de suprimento de fundos indicará os saldos em seu poder em 31 de dezembro, para efeito de contabilização e reinscrição da respectiva responsabilidade.

8.3.6. Comprovação

Os documentos comprobatórios das despesas efetuadas serão extraídos em nome da repartição onde o suprido esteja em exercício, exigindo-se documento fiscal sempre que a operação estiver sujeita a tributação.

O servidor tem 30 dias para prestar contas do suprimento, todavia, se a importância do suprimento for aplicada até o encerramento do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro, a despesa deverá ser comprovada até 15 de janeiro seguinte. Se o suprido deixar de prestar contas no prazo estabelecido, deverá ser procedida a tomada de contas

especial, sem prejuízo das providências administrativas para apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis.

8.3.7. Prestação de Contas

A prestação de contas da aplicação dos recursos de suprimento de fundos deverá ser feita mediante apresentação dos seguintes documentos:

- a) cópia do documento de concessão do suprimento;
- b) 1ª via da nota de empenho da despesa;
- c) extrato da conta bancária, se for o caso;

d) comprovantes das despesas realizadas, devidamente atestados e emitidos em data igual ou posterior à da entrega do numerário e anterior à data limite para aplicação, em nome do órgão onde o suprimento esteja em exercício, a saber:

I) no caso de compra de material: nota fiscal de venda ao consumidor;

II) no caso de prestação de serviços por pessoa jurídica: nota fiscal de prestação de serviço;

III) no caso de prestação de serviço por pessoa física:

- recibo comum – se o credor não for inscrito no INSS;
- recibo de pagamento de autônomo (RPA) – se o credor for inscrito no INSS;

e) comprovante de recolhimento do saldo não utilizado, se for o caso.

8.3.8. Saldo não Aplicado

O eventual saldo não utilizado do suprimento de fundos, pelas unidades “off-line”, deverá ser recolhido, dentro do prazo estabelecido para a prestação de contas, à conta bancária da unidade gestora, mediante depósito direto na conta única – se no mesmo exercício da concessão –, ou ao Tesouro Nacional, mediante DARF – se em exercício posterior ao da concessão.

O saldo de suprimento de fundos das unidades “on-line” será, no exercício, revertido ao limite de saque da mesma, mediante depósito direto na Conta Única; em exercício posterior, se constituirá em receita do Tesouro Nacional, mediante GRU.

Quando impugnada a prestação de contas, parcial ou totalmente, deverá a autoridade ordenadora determinar imediatas providências administrativas para apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis, bem assim, promover a tomada de contas para julgamento pelo Tribunal de Contas da União, quando for o caso.

8.3.9. Contabilização

O suprimento de fundos é contabilizado e incluído nas contas do ordenador como despesa realizada. As restituições, por falta de aplicação, parcial ou total, ou aplicação indevida, constituirão anulação de despesa. A receita financeira oriunda será contabilizada conforme instruções vigentes no período.

O último ato contábil formaliza-se pela baixa da responsabilidade do detentor junto ao SIAFI.

9. Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A ciência contábil no País vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais.

No setor público, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, e o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com a própria evolução das finanças públicas no País no século XX.

Um importante marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no País foi a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Essa lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo.

Assim, o orçamento público ganhou tanta importância com a lei nº 4320/64 que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei, que vigem até hoje, propiciaram interpretações muito voltadas para os conceitos orçamentários, em detrimento da evidência dos aspectos patrimoniais. No entanto, o processo de evolução atual da contabilidade invoca principalmente a referida lei, que dispõe no seu Título IX (Da Contabilidade):

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

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

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

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (Lei 4.320/1964)

Em 1986, foi publicado o Decreto nº 95.452/86, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, com a atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.

À criação da STN se seguiu a instituição do SIAFI, na União, sistema que realiza o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial utilizando um plano de contas único para a administração pública federal.

Em maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de

dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público foi a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16 ou NBCT SP. Tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais.

Para ratificar a construção desse novo marco regulatório, foi publicado o Decreto nº 6.976, de 2009, que, em seu artigo 7º, inciso XXIV, atribui à STN do Ministério da Fazenda a competência de exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320, de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos da Lei de 1964.

Dessa forma, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um plano de contas nacional.

9.1. Aspectos Orçamentário, Patrimonial e Fiscal da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Nesse contexto, é extremamente importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (orçamentário, financeiro e fiscal), de maneira a não se realizarem interpretações equivocadas a respeito das mais variadas informações contábeis.

9.1.1. Aspecto Orçamentário

Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à aprovação quanto à sua execução. O relatório resumido da execução orçamentária (balanço orçamentário e demais demonstrativos) representa o principal instrumento para refletir esse aspecto. O resultado orçamentário é apurado pela diferença entre as receitas (orçamentárias) arrecadadas e as despesas (orçamentárias) empenhadas (art. 35 da Lei nº 4.320/1964).

9.1.2. Aspecto Patrimonial

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O resultado patrimonial é apurado pela diferença entre as variações patrimoniais

aumentativas e diminutivas, registradas segundo os princípios da competência e oportunidade. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público visa contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento desse aspecto.

9.1.3. Aspecto Fiscal

Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000, entre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do nominal, variáveis imprescindíveis para o equilíbrio das contas públicas. Assim, o relatório de gestão fiscal e o relatório resumido da execução orçamentária representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.

Dessa maneira, os registros contábeis devem refletir cada evento abrangido pela contabilidade e seus efeitos evidenciados nos aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal, de maneira a contemplar os conceitos inerentes a cada aspecto.

Como exemplo para a necessária diferenciação desses aspectos, tem-se os registros dos créditos tributários, não tributários e de transferências, por competência. Tais registros não promovem registros no aspecto orçamentário, pois não representam a arrecadação da receita. Também não promovem efeitos em metodologias estabelecidas pela LRF, pois não se constituem em disponibilidade de caixa, não integram a metodologia de apuração dos resultados primário e nominal e não se constituem em haveres financeiros no contexto da apuração da dívida consolidada líquida. Logo, apenas produzem efeitos no aspecto patrimonial da contabilidade, com o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores e a avaliação por parte dos controladores.

Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade nos entes da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto.

9.2. A Implantação das Inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A implantação das inovações na contabilidade aplicada ao setor público foi objeto de amplos debates no Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis.

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na contabilidade aplicada ao setor público, quais sejam:

I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - implementação do sistema de custos;

VII - aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

VIII - demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Os procedimentos contábeis patrimoniais estão contemplados na Parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Mas é extremamente importante ressaltar que o órgão ou entidade que adotar as normas deve proceder com ajustes iniciais para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve considerar os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez, de acordo com as novas normas contábeis.

Para a implantação das inovações contábeis descritas nas Portarias STN 828/11 e 231/12, há necessidade da adoção de um plano de ação, resumidamente descrito a seguir:

1º Passo: Instituir por meio de normativo um grupo que irá desenvolver os trabalhos técnicos referentes aos aspectos patrimoniais e de plano de contas.

2º Passo: Convocar o Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais. O grupo nomeado no normativo do 1º passo deverá convocar, preferencialmente, além do setor contábil, servidores dos setores de almoxarifado, patrimônio, tecnologia da informação, pessoal, tributário e outros que julgar conveniente, para participar das discussões do Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais.

3º Passo: Elaborar cronograma de implantação e operacionalização dos aspectos Patrimoniais e do plano de contas. Esse cronograma pode ser detalhado em períodos anuais, e sua atualização pode ser feita periodicamente, de maneira que em 2014 as principais inovações descritas acima estejam integralmente implantadas.

9.3. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

A Lei Complementar nº 101 de 2000 – LRF instituiu a necessidade de o Poder Executivo da União realizar, anualmente, a consolidação nacional das contas dos entes da Federação. Nesse sentido, com o objetivo de buscar uma padronização, o Decreto nº 6.976/2009 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a responsabilidade da elaboração de um plano de contas padronizado para a Federação:

Art. 7º Compete ao órgão central do sistema de contabilidade federal:

...

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

...

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

Tendo em vista que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

O PCASP surgiu como resultado de um processo democrático, por meio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis. Esse grupo é composto por representantes contábeis de todo o País.

Foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação. Assim, em apoio ao processo de convergência, o PCASP permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis, incluindo os seguintes aspectos:

a) Segregação entre a informação orçamentária e a patrimonial - no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, de modo que a informação orçamentária não influencia ou altera a forma de registro da informação patrimonial.

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

b) Registro das variações patrimoniais segundo o regime de competência – as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser registrados, portanto, de acordo com o princípio da competência, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

c) Registro de procedimentos patrimoniais específicos – o PCASP possibilita, por suas classes patrimoniais, o registro de procedimentos contábeis específicos adotados pelas normas internacionais, como os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, incluindo os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, amortização e exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), bem como as provisões, entre outros.

d) Elaboração de estatísticas fiscais mundiais com base nos padrões estabelecidos pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) - com base no manual do GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001) – permite alinhar as práticas estatísticas do País às normas internacionais, com o objetivo de adequar a elaboração das estatísticas fiscais brasileiras à

praticada pela maioria dos países, contribuindo para o aprimoramento do processo de análise, tomada de decisão e formação de opinião em matéria de finanças públicas.

Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP tem sido usado também como ferramenta para prestação de contas automatizada por parte de Tribunais de Contas.

Ademais, o Governo Federal tem conduzido um processo para desenvolvimento e implantação de um sistema denominado Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), que visa padronizar a coleta de dados contábeis e fiscais de toda a Federação. A adoção nacional do PCASP contribuirá para a transmissão de dados a serem coletados por esse sistema, possibilitando um aprimoramento da consolidação contábil nacional prevista na LRF.

Referências Bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. *Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2008, p. 579.
- BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 13. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Nogueira, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 431.
- BARROS E SILVA, Fernando Veiga. *Gestão responsável na administração municipal*. Brasília, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO/2013. Versão 2012. Brasília, 2012, p.. 164. Disponível em https://www.portalsf.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2013_4.pdf, acesso em 01/09/2012.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012. Disponível em http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, acesso em 01/09/2012.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012. Disponível em http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, acesso em 01/09/2012.
- BRASIL. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br, acesso em 02/04/2013.
- BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em www.presidencia.gov.br, acesso em 02/04/2013.
- BRASIL. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br, acesso em 02/04/2013.
- BRASIL. Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm, acesso em 15/04/2013.
- CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otávio Ladeira de; SILVA, Anderson Caputo (Org.). *Dívida Pública: a experiência brasileira*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.
- DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Fundação Getúlio Vargas – FGV, Rio de Janeiro, 1960.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício et alii. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recife. Ed.Nossa Livraria. 2001.
- GUERRIERO, Ian R. *A Nova Ortodoxia e as Falhas de Mercado: um olhar sobre os Relatórios de Desenvolvimento Mundial e a infraestrutura*. XII Encontro Nacional de Economia Política. 2007. <http://www.sep.org.br/artigos?conferencia=12&title=A+Nova+Ortodoxia+e+as+Falhas+de+Mercado+%3A+um+olhar+sobre+os+Relat%C3%B3rios+de+Desenvolvimento+Mundial+e+a+infra-estrutura&author=>. Acesso em 15/04/2013.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 2004.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.
- LEITE, Cristiane Kerches da Silva. *O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal* - Tese de Doutorado - Departamento de Ciência Política. São Paulo. Universidade de São Paulo, 2005.

- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MARTINS, Paulo Emílio; PIERANTE, Octávio Penna. *Estado e gestão pública: visões do Brasil contemporâneo*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- MUSGRAVE, R.A. *The Theory of Public Finance*. New York. McGraw-Hill, 1958
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Lei Complementar nº 101/2000: entendendo da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.
- NUNES, Selene Peres Peres; NUNES, Ricardo da Costa. *Finanças Públicas: Texto para Discussão*. ESAF, Brasília, novembro de 1996.
- NUNES, Selene Peres Peres. *Manual Básico de Treinamento para Municípios*. Ministério do Planejamento. 2ª ed. Brasília, 2002.
- PEACOCK A.T, WISEMAN, J. *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*. Londres. George Allen & Urwin, 1967.
- PEREIRA, José Matias. *Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PEREIRA, Paulo Trigo. *A Teoria da Escolha Pública (public choice): uma abordagem neo-liberal?* Universidade Técnica de Lisboa, 1995.
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- RIANI, Fabio. *Economia do Setor Público*. Editora Atlas. 2001
- ROSTOW, W.W. *Politics and the Stages of Growth*. Cambridge University Press, 1971.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- TAVARES, Martus; MANOEL, Alvaro; AFONSO, José Roberto Rodrigues; NUNES, Selene Peres Peres. *Principios y reglas para las finanzas públicas: la propuesta de la Ley de Responsabilidad Fiscal de Brasil*. In: *La política fiscal en América Latina – Una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo*, XI Seminario Regional de Política Fiscal, Seminarios y Conferencias, Serie 3. Brasília: ESAF, jan. 1999 e Santiago de Chile: CEPAL, dez. 2000.
- TEIXERA, Alex Fabiane. *Gestão de Recursos; Módulo 5*. Brasília: ENAP-DDG, 2013.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). “Manual Eletrônico de Licitações e Contratos: Licitações e Contratos - Orientações e Jurisprudência do TCU”. Brasília, 2012. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057620.PDF>, acesso em 01/09/2012.
- WAGNER, A. Three extracts on public finance. In: MUSGRAVE, R. A., PEACOCK, A.T. *Classics in the theory of Public Finance*. Londres, Macmillan, 1958. HART, H. L. A. *Between Utility and Rights*. Columbia Law Review, Inglaterra, v. 79, n. 5, pp. 828-846, 1979. *Direito, Liberdade, Moralidade*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1987. <http://jus.com.br/revista/texto/6144/despesa-publica-na-lei-de-responsabilidade-fiscal/2#ixzz29mxYcUoX>
- Sítios Eletrônicos Consultados em 31 de março de 2013:
- <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil>
- <http://www.enap.gov.br/>
- <http://www.esaf.fazenda.gov.br/>
- <http://www.orcamentofederal.gov.br/>
- <http://www.planejamento.gov.br/>
- http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado
- <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm (CF/88)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm (Lei 4.320)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm (LRF)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12593.htm (PPA 2012-15)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm (LDO/2012)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12595.htm (LOA/2012)