

Textos para Discussão

Fundos Federais - abordagem transdisciplinar diante do
Projeto da Lei de Finanças Públicas

Leonardo da Silva Guimarães Martins da Costa

TD Nº 29
2017



MINISTRO DA FAZENDA

Henrique de Campos Meirelles

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SECRETÁRIO-ADJUNTO DO TESOIRO NACIONAL

Otavio Ladeira de Medeiros

SUBSECRETÁRIOS DO TESOIRO NACIONAL

Adriano Pereira de Paula

Gildenora Batista Dantas Milhomem

José Franco Medeiros de Morais

Líscio Fábio de Brasil Camargo

Pedro Jucá Maciel

Pricilla Maria Santana

CONSELHO EDITORIAL

Lena Oliveira de Carvalho - Coordenador

Bruno Ramos Mangualde

Felipe Palmeira Bardella

Líscio Fábio de Brasil Camargo

Paulo Ernesto Monteiro Gomes

Rafael Brigolini

Viviane Aparecida da Silva Varga

SUPLENTES

Acauã Brochado

Carlos Renato de Melo Castro

Diego Rodrigues Boente

Henrique Alves Santos

Jose Pedro Bastos Neves

Mauricio Dias Leister

Vinicius Mendonça Neiva

A Série de Textos para Discussão do Tesouro Nacional destina-se à publicação de artigos técnico-científicos, com permissão de acesso aberto e gratuito por meio do sítio da Secretaria na internet, admitindo-se também a divulgação impressa destinada a centros de pesquisas, bibliotecas e universidades do país. **As opiniões expressas nesses trabalhos são exclusivamente dos autores e não refletem, necessariamente, a visão da Secretaria do Tesouro Nacional ou do Ministério da Fazenda.**

Ficha Catalográfica

Sumário

Introdução	5
1 Conceitos na literatura e na legislação antes da Nova Lei de Finanças Públicas .	7
2 Classificações dos fundos na literatura e nas normas	11
3 Fundos na Lei Orçamentária Anual	14
4 Execução das despesas da LOA no SIAFI	16
5 Proposta de taxonomia	17
6 Impacto dos fundos no resultado primário	22
7 Comentários sobre a Nova Lei de Finanças Públicas	25
8 Sobre a substituição de fundos por programas.....	30
9 Conclusões	31
Referências.....	32
Anexos – Listas de Abreviatura dos Fundos e Outras Abreviaturas	33

Fundos Federais - abordagem transdisciplinar diante do Projeto da Lei de Finanças Públicas

Leonardo da Silva Guimarães Martins da Costa¹

Resumo: O objetivo deste trabalho é criar uma visão sistêmica e transdisciplinar dos fundos federais públicos e privados, diante da transição para a Nova Lei de Finanças Públicas, cujo Projeto de Lei Complementar (PLP) está em discussão no Congresso Nacional. Nessa busca, foram pesquisados conceitos na literatura e na legislação, bem como elaborada proposta de taxonomia. Os impactos dos fundos públicos e privados no Resultado Primário foram visualizados em roteiro desenvolvido para consultas em casos concretos. Por fim, apresentaram-se comentários sobre o referido PLP, incluindo a necessidade de substituição de vários fundos por programas orçamentários. Os principais resultados deste estudo foram: (i) a taxonomia proposta tende a resolver as dúvidas existentes nos conceitos sobre fundos para ajudar na discussão da Nova Lei de Finanças Públicas e de normativos sobre o tema; (ii) o roteiro de impactos no Resultado Primário pode ser útil para análise de casos concretos envolvendo fundos; (iii) deve ser evitada a criação de fundos públicos, especialmente dos fundos especiais de natureza contábil que podem ser facilmente substituídos por programas ou ações orçamentárias; (iv) os fundos que operam nessa categoria devem ser extintos, salvo raras exceções, em homenagem ao princípio da eficiência da Administração Pública; e (v) uma maior integração entre a STN, a SOF, os agentes operadores e os gestores dos fundos pode contribuir para a redação de normas sobre o tema.

Palavras-Chave: Fundos; Federais; Abordagem; Transdisciplinar

¹ O autor agradece o apoio da sua Chefa na Subsecretaria de Política Fiscal do Tesouro Nacional, bem como os colegas da STN e os técnicos da SOF que ajudaram em alguns conceitos. Servidor público desde maio/2009, foi da iniciativa privada por vinte anos. Sua formação é de Engenheiro Civil com especialização em Engenharia Econômica pela Fundação Dom Cabral e MBA Executivo em Gestão Empresarial pela FGV.

Introdução

Chegar a uma visão sistêmica e abrangente dos fundos federais públicos e privados é um desafio, tendo em vista as questões transdisciplinares² envolvidas. A legislação pertinente muitas vezes não é clara nas definições. A literatura é escassa e os conceitos não são pacificados em vários pontos. A ideia deste trabalho é atualizar e aprimorar entendimentos de artigo de nossa autoria publicado em 2012 na Série de Textos para Discussão do Tesouro Nacional³, inclusive de monografia publicada na Escola de Administração Fazendária – ESAF em 2011⁴, diante da transição a ser provocada pela Nova Lei de Finanças Públicas em discussão no Congresso. Houve inclusão de alguns conteúdos e novas ideias referentes à taxonomia, no intuito de contribuir para a discussão de questões relacionadas ao tema. Desenvolveu-se estudo com base em: (i) levantamento da legislação e da literatura de finanças públicas pertinentes aos fundos; (ii) pesquisa dos fundos públicos e privados na Lei Orçamentária Anual - LOA; (iii) obtenção de informações na STN sobre fundos, especialmente quanto à execução das despesas; e (iv) informações obtidas na Secretaria de Orçamento Federal – SOF pertinente aos fundos, principalmente no que se refere ao Orçamento da União.

A maior parte dos dados na seção 3 foram pesquisados nos autógrafos da LOA 2017, disponíveis no sítio do Senado Federal⁵. O restante das informações foi baseado em estudos desenvolvidos entre 2010 e 2012, mediante troca de informações com técnicos da STN e da SOF, que ensejou duas publicações anteriores, de 2011 e 2012, respectivamente. Entretanto, em 2017 surgiram novas questões, envolvendo principalmente os órgãos de controle, diante de informações recebidas da STN. Tudo isso foi apresentado no contexto do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 295/2016, em discussão na Câmara dos Deputados, conhecido como Nova Lei de Finanças Públicas. Tal Lei Complementar está prevista no art. 165 § 9º da Constituição Federal e substituirá a Lei nº 4.320/1964.

Assim, um dos objetivos deste trabalho é aprimorar a taxonomia com padronização da nomenclatura e dos conceitos utilizados atualmente em fundos, por meio de classificação com viés mais gerencial do que burocrático - o intuito é criar uma visão sistêmica e transdisciplinar dos fundos federais, sob os aspectos

² No caso, essas questões são evidenciadas pelos vários aspectos envolvidos: jurídicos, orçamentários, contábeis, econômicos, financeiros e gerenciais. A propósito, segundo Nicolescu (2005), a multidisciplinaridade se relaciona ao estudo de diversas disciplinas ao mesmo tempo, mas sem interação entre elas; a interdisciplinaridade transfere métodos de uma disciplina para outra, com a possibilidade de criação de novas disciplinas; finalmente, a transdisciplinaridade vai além de toda disciplina: seu objetivo é o entendimento, para o qual um dos imperativos é a unidade do conhecimento.

³ Uma visão sistêmica dos fundos federais. Disponível em <http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/137713/TD7.pdf>. Acesso em 15.09.2017.

⁴ Fundos Federais – um Diagnóstico. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios-1/premios/vii-premio-sof-de-monografias/monografias-revisadas/mh2-tema-2> Acesso em 15.09.2017

⁵ Disponível em <https://www12.senado.leg.br/orcamento/loa?ano=2017&categoria=3.1.7&fase=elaboracao>. Acesso em 15.09.2017.

jurídicos, orçamentários, contábeis, econômicos, financeiros e gerenciais, para facilitar a redação de normas sobre o tema, tendo em vista especialmente a discussão do PLP nº 295/2016. Outros objetivos mais específicos são: (i) em consonância com os indicadores de Resultado Primário - RP da LOA, elaborar roteiro para verificação dos impactos de diversas operações realizadas nos fundos, em conexão com a taxonomia dos fundos públicos e privados; (ii) fazer comentários sobre o título de fundos públicos no PLP nº 295/2016; e (iii) desmistificar questões relacionados à conveniência da existência dos fundos, em contraposição aos programas da LOA. A partir desses tratamentos, o objetivo final é demonstrar que os fundos especiais de natureza contábil devem ser evitados ou extintos gradativamente, salvo raras exceções a serem verificadas caso a caso, diante da ineficiência que representam - poderiam ser substituídos por programas ou ações orçamentárias.

O texto se desenvolve da seguinte forma: a seção 1 aborda os conceitos da literatura e da legislação sobre fundos antes do PLP; a seção 2 evidencia referências de classificações na literatura e nas normas; a 3 trata dos fundos na LOA; a 4, da execução de despesas na LOA e no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI; a 5 faz proposta de taxonomia; a 6 faz mapeamento dos impactos no Resultado Primário; a 7 comenta o título que trata de fundos no PLP nº 295/2016; a 8, sobre a substituição de fundos por programas; e, por último, na seção 9 são apresentadas as conclusões.

1 Conceitos na literatura e na legislação antes da Nova Lei de Finanças Públicas

Segundo Paludo (2010, p.150), o glossário do Senado Federal define fundos como instrumentos orçamentários criados por lei para a vinculação de recursos ou conjuntos de recursos destinados à implementação de programas, projetos ou atividades com objetivos devidamente caracterizados - **definição com viés orçamentário**.

De acordo com Bugarin⁶, fundo pode ser definido como o patrimônio de uma pessoa ou entidade afetado a uma finalidade específica.- **definição com viés de Direito Financeiro**. O autor divide os fundos em três espécies: fundos de reserva das sociedades comerciais, fundos de pensão para os empregados de determinadas entidades, e fundos especiais de gestão, sem autonomia jurídica, encontrados na Administração Pública. Bugarin descreve ainda que o antigo Código de Contabilidade de 1922 já previa a instituição de fundos especiais.

Segundo Reis (2004, p. 143), “*as seguintes formas de gestão dos recursos existem nas entidades jurídicas governamentais: gestão por caixa única e por fundos especiais. Quando convivem a gestão por caixa única e a gestão por fundo especial regulamentado, diz-se que há gestão mista*” - **definição com viés contábil**. Na Administração Pública Federal, os fundos podem movimentar recursos na Conta Única do Tesouro (denominada caixa única nos outros entes da federação), em contas bancárias ou nas duas modalidades. Portanto entende-se que essa definição funcione atualmente somente para os Estados e Municípios, que parecem ser o foco desse autor, ao contrário deste trabalho. Talvez esse paradigma funcionasse para União antes da Constituição de 1988, quando os fundos estavam fora do Orçamento Público e não havia a Conta Única: daí a ideia de fundos especiais.

Como se pode observar, os conceitos sobre fundos na literatura são fragmentados por áreas específicas e não existe uma definição abrangente e transdisciplinar que harmonize os aspectos orçamentários, jurídicos e contábeis.

De acordo com a Lei nº 4320/1964, em seu artigo 71:

“*Constitui fundo especial o produto das receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.*”

Essa norma foi recepcionada pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar.

⁶ BUGARIN, Bento José. **Revista Igualdade**, XIV, Curitiba, Ministério Público do Estado do Paraná.

O Decreto nº 93.872/86, na época da criação da Secretaria do Tesouro Nacional no Ministério da Fazenda, tentou consolidar e regulamentar a questão dos fundos:

“Art. 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo.

§ 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional.

§ 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica.

Art. 72. A aplicação de receitas vinculadas a fundos especiais farse-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em crédito adicional (Lei nº 4.320/64, art. 72).

Art. 73. É vedado levar a crédito de qualquer fundo recursos orçamentários que não lhe forem especificamente destinados em orçamento ou em crédito adicional (Decreto-Lei nº 1.754/79, art. 5º).

Art. 74. A aplicação de recursos através de fundos especiais constará de programação e será especificada em orçamento próprio, aprovado antes do início do exercício financeiro a que se referir.

Art. 75. Somente poderá ser contemplado na programação financeira setorial o fundo especial devidamente cadastrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, mediante encaminhamento da respectiva Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes.

Art. 76. Salvo expressa disposição de lei em contrário, aplicam-se à execução orçamentária de fundo especial as mesmas normas gerais que regem a execução orçamentária da União.

Art. 77. Não será permitida a utilização de recursos vinculados a fundo especial para despesas que não se identifiquem diretamente com a realização de seus objetivos ou serviços determinados.

Art. 78. A contabilização dos fundos especiais geridos na área da administração direta será feita pelo órgão de contabilidade do Sistema de Controle Interno, onde ficarão arquivados os respectivos documentos para fins de acompanhamento e fiscalização.

Parágrafo único. Quando a gestão do fundo for atribuída a estabelecimento oficial de crédito, a este caberá sua contabilização e remeter os respectivos balanços acompanhados de demonstrações financeiras à Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes, para fins da supervisão ministerial.

Art. 79. O saldo financeiro apurado em balanço de fundo especial poderá ser utilizado em exercício subsequente, se incorporado ao seu orçamento (Lei nº 4.320/64, art. 73).

Art. 80. Extinguir-se-á o fundo especial inativo por mais de dois exercícios financeiros.

Art. 81. É vedada a constituição de fundo especial, ou sua manutenção, com recursos originários de dotações orçamentárias da União, em empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, salvo quando se tratar de estabelecimento oficial de crédito.”

Percebe-se que o Decreto separa os fundos especiais da Lei nº 4320/1964 em duas categorias: de **natureza contábil** e de **natureza financeira**. Os fundos de natureza financeira, que movimentam recursos fora da Conta Única do Tesouro, são exceções - normalmente ocorrem em situações nas quais sua operação ficaria inviabilizada, se não houvesse movimentação de recursos em outras contas correntes bancárias. O amparo está na Medida Provisória nº 2.170-36, de 2001, que está entre aquelas com força de lei:

“Art. 1o Os recursos financeiros de todas as fontes de receitas da União e de suas autarquias e fundações públicas, inclusive fundos por elas administrados, serão depositados e movimentados exclusivamente por intermédio dos mecanismos da Conta Única do Tesouro Nacional, na forma regulamentada pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Nos casos em que características operacionais específicas não permitam a movimentação financeira pelo sistema de Caixa Único do Tesouro Nacional, os recursos poderão, excepcionalmente, a critério do Ministro de Estado da Fazenda, ser depositados no Banco do Brasil S.A. ou na Caixa Econômica Federal.”

Antes do Decreto nº 93.872/1986, observando as leis que instituíram os fundos, os denominados **contábeis** parecem corresponder aos que eventualmente poderiam ser substituídos por programas/ações do orçamento, pois têm a função básica de executar despesas, mais especificamente o que hoje se designa no Orçamento como o grupo de natureza de despesa “Outras Despesas Correntes”. Também antes do Decreto, os fundos denominados **financeiros** se assemelham aos que fazem empréstimos ou financiamentos, geralmente subsidiados. Ou seja, o grupo de natureza de despesas executadas basicamente seria hoje o de “Inversões Financeiras” (concessão de financiamentos/empréstimos) combinado com o de “Outras Despesas Correntes” (eventuais subsídios). De acordo com o Decreto, entende-se que os fundos de natureza contábil movimentam recursos somente na Conta Única, enquanto que os fundos de natureza financeira movimentam recursos em outras contas correntes bancárias.

No jargão das áreas no setor público federal ligadas à contabilidade, os chamados fundos “meramente contábeis” são aqueles que simplesmente transferem recursos, sem nenhuma espécie de gestão sobre a despesa. É o caso do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), FUNDEB e o Fundo Partidário, todos previstos na Constituição. O ADCT da Constituição, art. 60, inciso I, considera o FUNDEB de natureza contábil. Portanto, entendemos que os fundos de transferência sejam fundos especiais de natureza contábil, de acordo com o Decreto nº 93.872/1986.

Outro ponto interessante no Decreto é o artigo 80, determinando a extinção de fundos inativos por mais de 2 exercícios financeiros. Isso vai ao encontro do princípio da eficiência, com a eliminação de registros e informações desnecessários. No entanto a Constituição retirou o efeito deste dispositivo, uma vez que **o ADCT previu, no art. 36, a ratificação pelo Congresso de todos os fundos no prazo de dois anos da promulgação da Constituição, o que ocorreu por meio do artigo 6º da Lei nº 8.173/1991**. Sendo assim, poderiam em tese haver hoje vários fundos inativos que não foram extintos.

Existem ainda menções sobre fundos no artigo 69 da Lei nº 4.728/1965 e no artigo 172 do Decreto Lei nº 200/1967, mas esses dispositivos não contribuem para o esclarecimento dos conceitos de natureza contábil e financeira. Isso posto, **tomou-se como paradigma o Decreto nº 93.872/1986.**

Levando em conta a Lei nº 4.320/1964, a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), um grupo de trabalho na STN buscou sintetizar as principais características legais dos fundos públicos, que posteriormente foi publicado sem seu sítio (Material de Discussão do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios - GTREL de 18 a 21 de outubro de 2011):

- *“regras fixadas em lei complementar - as regras para a instituição e o funcionamento dos fundos deverão ser fixadas em lei complementar. (CF/88, art.165, §9º)”*
- *“prévia autorização legislativa - a criação de fundos dependerá de prévia autorização legislativa; (CF/88, art.167, IX)”*
- *“vedação à vinculação de receita de impostos - não poderá ocorrer a vinculação de receita de impostos aos fundos criados, ressalvadas as exceções enumeradas pela própria Constituição Federal; (CF/88, art.167, IV)”*
- *“programação em lei orçamentária anual - a aplicação das receitas que constituem os fundos públicos deve ser efetuada por meio de dotações consignadas na lei orçamentária ou em créditos adicionais; (CF/88, art.165, § 5º e Lei 4320, art.72)”*
- *“receitas especificadas - devem ser constituídos de receitas especificadas, próprias ou transferidas; (Lei 4320, art.71)”*
- *“vinculação à realização de determinados objetivos e serviços - a aplicação das receitas deve vincular-se à realização de programas de trabalho relacionados aos objetivos definidos na criação dos fundos; (Lei 4320, art.71)”*
- *“normas peculiares de aplicação, controle, prestação e tomada de contas - a lei que instituir o fundos poderá estabelecer normas adicionais de aplicação, controle, prestação e tomada de contas, ressalvadas as normas que tratam dos assuntos e a competência específica dos Tribunais de Contas. (Lei 4320, art.71 e art.74)”*
- *“Preservação do saldo patrimonial do exercício - salvo se a lei instituidora estabelecer o contrário, o saldo apurado em balanço patrimonial do fundo será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo; (Lei 4320, art.73 e LC 101, art.8º, § único)”*
- *“Identificação individualizada dos recursos - na escrituração das contas públicas a disponibilidade de caixa deverá constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada; (LC 101, art.50, I)”*
- *“Demonstrações contábeis individualizadas - as demonstrações contábeis dos entes devem apresentar, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente; (LC 101 - art.50, III)”*
- *“Obediência às regras previstas na LRF - as disposições da LRF obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, abrangendo os fundos a eles pertencentes; (LC 101, art.1º, § 3º, I,b)”*
- *“Inexistência de personalidade jurídica - apesar de possuírem natureza jurídica, os fundos não possuem personalidade jurídica e estão vinculados a um órgão da administração direta ou indireta.”*

No mesmo documento há uma definição de fundo público:

“Instrumento criado por lei, sem personalidade jurídica, para gestão individualizada de recursos vinculados, visando ao alcance de objetivos específicos.”

A Lei Complementar nº 91/2006 do Estado de Minas Gerais também tem uma definição, que pressupomos ser de fundo público, embora a lei defina simplesmente “fundo” :

“O fundo é um instrumento de gestão orçamentária criado por lei, sem personalidade jurídica, dotado de individualidade contábil e constituído pela afetação de patrimônio e do produto de receitas à realização de determinados objetivos ou serviços.”

Por fim, o **PLP nº 295/2016** fica alinhado com a definição de fundo público da STN, mas faltou explicitar a não existência de personalidade jurídica:

“Art. 56. Constitui fundo público o conjunto de recursos, incluindo as obrigações a ele relacionadas, que por lei se vinculem à realização de finalidades específicas.”

Deve-se lembrar que tanto a Constituição Federal quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal fazem referência somente a “fundos” e não a “fundos especiais” como na Lei nº 4.320/1964. Entretanto, fica subentendido que o conceito em todas essas normas seja o de fundo público, como será visto nos códigos de natureza jurídica da CONCLA na próxima seção.

2 Classificações dos fundos na literatura e nas normas

Como mencionado, não existe consenso sobre a classificação dos fundos.

Kohama (2009, p. 203) divide os fundos, por finalidade, em:

- **fundos especiais de despesa**, aqueles cujas receitas se vinculam à realização de objetivos ou serviços de diversos órgãos ou unidades administrativas, não possuindo personalidade jurídica;
- **fundos especiais de financiamento** (rotativos), aqueles cujas receitas se vinculam à execução de programas de empréstimos e financiamento a entidades públicas ou privadas, sem personalidade jurídica que, geralmente, devem ser administrados por uma instituição financeira oficial ou vinculada à administração pública;
- **fundos de natureza contábil**, constituídos pelo recolhimento, movimentação e controle de receitas e sua distribuição para a realização de objetivos ou serviços específicos, atendidas as normas de captação e utilização dos recursos que forem estabelecidas na lei de instituição do fundo.

Sanches (2002, p.37) considera seis tipos de fundos, também usando o critério da finalidade. Cinco deles são importantes em nossa conjuntura atual:

- **fundos programáticos** destinados à execução de programas especiais de trabalho (bem similares aos fundos especiais de despesa de Kohama);

- **fundos contábeis**, destinados, exclusivamente, à realização de inversões financeiras, e operando, sempre, por intermédio de instituições financeiras oficiais (correspondentes aos fundos especiais de financiamento de Kohama);
- **fundos de transferências legais**, destinados a sistematizar as transferências derivadas do compartilhamento de receitas e ao cumprimento de encargos impostos por determinações legais (similar aos fundos contábeis de Kohama);
- **fundos de garantia**, destinados, apenas, a propiciar garantias a determinadas operações, definidas em lei, de interesse do País, operando por intermédio de instituições financeiras oficiais e com base em ativos reais caracterizados como compondo o seu patrimônio;
- **fundos de incentivos fiscais**, destinados a sistematizar os recursos mobilizados, em cada exercício, com base em incentivos fiscais específicos e nos retornos das aplicações em exercícios anteriores.

O autor sugere ainda a proibição de se instituírem fundos programáticos subordinados à Administração Indireta. Isso parece razoável se o fundo for somente de custeio, para despesas da entidade. No entanto, talvez possam existir particularidades, necessidades operacionais ou de segregação que justifiquem eventualmente a existência desses fundos. Na Eletrobrás existem hoje dois deles: CDE (Conta de Desenvolvimento Energético) e RGR (Reserva Global de Reversão). Teríamos de testar suas atribuições e necessidades, em nível de gestão, para entender se tal proibição criaria alguma dificuldade para a Administração. Mas é importante mostrar que toda análise deve ser feita considerando aspectos de gestão “na ponta”, não apenas os paradigmas de controle, sejam eles orçamentários, contábeis ou legais. Os gestores devem ser ouvidos porque conhecem os problemas corriqueiros e operacionais a serem vencidos e as limitações burocráticas que podem inviabilizar ou “engessar” determinadas operações com fundos.

Voltando às classificações: analisando os **conceitos do Decreto nº 93.872/1986 (fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira)** e o já citado jargão dos fundos “meramente contábeis”, que Kohama chama de fundos contábeis e Sanches de fundos de transferências legais, percebe-se haver uma confusão generalizada. O mesmo ocorre com os fundos financeiros. Assim, os conceitos de fundos contábeis e financeiros não estão pacificados na literatura (não confundir com natureza contábil ou financeira da legislação expressas no artigo 71 do Decreto nº 93.872/1986).

Atualmente há pelo menos um **normativo balizador** para alguns órgãos da Administração: a Comissão Nacional de Classificações, aprovou a Tabela de Natureza Jurídica⁷ - NJ do IBGE, por meio da **Resolução**

⁷ Disponível em <http://cnae.ibge.gov.br/classificacoes/por-tema/organizacao-juridica> . Acesso em 18.07.2016.

CONCLA nº 2, de 23/12/2013, DOU nº 250, de 26/12/2013, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2014. Segundo informações checadas com técnicos da STN, a Receita Federal do Brasil, assim como outros órgãos públicos federais, estaduais e municipais, é usuária da Tabela, que inclui dois códigos de natureza jurídica: Fundo Público (120-1) e Fundo Privado (324-7), com as respectivas descrições:

Fundo Público (120-1)

Esta Natureza Jurídica compreende:

- *os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.*

Esta Natureza Jurídica compreende também:

- *os fundos de avais criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.*

Fundo Privado (324-7)

Esta natureza jurídica compreende:

- *os fundos garantidores de parcerias público-privadas (FGP) da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, previstos na Lei n.º 11.079, de 30/12/2004;*
- *os fundos de avais privados.*

Pela leitura fica claro que **todos os fundos especiais são públicos**. Nas leis que os instituem já aparecem em sua maior parte como fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, na forma do Decreto nº 93.872/1986. São diferentes dos fundos privados, cuja participação da União é autorizada por lei, mas quem cria esses fundos são os agentes financeiros responsáveis por sua gestão. Alguns desses fundos são regidos pelas normas da CVM. Há fundos de financiamento de natureza privada, como o FAR e FDS. A CONCLA não os definiu expressamente, assim como os fundos garantidores em geral, embora tenha incluído o FGP (código 324-7 de fundo privado) e os fundos de investimento (código 222-4 - Clube/Fundo de Investimento, sem conexão expressa com os fundos privados). Diante das definições expostas, verifica-se que a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto 93.872/1986 não se aplicam aos fundos privados, uma vez que estes não são criados por lei.

Cabe ressaltar que personalidade jurídica é a aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações, diferente da natureza jurídica (NJ) da Tabela da CONCLA. Há várias naturezas sem personalidade. Como a Receita Federal exige inscrição no CNPJ de todas as naturezas jurídicas, muitos as confundem com a própria personalidade jurídica. Toda pessoa jurídica tem código de natureza jurídica, mas nem toda natureza jurídica,

como a dos órgãos da Administração Direta, tem personalidade jurídica. No âmbito da Administração Pública, os entes da Federação (União, Estados e Municípios) e as entidades da Administração Indireta (autarquias, fundações e empresas estatais) têm personalidade jurídica.

3 Fundos na Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual - LOA é dividida entre o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) e o Orçamento de Investimento nas Estatais. Este último não contemplava os fundos separadamente no exercício de 2017.

A **Unidade Orçamentária (UO)** serve para concentrar orçamento para determinada finalidade e descentralizar recursos para as Unidades Gestoras (UGs) do SIAFI; pode conter um ou mais programas e ser dividida em programas ou ações. Suas despesas são detalhadas. Um **Programa** na LOA é um conjunto de Ações mensurado por indicadores do Plano Plurianual (PPA). Uma **Ação** é uma operação das quais resultam produtos para atender os objetivos dos programas. Uma Ação aparece sempre como simples dotação, ou seja, um só item de despesa.

A Categoria Econômica de Despesas e o Grupo de Natureza de Despesas são importantes para se estabelecer conexão entre a finalidade do fundo e o tipo de despesa que executa, bem como para se compreenderem as diferenças entre as contabilidades dos fundos públicos e dos privados. Para os fundos privados não existem despesas de capital, pois na contabilidade geral só existem despesas efetivas. No caso, as despesas orçamentárias de integralização de cotas ou de transferências servem apenas como fontes de recursos para capitalização dos fundos privados. Assim, não é possível comparar os fundos públicos com os privados pelas suas despesas totais, pois não existem despesas de capital nos fundos privados. Percebe-se que o conceito de despesa no setor privado se aproxima muito do conceito de despesas correntes da contabilidade pública, ambas registradas, via de regra, como fato modificativo diminutivo. Já o conceito de investimento no setor privado é muito parecido com parte das despesas de capital da contabilidade pública: um gasto ativado (ou seja, uma permuta de recursos financeiros por bens e direitos que se incorporam ao ativo); um fato permutativo. Para melhor compreensão sobre os conceitos de gasto, despesa e investimento no setor privado, ver Limeira (2001, p.6).

A tabela abaixo faz a relação entre este Grupo de Natureza de Despesas (GND) e a Categoria Econômica de Despesas, bem como esclarece boa parte das diferenças entre Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Tabela 1. Grupo de Natureza de Despesas e Categoria Econômica de Despesa

GRUPO DE NATUREZA DE DESPESA – GND		CATEGORIA ECONÔMICA DE DESPESA
1	PES - Pessoal + encargos sociais	<u>Despesas Correntes:</u> são quase sempre fatos modificativos diminutivos; provocam diminuição do Patrimônio Líquido – PL
2	JUR - Juros + encargos da dívida	
3	ODC - outras despesas correntes	
4	INV – Investimentos	<u>Despesas de Capital:</u> são quase sempre fatos permutativos; podem produzir acréscimo do PL no futuro (INV e IFI) ou não alteram o PL (AMT)
5	IFI - Inversões financeiras	
6	AMT - Amortização da Dívida	

Fonte: elaboração do autor

Exemplos mais frequentes nos fundos:

- a) **ODC**: custeio propriamente dito; subsídios puros; equalização de taxa de juros; subsídios de financiamentos; execução de garantias e avais dos fundos garantidores; despesas administrativas dos agentes financeiros operadores; transferência a fundo privado (FDS).
- b) **INV**: integralização de cotas da União nos fundos garantidores privados;
- c) **IFI**: concessão de financiamentos ou empréstimos.

Quanto à origem, as **Fontes Orçamentárias** de recursos dos fundos podem ser classificadas em:

- a) **Próprias**: Fonte 150 (primárias ou não-financeiras) ou Fonte 180 (financeiras);
- b) **do Tesouro**: códigos de Fonte vinculadas em sua maior parte. Um exemplo de Fonte não vinculada seria a Fonte 100.
- c) **identificação de um Fundo**: como por exemplo o FISTEL, Fonte 178.

As informações detalhadas das despesas são dadas para os fundos que aparecem como UO ou Fonte. Já outros fundos têm simples dotação, um só valor sem detalhamento. Os **fundos públicos aparecem então de três formas** na LOA:

a) como **Fonte** (discricionária ou vinculada), distribuindo recursos para várias UOs. São exemplos exaustivos na LOA 2017 o FISTEL (Fonte 178) e o Fundo Social – Parcela Destinada à Educação Pública e à Saúde (Fonte 108) – ver Legenda das Fontes do Volume I dos Autógrafos da LOA 2017;

b) como **UO**: suas despesas são detalhadas. **A maior parte dos fundos públicos aparecem como UO** na LOA 2017 (56 vezes); via de regra têm código na forma XX9XX. Exemplos: FAT (40901), Fundo Aeronáutico (52911), FMM (39901), etc. Alguns poucos desses fundos podem ter mais de uma UO, mas somente os que têm finalidade de financiamento – ver Detalhamento dos Créditos nos Volumes III a V dos Autógrafos da LOA 2017;

c) como **Ação**: apenas um valor de despesa é evidenciado. **Os fundos privados só aparecem dessa forma**. Algumas podemos destacar na LOA 2017 – ver Detalhamento dos Créditos nos Volumes III a V dos Autógrafos da LOA 2017:

- (i) **transferências para os fundos públicos “meramente contábeis”**: FPM, FPE e FUNDEB;
- (ii) “Contribuição ao **Fundo Garantia-Safra**”, **fundo público**;
- (iii) **transferência ao fundos privado FDS**;
- (iv) **integralizações de cotas** pela União **nos fundos privados FAR, FGEDUC, FGHab e FGIE**.

Com relação aos Grupos de Natureza de Despesas (**GND**), conclui-se que os fundos executam **principalmente**:

- a) Outras Despesas Correntes (**ODC = 3**), referente a custeios e
- b) Inversões Financeiras (**IFI = 5**), concessão de financiamentos ou empréstimos.

4 Execução das despesas da LOA no SIAFI

Quanto ao SIAFI, todos os fundos privados estão fora do Sistema, portanto executam suas despesas fora do Orçamento Público. Via de regra todos os fundos públicos deveriam executar suas despesas dentro do SIAFI, ou seja, dentro do Orçamento Público. Com relação à Conta Única, os fundos privados movimentam recursos somente em contas bancárias, uma vez que são capitalizados por simples dotação, seja ela integralização de cotas (fundos garantidores) ou transferências da União (a exemplo do FDS). Já os fundos públicos, embora via de regra tenham de fazer a movimentação na Conta Única, podem, em casos especiais, excepcionalmente utilizar contas bancárias, em função de eventuais necessidades operacionais ou de suas

peculiaridades, a critério do Ministro da Fazenda, conforme a Medida Provisória nº 2.170-36, de 2001. Entretanto, a movimentação fora da Conta Única não significa necessariamente que o fundo público execute despesas fora do Orçamento.

Alguns fundos públicos poderiam em tese ser substituídos por programas do Orçamento, mas estão lançados na LOA como UO com despesas detalhadas, fazendo empenho, liquidação e pagamento de despesas dentro do Orçamento, movimentando recursos por meio da Conta Única do Tesouro via de regra; estes precisam de créditos adicionais para utilizar o eventual saldo do final de exercício.

Outros poucos fundos públicos e todos os fundos privados com participação da União executam despesas fora do Orçamento, figurando como ação na LOA, recebendo simples dotação (não necessariamente todo ano). Seus recursos, via de regra, saem da Conta Única e a execução das despesas na ótica do fundo se dá sem as fases de empenho, liquidação e pagamento. Não é necessária a aprovação de créditos adicionais para que o eventual saldo existente ao final de exercício seja utilizado.

5 Proposta de taxonomia

Como já visto, **pelo critério de natureza jurídica os fundos se dividem em públicos e privados, sendo que os públicos podem ser de natureza contábil ou financeira**. Ademais, um fundo não tem personalidade jurídica.

Na busca de uma visão sistêmica do funcionamento dos fundos, este estudo sugere a adoção de classificação sem envolver os conceitos de “fundo contábil”, “fundo financeiro” ou “fundo especial de natureza contábil e/ou financeira”, conceitos esses que têm gerado dúvidas diante da similitude dos termos. Entretanto, a natureza contábil e financeira está descrita expressamente no Decreto nº 93.872/1986 vigente, conforme já exposto, e aparece em várias leis de criação de fundos desde então. Mesmo antes do Decreto e depois da Lei nº 4.320/1964, algumas leis que instituem os fundos mencionam fundos contábeis e fundos financeiros, o que dá a entender pelas suas finalidades que os fundos contábeis, no paradigma da época, são os de despesas, custeios ou programas e que os fundos financeiros são os que concedem financiamentos ou empréstimos.

A taxonomia proposta começa por seguir os dois códigos de naturezas jurídicas principais de fundo existentes na Tabela de Natureza Jurídica CONCLA - IBGE 2014: 120-1 Fundo Público e 324-7 Fundo Privado. Nesse paradigma, a principal diferença é que os públicos são criados por lei e os privados não: têm apenas a capitalização autorizada por lei.

Em seguida, há a separação pela gestão de recursos. Há alguns fundos públicos que não a fazem. São os de transferência, que alguns chamam de “meramente contábeis”: Fundo Partidário, FPE, FPM e FUNDEB. Quanto aos fundos privados, todos fazem gestão de recursos, pelos casos concretos que pesquisamos.

Complementando a classificação, os fundos públicos que fazem gestão de recursos e os privados têm sua taxonomia baseada na finalidade:

I. Fundos públicos

a) **fundos de transferência:** não fazem gestão de recursos como os outros e por isso são conhecidos também como “meramente contábeis”;

b) **fundos programáticos (de custeio):** são os que em tese poderiam ser substituídos por programas de orçamento, pois servem precipuamente para custear certos projetos ou atividades do órgão a que estão subordinados; nesta classificação não entram os fundos que podem ser substituídos por programas de financiamento na LOA;

c) **fundos de financiamentos:** são os que concedem financiamentos e empréstimos, muitas vezes com subsídios;

d) **fundos garantidores:** são os que garantem determinadas operações com base em ativos reais de seu patrimônio – podem eventualmente serem considerados fundos de aval;

e) **fundos de formação de poupança pública:** são os fundos soberanos.

II- Fundos privados

a) **fundos de financiamento:** mesma definição dos fundos públicos de financiamento;

b) **fundos garantidores:** mesma definição dos fundos públicos garantidores;

c) **fundos de poupança compulsória:** embora não integrem o patrimônio do setor público, vinculam-se ao atendimento de finalidades específicas que a Administração Pública tem interesse em tutelar;

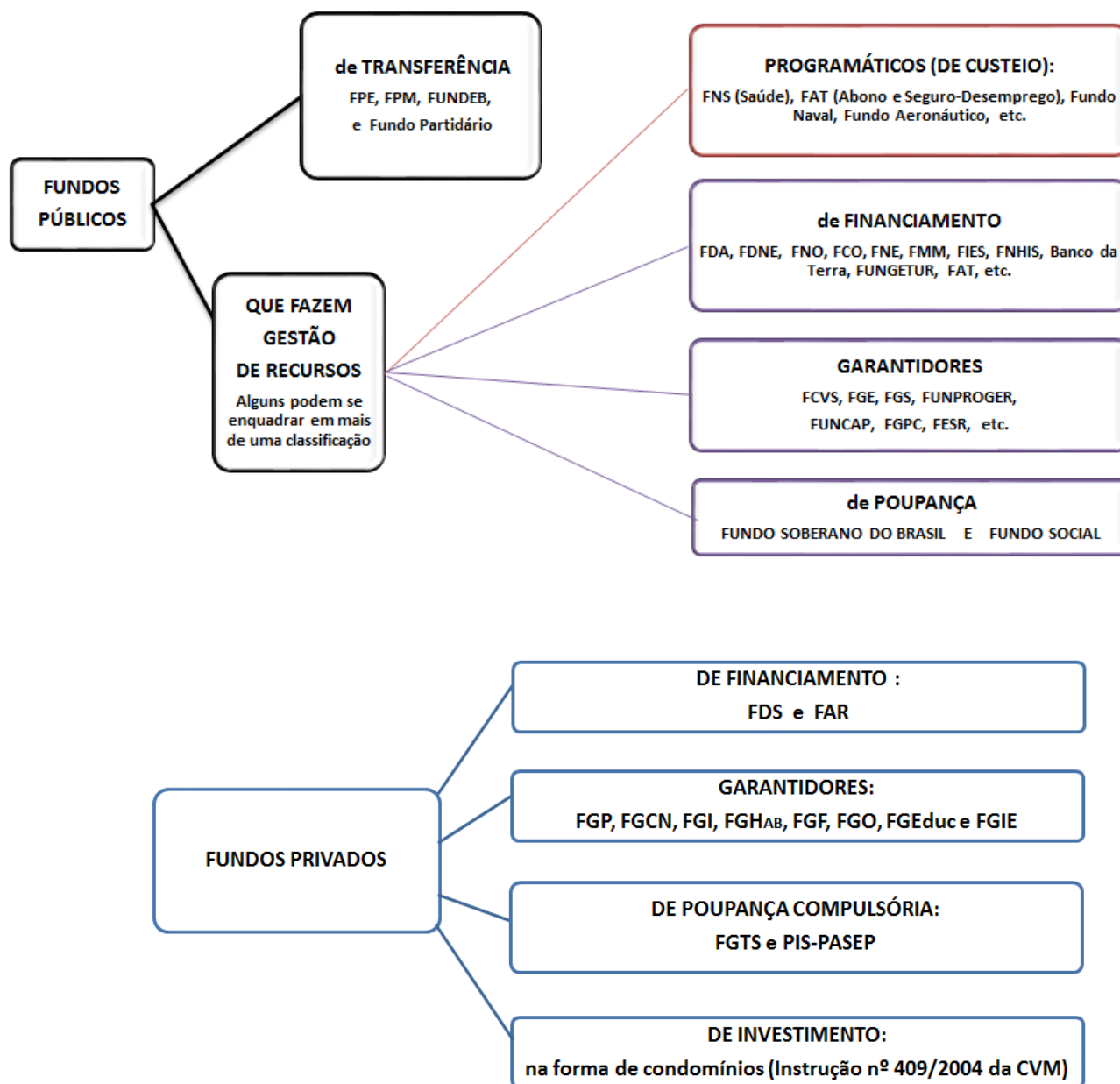
d) **fundos de investimento:** são condomínios, na forma da Instrução nº 409/2004 da CVM.

Considerando as formas predominantes na LOA, os Fundos Públicos poderão aparecer como UO, Fonte ou Ação. As operações com os Fundos Privados se mostram sempre como Ação.

Na classificação proposta não estão incluídos: (i) os fundos extraorçamentários, tais como os fundos de incentivos fiscais (FINAM, FINOR e Fiset), que podem figurar apenas como informações complementares da LOA; (ii) os fundos de previdência; e (iii) os fundos internacionais dos quais o Brasil

faz parte, pois todos têm características atípicas em relação ao arcabouço analisado; e **(iv) os fundos da Eletrobrás: CDE** (Conta de Desenvolvimento Energético) e **RGR** (Reserva Global de Reversão), que têm natureza de contas bancárias vinculadas. **Há ainda entidades com nome inapropriado de fundo**, que também estão fora do escopo deste estudo.

A figura abaixo esquematiza a taxonomia proposta, partindo dos fundos públicos/privados, em seguida passando para o critério de gestão de recursos. Todos os fundos privados fazem gestão de recursos. Por último usou-se o critério de finalidade, entendido como essencial (de transferência, programático, de financiamento, garantidor, de poupança, de poupança compulsória e de investimento), pois refletem as atividades dos fundos. **Exemplificamos abaixo quarenta fundos neste modelo de taxonomia**. As respectivas siglas podem ser identificadas, por ordem alfabética, no Anexo deste trabalho. Esta lista não tem a pretensão de ser exaustiva, mesmo porque há vários fundos na Administração Direta e Indireta.

Figura 1. Classificação dos Fundos Públicos e Privados


Fonte: elaboração do autor

Dos fundos privados identificados, 8 são fundos garantidores. Sem contar os fundos de investimento, esta relação de 12 fundos privados é a única exaustiva, com base no que pesquisamos na STN. Os fundos garantidores de natureza privada têm a vantagem de minimizar em tese os riscos para União, já que a responsabilidade da garantia é limitada ao valor das cotas. Além disso, apenas os recursos destinados à

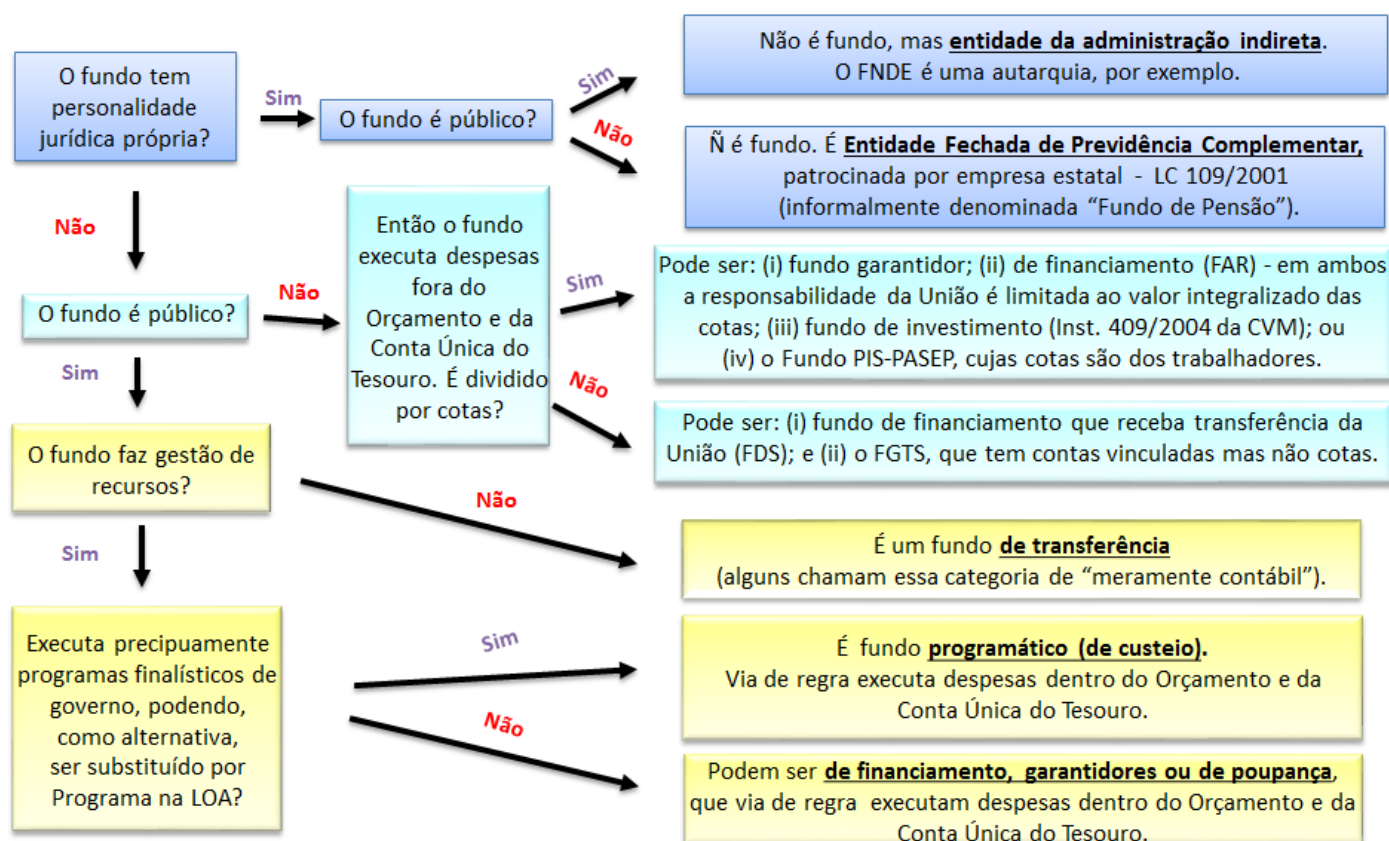
aquisição de cotas podem ser contingenciados pelo Orçamento. Caso fossem fundos públicos, o possível contingenciamento da execução de despesas poderia comprometer a garantia, criando problemas de confiabilidade nos eventuais parceiros privados que fariam investimentos produtivos de longo prazo, contando com essas garantias para eventuais sinistros. Com relação aos fundos de investimento privados, pela Instrução CVM nº 409/2004 investidores qualificados (Pessoas Físicas e Jurídicas com investimento superior a R\$ 300.000,00, dentre outros) podem criar fundo de investimento privado exclusivo (com único cotista). O Fundo Soberano (fundo público de poupança) adotou esta estratégia para investir em fundo de investimentos privado, mas estava amparado especificamente na lei que o instituiu, não na CVM.

Além dos fundos garantidores, há o FDS e FAR com a função de financiar e subsidiar. Já o FGTS e o PIS-PASEP são considerados fundos parafiscais de poupança compulsória, que embora não integrem o patrimônio do setor público, vinculam-se ao atendimento de finalidades específicas que a Administração Pública tem interesse em tutelar. O PIS-PASEP não recebe recursos públicos, e o FGTS tem recebido dotações na forma de ação orçamentária, mas de valor muito baixo em relação ao seu ativo. Nesses fundos os trabalhadores têm contas vinculadas que compõem o Passivo (FGTS) ou cotas em contas individuais que compõem o Patrimônio Líquido (PIS-PASEP). Sob a ótica da aplicação dos recursos, ambos têm papéis importantes de financiamento, com menor proporção de investimentos.

Cabe aqui uma observação sobre a finalidade financiamento. Deve-se tomar cuidado com o uso desse termo, já que no âmbito dos fundos pode haver três significados: (i) financiamentos propriamente ditos, que são empréstimos com uma finalidade específica, vinculados a bens e serviços, por exemplo; (ii) financiamentos incluindo também empréstimos sem vinculação de objeto, como os de capital de giro para microempresas; e, por último, (iii) algumas leis que instituem fundos utilizam a palavra “financiamento” no sentido de custeio. Neste trabalho utilizou-se sempre o termo no sentido de concessão de empréstimos e financiamentos (um tipo de inversão financeira), sem considerar a parte de custeio (despesas correntes).

Complementando a classificação, foi elaborado diagrama conceitual para ajudar a identificar melhor os tipos de fundos, partindo da existência ou não de personalidade jurídica, que determina se a natureza jurídica analisada é de fundo (despersonalizada) ou de entidade (pessoa jurídica). Há algumas entidades públicas e privadas com denominação “fantasia” ou inapropriado de fundo, pelo fato de terem personalidade jurídica (são exemplos o FNDE, que é autarquia, e os “Fundos de Pensão”, que são entidades fechadas de previdência complementar). No diagrama dividem-se em seguida os conceitos de público e privado, para depois entrar na existência ou não de gestão nos fundos públicos, e por fim nos tipos possíveis de finalidade dos fundos públicos: de transferência (sem gestão); separados daqueles que fazem gestão: programáticos (de custeio), de financiamento, garantidores ou de poupança.

Figura 2. Diagrama Conceitual de Fundos



Fonte: elaboração do autor

6 Impacto dos fundos no resultado primário

Ainda sobre os estudos envolvendo a LOA e a taxonomia de fundos públicos e privados, entendemos ser importante analisar as despesas dos fundos públicos e as capitalizações dos fundos privados na ótica do Resultado Primário, uma vez que existem na Administração Pública constantes demandas no sentido de se verificarem os impactos de determinadas operações antes de serem concretizadas.

Despesas – Identificador de Resultado Primário

Os cinco códigos identificadores de Resultado Primário (RP) na LOA são importantes para se entenderem os impactos fiscais dos fundos, bem como para se ter noção básica das despesas que podem ser contingenciadas:

RP = 0 : Financeira

1 : Primária Obrigatória

2 : Primária Discricionária

3 : PPI: investimentos que não têm impacto no Resultado Primário (Despesas do PAC)

4 : Orçamento de Investimento das Estatais

Cabe observar que há mais identificadores de RP na LOA 2017, mas esses fogem ao escopo deste trabalho e não constam do glossário de Orçamento no sítio do Senado⁸.

Não podem ser contingenciadas as Despesas Primárias Obrigatórias (RP = 1), desde que a obrigação seja constitucional ou por lei complementar. Quanto às Despesas Financeiras (RP = 0), estas nunca entram no decreto de contingenciamento. As despesas que têm impacto no Resultado Primário (RP) são as Primárias Obrigatórias (1) e as Primárias Discricionárias (2). Pesquisados os fundos na LOA 2010 e no SIAFI 2010, pôde-se concluir, relacionando impacto no RP com o Grupo de Natureza da Despesa:

- a) em geral, o Grupo de Natureza de Despesa de PES, ODC e INV têm impacto no primário; IFI também terá se não for concessão de empréstimo ou financiamento;
- b) JUR e AMT nunca têm impacto no primário (são despesas financeiras no critério de classificação de despesa por RP);
- c) não têm impacto no RP, com base na LOA 2010, despesas de:
 - c1) IFI: quando financiamentos e empréstimos concedidos (despesas financeiras);
 - c2) PES: Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais;
 - c3) ODC: todas do FCVS (RP = 0) ; algumas do FNHIS têm RP = 3.

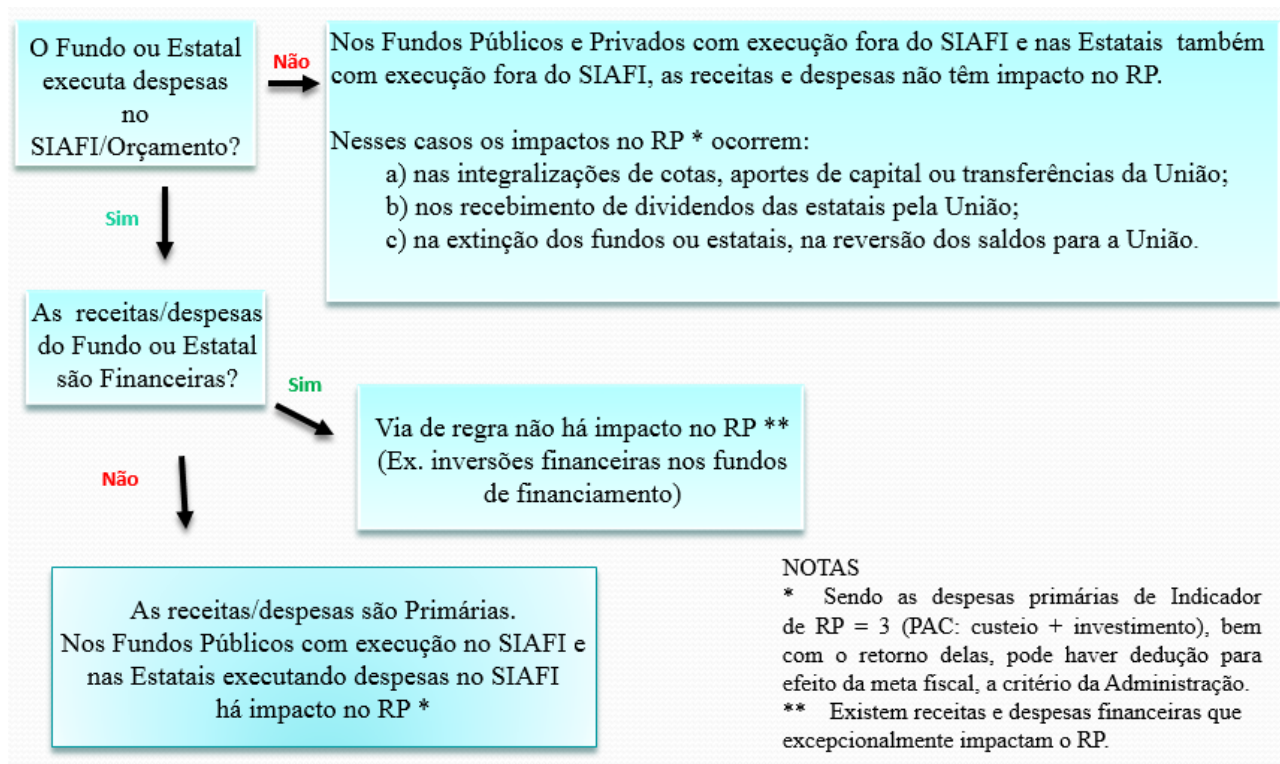
Despesas Financeiras: não têm impacto no RP: pagamento do serviço de alguma dívida (juros + amortizações – o que não ocorre normalmente nos fundos) ou concessão de empréstimos ou financiamentos (caso típico dos fundos de financiamento). Há exceções em que a programação financeira considera determinados empréstimos dos fundos como de difícil recuperação, funcionando na prática como subsídio. Portanto determinadas **concessões de empréstimos ou financiamentos** na forma de inversões financeiras na LOA **podem ter impacto no RP, pela posterior mudança de classificação da SOF pela STN**, quando da execução.

⁸ Ver <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/identificador-de-resultado-primario> . Acesso em 15.09.2017.

- Despesas Primárias:**
- 1 **Primária Obrigatória:** por lei (sempre têm impacto)
 - 2 **Primária Discricionária** (sempre têm impacto)
 - 3 **Despesas do PAC** (têm impacto mas podem ser excluídas da meta)
 - 4 **Orçamento de Investimento das Estatais** (não vimos aplicação dessas despesas em fundos)

Para facilitar o entendimento dos impactos no Resultado Primário causado pelos fundos, o roteiro abaixo foi elaborado, servindo também para as empresas estatais.

Figura 3. Diagrama de Impacto no Resultado Primário



Fonte: elaboração do autor.

Complementando esse diagrama, é apresentada tabela para visualizar os impactos de diversos tipos de despesas dos fundos públicos e privados. As despesas típicas de fundos são marcadas em cinza.

A Tabela 2 compara as despesas dos fundos públicos e privados, contribuindo inclusive para melhor entendimento da taxonomia dos fundos, ao evidenciar que os fundos públicos executam despesas dentro do Orçamento Público e os fundos privados executam suas despesas fora dele, embora seus recursos sejam provenientes de ações orçamentárias. As diferenças das contabilidades pública e privada também ficam evidenciadas pelos tipos de despesas executadas.

Tabela 2. Impactos das Diversas Despesas no Resultado Primário

DESPESAS NA LOA (FUNDOS PÚBLICOS)				DESPESAS (FUNDOS PRIVADOS)
Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Primárias ou Financeiras	Custeio ou Investimento	Despesas de Fundos Privados não têm impacto no RP ****	
1 PES: Pessoal + encargos sociais	Primárias	Custeio	Despesas na contabilidade geral e privada são análogas às Despesas Correntes da contabilidade pública. Os fundos privados são capitalizados por meio de ODC na LOA – isso não é despesa do fundo.	
2 JUR: Juros + encargos da dívida	Financeiras	-		
3 ODC: Outras Despesas Correntes	Primárias *	Custeio		
4 INV: Investimentos	Primárias *	Investimento	Despesas de Capital não são consideradas despesas na contabilidade geral e privada. São meras movimentações no Ativo e/ou Passivo	
5 IFI: Inversões Financeiras	Primárias ** ou Financeiras***	-		
6 AMT: Amortização da Dívida	Financeiras	-		
Observação: as despesas marcadas em cinza são relevantes para os fundos públicos e privados.				

*Determinados investimentos e custeios (esses últimos em menor valor) podem ser excluídos discricionariamente da meta de RP, mas mesmo assim há impacto (PAC: RP = 3).

** Exemplo de inversão financeira primária é a compra de ações com pagamento em espécie; esta ação pode ser usada para integralizar capital em alguns fundos garantidores. Portanto, não há impacto na simples permuta de ações por cotas de um fundo, pois o efeito já ocorreu na compra dessas ações.

*** Pode haver reclassificação de determinada inversão financeira, na forma de financiamentos ou empréstimos, para subsídio (ODC) se houver dúvidas quanto ao retorno dos empréstimos ou financiamentos.

**** O impacto ocorre quando a União capitaliza o Fundo por meio de despesas primárias, principalmente por integralização de cotas ou por transferências.

Fonte: elaboração do autor

7 Comentários sobre a Nova Lei de Finanças Públicas

A taxonomia de fundos apresentada neste trabalho pode eventualmente ajudar nas discussões sobre a Nova Lei de Finanças Públicas e demais normativos, inclusive aqueles que eventualmente sejam necessários para regulamentar essa Lei Complementar. A propósito, o Senado aprovou em 07.06.2016 substitutivo ao Projeto de Lei do Senado (PLS) 229/2009 - Complementar, de autoria do senador Tasso Jereissati (PSDB-CE), batizado de "projeto da qualidade fiscal". A proposta, que estabelece um novo modelo de elaboração de orçamentos públicos e normas gerais para o controle dos gastos e da contabilidade pública, seguiu para análise

da Câmara dos Deputados. O objetivo do Projeto é atualizar o marco legal das finanças públicas, a Lei de Finanças Públicas (Lei nº 4.320/1964), que há mais de 50 anos rege a elaboração orçamentária de todos os entes da federação e teve sua última atualização em 1982. O Projeto também altera a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei nº 101/2000), a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável. Na Câmara o Projeto se tornou o PLP nº 295/2016, cujo capítulo sobre fundos está transcrito abaixo, conforme acesso ao sítio da Câmara dos Deputados em 15.09.2017⁹:

“Art. 56. Constitui fundo público o conjunto de recursos, incluindo as obrigações a ele relacionadas, que por lei se vinculem à realização de finalidades específicas.

§ 1º A disponibilidade de caixa do fundo público sujeita-se às normas financeiras da administração pública, sem prejuízo de que o seu registro e controle se façam apartadamente da administração financeira centralizada.

§ 2º Ressalvada vedação legislativa, em cada caso ou na lei de criação do fundo público, o saldo financeiro será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

§ 3º A conveniência da manutenção de recursos em fundos públicos será avaliada, no mínimo a cada 4 (quatro) anos, pelos entes da Federação.

§ 4º No caso de extinção de fundo público, o patrimônio será transferido ao respectivo órgão ou entidade supervisora, e o saldo financeiro será apropriado pelo órgão central de administração financeira do ente da Federação, sem vinculação específica.

§ 5º Poderão ser estabelecidas, por lei ordinária, normas adicionais para a adequação, ao disposto neste Título, dos fundos públicos existentes na data de promulgação desta Lei Complementar.

Art. 57. A lei que instituir fundo público disporá, no mínimo, sobre:

I – seu nome;

II – o órgão ou a entidade da administração pública no âmbito da qual deverá funcionar;

III – seu objeto ou sua finalidade;

IV – a origem de seus recursos;

V – a responsabilidade de seu gestor quanto à administração dos recursos;

VI – normas peculiares quanto a sua administração;

VII – modelo e procedimentos de deliberação;

VIII – as condições aplicáveis à prestação de contas;

IX – seu prazo de vigência, caso não seja indeterminado.

Parágrafo único. É vedada a criação de fundo público quando seus objetivos puderem ser alcançados mediante a vinculação de receitas específicas.”

⁹http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=1E8487B7B565230FF2F13A92DFEA96E6.proposicoesWebExterno2?codteor=1470007&filename=PLP+295/2016 . Acesso em 15.09.2017.

No PLP o conceito de fundo especial da Lei nº 4.320/1964 é substituído pelo de fundo público. Assim, fica claro que os fundos privados não foram contemplados no Projeto, da mesma forma que não estavam na 4.320/1964, pois devem ser regidos por normas de natureza privada, fora do escopo do Projeto.

A propósito, a definição para fundo no caput do artigo 56 poderia ser mais completa. Um Grupo de Trabalho para discutir o Projeto, do qual participamos em janeiro/2017 na Casa Civil da Presidência da República, estabeleceu conceito mais abrangente, contemplando inclusive a não existência de personalidade jurídica, mas não foi apresentado ao Congresso até onde se tem notícia:

“Constitui fundo público o instrumento criado por lei, sem personalidade jurídica, cujo objetivo é estabelecer a vinculação de um conjunto de recursos à realização de finalidades específicas.”

A novidade do PLP é a previsão de avaliação, no mínimo a cada quatro anos, da conveniência da manutenção de recursos em fundos públicos pelos entes da Federação (art. 56, § 3º). Se a proposta for aprovada e sancionada sem vetos, a cada quatro deverá ser avaliada a conveniência de se extinguirem alguns fundos.

Entretanto, alguns pontos do Projeto que poderiam ser aprimorados, em homenagem ao princípio da eficiência da Administração Pública.

Para evitar eventuais questionamentos sobre a efetividade da Medida Provisória nº 2.170-36/2001 após a promulgação da Nova Lei de Finanças Públicas, seria interessante prever expressamente a existência de fundos públicos na forma do § 2º no artigo 71 do Decreto nº 93.872/1986, para os casos em que características operacionais específicas não permitam a movimentação financeira pela Conta Única do Tesouro Nacional.

Outro ponto, ainda mais importante - quanto à redação do § 2º do artigo 56, *“Ressalvada vedação legislativa, em cada caso ou na lei de criação do fundo público, o saldo financeiro será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo”*, sem nenhuma observação adicional sobre a possibilidade de utilização pela União das disponibilidades ao final do exercício, cria um problema de represamento de recursos em fundos, em momento delicado de escassez de recursos em todos os níveis, federal, estadual e municipal. A questão é problemática especialmente para Administração Federal, diante de entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU), desde 2016, de que não é possível desvincular recursos de fundos ao final do exercício, se não houver disposição expressa nesse sentido na lei que instituiu o fundo. A propósito, não temos conhecimento de lei criadora de fundo que tenha dado essa autorização, mesmo porque **quando se cria um fundo a ideia é garantir os recursos**, dentro da mentalidade que existia antes da Constituição Federal de 1988, remanescente até hoje por equívoco, como iremos explicar mais à frente.

O Relatório do TCU, referente às contas da Presidência da República de 2015, apontou utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei nº 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000. De acordo com o Voto do Relator, a desvinculação dessas receitas demandaria autorização específica na própria lei de criação do fundo, nos termos do mencionado dispositivo da 4.320/1964: *“Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.”* Portanto, no entendimento do Relator, somente outra lei que alterasse a lei de instituição de um fundo, dispondo especificamente sobre destinação diversa de sua receita, poderia ter efeitos quanto à desvinculação de recursos do fundo. Não haveria como se valer das disposições da Medida Provisória nº 704/2015 como norma que alterou tal fundo. O Acórdão Nº 1497/2016 - TCU - Plenário corroborou o Relatório. A propósito, a referida Medida Provisória havia sido utilizada pelo Governo na época, como norma geral para autorizar o procedimento de desvinculação, sem mencionar especificamente cada fundo, mas ao final o TCU entendeu que deveria haver uma lei específica para cada um deles. Discussões jurídicas à parte, tal entendimento do TCU parece inviabilizar a manutenção de fundos sob o aspecto da eficiência da Administração, principalmente em termos gerenciais, pois pode gerar um enorme represamento de recursos diante da impossibilidade de desvinculação, na ausência de lei específica para cada fundo e considerando a dificuldade política em aprová-las, diante da questão psicológica de que um fundo “garante” os recursos. Ademais, a Lei nº 4.320/1964 foi criada no momento em que o Orçamento da União estava pulverizado, daí a necessidade na época de se criarem fundos para garantir recursos a determinadas finalidades. A conjuntura atual é outra, como será visto na próxima seção. Os mecanismos ficaram distintos após a Constituição Federal de 1988 e os fundos especiais se tornaram anacrônicos, em sua maior parte.

Mais uma questão que chama bastante atenção é a necessidade de prestação de contas cada vez mais detalhada de cada fundo, o que não aconteceria com programas ou ações orçamentárias, que poderiam consolidar a prestação de contas de vários deles, se extintos. Evidência desse gargalo é que a cada ano os órgãos de controle exigem mais detalhamentos relacionados a conformidades, controles e governança, absorvendo cada vez mais horas de trabalho dos servidores designados pela Administração a esses fundos.

Assim, percebe-se que vários fundos poderiam ser extintos por lei, pois foram criados por lei, e sua gestão centralizada pelo órgão ao qual estão vinculados, na forma de programas ou ações do Orçamento da União. Isso acabaria com várias redundâncias e retrabalhos, aumentando a eficiência da gestão, salvo raras exceções que deveriam ser verificadas caso a caso, tais como eventuais fundos com participação de mais de um ente (União, estados ou municípios). Haveria, portanto, um bom argumento político para extinção desses fundos – o princípio da eficiência da Administração. Quanto a esse aspecto, não haveria problema em se manterem os fundos “meramente contábeis”, pois não fazem gestão de recursos.

Dessa forma, seria interessante criar algum dispositivo que obrigasse a extinção gradativa de fundos que possam ser substituídos pela programação orçamentária sem prejuízo de sua operacionalização, começando pelos fundos especiais de natureza contábil de mais simples gestão, até chegar a todos os fundos passíveis de substituição nessa categoria. Isso tende a representar economia para a Administração. Em termos de prestação de contas, os quadros inicialmente designados para essa função poderiam ser deslocados para atividades fim, visando a melhor a gestão de recursos, ao invés de se preocuparem excessivamente com obrigações acessórias e com o atendimento aos órgãos de controle. Evitar-se-ia assim mecanismos redundantes de controle, que poderiam ser consolidados em um só órgão de programação orçamentária, absorvendo vários fundos. Ademais, a gestão integrada pelo órgão seria outro fator de aumento da eficiência, pela visão sistêmica do conjunto. Esse seria possivelmente um dos caminhos para melhorar a qualidade do gasto, a palavra da vez na Administração, diante de todas as ineficiências que se verificam atualmente no setor público.

Sugestões de nova redação do PLP seriam: (i) deixar mais claro o § 5º do artigo 56, no sentido de determinar a extinção de fundos de natureza contábil, e (ii) no parágrafo único do artigo 57, esclarecer que é vedada a criação de fundo que possa ser substituído por programa ou ação orçamentária. Embora essa última sugestão pareça ter sido o espírito do legislador na redação atual, isso não ficou totalmente claro quando se menciona apenas “vinculação de receitas específicas”.

A propósito, considerando a necessidade de regulamentação futura de alguns pontos do PLP, percebe-se haver pouca comunicação e troca de informações entre (i) técnicos da STN, que cuida da execução orçamentária e da contabilidade pública; (ii) técnicos da SOF, que elabora o Orçamento Público e define as dotações; (iii) agentes financeiros operadores; e (iv) gestores dos fundos. Isso denota o paradigma burocrático do serviço público - o viés de controle de cada órgão, embora importante, dificulta a discussão do tema de forma sistêmica e abrangente. Talvez servidores com viés mais gerencial possam dar alguma contribuição na busca de maior sinergia e de troca de informações entre os órgãos públicos, procurando harmonizar assim o excesso burocrático vigente, que tende a criar feudos de formalismos que dificultam a comunicação governamental para redação de determinadas normas, gerando inclusive ineficiências que vemos hoje no modelo de fundos. Nesse contexto, os conceitos sobre fundos apresentados neste trabalho talvez possam contribuir, pois foram construídos justamente nessa tentativa de melhorar a comunicação entre as áreas intragovernamentais, partindo de informações obtidas na STN e na SOF.

8 Sobre a substituição de fundos por programas

Um programa ou ação do Orçamento da União pode vincular os recursos sem usar necessariamente um fundo. O mito de que os fundos são criados para vincular recursos, no sentido de garanti-los, “carimbá-los” para determinados fins, é paradigma anterior à Constituição de 1988. Segundo informações de técnicos da SOF esse mito era verdade quando os fundos estavam fora do Orçamento, antes da promulgação da Carta Magna. Mas essa ideia continua no imaginário dos gestores públicos e houve proliferação de fundos sem necessidade. Hoje em dia o que determina a garantia é a fonte ser vinculada ou não. Fica então indiferente o uso de fundo ou programa se for considerada a vinculação de recursos pela fonte. Entretanto, como já vimos, o entendimento atual do TCU é que **as disponibilidades ao final do exercício não podem ser desvinculadas dos fundos, a não ser que haja previsão para isso na própria lei de criação do fundo, algo muito improvável de acontecer, o que gera represamento de recursos e ineficiências**, sugerindo que esse modelo de fundos ficou anacrônico, salvo raras exceções. Daí a preferência pela extinção de fundos.

Somente em alguns casos pode-se pensar que os fundos, mesmo podendo ser substituídos por ação ou programa da LOA, talvez sejam convenientes para a Administração. Há algumas vantagens na individualização contábil, o que não ocorre nos programas. Há praticidade na extração dos demonstrativos no SIAFI se o fundo estiver cadastrado como Órgão ou UG com gestão definida. Além disso, um fundo não tem prazo para terminar, enquanto que o programa dura no máximo quatro anos, prazo do PPA. Entretanto, como já visto, **os fundos têm custos fixos adicionais da prestação de contas apartada e perda de escala** decorrente dessa situação, se comparados aos programas, considerando a estrutura administrativa necessária.

Portanto, a não ser que haja necessidade de um fundo ter prazo indeterminado, deve ser dada preferência ao uso de programas ou ações para gestão de recursos orçamentários, pois um fundo tende a ter custos de manutenção mais altos, pelos motivos já expostos. Esse entendimento está corroborado pelo PLP, no parágrafo único do artigo 57, embora não totalmente claro. Ademais, como já exposto, seria necessária criação de dispositivo para extinguir os fundos especiais de natureza contábil, salvo raras exceções.

9 Conclusões

A padronização é o primeiro passo na busca pelo conhecimento abrangente dos fundos. Nossa proposta de uniformização da taxonomia e dos conceitos tende a resolver várias dúvidas sobre o funcionamento de fundos, em consonância com o PLP nº 295/2016, em discussão no Congresso Nacional, que corrobora alguns pontos apresentados neste trabalho, mas precisa de aprimoramentos, em nosso entendimento. Na LOA, os Fundos Públicos estão separados em Fundos Fonte (identificados por fonte) ou aqueles identificados por UO (com despesas detalhadas). Outros fundos públicos e privados recebem simples dotação na forma de Ação, de forma que atualmente existe certa padronização que permite localizar rapidamente os fundos com dotação nos Autógrafos da LOA, pela simples pesquisa da palavra “fundo”, na Legenda das Fontes do Volume I e no Detalhamento dos Créditos nos Volumes III a V.

Considerando o maior custo fixo administrativo dos fundos e o possível ganho de escala de uma eventual centralização da gestão pelo órgão supervisor, **deve-se dar preferência ao uso de programas ou ações orçamentárias e evitar o uso de fundos, em homenagem ao princípio da eficiência.** Dessa forma, os fundos especiais de natureza contábil poderiam ser extintos gradativamente, salvo raras exceções a serem verificadas caso a caso, com o devido cuidado relacionado às questões operacionais.

O roteiro de impactos no Resultado Primário talvez seja instrumento útil de consulta em casos concretos, em que se precise planejar e analisar determinadas operações com fundos, além de ajudar a compreender melhor a taxonomia dos fundos públicos e privados na execução de despesas.

Por fim, os fundos demandam visões transdisciplinares para entendê-los de forma abrangente, sob os aspectos jurídicos, orçamentários, contábeis, econômicos, financeiros e gerenciais. Portanto uma maior troca de informações entre a SOF, a STN, os agentes operadores e os gestores dos fundos pode ser a chave para se criar uma melhor visão sistêmica dos fundos federais. Assim, pode ser facilitada a redação de normas sobre o tema, diante desse quadro de transição para a Nova Lei de Finanças Públicas.

Referências

BRASIL, **Lei nº 4320/1964; Lei nº 4.728/1965; Decreto Lei nº 200/1967; Decreto nº 93.872/1986; Medida Provisória nº 2.170-36/2001; Lei nº 8173/1991; Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101/2000; Medida Provisória nº 704/2015; Lei Orçamentária Anual de 2017** - os autógrafos dessa última disponíveis em <https://www12.senado.leg.br/orcamento/loa?ano=2017&categoria=3.1.7&fase=elaboracao> . Acesso em 15.09.2017.

BUGARIN, Bento José. **Revista Igualdade**, XIV, Curitiba, Ministério Público do Estado do Paraná.

COMISSÃO NACIONAL DE CLASSIFICAÇÃO (CONCLA-IBGE). **Tabela de Natureza Jurídica 2014**. Disponível em <http://concla.ibge.gov.br/classificacoes/por-tema/organizacao-juridica> . Acesso em 18.07.2016.

COSTA, Leonardo da Silva Guimarães Martins da. **Fundos federais – um diagnóstico**. ESAF - IV Prêmio SOF de Monografias – Edição de 2011 – Tema 2: Novas Abordagens de Orçamento Público – Menção Honrosa 2. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios-1/premios/vii-premio-sof-de-monografias/monografias-revisadas/mh2-tema-2> Acesso em 15.09.2017

COSTA, Leonardo da Silva Guimarães Martins da. **Uma visão sistêmica dos fundos federais**. Secretaria do Tesouro Nacional – Série de Textos para Discussão – TD nº 007/2012: Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/137713/TD7.pdf> . Acesso em 15.09.2017.

GRUPO TÉCNICO DE PADRONIZAÇÃO DE RELATÓRIOS (GTREL) de 18 a 21 de outubro de 2011 na Secretaria do Tesouro Nacional.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

MINAS GERAIS, **Lei Complementar nº 91/2006**.

NICOLESCU, Basarab. **Transdisciplinarity – past, present and future**. Palestra apresentada no II Congresso Mundial de Transdisciplinaridade de 06 a 12 de setembro. Vila Velha/Vitória, Brasil, 2005, p.3-4. Disponível em <http://cettrans.com.br/textos/transdisciplinarity-past-present-and-future.pdf>. Acesso em 18.07.2016.

LIMEIRA, André. **Gestão estratégica de custos**. Rio de Janeiro: FGV Management – Cursos de educação continuada, 2001.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeiras e orçamentária**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e gestão governamental**. IBAM, 2004.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. **Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2002.

Anexos – Listas de Abreviatura dos Fundos e Outras Abreviaturas

Lista de Abreviaturas dos Fundos (pela ordem alfabética de sua sigla ou abreviação)

Banco da Terra	Fundo de Terras e da Reforma Agrária
CDR	Conta de Desenvolvimento Energético
FAR	Fundo de Arrendamento Residencial
FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
FCO	Fundo Constitucional de Financiamento do Centro Oeste
FCVS	Fundo de Compensação de Variações Salariais
FDA	Fundo de Desenvolvimento da Amazônia
FDNE	Fundo de Desenvolvimento do Nordeste
FDS	Fundo de Desenvolvimento Social
FESR	Fundo de Estabilidade do Seguro Rural
FGCN	Fundo de Garantia para a Construção Naval
FGE	Fundo de Garantia à Exportação
FGEDUC	Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo
FGEE	Fundo de Garantia a Empreendimentos de Energia Elétrica
FGF	Fundo Garantidor de Financiamento
FGHab	Fundo Garantidor da Habitação Popular
FGI	Fundo Garantidor para Investimentos
FGIE	Fundo Garantidor de Infraestrutura
FGO	Fundo Garantidor de Operações
FGP	Fundo Garantidor das Parcerias Público-Privadas
FGPC	Fundo de Garantia para a Promoção da Competitividade
FGS	Fundo Garantia Safra
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FINAM	Fundo de Investimento da Amazônia
FINOR	Fundo de Investimento do Nordeste
FISET	Fundo de Investimentos Setoriais
FISTEL	Fundo de Fiscalização das Telecomunicações
FMM	Fundo da Marinha Mercante
FNE	Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNHIS	Fundo Nacional de Habitação de interesse social
FNO	Fundo Constitucional de Financiamento do Norte

FNS	Fundo Nacional de Saúde
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSB	Fundo Soberano do Brasil
FUNCAP	Fundo de Calamidades Públicas
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação
Fundo Partidário	Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos
FUNGETUR	Fundo Geral de Turismo
FUNPROGER	Fundo de Aval para a Geração de Emprego e Renda
PIS-PASEP	Fundo PIS-PASEP
RGR	Reserva Global de Reversão

Outras Abreviaturas

AMT	Amortização da dívida
CAIXA	Caixa Econômica Federal
CONCLA	Comissão Nacional de Classificações
DLSP	Dívida Líquida do Setor Público
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (autarquia: não é fundo)
GND	Grupo de Natureza de Despesa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFI	Inversões Financeiras
IN	Instrução Normativa
INV	Investimentos
JUR	Juros + encargos da dívida
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal; Lei Complementar nº 101/2000.
NJ	Natureza Jurídica
ODC	Outras despesas correntes
OFSS	Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
PES	Pessoal + encargos sociais
PL	Patrimônio Líquido
PLS	Projeto de Lei do Senado
PPI	Projeto Piloto de Investimentos
RP	Resultado Primário ou Identificador de Resultado Primário
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
SUDAM	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
SUDECO	Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste
UG	Unidade Gestora
UO	Unidade Orçamentária

1.