

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS COTÁBEIS**

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS DA
UNIÃO REFERENTE AOS ANOS DE 2004, 2005 E
2006**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Viviane Machado Paim

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS DA UNIÃO
REFERENTE AOS ANOS DE 2004, 2005 E 2006**

Por

Viviane Machado Paim

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil
2007

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A comissão, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS DA UNIÃO
REFERENTE AOS ANOS DE 2004, 2005 E 2006**

Elaborado por
Viviane Machado Paim

Como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

**Fernando do Nascimento Lock, MSc.
(Orientador)**

Antonio Reske Filho. MSc.

Selia Gräbner, MSc.

Santa Maria, 15 de agosto de 2007

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS DA UNIÃO REFERENTE AOS ANOS DE 2004, 2005 E 2006

AUTORA: VIVIANE MACHADO PAIM

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 15 de agosto de 2007.

Este trabalho teve como finalidade analisar a evolução das receitas e despesas, bem como verificar a existência de discrepâncias entre o orçamento e a execução no Balanço Orçamentário da União, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, referente aos exercícios financeiros de 2004, 2005 e 2006. Para que isso fosse possível, primeiramente foi realizado um estudo detalhado da estrutura e dos elementos que constituem o Balanço Orçamentário da União, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como o levantamento dos conceitos e métodos utilizados para análise de demonstrativos. A análise da evolução foi efetuada por meio de análise horizontal juntamente com análise vertical. Para a verificação das discrepâncias existentes entre o que foi realizado em relação às receitas previstas e o que foi liquidado em relação às despesas fixadas, foram aplicados índices de realização das receitas e despesas. Ao final concluiu-se que a evolução das Receitas Correntes foi menor em relação à evolução das despesas correntes. O mesmo não aconteceu com as Receitas de Capital, as quais demonstraram um crescimento maior que as despesas de capital. Quanto à verificação das discrepâncias entre o orçamento e a execução, foram encontradas divergências apontando, dessa forma, ou falhas na orçamentação ou frustração na busca de recursos. O trabalho está dividido em cinco capítulos tratando respectivamente de: introdução, revisão bibliográfica, metodologia, análise e discussão de resultados e conclusão.

Palavras-chave: Balanço Orçamentário da União; exercícios financeiros de 2004, 2005 e 2006; Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

Conclusion of Course Paper
Course of Accounting
Universidade Federal de Santa Maria

ANALYSIS OF THE BUDGETARY BALANCE SHEETS OF THE UNION REFERRING TO THE YEARS OF 2004, 2005 THE 2006

AUTHOR: VIVIANE MACHADO PAIM

ADVISOR: FERNANDO OF THE NASCIMENTO LOCK

Date and Place of the Defense: Santa Maria, August 15, 2007.

This paper has as purpose to analyze the evolution of the revenues and expenditures and to verify the existent discrepancies between what had been budgeted and executed in the Budgetary Balance Sheets of the Union, which was predicted in the Law of Fiscal Responsibility, regarding the financial exercises of 2004, 2005 and 2006. In order to enable this analysis, a detailed study of the structure and the elements that constitute the Budgetary Balance Sheets of the Union, predicted in the Law of Fiscal Responsibility, was done, as well as the list of the concepts and methods used for analyzing the accounting records. The analysis of the evolution was made through the horizontal analysis together with the vertical analysis. Several indexes were applied for the verification of the existent discrepancies between what was accomplished in relation to the predicted revenues and what was liquidated in relation to the fixed expenditures. In the end, it was concluded that the evolution of the current revenues was smaller in relation to the evolution of the current expenditures. The same didn't hold true for the capital revenues, which demonstrated a larger growth than the capital expenditures. With regards to the verification of the discrepancies between the budget and the execution, great divergences were found, which show flaws in the budget. The paper is divided into five chapters as follows: introduction, bibliographical review, methodology, analysis and discussion of results, and conclusion.

Keywords: Budgetary Balance Sheets of the Union; the financial exercises of 2004, 2005 and 2006; Law of Fiscal Responsibility.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 2.1 – Cabeçalho das receitas no Balanço Orçamentário	33
FIGURA 2.2 – Cabeçalho das despesas no Balanço Orçamentário	34
FIGURA 2.3 – Receitas Correntes no Balanço Orçamentário.....	39
FIGURA 2.4 – Receitas de Capital no Balanço Orçamentário	42
FIGURA 2.5 – Somatório das receitas no Balanço Orçamentário.....	43
FIGURA 2.6 – Despesas correntes no Balanço Orçamentário	45
FIGURA 2.7 – Despesas de capital no Balanço Patrimonial.....	46
FIGURA 2.8 – Reserva da Contingência no Balanço Orçamentário	47
FIGURA 2.9 – Somatório das despesas no Balanço Orçamentário	48

LISTA DE QUADROS

QUADROS 2.1- Características das modalidades de créditos adicionais	22
QUADROS 2.2 - Prazos para publicação do Balanço Orçamentário.	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1 – Análise horizontal das Receitas Correntes	57
Tabela 4.2 – Análise vertical das Receitas Correntes	58
Tabela 4.3 – Análise horizontal das Receitas de Capital	60
Tabela 4.4 – Análise vertical nas Receitas de Capital.....	60
Tabela 4.5 – Análise vertical do total das receitas realizadas.....	61
Tabela 4.6 – Análise horizontal das Despesas Correntes e de Capital.....	62
Tabela 4.7 – Análise vertical das Despesas Correntes e de Capital	63
Tabela 4.8 – Análise vertical das despesas executadas.....	63
Tabela 4.9 – Verificação do cumprimento da regra de ouro.....	63
Tabela 4.10 – Análise horizontal do percentual da participação dos créditos adicionais	64
Tabela 4.11 – Índice de realização das receitas	66
Tabela 4.12 – Índice de despesa realizada.....	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART - Artigo

LDO – Lei Diretrizes Orçamentária

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Balanço Orçamentário da União 2004.....	80
ANEXO B – Balanço Orçamentário da União 2005.....	82
ANEXO C – Balanço Orçamentário da União 2006.....	85

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – Cálculo da participação dos créditos adicionais.....	76
APÊNDICE B – Índice de realização das receitas.....	77
APÊNDICE C – Índice de despesas realizadas.....	78

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Problema	13
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 Justificativa	15
1.4 Estrutura do trabalho	15
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 Conceito de orçamento	16
2.1.1 Plano Plurianual (PPA).....	17
2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	18
2.1.3 Lei do Orçamento Anual (LOA)	18
2.2 Princípios orçamentários	19
2.3 Créditos adicionais	21
2.4 Sistema contábil na administração pública	21
2.4.1 Receitas públicas	23
2.4.1.1 Estágios da receita pública.....	24
2.4.1.1.1 Previsão	24
2.4.1.1.2 Lançamento	24
2.4.1.1.3 Arrecadação.....	25
2.4.1.1.4 Recolhimento	25
2.4.2 Despesas públicas	25
2.4.2.1 Estágios da despesa pública	26
2.4.2.1.1 Fixação.....	26
2.4.2.1.2 Empenho.....	26
2.4.2.1.3 Liquidação.....	27
2.4.2.1.4 Pagamento.....	28
2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	28
2.5.1 Balanço Orçamentário.....	29
2.5.2 Resultado orçamentário	30
2.5.3 Estrutura do Balanço Orçamentário	31
2.6 Receitas no Balanço Orçamentário	34
2.6.1 Receita corrente	34
2.6.1.1 Receita tributária	34
2.6.1.2 Receita de Contribuições	35
2.6.1.3 Receita patrimonial.....	36
2.6.1.4 Receita agropecuária	36
2.6.1.5 Receita industrial.....	37
2.6.1.6 Receita de serviço	37
2.6.1.7 Transferências correntes.....	37
2.6.1.8 Outras receitas correntes	38
2.6.2 Receita de capital	39
2.6.2.1 Operações de crédito	40
2.6.2.2 Alienação de bens	40
2.6.2.3 Amortização de empréstimos	41
2.6.2.4 Transferências de capital	41

2.6.2.5 Outras receitas de capital.....	41
2.7 Despesas no Balanço Orçamentário	44
2.7.1 Despesas correntes.....	44
2.7.1.1 Pessoal e encargos sociais	44
2.7.1.2 Juros e encargos da dívida.....	45
2.7.1.3 Outras despesas correntes.....	45
2.7.2 Despesas de capital	45
2.7.2.1 Investimentos	46
2.7.2.2 Inversão financeira	46
2.7.2.3 Amortização da dívida	46
2.7.3 Reserva da contingência	47
2.8 Análise das demonstrações contábeis	49
2.8.1 Análise Horizontal	49
2.8.2 Análise Vertical.....	50
2.8.3 Análise através de índices.....	50
2.8.3.1 Índice de realização das receitas	50
2.8.3.2 Índice de despesas realizadas	51
3 MÉTODOS E TÉCNICAS	52
3.1 Método de análises	53
3.1.1 Análise horizontal	54
3.1.2 Análise Vertical.....	54
3.1.3 Índice de realização das receitas	55
3.1.4 Índice de despesas realizadas	55
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS	56
4.1 Resultados obtidos com a análise horizontal e análise vertical	56
4.2 Resultados encontrados através da análise de índices	65
4.2.1 Índice de realização das receitas	65
4.2.2 Índice de despesas realizadas	67
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	70
APÊNDICES.....	69
ANEXOS.....	79

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo teve como propósito a verificação da gestão de recursos através da análise dos Balanços Orçamentários da União, previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal e assim buscando evidenciar a transparência pública.

Este trabalho restringiu-se à análise da evolução das receitas e despesas contidas nos Balanços Orçamentários da União, referentes aos exercícios financeiros de 2004, 2005 e 2006. Tais demonstrativos estão contidos no Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal, conforme disposto na LRF.

1.1 Problema

O orçamento permite uma análise antecipada das políticas básicas a serem adotadas, como também um planejamento mais econômico de insumos necessários para obtenção das metas previamente estabelecidas (LUNKES, 2003).

Segundo o mesmo autor, os orçamentos em geral possuem limitações, uma vez que são elaborados com dados que são estimativas, e, muito embora estejam bem subsidiados através de estudos e projeções, estão sujeitos a fatores externos e internos. Logo o processo orçamentário está subordinado a uma certa imprevisibilidade e assim pode apresentar falhas, gerando diferenças significativas entre a previsão e a execução.

Na contabilidade pública, o Balanço Orçamentário é o demonstrativo que apresenta o comparativo da orçamentação e da execução. Sendo assim, por meio de análises é possível constatar as discrepâncias existentes entre as previsões e as fixações e suas respectivas execuções, desta forma evidenciando para a sociedade a execução orçamentária.

Outro ponto importante diz respeito à questão da gestão dos recursos públicos, a partir da evolução das receitas e despesas identificar as tendências na captação e os destinos dos recursos.

Essa evolução pode ser evidenciada por meio da comparação e análise das receitas e despesas do Balanço Orçamentário. Porém, o Balanço Orçamentário não vem acompanhado de análises, apresentando apenas dados sem significado para os leitores, os quais, não podem ser chamados de informação. Contudo, esses

dados, após tratamento adequado por meio de análises, interpretações e processamentos, podem mostrar informações relevantes para a sociedade.

Portanto, após as análises dos Balanços Orçamentários da União do período de 2004 a 2006 pretende-se responder as seguintes indagações, quais as evoluções das receitas e das despesas correntes e de capital? E se o sistema orçamentário apresentou falhas nesse período?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho teve como objetivo a analisar a evolução das receitas e despesas dos Balanços Orçamentários da União, que compõe o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal, conforme disposto no inciso I do artigo 52, da Lei Complementar n 101/2000.

Além disso, fazer a comparabilidade entre as receitas previstas e despesas fixadas na lei do orçamento com o que foi efetivamente realizado durante os exercícios de 2004, 2005 e 2006.

1.2.2 Objetivos específicos

Precisamente, o estudo se propôs a:

- a) fazer o levantamento os Balanços Orçamentários da União de 2004, 2005 e 2006 que são os objetos desse estudo;
- b) conceituar os elementos necessários para entendimento das informações contidas no Balanço Orçamentário;
- c) descrever a estrutura do Balanço Orçamentário da União e as contas que o compõem;
- d) buscar parâmetros e indicadores que permitam realizar a análise da evolução das receitas realizadas e despesas executadas – correntes e de capital contidas nos Balanços Orçamentários;
- e) estabelecer parâmetros e indicadores necessários para realizar a verificação da existência ou não de discrepâncias entre receitas e despesas

respectivamente previstas e fixadas com o que foi efetivamente realizado nos exercícios financeiros;

f) apresentar os cálculos juntamente com as análises e discussão dos resultados encontrados.

1.3 Justificativa

De acordo com Silva (2004, p. 70), “o controle dos gastos públicos é, desde o século XIX, um dos mais graves, se não o maior de todos os problemas do Estado Brasileiro e ainda constitui um desafio para o gestor público”.

A relevância do tema proposto está no fato de que cabe ao Estado utilizar com racionalidade os recursos públicos, através de um planejamento prévio que oriente os gestores públicos, de forma que os mesmos possam alcançar com êxito os objetivos propostos e posteriormente prestar contas à sociedade.

Com o intuito de esclarecer a sociedade, visto que, cada vez mais, busca-se a transparência no setor público, são necessárias análises para verificação do desempenho da gestão dos recursos, demonstrando a evolução das receitas e despesas executadas, bem como o confronto entre os valores constantes nas leis orçamentárias anuais e os valores executados nos respectivos exercícios.

1.4 Estrutura do trabalho

O trabalho está estruturado da seguinte forma: o primeiro capítulo proporciona ao leitor uma visão geral do trabalho quanto ao problema, objetivos e justificativa; no segundo capítulo, são apresentadas as conceituações e as bases legais pertinentes para entendimento das informações contidas no Balanço Orçamentário, detalhando a estrutura e os elementos que o compõem, também são mostrados os indicadores utilizados na análise da evolução das receitas e despesas do balanço e ainda os empregados na verificação das diferenças entre orçamentação e execução; o terceiro capítulo descreve os métodos e técnicas que foram utilizados na pesquisa para obtenção dos resultados encontrados; no quarto capítulo, são apresentadas as análises e discussões dos resultados e, ao final, são relatadas as conclusões do estudo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Dentre os assuntos que são abordados, neste capítulo, destacam-se os conceitos de orçamento, de créditos adicionais, a forma do sistema contábil na administração pública, bem como quais são os princípios intrínsecos à elaboração do orçamento público brasileiro, é apresentada também, uma visão geral da Lei de Responsabilidade Fiscal e do Balanço Orçamentário previsto nessa lei juntamente com as diferenças entre o Balanço Orçamentário contemplado na Lei 4.320/64.

2.1 Conceito de orçamento

De acordo com Boisverst (1999 apud LUNKES, 2003) orçamento é um conjunto de previsões quantitativas que são elaboradas de forma estruturada para um período específico. Ainda segundo Lunkes (2003), o orçamento refere-se aos aspectos financeiros que quantificam a expectativa da administração com relação a receitas futuras, o fluxo de caixa e a posição financeira.

Rocha (2007, p.1) afirma que “o efeito de planejar as ações está vinculado de forma direta às ações orçamentárias e, de acordo com a linguagem náutica, refere-se à execução dos objetivos propostos ou a sua aproximação”.

Visto algumas definições preliminares de orçamento, faz-se, então, necessário analisar os conceitos, as características, os princípios, e a forma de elaboração do orçamento público no Brasil.

Orçamento público é utilizado como uma peça de planejamento por meio do qual o governo estima as receitas que irá arrecadar e fixa os gastos que espera realizar durante o ano (SLOMSKI, 2001).

Orçamento público é ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei (BALEIRO, 1999 apud CHAVES, 2000).

Do ponto de vista político, segundo a Fundação João Pinheiro (2007), o orçamento público corresponde ao contrato formalizado anualmente entre o governo, administração e sociedade, em que são definidas as ações a serem implementadas pelo Poder Público. Kohama (1996, p.61) afirma que “o governo tem

como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade”.

Conforme Castro (2007), com o advento da Lei nº. 4.320/64, tem-se uma nova concepção de orçamento, isto é, o orçamento-programa: um plano de trabalho, em que são expressas as ações a serem realizadas, bem como a identificação dos recursos necessários a sua execução. Assim, segundo Bezerra Filho (2004), o orçamento-programa não é apenas um mero documento de previsão da arrecadação e autorização de gastos, mas um instrumento legal que contém as operacionalizações das ações vinculadas a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a serem alcançadas no exercício, com isso percebe-se que o orçamento-programa dá ênfase às realizações do governo.

Segundo Slomski (2001), os processos de planejamento e orçamentação são observados nos seguintes instrumentos, conforme estabelecido na Constituição: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

2.1.1 Plano Plurianual (PPA)

De acordo com Silva (2002), o plano plurianual é um programa de médio prazo, através do qual são estabelecidas ações a serem executadas pelo governo federal no prazo de quatro anos. Foi instituído com o objetivo de substituir os então chamados Orçamentos Plurianuais de Investimentos. No primeiro mandato de governo, elabora-se um plano que iniciará a ser executado nos quatro anos subsequentes. Slomski (2001) ressalta que o plano plurianual é uma lei que abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Conforme o parágrafo 1º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e relativas aos programas de duração continuada.

As diretrizes podem ser entendidas como as orientações que nortearão a gestão e a administração dos recursos com relação à aplicação e investimentos para um dado período. Já os objetivos são as especificações dos resultados pretendidos através da ação governamental. E as metas são a tradução quantitativa dos objetivos (ESTRELA 2002, p.37).

2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (1999), a LDO tem por finalidade estabelecer parâmetros necessários à alocação de recursos no orçamento anual, assim fazendo com que as metas e objetivos, previamente traçadas no Plano Plurianual, sejam atingidas.

A LDO compreende o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientado a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Estabelece, também, a partilha dos recursos orçamentários entre os poderes e o Ministério Público, bem como os parâmetros para administração da dívida pública (LIMA e CASTRO, 2003 p. 21).

É função da LDO fazer a mediação entre as ações do governo e as reais situações de caixa do governo.

Conforme Slomski (2001), integrarão a LDO os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais estabelecidos nos parágrafos 1º e 3º do artigo 4º da LRF. O anexo das metas fiscais conterá as receitas, as despesas, os resultados nominal e primário e o montante da dívida pública em valores correntes e constantes. Já o anexo de riscos fiscais conterá os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas no caso de efetivamente ocorrerem.

Conforme Lima e Castro (2003), é importante ressaltar que a LDO está sendo utilizada para fechar as lacunas existentes devido à desatualização da lei que norteia a contabilidade pública, Lei nº 4.320/64, diante das novas práticas da administração pública e das normas da Constituição de 1988.

2.1.3 Lei do Orçamento Anual (LOA)

Segundo Lima e Castro (2003), a LOA, também chamada de lei de meios, apresenta a discriminação das receitas e despesas para o período de um ano, bem como evidencia os planos e programas de trabalho que serão utilizados naquele ano. Conforme art.2º da Lei 4.320/64, a LOA estabelece a política econômico-financeira do Governo, como também obedece aos princípios da unidade,

universalidade e anualidade. É enfim, segundo Lima e Casto (2003, p.22), “a LOA é o orçamento propriamente dito”.

A Lei Orçamentária Anual é composta por três peças dentre as quais, conforme artigo 165, §5º da Constituição Federal (1988), quais sejam:

- I. orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II. orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III. orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Além disso, existem princípios básicos que devem ser seguidos na elaboração e no controle dos orçamentos públicos, que estão definidos, no caso brasileiro, na Constituição, na Lei 4.320/64, no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na recente Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2 Princípios orçamentários

Para que o orçamento seja um instrumento fiel ao controle das atividades do governo, e assim represente os programas previamente estabelecidos, bem como reflita os anseios da sociedade, faz-se necessário que siga certas regras, também chamadas de princípios orçamentários. Os principais princípios norteadores do orçamento público são:

a) Anualidade: segundo Lindemberg (2007), este princípio estabelece que a vigência do orçamento é no prazo de ano, ou seja, as previsões de receitas e despesas referem-se sempre a um período limitado, correspondente ao exercício financeiro. Conforme Petri (1987, p.33), “é de grande importância que os exercícios financeiros conservem o mesmo período de duração, para que possam ser comparados, com segurança, os fatos da mesma natureza produzidos em vários exercícios”.

b) Equilíbrio: de acordo com Nóbrega (2002), o objetivo deste princípio é estabelecer equilíbrio entre as receitas e as despesas, de modo que as despesas não ultrapassem as receitas. Constitui também uma forma de limitar os gastos do governo, conseqüentemente o endividamento público.

c) Unidade: segundo Estrela (2002), este princípio delimita que todas as receitas e despesas devem estar contidas em uma única lei orçamentária, isso possibilita uma facilidade ao cumprimento da fiscalização orçamentária e financeira por parte do Poder Legislativo.

d) Universalidade: conforme Silva (2002), tal princípio estabelece que todas as receitas e as despesas estão contempladas no orçamento, visto que este tem por objetivo fazer o controle das atividades econômicas, por conseguinte não poderá haver receitas ou despesas estranhas a tal controle. De acordo com Kohama (1996, p. 65), “deverão ser incluídas no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica”.

e) Exclusividade: conforme previsto no artigo 165 da Constituição Federal, “o orçamento deve conter apenas matéria orçamentária”, impossibilitando, pois, a inclusão de matérias estranhas ao orçamento.

f) Especificação: de acordo com o artigo 5 da Lei nº 4.320/64, o orçamento “não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente as despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”, e com o artigo 15 da mesma lei “a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos”. Para Piscitelli, Timbó e Rosa (1999, p. 43), “este princípio fortalece o controle, mas não deveria inibir a flexibilidade necessária à gestão”.

g) Publicidade: segundo Estrela (2002), para validação do conteúdo orçamentário, deve ser publicado em veículos oficiais de comunicação, assim dando ciência ao público em geral.

h) Clareza: além de contemplar as técnicas orçamentárias, tais como, a correta classificação de receitas e despesas, o orçamento deve ser inteligível para a compreensão de todos, conforme Lima e Castro (2003);

i) Não Afetação da Receita: está expresso no artigo 167 da Constituição: “é vedada a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa”. Isso significa que existe um único caixa para qual os recursos são recolhidos e, desta forma não se pode ter amarração das receitas com as destinações, ressalvados casos expressos na constituição.

j) Legalidade da tributação: de acordo com Silva (2002), este princípio faz menção ao fato de que só a administração pública tem competência de tributar.

2.3 Créditos adicionais

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (1999), créditos adicionais são recursos que se adicionam ao orçamento, isso porque, em alguns casos, as estimativas iniciais não foram suficientes para cobrir todos os gastos.

Além disso, os créditos adicionais podem também ser utilizados para a cobertura de encargos originados a partir da criação de novos serviços, bem como para a satisfação de despesas imprevisíveis e emergenciais.

Não obstante, tem-se outra definição de créditos adicionais dada pelo artigo 40 da Lei nº 4.320/64: “são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento”. De acordo com Slomski (2001), os créditos adicionais classificam-se em:

- **Créditos Suplementares:** são suplementos ou reforços recorridos quando se constata que a dotação orçamentária, estabelecida no início do exercício, é insuficiente;
- **Créditos Especiais:** consistem em valores para cobrir despesas que não foram consideradas no orçamento, para as quais não existe dotação orçamentária.
- **Créditos Extraordinários:** servem para cobrir despesas decorrentes de casos fortuitos e urgentes, ou seja, despesas impossíveis de serem previstas como as decorrentes de calamidade pública, de guerra, comoção interna.

O Quadro 2.1, a seguir apresentado informa que os créditos adicionais são abertos por decreto do Executivo e imediatamente são submetidos ao Legislativo. Salvo quando se tratar de abertura de crédito extraordinário, pois, este devido a sua própria natureza, não necessita de autorização prévia do Legislativo, esses créditos são obtidos por Medida Provisória, proferida pelo Presidente da República, e, posteriormente submetida ao Congresso Nacional.

2.4 Sistema contábil na administração pública

Conforme disposto no artigo 35 da Lei nº 4.320/64, “pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”. Mediante isso, conclui-se que o regime contábil público, ou seja, o procedimento adotado para os registros dos fatos na contabilidade pública brasileira é o misto, pois utiliza o regime de competência para as despesas e o regime de

caixa para as receitas. Ressalta-se que, de acordo com o artigo 34 da lei supracitada, “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

A LRF corrobora esta forma de escrituração das contas no artigo 50, em que transcreve: “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência...”, e segue: “o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

Espécie	Suplementares	Especiais	Extraordinários
Finalidade	Reforço de categoria de programação existente na LOA	Atender à categoria de programação não contemplada no orçamento	Atender a despesas imprevisíveis e urgentes
Autorização	Prévia, podendo ser incluída na própria lei do orçamento ou especial	Prévia, em lei especial	Independente
Forma de abertura	Decreto do Presidente da república até o limite estabelecido em lei	Decreto do Presidente da república até o limite estabelecido em lei	Por meio de Medida Provisória
Recursos	Indicação obrigatória	Indicação obrigatória	Independente de indicação
Valor / Limite	Obrigatório, indicado em lei de autorização e no decreto de abertura	Obrigatório, indicado em lei de autorização e no decreto de abertura	Obrigatório, indicado na Medida Provisória
Vigência	No exercício que foi aberto	No exercício que foi aberto	No exercício que foi aberto
Prorrogação	Jamais permitida	Só no exercício seguinte, se autorizado em um dos quatro últimos meses do exercício	Só no exercício seguinte, se autorizado em um dos quatro últimos meses do exercício

Quadros 2.1 – Características das modalidades de créditos adicionais

Fonte: Lima e Castro (2003 p.25).

2.4.1 Receitas públicas

Para Habckost (1991, p. 40), “no sentido amplo, constitui Receitas Públicas qualquer entrada financeira que se verifique numa entidade pública”. Dessa forma, as receitas públicas representam todos os ingressos de recursos financeiros necessários para a cobertura das despesas públicas.

Segundo Lima e Castro (2003), são receitas públicas todos os créditos que o governo tenha direito de arrecadar conforme legislação, contratos ou acordos que estabeleça direito ao Estado.

Quanto à natureza, as receitas podem ser divididas em orçamentária e extra-orçamentária. Segundo Habckost (1991), as receitas orçamentárias são aquelas que aumentam a situação líquida do patrimônio financeiro e, na maioria das vezes, dependem de autorização orçamentária. Para Silva (2002), compreendem os recursos que estão previstos na lei orçamentária, utilizados para o mantimento do serviço público, e estão desdobradas em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Já no que se refere às receitas extra-orçamentárias, ainda conforme Habckost (1991), são as que causam modificação na composição do patrimônio financeiro, sem alterar a situação líquida, e são independentes de autorização orçamentária.

Silva (2002, p.105), entende que a receita extra-orçamentária é “simplex ingresso financeiro de caráter temporário, pois pertence a terceiros, e compreende uma entrada de dinheiro que corresponde a créditos de terceiros da qual o Estado é um simples depositário”.

Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (1999), outra característica importante das receitas é a sua regularidade. Quanto a esse aspecto as receitas são divididas em ordinárias ou extraordinárias. As primeiras constituem-se de fontes normais de recursos, são as receitas contínuas, que apresentam ingressos permanentes e estáveis, ou seja, fonte perene de recursos, são receitas contínuas, que apresentam ingressos permanentes e estáveis, ou seja, fontes perenes de recursos (Silva, 2002). Já as segundas são obtidas de forma esporádica, descontínua, e têm natureza transitória (KOHAMA, 1996).

2.4.1.1 Estágios da receita pública

Os estágios da receita pública são as fases pelas quais receita passa ao longo da administração pública.

De acordo com Silva (2002), as receitas devem percorrer quatro estágios: Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

2.4.1.1.1 Previsão

Conforme Lima e Castro (2003), a Previsão representa o primeiro estágio e representa as estimativas de receita que o Poder Público pretende arrecadar, obtidas através de estudos e análises. Tais previsões irão compor a lei do orçamento.

É nesse estágio em que são estabelecidas as metodologias a serem utilizadas para obtenção das estimativas. “Qualquer que seja o método adotado, são levados em consideração vários fatores de ordem política, social e econômica, de forma que o total da receita prevista esteja o mais possível dentro da realidade” (SILVA, 2002, p.117).

Conforme a LRF, artigo 12, as previsões observarão as normas técnicas e legais e considerarão a legislação, a variação dos índices de preços, o crescimento econômico ou qualquer outro fator relevante, e serão acompanhadas de demonstrativos que contenham a evolução dos últimos três anos e a projeção para os dois seguintes.

2.4.1.1.2 Lançamento

O segundo estágio da receita corresponde ao lançamento, que é definido na Lei nº 4.320/64, art. 53, como “ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoal que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. É importante ressaltar que alguns autores consideram o lançamento das receitas como sendo uma fase dentro do estágio da previsão, já que não gera nenhum registro na contabilidade, pois o regime das receitas é o de caixa. Contudo, neste trabalho, o lançamento será considerado como o segundo estágio da receita, já que não existe nenhum respaldo legal afirmando o contrário.

2.4.1.1.3 Arrecadação

A Arrecadação representa o terceiro estágio e dá-se pelo pagamento ou a entrega de recursos financeiros realizados pelos contribuintes ou devedores aos arrecadadores do Poder Público, tais como: tesouraria, coletorias, delegacias e postos fiscais ou ainda através de redes bancárias autorizadas (agentes privados). Segundo Bezerra Filho (2004, p.62), “a arrecadação caracteriza-se como o objeto da receita pública”.

2.4.1.1.4 Recolhimento

Segundo Silva (2002), o Recolhimento é o quarto e último estágio da receita e compreende a entrega da arrecadação dos arrecadadores e instituições bancárias ao Banco Oficial, ou seja, o Banco Central do Brasil. Isso porque, de acordo com o princípio orçamentário da unidade de caixa, todos os recursos arrecadados devem ser destinados para um único caixa, sendo vedada a criação de caixas paralelos ou especiais.

2.4.2 Despesas públicas

Baleeiro (1996, p.65) define despesa pública como sendo "o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos".

Segundo Slomski (2001), a despesa pública é todo o gasto de recursos orçamentários e extra-orçamentários. Os primeiros compreendem os valores que foram devidamente previstos na Lei de Orçamento Anual (LOA), dessa forma, dependem de autorização legislativa e estão vinculadas a créditos orçamentários. Os segundos não dependem de autorização legislativa, ou seja, não estão previstos na LOA e constituem-se através das saídas do passivo financeiro e entradas no ativo financeiro, como também por meio de operações de créditos por antecipação de receita, em que a liquidação deve ser efetuada em prazo inferior a doze meses.

Quanto à regularidade, as despesas podem ser classificadas como ordinárias e extraordinárias. As despesas ordinárias, conforme Bezerra Filho (2004), são utilizadas para a manutenção dos serviços públicos, tais como: salários, serviços de

terceiros, aluguéis entre outros; assim representam desembolsos mensais e regulares. Já as despesas extraordinárias são esporádicas ou sazonais, decorrentes de circunstâncias de caráter excepcional como, por exemplo, despesas extraordinárias decorrentes de enchentes, guerras, entre outros fatores.

2.4.2.1 Estágios da despesa pública

Conforme Nascimento (1992), a despesa pública percorre os seguintes estágios: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento.

2.4.2.1.1 Fixação

A Fixação é o estágio em que são apuradas e fixadas as despesas na lei do orçamento. Conforme Silva (2002, p.153), “a despesa é fixada quando impõem restrição ao próprio Poder Legislativo, vedando a concessão de créditos ilimitados”.

No mesmo sentido, Nascimento (1992, p. 56) afirma que na Fixação tem-se a “determinação antecipada da despesa a ser suportada em um período administrativo subsequente. Implica dois aspectos importantes: autorização e limitação”.

Ainda de acordo com Silva (2002, p.153) tal estágio pode ser subdividido nas seguintes etapas: “organização das estimativas, conversão da proposta em orçamento público e programação das despesas”.

2.4.2.1.2 Empenho

Embora a Lei nº 4.320/64, em seu art. 58, defina o Empenho como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condições”, este estágio não gera uma obrigação jurídica propriamente dita para o Estado, mas sim ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre este e seus fornecedores. Isso pode ser comprovado a seguir, com as palavras de um especialista no assunto.

A conceituação legal labora um erro, pois a obrigação de pagamento precede o empenho, e resulta da lei ou do contrato gerador da despesa. O empenho, que se formaliza na denominada nota de empenho não constitui obrigação nem compromisso de pagamento, pois é uma operação financeira

de caráter contábil, visando à reserva do numerário para pagamento da despesa comprometida, dentro da dotação específica. A sua finalidade é, portanto, evitar que, pela dedução da parcela legalmente comprometida, a Administração venha a ultrapassar as dotações orçamentárias. O empenho não cria, pois, a obrigação de pagamento; opera como ato-condição do pagamento (MEIRELLES apud FERREIRA, 1987).

Após ser empenhada a despesa, de acordo com Bezerra Filho (2004), faz-se a redução de tal valor dos créditos orçamentários, constituindo-se, dessa forma, em uma garantia ao fornecedor.

Diante disso, o empenho é uma ferramenta utilizada pela administração pública para controlar a execução do orçamento, pois através dele se consegue visualizar os compromissos assumidos junto a fornecedores, bem como visualizar as dotações disponíveis.

Segundo Lima e Castro (2003), o empenho pode ser classificado de acordo com sua natureza e finalidade em: ordinário, por estimativa e global.

- Empenho ordinário é quando se tem conhecimento prévio do montante a ser empenhado e que o pagamento deva ocorrer em uma única vez;
- Empenho por estimativa é quando não há possibilidade de determinar previamente o montante a ser entregue aos fornecedores, desta forma far-se-á por estimativas. Quando a estimativa resultar em valor maior que o necessário, anular-se-á a parte correspondente à diferença. No caso da estimativa ser menor que o efetivo gasto, far-se-á um empenho complementar. Exemplo: despesas com luz, água, telefone entre outras despesas.
- Empenho global destina-se a cobrir valores conhecidos previamente, mas com pagamento parcelado.

2.4.2.1.3 Liquidação

Conforme Lei nº 4.320/64, art. 63, a “liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Antes de efetuar o pagamento, faz-se a verificação de que o credor cumpriu com sua obrigação através da entrega do bem ou prestação do serviço conforme previamente combinado.

No artigo 63 da Lei nº 4.320/64 consta que a finalidade da liquidação é reconhecer ou apurar: “origem e objeto do que se deve pagar, a importância exata a ser paga e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação”. E ainda

que a liquidação por fornecimento feitos ou serviços prestados terá por base: “o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega de material ou prestação efetiva de serviço”.

2.4.2.1.4 Pagamento

De acordo com Nascimento (1992), o Pagamento corresponde à última fase da despesa pública, em que são entregues aos credores os recursos decorrentes da dívida líquida. Assim tem-se a extinção da obrigação anteriormente assumida e a obtenção da respectiva quitação.

Silva (2002, p.158) explica que o pagamento “é promovido por meio da ordem de pagamento”, que é definida, pelo artigo 64 da Lei nº 4.320/64, como sendo “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa, devidamente liquidada, seja paga”.

De acordo com Bezerra Filho (2004), dentre as diversas modalidades que pode ser efetuado o pagamento, destaca-se: cheque nominativo que se faz através de recibo do beneficiário; ordem bancária, em que a repartição transfere ao banco a responsabilidade de efetuar o pagamento, mediante débito em conta; suprimimento de fundos, o qual consiste na liberação de numerário para um servidor, para que este realize a despesa e posteriormente a prestação de contas.

Segundo Slomski (2001), as despesas empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro, deverão ser inscritas em restos a pagar. Os restos a pagar podem ser divididos em processados e não processados. Os primeiros são representados pelas despesas que já foram liquidadas dentro do exercício, enquanto os segundos são representados pelas despesas que ainda não foram liquidadas.

2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como LRF, representa um grande marco na administração pública, uma vez que, através dela, visa-se aos ajustes das contas públicas com ações planejadas e transparentes, viabilizando a identificação de desvios de forma tempestiva e outras ações imprudentes, capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Faltava um instrumento que combatesse a irresponsabilidade dos gestores de recursos públicos, que servisse de instrumento para colaborar com o saneamento das contas públicas e, ao mesmo tempo, funcionasse como instrumento catalisador da atividade de planejamento, ao proporcionar maior transparência na gestão econômico-financeira do Estado. Tal instrumento surgiu com a edição da Lei Complementar n. 101, de quatro de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (SILVA, 2004, p.71).

Assim, a LRF inova a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que introduz diversos limites de gastos, seja para as despesas do exercício, seja para o grau de endividamento.

Para Mendes (2007), “a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao buscar fixar rígidos limites nos gastos públicos, busca atenuar ao máximo os riscos fiscais, uma vez que a extinção destes riscos é virtualmente impossível, dadas as variáveis impostas pela realidade”.

Dessa forma, percebe-se a importância da LRF, pois ela faz o resguardo da viabilidade fiscal na administração pública através da imposição das normas de finanças voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

A LRF estabelece, pois, regras e condições para uma administração orçamentária e financeira responsável, obrigando a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Ao serem descumpridas as regras estarão sujeitos os titulares do Poder ou os órgãos a severas sanções estabelecidas pela LRF:

- impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
- proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação;
- pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais);
- inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
- perda do cargo público;
- cassação de mandato; e prisão, detenção ou reclusão (RREO: MANUAL DE ELABORAÇÃO, 2003, p.176).

2.5.1 Balanço Orçamentário

Dentre outros assuntos, a LRF disciplina que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) introduzido pela Constituição Federal de 1988 seja publicado pelo Poder Executivo até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. O RREO “é um instrumento imprescindível no acompanhamento das

atividades financeiras e de gestão do Estado” (RREO: Manual de Elaboração 2003, p.14).

Segundo Slomski (2001), ficam obrigados a publicarem o RREO todos os órgãos da administração direta de todos os poderes e as entidades da administração indireta: autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou seja, todas aquelas que dependam de recursos públicos, inclusive sob forma de subvenções para pagamento das despesas com pessoal e custeio, como também auxílios para despesas de capital, excluídas as empresas de fins lucrativos.

O Balanço Orçamentário analisado neste trabalho é o disposto no artigo 52, inciso I, alíneas "a" e "b" do inciso II e § 1º da LRF. Este esclarecimento faz-se necessário, visto que há outra lei, a nº 4.320/64 que também estabelece o Balanço Orçamentário. Segundo Lima e Castro (2003), as respectivas demonstrações diferenciam-se quanto à estrutura e a periodicidade de apresentação.

O demonstrativo definido na Lei nº 4.320/64 é apresentado conforme o anexo 12 desta lei, onde estão relacionadas as receitas e as despesas com suas respectivas previsões, execuções e eventuais diferenças, e tem publicação anual. Além disso, segundo Slomski (2001), no Anexo 12, as despesas são mostradas por tipo de crédito orçamentário, ou seja, créditos orçamentários e suplementares, especiais ou extraordinários.

Já Balanço Orçamentário estabelecido pela LRF, demonstrado de forma mais detalhada conforme Anexo I do RREO, e terá publicação bimestral nos prazos estabelecidos no Quadro 2.2. Conterá, ainda, as receitas por fontes, especificando as realizadas até o bimestre, as por realizar e as previsões atualizadas, conforme Figura 2.1. Além disso, nele constarão as despesas por grupo de natureza econômica - evidenciando as dotações do exercício, as despesas liquidadas até o bimestre e o saldo, de acordo com a Figura 2.2. Demonstra, ainda, de forma distinta, o montante de recursos destinados à Reserva de Contingência.

2.5.2 Resultado orçamentário

Segundo Lima e Castro (2003), o resultado orçamentário do exercício é obtido através do confronto de receitas realizadas e despesas executadas, desta forma pode apresentar os seguintes resultados:

Receita orçamentária = despesa orçamentária = resultado nulo

Receita orçamentária > despesa orçamentária = superávit orçamentário

Receita orçamentário < despesa orçamentária = déficit orçamentário

Slomski (2001, p.35) diz que “o melhor resultado em um sistema orçamentário é o resultado nulo [...] haja vista que tudo que foi previsto foi arrecadado e tudo o que foi definido como projetos e atividades foi totalmente executado no exercício financeiro”.

Dessa forma, Slomski (2001), mostra que o superávit e o déficit podem revelar falhas no planejamento ou execução de projetos ou ainda no potencial contributivo.

Segundo Petri (1987), o superávit acontece em decorrência do excesso de arrecadação, ou seja, quando as receitas realizadas são maiores que as previsões iniciais; bem como em decorrência de uma economia orçamentária, quando a realização de despesas é menor que o valor que foi fixado no orçamento e em créditos especiais e extraordinários; ou ainda, em decorrência de transferência do período de créditos adicionais, já cobertos com o produto do excesso de arrecadação ou superávit financeiro.

PERÍODO (MESES)	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
JAN – FEV	ATÉ 30 DE MARÇO
JAN – ABR	ATÉ 30 DE MAIO
JAN – JUN	ATÉ 30 DE JULHO
JAN – AGO	ATÉ 30 DE SETEMBRO
JAN – OUT	ATÉ 30 DE NOVEMBRO
JAN – DEZ	ATÉ 30 DE JANEIRO

Quadros 2.2 – Prazos para publicação do Balanço Orçamentário.

Fonte: RREO: Manual de Elaboração (2003 p.175).

2.5.3 Estrutura do Balanço Orçamentário

O demonstrativo é composto de tabelas em que constam separadamente as receitas e as despesas, juntamente com suas respectivas descrições. O cabeçalho do demonstrativo apresenta as seguintes informações respectivamente: esfera de governo; nome do documento onde são publicados os demonstrativos: RREO; nome

do demonstrativo: Balanço Orçamentário, e finalmente o período de referência das informações constantes no demonstrativo.

A seguir, são descritas as informações referentes às receitas no Balanço Orçamentário, como podem ser visualizadas na Figura 2.1, de acordo com o RREO: manual de elaboração (2003). As receitas estão discriminadas por categorias econômicas juntamente com a respectiva fonte originária, como também pelo valor referente ao refinanciamento da dívida mobiliária através de operações de créditos.

- Previsão Inicial: representa os valores de receitas orçamentárias constantes na LOA, permanecendo inalteradas ao longo do exercício;

- Previsão Atualizada (a): é representado pela previsão inicial das receitas atualizadas mediante reestimativas¹ realizadas durante o exercício, de acordo com os dispostos legais para ajuste da programação financeira. Para Lima e Castro (2003, p.258), programação financeira pode ser entendida como “planejamento de ações objetivando estabelecer o fluxo de caixa da União, durante um determinado período de tempo”. Sempre acontecerá uma atualização da previsão quando “houver reestimativas de receitas que resultem na limitação de empenho e movimentação financeira” RREO: Manual de Elaboração (2003 p.16). E quando houver uma receita que não esteja prevista na LOA, a previsão deverá ser colocada em previsão atualizada. E assim, quando não ocorrer nenhum dos fatos supracitados, o campo previsão atualizada permanecerá com o mesmo valor registrado na coluna previsão inicial.

- Receitas Realizadas: representam os valores que já foram arrecadados diretamente pelos órgãos ou instituições bancárias.

- No Bimestre (b): são os valores de receitas realizadas no bimestre referente;

- % (b/a): representa o percentual das receitas realizadas em relação à previsão atualizada.

- Até o Bimestre (c): receitas realizadas no intervalo de meses de referência, obedecendo ao formato <Jan a mm aaaa >.

- Saldo a Realizar (a-c): é a diferença entre previsão atualizada e a realizada até o final do bimestre, ou seja, valores que ainda faltam serem recebidos.

¹ De acordo com o artigo 12 § 1º da LRF a “reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal”.

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA A (a)	RECEITAS REALIZADAS			SALDO A REALIZAR R (a-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o bimestre (c)	

Figura 2.1 – Cabeçalho das receitas no Balanço Orçamentário

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003, p.16).

As despesas estarão dispostas no Balanço Orçamentário pelas categorias econômica, detalhadas por grupo de natureza, bem como destacando o refinanciamento da Dívida Mobiliária através da amortização da dívida e Reserva da Contingência.

A seguir, as informações referentes às despesas no Balanço Orçamentário de acordo com a Figura 2.2:

- Dotação Inicial (d): representa o valor de despesa fixado para o período na Lei Orçamentária Anual.
- Créditos Adicionais (e): representam o valor dos créditos adicionais abertos e/ou reabertos deduzidos dos cancelados.
- Dotação Atualizada (f): representa o somatório da dotação inicial com os eventuais créditos adicionais abertos ou reabertos no exercício.
- Despesas Empenhadas: Representam o valor do orçamento que já fora comprometido através do empenho.
- No bimestre (g): representa as despesas empenhadas nesse período.
- Até o bimestre (h): representa o valor acumulado das despesas empenhadas em todos os bimestres do ano.

Em caso de haver limitação de empenho “isso não afetará a dotação autorizada, mas apenas restringirá a emissão de empenho” (RREO: Manual de Elaboração, 2003, p.25). De acordo com a LRF em seu art. 9º, se verificado no final de um bimestre que a realização da receita não for suficiente para assumir o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, previamente estabelecidas no Anexo das Metas Fiscais, as autoridades competentes promoverão limitação de empenho e movimentação financeira, conforme estabelecido na LDO. E assim permanecerá até o restabelecimento parcial ou total da receita prevista.

- Despesas Liquidadas: representam o valor de serviço ou material que já foi entregue e a despesa que já foi devidamente reconhecida pelo agente responsável. São incluídas neste campo as despesas liquidadas que foram pagas.

No encerramento do exercício, as despesas empenhadas e ainda não liquidadas deverão ser consideradas como liquidadas, se inscritas em restos a pagar; caso contrário, deverão ser canceladas.

- No Bimestre (i): representa o somatório das despesas liquidadas no bimestre de referência.
- Até o Bimestre (j): representa o somatório das despesas liquidadas até o bimestre, ou seja, deve-se informar o intervalo de referência.
- % (f/i): representa o percentual das despesas liquidadas até o final do bimestre com relação à dotação atualizada, ou seja, a previsão inicial mais os créditos adicionais abertos e reabertos.
- Saldo (f-j): representa a diferença entre a dotação atualizada e as despesas liquidadas, ou seja, despesas não executadas.

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d+e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-h)
				No Bimestre (g)	<até o bimestre> (h)	No Bimestre (i)	Até o bimestre (j)	% (j/i)	

Figura 2.2 – Cabeçalho das despesas no Balanço Orçamentário

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003, p. 24).

2.6 Receitas no Balanço Orçamentário

2.6.1 Receitas Correntes

As Receitas Correntes, conforme Bezerra Filho (2004), são representadas pela soma do total de receitas: tributária, industrial, patrimonial, outras receitas correntes, serviços, transferências correntes e contribuição ou ainda as destinadas a cobrir as despesas classificadas como correntes. Está representada no Balanço Orçamentário conforme Figura 2.3.

2.6.1.1 Receita Tributária

A Receita Tributária, segundo Silva (2002 p.111), “é a resultante da cobrança de tributos que podem ser definidos como sendo a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania”.

O tributo pode ser entendido, conforme Habckost (1991), qualquer prestação pecuniária de caráter compulsório, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa. Silva (2002, p.111) completa: “sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são próprias”.

Os tributos podem ser divididos de acordo com o Código Tributário Nacional: impostos, taxa e contribuição de melhoria, assim definidos:

- Impostos: conforme art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”;
- Taxa: de acordo com o art. 77, “as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”;
- Contribuição de Melhoria: segundo o art. 81, “a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

2.6.1.2 Receita de Contribuições

Conforme Habckost (1991, p.103) a Receita de Contribuição, “compreende as contribuições compulsórias de ordem social e profissional”. De acordo com RREO: Manual de Elaboração (2003), a União tem competência exclusiva de instituir contribuições sociais como instrumento de intervenção do domínio público ou a interesse das categorias profissionais ou econômicas, estão divididas em:

- Contribuições Sociais: receita originada de contribuições sociais ou profissionais.

Contribuições sociais podem ser definidas como uma prestação pecuniária compulsória devida à Administração Pública, podendo ou não a sua hipótese de incidência vincular-se a uma atividade do exercício do poder

público, embora deva possuir uma destinação específica à Seguridade Social (COLNAGO, 2002).

- Contribuições Econômicas: receita decorrente de contribuições parafiscais, conforme Receitas Públicas: manual de procedimentos (2005, p.19) “contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade”.

2.6.1.3 Receita Patrimonial

Segundo Habckost (1991), a Receita Patrimonial representa o ingresso de recursos decorrentes do rendimento sobre recursos aplicados em ativo permanente, tais como bens mobiliários ou imobiliários ou ainda decorrentes de participações societárias.

- Receitas imobiliárias: receita obtida pela utilização de terceiros de imóveis públicos ou outro tipo de operação que envolva imóveis. Exemplos: aluguéis, arrendamento, etc.
- Receita de valores mobiliários: receita auferida através do rendimento de valores mobiliários, tais como: juros, correções monetárias de títulos, dividendos etc.
- Receitas de concessões e permissões: representam as receitas obtidas através de concessões ou permissões ao particular de explorar serviços públicos.
- Outras receitas patrimoniais: receitas patrimoniais não enquadradas nas subfontes supracitadas.

2.6.1.4 Receita Agropecuária

Segundo Bezerra Filho (2004), a Receita Agropecuária reúne os recursos originados da exploração agropecuária de origem animal, como a pecuária, e vegetal, como a agricultura, também os advindos de atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agrícolas.

- Receitas da produção vegetal: receitas oriundas tanto das lavouras permanentes, quanto das temporárias.
- Receitas da produção animal e derivados: receitas decorrentes da exploração econômica da pecuária de grande, médio e pequeno porte, bem como da exploração da caça e pesca e do beneficiamento destes produtos.

- Outras receitas agropecuárias: receita resultante da exploração dos demais bens agropecuários não classificados anteriormente.

2.6.1.5 Receita Industrial

De acordo com Habckost (1991), Receitas Industriais são as decorrentes de atividades industriais conforme definição dada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Habckost (1991) divide as receitas industriais em:

- Receita da indústria extrativa mineral, decorrente de extração de minerais metálicos e não metálicos, como também de combustíveis minerais e minerais radiativos.
- Receita da indústria de transformação, correspondente às receitas obtidas através do processamento da matéria prima e sua transformação em produto.
- Receita da indústria de construção, proveniente de atividades relacionadas à construção civil, tais como reformas, reparos, demolições, preparação de terrenos inclusive realização de obras para acesso a exploração de jazidas minerais, perfuração de poços artesianos, petróleo e gás natural.

2.6.1.6 Receita de Serviço

Conforme Bezerra Filho (2004), as Receitas de Serviços relacionam-se a atividades de prestação de serviços, tais como transporte, saúde, comunicação, jurídico, entre outros.

2.6.1.7 Transferências Correntes

De acordo com Habckost (1991), as Transferências Correntes resulta de recursos financeiros recebidos de outros entes e entidades de direito público e privado para serem destinadas a atender despesas classificáveis como corrente.

O artigo 12 da nº Lei 4.320/64 define como “dotação para despesas às quais não corresponda contraprestação direta de bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender a manutenção de outras entidades de direito público ou privado”.

- Transferências intergovernamentais: receita obtida através de transferências de recursos na mesma esfera de governo.
- Transferências de instituições privadas: receitas correspondentes a incentivos fiscais, promoção cultural, bem como doações ao governo realizadas por instituições privadas.
- Transferências do exterior: receita originada por transferências de organismos ou fundos internacionais, tanto de governos estrangeiros quanto de instituições privadas internacionais.
- Transferências de pessoas: receitas de doações ou contribuições a instituições públicas, realizadas por pessoa física.
- Transferências de convênio: receitas decorrentes da transferência de valores devido a convênio firmado, destinadas a custear despesas classificadas como correntes.

2.6.1.8 Outras Receitas Correntes

Segundo Bezerra Filho (2004), é o ingresso de recursos de outras origens não classificáveis nas subcategorias anteriores, tais como multas, juros de mora, indenizações, restituições da dívida pública e receitas diversas é incluído em Outras Receitas Correntes.

- Multas e juros de mora: receita arrecadada decorrente de penalidades pecuniárias devidas à inobservância de normas, a atrasos ou infração a regulamento.
- Indenizações e restituição: as primeiras correspondem a ressarcimento de valores por dano causado em patrimônio público, as segundas decorrem da devolução de recursos por despesas empenhadas em exercícios anteriores.
- Receita da dívida ativa: receita com origem na cobrança de créditos de natureza tributária ou não, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento na forma da legislação e em registros próprios, após apurada sua liquidez e certeza.
- Receitas Correntes Diversas: são consideradas todas as receitas correntes que ainda não foram enquadradas nas subfontes anteriores.

2.6.2 Receita de Capital

As Receitas de Capital, conforme Habckost (1991), podem ser entendidas como as provenientes da realização de recursos oriundos da contração de dívidas, da conversão em espécies, de bens e direitos; de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis como Despesas de Capital. Conforme Figura 2.4, pode-se ver como as Receitas de Capital estão dispostas no Balanço Orçamento.

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (a-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o bimestre (c)	% (c/a)	
RECEITAS CORRENTES							
RECEITA TRIBUTÁRIA							
Impostos							
Taxas							
Contribuição de Melhoria							
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES							
Contribuições Sociais							
Contribuições Econômicas							
RECEITA PATRIMONIAL							
Receitas Imobiliárias							
Receitas de Valores Mobiliários							
Receitas de Concessões e Permissões							
Outras Receitas Patrimoniais							
RECEITA AGROPECUÁRIA							
Receita da Produção Vegetal							
Receita da Produção Animal e derivados							
Outras Receitas Agropecuárias							
RECEITA INDUSTRIAL							
Receita da Indústria Extrativa Mineral							
Receita da Indústria de Construção							
RECEITA DE SERVIÇO							
Receita de Serviço							
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES							
Transferências Intergovernamentais							
Transferências de Instituições Privadas							
Transferências do Exterior							
Transferências de Pessoas							
Transferências de Convênios							
OUTRAS RECEITAS CORRENTES							
Multas e Juros de Mora							
Indenizações e Restituições							
Receita da Dívida Ativa							
Receitas Correntes Diversas							

Figura 2.3 – Receitas Correntes no Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

2.6.2.1 Operações de Crédito

As Operações de Crédito correspondem às Receitas de Capital originadas de operação, tais como empréstimos e financiamento que têm por objetivo cobrir o déficit orçamentário (BEZERRA FILHO, 2004).

O artigo 29 da LRF define-as como:

Compromisso assumido em razão do mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termos de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com uso de derivativos financeiros.

É importante ressaltar que existe uma determinação constitucional proibindo que as realizações de receitas provenientes de operações de crédito de financiamento e refinanciamento sejam excedentes ao montante das despesas de capital, a chamada regra de ouro, sendo excetuadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, de acordo RREO: manual de elaboração (2003).

- Operações de crédito interno: receita decorrente da colocação de títulos públicos no mercado interno ou ainda da contração de empréstimo junto a instituições particulares ou estatais do país.
- Operações de crédito externo: receita decorrente da colocação de títulos públicos no mercado externo ou ainda da contração de empréstimo junto a instituições estatais ou particulares nacionais ou multinacionais sediadas no exterior.

2.6.2.2 Alienação de Bens

Segundo Bezerra Filho (2004), Alienação de Bens é representada pelo ingresso de recursos provenientes da venda de bens ou direitos do ativo permanente.

- Alienação de bens móveis: receita obtida através da venda de bens móveis da entidade.
- Alienação de bens imóveis: receita oriunda da venda de bens imóveis, independentemente do valor registrado no patrimônio.

2.6.2.3 Amortização de Empréstimos

De acordo com Silva (2002), a Amortização de Empréstimos representa a receita de capital proveniente do recebimento de parcelas de empréstimos e financiamentos concedidos a outras entidades de direito público.

2.6.2.4 Transferências de Capital

Segundo Habckost (1991), as Transferências de Capital indicam os recursos que ingressaram através do recebimento de outras entidades de direito público ou privado e quando destinadas a cobrir despesas classificadas como despesas de capital.

- Transferências intragovernamentais: receitas obtidas com o repasse de recursos no âmbito de uma mesma esfera do governo.
- Transferências de instituições privadas: receitas correspondentes a incentivos fiscais, promoção cultural, bem como doações ao governo realizadas por instituições privadas.
- Transferências do exterior: receita originada por transferências de organismos ou fundos internacionais, tanto de governos estrangeiro quanto de instituições privadas internacionais.
- Transferências de pessoas: receitas de doações ou contribuições a instituições públicas realizadas por pessoa física.
- Transferências de convênio: receitas decorrentes da transferência de valores devido a convênio firmado, destinadas a custear despesas de capital.

2.6.2.5 Outras Receitas de Capital

As demais receitas não classificadas nas subcategorias anteriores, de acordo com Receitas Públicas: Manual de Procedimentos (2005), são denominadas de Outras Receitas Correntes.

- Integralização de capital: receita gerada pelo recebimento de recursos de empresas públicas ou economia mista, como participação em seu capital social.

- Remuneração das disponibilidades: “receitas em decorrentes da remuneração do saldo dos depósitos existentes em bancos através da taxa referencial” conforme consta no RREO: Manual de elaboração (2003, p.23).
- Receitas de Capital Diversas: as demais receitas não classificadas anteriores.

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (a-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o bimestre (c)	% (c/a)	
RECEITAS DE CAPITAL OPERAÇÕES DE CRÉDITOS Operações de Crédito Interna Operações de Créditos Externas ALIENAÇÃO DE BENS Alienação de Bens Móveis Alienação de Bens Imóveis AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS Amortização de Empréstimos TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transferências de Convênios OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL Integralização do Capital Social Remuneração das Disponibilidades Receitas de Capital Diversas							

Figura 2.4 – Receitas de Capital no Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

Após a descrição das receitas no Balanço Orçamentário segundo a LRF, descreve-se os últimos campos na tabela das receitas conforme Figura 2.5, que está de acordo com o RREO Manual de Elaboração (2003).

- Subtotal das receitas: representa o somatório da previsão inicial, previsão atualizada, receitas realizadas e o saldo a realizar, respectivamente.
- Operações de crédito com refinanciamento: o refinanciamento representa o total das receitas obtidas através da colocação de títulos públicos no mercado ou ainda através da contratação de empréstimos para o pagamento de outras dívidas contraídas anteriormente. O refinanciamento mobiliário compreende a negociação de títulos públicos para refinar a dívida pública mobiliária. De acordo com a LRF, em seu artigo 29, a dívida pública mobiliária “é representada por títulos emitidos pela

União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios”. Já o refinanciamento de outras dívidas são as demais operações de créditos utilizadas para refinarciar dívidas que não sejam mobiliárias.

- Subtotal com refinanciamento: é o somatório do subtotal das receitas com o total das operações de crédito – refinanciamento, dessa forma, representa a totalidade das receitas orçamentárias.

- Déficit: representa a diferença entre o confronto das receitas realizadas com as despesas liquidadas até o bimestre, ou seja, quando as despesas executadas são maiores que as receitas realizadas. Esse campo é evidenciado conforme área hachurada na Figura 2.5.

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (a-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o bimestre (c)	% (c/a)	
.....							
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO COM – REFINANCIAMENTO (II) Refinanciamento da Dívida Mobiliária Refinanciamento de Outras Dívidas							
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III)=(I + II)							
DÉFICIT (IV)	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (V)= (III + IV)							
SALDO EXERCÍCIOS ANTERIORES	-	-	-	-		-	-

Figura 2.5 – Somatório das receitas no Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

Quando ocorrer o inverso, ou seja, no caso de receitas realizadas serem maior que as despesas até o bimestre, então essa diferença será registrada no campo Superávit, na coluna das despesas, como ilustrado na Figura 2.9.

- Total: representa a soma do subtotal com refinanciamento mais o déficit.
- Saldo de exercício anterior: representa o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, demonstrados no Balanço Patrimonial do exercício anterior, que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais. Deverá demonstrar, também, os valores referentes aos créditos adicionais, autorizados nos últimos quatros meses do

exercício anterior, reabertos no exercício corrente. Apresentará valor somente na coluna que se refere ao realizado até o bimestre e deverá corresponder ao valor da execução dos referidos créditos adicionais.

Esses valores não poderão ser lançados novamente na receita orçamentária, já que a receita pertence ao exercício financeiro no qual foi arrecadada.

Os Saldos de Exercícios Anteriores não podem ser considerados no cálculo de déficit ou superávit orçamentários, pois representam recursos arrecadados em exercícios anteriores.

2.7 Despesas no Balanço Orçamentário

2.7.1 Despesas Correntes

Segundo Habckost (1991), as Despesas Correntes são as categorias econômicas que representam as despesas destinadas à manutenção e funcionamento do serviço prestado pela administração pública. Silva (2002, p.148), por sua vez explica que elas “não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”. De acordo com a Lei nº 4.320/64, a despesa corrente é subdividida em despesas de custeio e transferências correntes. As despesas correntes são dispostas no Balanço Orçamentário, conforme Figura 2.6.

2.7.1.1 Pessoal e Encargos Sociais

As despesas de Pessoal e Encargos Sociais são conforme Slomski (2001, p.229):

Despesa de natureza salarial decorrente do efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuições a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais, previstos na estrutura remuneratória dos militares e, ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir à substituição de servidores e despesas com a substituição de mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização quando se tratar de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, exceto nos casos de cargo ou categoria em extinção.

2.7.1.2 Juros e Encargos da Dívida

De acordo com Lima e Castro (2003), o grupo de despesas caracterizado pelo pagamento de juros, comissões e outros tipos de encargos cobrados na contratação de operações de créditos internas e externas, como também dívida pública mobiliária, é denominado Juros e Encargos da Dívida.

2.7.1.3 Outras Despesas Correntes

Segundo Slomski (2001), grupo de natureza de despesa em que são registradas as operações tais como aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções entre outras despesas, bem como outras despesas da categoria econômica – Despesas Correntes – não classificáveis nos demais grupo de natureza.

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d + e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-h)
				No Bimestre (g)	<até o bimestre> (h)	No Bimestre (i)	Até o bimestre (j)	% (j/i)	
DESPESAS CORRENTES									
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS									
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA									
OUTRAS DESPESAS CORRENTES									

Figura 2.6 – Despesas Correntes no Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

2.7.2 Despesas de Capital

Para Silva (2002), as Despesas de Capital são todas as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de bem de capital. Habckost (1991) explica que em tal categoria econômica são classificadas as despesas que aumentam o patrimônio público ou as que são capazes de gerar novos bens ou serviços, entendendo-se patrimônio em seu sentido amplo, ou seja, além dos bens

demonstrados no balanço patrimonial são também considerados os bens de uso comum. A Figura 2.7 mostra as Despesas de Capital no Balanço Orçamentário.

2.7.2.1 Investimentos

Segundo a Lei 4.320/64 define Investimento como sendo uma subcategoria econômica destinada ao planejamento e à execução de obras, inclusive com aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

2.7.2.2 Inversão Financeira

De acordo com Lima e Castro (2003), por Inversão Financeira onde são classificadas as despesas com a aquisição de bens já em utilização, aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital, e com a constituição ou aumento do capital das empresas.

2.7.2.3 Amortização da Dívida

Segundo Silva (2002) a Amortização da Dívida é a despesa realizada para o pagamento do principal e ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial das dívidas públicas interna e externas, contratuais ou mobiliárias.

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d + e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-h)
				No Bimestre (g)	<até o bimestre> (h)	No Bimestre (i)	Até o bimestre (j)	% (j/i)	
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA.									

Figura 2.7 – Despesas de Capital no Balanço Patrimonial

Fonte: Adaptado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

2.7.3 Reserva da Contingência

Conforme Reis (2007) a reserva da contingência constitui uma fonte complementar de recursos que financiará a abertura de créditos suplementares, especiais e extraordinários.

O artigo 5º da LRF estabelece que o projeto da LOA conterá a Reserva da Contingência cuja forma de utilização e o montante serão determinados com base na Receita Corrente Líquida², serão estabelecidos na LDO, destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Entende-se por passivos contingentes os riscos financeiros decorrentes de ações judiciais trabalhistas, cíveis, previdenciárias, indenizações por desapropriações entre outros fatores que poderão causar perdas ou danos ao patrimônio da entidade, bem como todos os atos que possam comprometer a execução de ações planejadas para serem executadas no período em que tais ocorrências se efetivaram.

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d + e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-h)
				No Bimestre (g)	<até o bimestre> (h)	No Bimestre (i)	Até o bimestre (j)	% (j/i)	
..... RESERVA DA CONTINGÊNCIA									

Figura 2.8 – Reserva da Contingência no Balanço Orçamentário

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003, p.27).

Após a descrição dos campos das despesas no Balanço Orçamentário conforme LRF, deve-se estudar os últimos campos, conforme Figura 2.9, de acordo com o RREO Manual de elaboração (2003).

- Subtotal das despesas: representa a soma das colunas de “Dotação Inicial”, “Créditos Adicionais”, “Dotação Autorizada”, “Despesas Empenhadas”,

² Receita corrente líquida é igual a soma das receitas: tributária, industrial, patrimonial, agropecuária, contribuição, outras receitas correntes, bem como as transferências correntes deduzidos os valores transferidos por determinação constitucional ou legal como também a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema próprio de previdência e assistência social e as receitas de compensação financeira de acordo com o disposto no artigo 2º da LRF.

“Despesas Liquidadas” e “Saldo”, das despesas, excetuado o refinanciamento da dívida pública.

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d + e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-h)
				No Bimestre (g)	<até o bimestre> (h)	No Bimestre (i)	Até o bimestre (j)	% (j/i)	
.....									
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VIII)									
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA – REFINANCIAMENTO (IX)									
Refinanciamento da Dívida Mobiliária									
Refinanciamento de Outras Dívidas									
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (X)= (VIII + IX)									
SUPERÁVIT (XI)									
TOTAL (XII)=(X + XI)									

Figura 2.9 – Somatório das despesas no Balanço Orçamentário

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração (2003).

- Amortização da dívida – Refinanciamento: de acordo com RREO: manual de elaboração (2003, p. 27), implica em “registrar a despesa com o pagamento, efetuado com recursos oriundos de operações de crédito contratadas para essa finalidade do principal acrescido da atualização monetária, da dívida mobiliária e de outras dívidas”.

- Refinanciamento da dívida mobiliária: representa o total da despesa efetuado com recursos oriundos de operações de crédito contratadas para essa finalidade, do principal acrescido da atualização monetária da dívida pública mobiliária. Representa os resgates de títulos públicos efetuados com recursos oriundos da contratação de operações de crédito.

- Refinanciamento de outras dívidas: representa a despesa com o pagamento efetuado com recursos oriundos de operações de crédito contratadas para essa finalidade, do principal acrescido da atualização monetária, de outras dívidas que não sejam mobiliárias.

- Subtotal com refinanciamento (X) = (VIII + IX): demonstra o somatório do “Subtotal das despesas (VIII)” com a “Amortização da Dívida – Refinanciamento (IX)”, ou seja, a linha (VIII) mais a linha (IX), e representa o valor total das despesas orçamentárias, incluindo as despesas com o refinanciamento da dívida pública.
- Superávit (XI): essa linha apresenta a diferença, a maior, até o bimestre, entre as receitas realizadas e as despesas liquidadas.

2.8 Análise das demonstrações contábeis

Segundo Ferreira (2007, p.199), “a análise das demonstrações financeiras ou contábeis é a técnica contábil que consiste na decomposição, comparação e interpretação das demonstrações contábeis”.

De acordo com Ludícibus (1998), na análise de balanços, não existe forma científica ou metodologicamente comprovada para se obter um diagnóstico preciso, pois pode-se chegar a conclusões diferentes a partir da interpretação de mesmos valores de índices.

Quanto à relevância da análise de balanços, Ludícibus (1998, p.17) ressalta que “a necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças”.

2.8.1 Análise Horizontal

De acordo com Matarazzo (2003), a análise horizontal evidencia a evolução das contas contidas nas demonstrações financeiras, a partir de uma demonstração básica, que normalmente é a mais antiga da série, a chamada análise horizontal encadeada, ou a partir da demonstração do ano anterior, a chamada análise horizontal anual.

Ludícibus (1998), afirma que a análise horizontal tem como objetivo mostrar o crescimento dos itens dos balanços e outros demonstrativos através dos períodos para assim caracterizar tendências. Por meio dela pode-se então comparar os valores de uma mesma conta ou grupo de contas em diferentes exercícios sociais.

Segundo Matarazzo (2003), na elaboração dos percentuais para realização da análise horizontal, utiliza-se a técnica dos números-índices, de modo que, no primeiro ano, todos os valores são considerados iguais a 100. Com a utilização da

regra de três, encontra-se os valores dos demais anos analisados. Desta forma, a variação é o que exceder 100 ou o que faltar para completar 100.

2.8.2 Análise Vertical

De acordo com Matarazzo (2003), através da análise vertical, busca-se revelar a real importância de uma determinada conta no conjunto como um todo, ou seja, evidencia-se a relevância de um elemento no grupo ao qual ele faz parte no mesmo exercício social.

Conforme Iudícibus (1998), para elaboração dos percentuais da análise vertical, atribui-se 100 a elemento principal do grupo e utiliza-se a regra de três para obter os valores dos seus subelementos. Assim, encontra-se a participação de cada subelemento no total da conta a que ele pertence.

“É desejável que as conclusões baseadas na Análise Vertical sejam completadas pelas da Análise Horizontal”. (MATARAZZO, 2003, p.249), Isso é importante para que as análises sejam centradas apenas nas evoluções de elementos significativos dentro do seu contexto.

2.8.3 Análise através de índices

Conforme Matarazzo (2003 p.147), “índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira da empresa”. No caso em questão, utilizaram-se índices específicos para medir aspectos julgados relevantes no Balanço Orçamentário.

2.8.3.1 Índice de realização das receitas

Segundo Lyra, Lock e Maior (1998), o índice de realização das receitas retrata o orçamento da receita confrontando as realizações com as previsões.

$$\text{Índice de Realização das Receitas} = \frac{\text{Receitas Realizadas}}{\text{Receitas Previstas}}$$

Se o índice for menor que 1, significa que a previsão foi maior que a arrecadação. De acordo com Lyra, Lock e Maior (1998, p. 35), nesse caso “indica que a previsão não correspondeu à realização, podendo espelhar, também, ingerência do gestor na busca de recursos”.

Se o índice for igual a 1, significa que a previsão é igual à arrecadação. Segundo Lyra, Lock e Maior (1998, p.35), esse caso “evidencia uma situação desejável, ou seja, existiu recursos para atender as necessidades da entidade”.

Se o índice for maior que 1, significa que a previsão é menor que a arrecadação. Conforme Lyra, Lock e Maior (1998, p.35) tal situação “indica a entrada de recursos maior do que fora previsto, pode significar falha na previsão se a diferença for muito acentuada”.

2.8.3.2 Índice de despesas realizadas

Para Lyra, Lock e Maior (1998), o índice de despesas realizadas tem como objetivo evidenciar a existência de dotação na utilização dos recursos.

$$\text{Índice de Despesas Realizadas} = \frac{\text{Despesas Realizadas}}{\text{Despesas Fixadas}}$$

Quando o quociente resulta em valor menor que 1, indica que a fixação é maior que a execução. Assim, “evidencia a existência de dotação sem a utilização, ou seja, o gestor não gastou no que fora fixado. Pode também, demonstrar falhas na fixação das despesas”. (LYRA, LOCK e MAIOR, 1998, p.35).

Quando o quociente resultar em valor igual a 1, indica que a fixação é igual a execução. E isso, conforme Lyra, Lock e Maior (1998, p.35), quer dizer que “os recursos foram utilizados conforme o estabelecido, ou seja, a fixação da despesa atendeu as necessidades”.

Não poderá haver resultado do quociente maior que 1, ou seja, fixação menor que execução, pois de acordo com Lyra, Lock e Maior (1998, p.35), “a execução está vinculada à obrigação contraída, porém, pode ser indícios da utilização de Créditos Adicionais”.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

Para realização do trabalho, foram realizadas pesquisas bibliográficas, ou seja, consultas a diferentes fontes tais como: livros, periódicos, artigos científicos, entre outros meios (SILVA, 2003). Conforme Lakatos e Marconi (2001), a principal finalidade da pesquisa bibliográfica é proporcionar ao pesquisador respaldo para que este consiga entender e até mesmo revolver problemáticas.

E através dela foi possível buscar outras conceituações e os embasamentos legais necessários para entendimento do assunto abordado no trabalho, dentre os quais destacam-se: sistema contábil público e suas relações com as receitas e despesas, a compreensão da estrutura e dos elementos que constituem o Balanço Orçamentário, além do entendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que os Balanços Orçamentários objetos de análise deste estudo, é disciplinado pela LRF. Os conceitos e as bases legais foram reunidos e organizados, sistematicamente, no capítulo de revisão bibliográfica, de forma que pudessem facilitar a compreensão e o entendimento dos leitores. Ainda com a utilização da pesquisa bibliográfica foi possível encontrar os instrumentos que seriam utilizados para a análise e assim alcançar os objetivos propostos.

Além disso, foram feitos os levantamentos dos Balanços Orçamentários da União com a utilização da pesquisa documental, uma vez que esses demonstrativos estavam contidos em relatórios publicados pelo governo federal, os chamados Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária.

Muito embora a pesquisa documental seja muito parecida com a bibliográfica, difere quanto à natureza da fonte. Segundo Lakatos e Marconi (2001) a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam tratamento analítico. Pode-se citar como exemplo de fontes documentais: memorandos, relatórios, ofícios, boletins, tabelas estatísticas, etc.

Quanto ao objetivo este trabalho classifica-se como uma pesquisa descritiva explicativa, pois, conforme Gil (1996) a pesquisa descritiva visa estabelecer relações entre variáveis. No entanto algumas pesquisas descritivas “vão além da simples identificação da existência de relações de variáveis, podendo determinar a existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação” (GIL, 1996, p.46). Já no que diz respeito à pesquisa explicativa caracteriza-se por tentar explicar os fatores que contribuíram para a ocorrência de fenômenos.

3.1 Método de análises

Para que fosse possível estudar a evolução das receitas e das despesas era necessário fazer o levantamento de no mínimo dois demonstrativos diferentes, mas, com o intuito de obter melhores resultados, foram levantados os Balanços Orçamentários de três anos consecutivos, referentes aos anos de 2004, 2005 e 2006, conforme consta nos Anexos A, B e C. O Balanço Orçamentário tem publicação bimestral e apresenta as informações das realizações e das execuções discriminadas do bimestre e até o bimestre. Contudo as receitas e despesas previstas e fixadas nele são para todo ano, por isso foram utilizados os demonstrativos referentes ao bimestre novembro e dezembro, já que eles contêm as informações acumuladas do ano inteiro das receitas realizadas, bem como das despesas liquidadas, dessa forma foi possível comparar adequadamente as previsões com as execuções.

As análises foram divididas em duas partes: a primeira dedicou-se à evolução das receitas e despesas de 2004 a 2006, com a aplicação do método de análise horizontal e análise vertical; a segunda compreendeu a aplicação de índices, tais como índice de realização das receitas, índice de despesas realizadas, para verificar as diferenças existentes entre o orçamento e a execução das receitas e despesas do Balanço Orçamentário.

Ressalta-se que os valores utilizados, nos cálculos das análises horizontal e vertical, bem como nos cálculos dos índices, não sofreram nenhum tipo de atualização monetária, ou seja, foram utilizados valores nominais ou históricos.

É importante destacar que a nomenclatura - despesas liquidadas - é utilizada erroneamente nos demonstrativos para apresentar as despesas executadas, ou seja, a somada das despesas liquidadas que já foram pagas e das despesas inscritas em restos a pagar não processados, sendo que estas últimas nem passaram pela fase de liquidação, por isso a incoerência da nomenclatura usada.

Para trabalhar com dados equivalentes em todos os demonstrativos analisados, foram somadas as receitas, exceto intra-orçamentárias (I) com as receitas intra-orçamentárias (II), e as despesas, exceto intra-orçamentárias (VIII) com as despesas intra-orçamentárias (IX), no demonstrativo referente ao ano de 2006, de acordo com o Anexo C, visto que nos anos anteriores não havia essa separação.

3.1.1 Análise horizontal

A análise horizontal foi utilizada para a obtenção da evolução das receitas e despesas, assim foram calculadas as variações das receitas realizadas e as despesas liquidadas até o bimestre novembro e dezembro de 2006 em relação ao mesmo bimestre de 2004, esse tipo de análise é denominada, conforme Matarazzo (2003), de análise horizontal encadeada. Desta forma, foi atribuído o índice 100 para as receitas realizadas e as despesas liquidadas no ano mais antigo da série e através da regra de três foram obtidas as variações dos anos subseqüentes que são tudo que excede ou falta para completar 100.

A análise horizontal também foi aplicada para encontrar a evolução das participações dos créditos adicionais nas dotações atualizadas no mesmo período. O percentual de participação dos créditos é resultante da divisão do valor dos créditos adicionais pela dotação atualizada, e o resultado, multiplicado por 100 conforme disposto no Apêndice A.

3.1.2 Análise vertical

Primeiramente, a análise vertical foi aplicada nas Receitas e Despesas Correntes e de Capital do Balanço Orçamentário da União. Dessa forma, atribuindo-se 100% para as Receitas Correntes e de Capital realizadas até o bimestre, bem como para as Despesas Correntes e de Capital liquidadas até o bimestre, e através da regra de três foi encontrado a participação de cada elemento que as compõe.

Ademais, foi utilizada a análise vertical para identificação das origens dos recursos, atribuindo-se 100% para o total das receitas realizadas até o bimestre. Com a utilização da regra de três, foram encontrados os percentuais de participação das Receitas Correntes, das Receitas de Capital e das Operações de Créditos para Refinanciamento no total das receitas realizadas. É importante ressaltar que as Operações de Crédito para Refinanciamento são Receitas de Capital, mas como no Balanço Orçamentário elas são apresentadas discriminadas, já que não são somadas ao total das Receitas de Capital, elas foram, por isso, analisadas separadamente. O mesmo procedimento realizado nas receitas foi usado para as despesas, com o intuito de identificar os destinos de recursos. Com isso, foi atribuído 100% para as despesas liquidadas até o bimestre e, através da regra de três, foram encontradas

os percentuais de Despesas Correntes, Despesas de Capital, Amortização da Dívida por Refinanciamento e Superávit. Ressalta-se que as Amortizações das Operações de Crédito-Refinanciamento são Despesas de Capital, mas como no Balanço Orçamentário aquelas são apresentadas discriminadas, ou seja, não são somadas no total de Despesas de Capital por isso elas foram analisadas separadamente.

Destaca-se que para a obtenção das conclusões foram utilizadas concomitantemente as informações geradas na análise horizontal e vertical.

3.1.3 Índice de realização das receitas

O índice de realização das receitas foi aplicado nas Receitas Correntes, nas Receitas de Capital e nas Operações de Crédito para Refinanciamento no período de 2004 a 2006, conforme Apêndice B. Diante dos motivos já mencionados anteriormente as Operações de Crédito para Refinanciamento foram analisadas separadamente das Receitas de Capital. Ademais, é de suma importância esclarecer que, a nomenclatura utilizada no índice foi substituída da seguinte forma: na fórmula do índice onde constam receitas previstas, foram substituídas por previsão atualizada e onde constam receitas realizadas, foram utilizadas as receitas realizadas até o bimestre. Essa troca de nomenclatura na fórmula do índice teve a finalidade de utilizar a mesma nomenclatura constante no Balanço Orçamentário.

3.1.4 Índice de despesas realizadas

O índice de despesas realizadas foi aplicado nas Despesas Correntes, nas Despesas de Capital, como também nas Amortizações das Operações de Crédito para Refinanciamento, de acordo com o Apêndice C. Conforme dito anteriormente as Amortizações das Operações de Crédito-Refinanciamento são Despesas de Capital, mas foram analisadas separadas devido ao motivo já supracitado.

Nesse caso, a nomenclatura utilizada também foi substituída da seguinte forma: na fórmula do índice onde constam despesas fixadas, foram utilizadas dotação atualizada e, onde constam despesas realizadas, foi utilizada despesa liquidada até o bimestre, a troca de nomenclatura na fórmula do índice teve a finalidade de utilizar a mesma nomenclatura constante no Balanço Orçamentário.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS

Neste capítulo são apresentadas as tabelas elaboradas com as análises horizontal e vertical, como também são apresentados os cálculos dos índices de realização das receitas e do índice das despesas realizadas juntamente com os resultados obtidos através da pesquisa.

4.1 Resultados obtidos com a análise horizontal e análise vertical

Com a utilização da análise horizontal e vertical foi possível atender ao primeiro objetivo deste estudo que é a constatação da evolução das Receitas e Despesas Correntes e de Capital.

Através da análise horizontal, foi observado que houve um crescimento nas realizações das Receitas Correntes em 31,26% do ano de 2004 ao ano de 2006, em termos nominais. Esse crescimento foi viabilizado principalmente pelo aumento na arrecadação de 19,63% de Receita de Contribuições e 31,73% de Receita Tributária, visto que essas receitas possuíam os maiores volumes de recursos.

Foram observados também aumentos expressivos percentualmente em outras receitas, que não têm volumes financeiros tão significativos, tais como: 157,97% da Receita Patrimonial, 157,91% de Outras Receitas Correntes, 46,44% de Receita Industrial, 36,04% de Receita Agropecuária e 23,27% de Receitas de Serviços, conforme é mostrado na Tabela 4.1.

Assim, a arrecadação gerada por Receita de Contribuições e por Receita Tributária, apesar de estas demonstrarem crescimentos relativamente baixos, contribuiu muito mais para o crescimento do montante das Receitas Correntes do que a arrecadação obtida por Receita Patrimonial e por Outras Receitas Correntes, as quais tiveram crescimentos de 157,97% e 157,91%, respectivamente. Isso porque, conforme análise vertical na Tabela 4.2, o total de arrecadação da Receita de Contribuições e da Receita Tributária em 2006, juntas representam 84,09% das Receitas Correntes realizadas, enquanto o montante de Receita Patrimonial e de Outras Receita Correntes representam apenas 6,43% e 4,97%, respectivamente, no mesmo período. Ainda, com a utilização da análise vertical, foi constatado que, apesar de ter havido um crescimento na arrecadação da Receita de Contribuições,

que em muito colaborou para o aumento do montante das Receitas Correntes, ela teve uma pequena redução na participação do total das realizações das Receitas Correntes, pois, em 2004, era de 60,82% e, em 2006, passou para 55,43%. Essa redução ocorreu porque o montante de arrecadação das Receitas Correntes cresceu mais que as arrecadações obtidas por Receitas de Contribuições. Isso também justifica o fato da participação da Receita Tributária no total das Receitas Correntes ter permanecido praticamente constante de 2004 para 2006, pois o crescimento de suas realizações foi muito parecido com o total das Receitas Correntes.

Tabela 4.1 – Análise horizontal das Receitas Correntes

R\$ milhares

	2004	AH	2005	AH	2006	AH
RECEITAS	REC.REALIZ		REC.REALIZ		REC.REALIZ	
RECEITAS CORRENTES	450.589.981	100	527.324.578	117,03	591.460.161	131,26
RECEITA TRIBUTÁRIA	128.674.367	100	155.057.427	120,50	169.502.898	131,73
Impostos	126.108.382	100	151.809.483	120,38	165.843.970	131,51
Taxas	2.565.985	100	3.247.944	126,58	3.658.928	142,59
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	274.044.084	100	309.860.186	113,07	327.828.731	119,63
Contribuições Sociais	251.655.822	100	284.326.311	112,98	316.950.917	125,95
Contribuições Econômicas	22.388.262	100	25.533.875	114,05	10.877.814	48,59
RECEITA PATRIMONIAL	14.741.822	100	14.987.856	101,67	38.030.181	257,97
Receitas Imobiliárias	290.544	100	330.740	113,83	361.237	124,33
Receitas de Valores Mobiliários	13.223.864	100	13.847.710	104,72	18.126.830	137,08
Receita de Concessões e Permissões	1.215.036	100	757.810	62,37	907.630	74,70
Outras Receitas Patrimoniais	12.378	100	51.596	416,84	22.188	179,25
RECEITA AGROPECUÁRIA	19.897	100	19.789	99,46	27.068	136,04
Receita da Produção Vegetal	12.987	100	12.562	96,73	20.007	154,05
Receita da Produção Animal e Deriv.	6.881	100	7.200	104,64	7.002	101,76
Outras Receitas Agropecuárias	29	100	27	93,10	59	203,45
RECEITA INDUSTRIAL	340.261	100	497.808	146,30	498.269	146,44
Receita da Indústria de Transformação	340.229	100	497.808	146,32	498.269	146,45
Receita da Indústria de Construção	32	100	—	0,00	—	—
RECEITA DE SERVIÇOS	21.100.221	100	23.307.460	110,46	26.011.213	123,27
Receita de Serviços	21.100.221	100	23.307.460	110,46	26.011.213	123,27
TRANSFERENCIAS CORRENTES	280.134	100	139.171	49,68	187.630	66,98
Transferências Intergovernamentais	778	100	13	1,67	12	1,54
Transferências de Instituições Privadas	41.997	100	45.178	107,57	48.975	116,62
Transferências do Exterior	9.837	100	2.539	25,81	48.361	491,62
Transferências de Pessoas	141	100	468	331,91	717	508,51
Transferências de Convênios	223.303	100	89.607	40,13	88.542	39,65
Transferências para Combate a Fome	4.078	100	1.366	33,50	1.023	25,09
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	11.389.195	100	23.454.881	205,94	29.374.171	257,91
Multas e Juros de Mora	5.962.326	100	11.562.375	193,92	11.600.014	194,56
Indenizações e Restituições	1.994.279	100	5.589.373	280,27	2.041.899	102,39
Receita da Dívida Ativa	939.042	100	1.700.162	181,05	2.006.593	213,69
Receitas Correntes Diversas	2.493.548	100	4.602.971	184,60	13.725.665	550,45

Tabela 4.2 – Análise vertical das Receitas Correntes R\$ milhares

	2004	AV	2005	AV	2006	AV
RECEITAS	REC.REALIZ	%	REC.REALIZ	%	REC.REALIZ	%
RECEITAS CORRENTES	450.589.981	100	527.324.578	100	591.460.161	100
RECEITA TRIBUTÁRIA	128.674.367	28,56	155.057.427	29,40	169.502.898	28,66
Impostos	126.108.382	27,99	151.809.483	28,79	165.843.970	28,04
Taxas	2.565.985	0,57	3.247.944	0,62	3.658.928	0,62
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	274.044.084	60,82	309.860.186	58,76	327.828.731	55,43
Contribuições Sociais	251.655.822	55,85	284.326.311	53,92	316.950.917	53,59
Contribuições Econômicas	22.388.262	4,97	25.533.875	4,84	10.877.814	1,84
RECEITA PATRIMONIAL	14.741.822	3,27	14.987.856	2,84	38.030.181	6,43
Receitas Imobiliárias	290.544	0,06	330.740	0,06	361.237	0,06
Receitas de Valores Mobiliários	13.223.864	2,93	13.847.710	2,63	18.126.830	3,06
Receitas de Concessões e Permissões	1.215.036	0,27	757.810	0,14	907.630	0,15
Outras Receitas Patrimoniais	12.378	0,00	51.596	0,01	22.188	0,00
RECEITA AGROPECUÁRIA	19.897	0,00	19.789	0,00	27.068	0,00
Receitas de Produção Vegetal	12.987	0,00	12.562	0,00	20.007	0,00
Receitas de Produção Animal e Deriv.	6.881	0,00	7.200	0,00	7.002	0,00
Outras Receitas Agropecuárias	29	0,00	27	0,00	59	0,00
RECEITA INDUSTRIAL	340.261	0,08	497.808	0,09	498.269	0,08
Receitas da Indústria de Transformação	340.229	0,08	497.808	0,09	498.269	0,08
Receitas da Indústria de Construção	32	0,00	=	0,00	=	=
RECEITAS DE SERVIÇOS	21.100.221	4,68	23.307.460	4,42	26.011.213	4,40
Receitas de Serviços	21.100.221	4,68	23.307.460	4,42	26.011.213	4,40
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	280.134	0,06	139.171	0,03	187.630	0,03
Transferências Intergovernamentais	778	0,00	13		12	0,00
Transferências de Instituições Privadas	41.997	0,01	45.178	0,01	48.975	0,01
Transferências do Exterior	9.837	0,00	2.539	0,00	48.361	0,01
Transferências de Pessoas	141	0,00	468	0,00	717	0,00
Transferências de Convênios	223.303	0,05	89.607	0,02	88.542	0,01
Transferências para Combate a Fome	4.078	0,00	1.366	0,00	1.023	0,00
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	11.389.195	2,53	23.454.881	4,45	29.374.171	4,97
Multas e Juros de Mora	5.962.326	1,32	11.562.375	2,19	11.600.014	1,96
Indenizações e Restituições	1.994.279	0,44	5.589.373		2.041.899	0,35
Receitas da Dívida Ativa	939.042	0,21	1.700.162	0,32	2.006.593	0,34
Receitas Correntes Diversas	2.493.548	0,55	4.602.971	0,87	13.725.665	2,32

O recolhimento de valores financeiros feitos por Contribuições Sociais representa a maior fonte de recursos correntes do governo federal, já que sozinho representa 53,59% do total das Receitas Correntes realizadas.

Analisando somente os valores gerados pela Receita Tributária foi constatado que as Taxas tiveram um crescimento de 42,59%. No entanto, o acréscimo de 31,51% nas arrecadações de Imposto foi que viabilizou o crescimento da Receita Tributária como um todo, já que as receitas obtidas através do recolhimento de tributos em 2006 representam 28,66% do total das Receitas Correntes, e só o

recolhimento de impostos em 2006 representa 28,04% das Receitas Correntes, dessa forma a participação das taxas é de apenas 0,62%.

Por outro lado, as receitas decorrentes da exploração agropecuária de origem animal e vegetal mostraram-se completamente insignificantes na participação das realizações das Receitas Correntes.

As Receitas de Capital obtiveram um crescimento muito significativo na arrecadação de recursos financeiros, chegando a 93,89%. Isso fez com que aumentasse a participação das Receitas de Capital, de 10,98% para 16,67%, no total das realizações de receitas em 2006, isso pode ser visto na Tabela 4.5. O crescimento das Receitas de Capital foi viabilizado pelo aumento de 140,43% das receitas financiadas por Operações de Créditos, de acordo com a Tabela 4.3.

As receitas geradas com a Alienação de Bens, embora tenham tido uma evolução muito grande de 692,27%, não influenciaram muito no aumento das arrecadações das Receitas de Capital como um todo, já que, de acordo com a Tabela 4.4, observa-se que as receitas obtidas pela venda de bens móveis e imóveis representam 0,61%, em 2004 e 2,48% em 2006, do total das Receitas de Capital.

Isso também acontece com receitas produzidas por Transferências de Capital que tiveram uma variação de 2004 a 2006 de 1.082% na realização das receitas, mas que corresponde a 0,04% do total arrecadado das Receitas de Capital em 2004 e passa em 2006 a representar 0,27%.

Ressalta-se que as receitas geradas através da amortização de empréstimos tiveram um aumento em 2006, em relação a 2004, de 25,73%, de acordo com a Tabela 4.3. No entanto, como a evolução das arrecadações por amortizações não acompanhou o mesmo ritmo de crescimento do total das Receitas de Capital, a análise vertical evidenciou a diminuição na participação das amortizações, sendo em 2004 de 17,34% e em 2006 de 11,25%, conforme pode ser observado na Tabela 4.4. Esse fato também ocorreu com as receitas geradas por Outras Receitas de Capital que tiveram uma variação positiva de 13,55% das realizações de 2004 para 2006 e, concomitantemente, uma diminuição considerável de participação na formação do total das Receitas de Capital realizadas.

Com a análise vertical das receitas realizadas, na Tabela 4.5, foi averiguado que as Receitas Correntes representam a maior fatia dos recursos arrecadados pelo governo federal. Em 2004, as Receitas Correntes representavam 48,37%, já em 2006 esse percentual passou para 49,74% do total arrecadado.

Tabela 4.3 – Análise horizontal das Receitas de Capital

R\$ milhares

	2004	AH	2005	AH	2006	AH
	REC.REALIZ	%	REC.REALIZ		REC.REALIZ	
RECEITAS						
RECEITAS DE CAPITAL	102.241.247	100	126.662.323	123,89	198.232.734	193,89
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	59.333.835	100	80.060.679	134,93	142.659.174	240,43
Operações de Crédito Internas	46.972.333	100	77.490.528	164,97	135.088.550	287,59
Operações de Crédito Externas	12.361.502	100	2.570.151	20,79	7.570.624	61,24
ALIENAÇÕES DE BENS	619.499	100	841.705	135,87	4.908.077	792,27
Alienação de Bens Móveis	545.714	100	761.986	139,63	4.804.682	880,44
Alienação de Bens Imóveis	73.785	100	79.719	108,04	103.395	140,13
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	17.731.485	100	18.678.749	105,34	22.293.872	125,73
Amortização de Empréstimos	17.731.485	100	18.678.749	105,34	22.293.872	125,73
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	45.581	100	33.700	73,93	539.061	1.182,64
Transferências de Intergovernamentais	–	100	1.001	0,00	–	–
Instituições Privadas	–	100	–	0,00	109	–
Transferências do Exterior	–	100	–	–	–	–
Transferências de Pessoas	11	100	28	254,55	175	1.590,91
Transferências Outras Inst. Públicas	14.798	100	10	0,07	499.003	3.372,10
Transferências de Convênios	30.773	100	32.661	106,14	39.774	129,25
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	24.510.847	100	27.047.490	110,35	27.832.550	113,55
Resultado do Banco Central do Brasil	7.997.496	100	0	0,00	1.024.818	12,81
Remuneração das Disponibilidades	16.419.900	100	27.044.806	164,71	25.844.463	157,40
Proveniente da Execução de Garantias	41.581	100	–	0,00	–	–
Saldo de Exercícios Anteriores	43.429	100	–	0,00	–	–
Receitas de Capital Diversas	8.441	100	2.684	31,80	963.269	11.411,79
OP.CRÉDITO - REFINENCIAMENTO	378.694.469	100	507.181.857	133,93	399.509.067	105,50

Tabela 4.4 – Análise vertical nas Receitas de Capital

R\$ milhares

	2004	AV	2005	AV	2006	AV
	REC.REALIZ	%	REC.REALIZ	%	REC.REALIZ	%
RECEITAS						
RECEITAS DE CAPITAL	102.241.247	100	126.662.323	100	198.232.734	100
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	59.333.835	58,03	80.060.679	63,21	142.659.174	71,97
Operações de Crédito Internas	46.972.333	45,94	77.490.528	61,18	135.088.550	68,15
Operações de Crédito Externas	12.361.502	12,09	2.570.151	2,03	7.570.624	3,82
ALIENAÇÕES DE BENS	619.499	0,61	841.705	0,66	4.908.077	2,48
Alienação de Bens Móveis	545.714	0,53	761.986	0,60	4.804.682	2,42
Alienação de Bens Imóveis	73.785	0,07	79.719	0,06	103.395	0,05
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	17.731.485	17,34	18.678.749	14,75	22.293.872	11,25
Amortização de Empréstimos	17.731.485	17,34	18.678.749	14,75	22.293.872	11,25
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	45.581	0,04	33.700	0,03	539.061	0,27
Transferências de Intergovernamentais	–	–	1.001	0,00	–	–
Instituições Privadas	–	–	–	–	109	0,00
Transferências do Exterior	–	–	–	–	–	–
Transferências de Pessoas	11	–	–	–	175	0,00
Transferências Outras Inst. Públicas	14.798	0,01	10	–	499.003	0,25
Transferências de Convênios	30.773	0,03	32.661	0,03	39.774	0,02
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	24.510.847	23,97	27.047.490	21,35	27.832.550	14,04
Resultado do Banco Central do Brasil	7.997.496	7,82	–	0,00	1.024.818	0,52
Remuneração das Disponibilidades	16.419.900	16,06	27.044.806	21,35	25.844.463	13,04
Proveniente da Execução de Garantias	41.581	0,04	–	0,00	–	–

As receitas obtidas através da colocação de títulos públicos no mercado ou ainda através da contratação de empréstimos para o pagamento de outras dívidas contraídas anteriormente, ou seja, operações de créditos para refinanciamento, representam a segunda grande fonte de recursos arrecadados. Em 2004, as operações de créditos para refinanciamento representavam 40,35% do total de recursos capturados, já em 2006, esse percentual baixou para 33,59%, em função do aumento da participação das Receitas de Capital.

Tabela 4.5 – Análise vertical do total das receitas realizadas R\$ milhares

	2004	AV	2005	AV	2006	AV
RECEITAS CORRENTES	450.589.981	48,37	527.324.578	45,41	591.460.161	49,74
RECEITAS DE CAPITAL	102.241.247	10,98	126.662.323	10,91	198.232.734	16,67
OPER.CRED.REFINANCIAMENTO	378.694.469	40,65	507.181.857	43,68	399.509.067	33,59
TOTAL	931.525.697	100	1.161.168.758	100	1.189.201.962	100,00

As Despesas Correntes tiveram um aumento de 45,33% dos gastos, e assim fazendo com que em 2006 represente 53,74% do total das despesas executadas. As Despesas de Capital tiveram um aumento de 61,32% das despesas executadas, em relação a 2004.

Destaca-se que, nas Despesas Correntes, o gasto com Outras Despesas Correntes teve um aumento significativo de 35,14% ao longo dos períodos analisados, de acordo com a Tabela 4.6. Com a utilização da análise vertical foi evidenciado que as despesas com o pagamento de benefícios previdenciários e as transferências de parte da arrecadação da União aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal em 2004 e 2005 representavam os maiores valores dos gastos correntes, que em 2006 tiveram uma pequena queda de um pouco mais de 6% em relação a 2005, pois o total as Despesas Correntes executadas cresceram mais a execução de Outras Despesas Correntes conforme pode ser visto na Tabela 4.6.

Os Juros e Encargos da Dívida representaram a maior evolução das despesas executadas na análise horizontal das Despesas Correntes, chegando a 103,23%, como pode ser visto na Tabela 4.6. As despesas de Juros e Encargos da Dívida são decorrentes das contratações de operações de créditos de financiamento na Receitas de Capital e das operações de créditos de refinanciamento que aparece discriminado no Balanço Orçamentário, dessa forma, tudo indica que esse aumento expressivo dos juros e encargos ocorreu devido ao aumento de 140,43% do recebimento de recursos através de empréstimos e financiamentos, de acordo com a

Tabela 4.3. Isso porque o maior aumento das despesas com juros e encargos foi do ano 2005 para 2006, em que as operações de crédito aumentaram 78,19% enquanto as operações de créditos para refinanciamento tiveram uma redução de 21,23% no mesmo período. Na análise vertical, conforme Tabela 4.7, constata-se que, juntamente com as Despesas de Pessoal e Encargos Sociais representam o resto dos 40% das Despesas Correntes.

No que diz respeito às Despesas de Capital, os investimentos tiveram um crescimento bastante considerável de 80,44% das despesas executadas em 2006 com relação a 2004. Mas destaca-se que a maior execução de Despesa de Capital realizada pela administração pública federal foi através da amortização de dívidas. Isso ocorre em função do grande volume de recursos obtidos com as operações de créditos, pois a Amortização da Dívida em 2006 representa mais de 72% do total das Despesas de Capital executadas, conforme Tabela 4.7. Esse aumento das despesas executadas com amortização ocorreu em função do cumprimento da regra de ouro, já que, em todos anos, percebe-se a tendência crescente em utilizar operações de crédito, desta forma precisa-se ir amortizando as dívidas mais antigas.

Além disso, na Tabela 4.8, percebe-se que a amortização dos valores contraídos através de refinanciamento de dívidas apresenta-se como outro gasto significativo do governo federal, representado 31,69% do total das despesas executadas no ano de 2006. Desse modo, revelando que o governo vem fazendo o arrolamento de suas dívidas, ou seja, contrata novas dívidas para pagamento de outras mais antigas.

Tabela 4.6 – Análise horizontal das Despesas Correntes e de Capital R\$ milhares

	2004	AH	2005	AH	2006	AH
DESPESAS	DESP.LIQUID.		DESP.LIQUID.		DESP.LIQUID.	
DESPESAS CORRENTES	439.710.797	100	518.532.328	117,93	639.022.063	145,33
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	89.431.566	100	94.068.461	105,18	115.011.919	128,60
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	74.373.387	100	89.839.644	120,80	151.151.880	203,23
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	275.905.844	100	334.624.223	121,28	372.858.264	135,14
Transf. A Estados, Df e Municípios	92.335.629	100	117.708.046	127,48	126.856.413	137,39
Benefícios Previdenciários	122.974.221	100	142.483.719	115,86	161.745.496	131,53
Demais Despesas Correntes	60.595.994	100	74.432.458	122,83	84.256.355	139,05
DESPESAS DE CAPITAL	104.048.966	100	88.400.384	84,96	167.856.204	161,32
INVESTIMENTOS	10.865.980	100	17.322.105	159,42	19.606.611	180,44
INVERSÕES FINANCEIRAS	21.580.672	100	21.827.057	101,14	27.320.135	126,60
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	71.602.314	100	49.251.222	68,78	120.929.458	168,89
AMORTIZ.DIV.REFINANCIAMENTO	364.418.006	100	499.858.019	137,17	376.832.923	103,41

Tabela 4.7 – Análise vertical das Despesas Correntes e de Capital R\$ milhares

	2004		2005		2006	
	DESP.LIQUID.	AV	DESP.LIQUID.	AV	DESP.LIQUID.	AV
DESPEAS		%		%		%
DESPEAS CORRENTES	439.710.797	100	518.532.328	100	639.022.063	100
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	89.431.566	20,34	94.068.461	18,14	115.011.919	18,00
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	74.373.387	16,91	89.839.644	17,33	151.151.880	23,65
OUTRAS DESPEAS CORRENTES	275.905.844	62,75	334.624.223	64,53	372.858.264	58,35
Transf. A Estados, Df e Municípios	92.335.629	21,00	117.708.046	22,70	126.856.413	19,85
Benefícios Previdenciários	122.974.221	27,97	142.483.719	27,48	161.745.496	25,31
Demais Despesas Correntes	60.595.994	13,78	74.432.458	14,35	84.256.355	13,19
DESPEAS DE CAPITAL	104.048.966	100	88.400.384	100	167.856.204	100
INVESTIMENTOS	10.865.980	10,44	17.322.105	19,60	19.606.611	11,68
INVERSÕES FINANCEIRAS	21.580.672	20,74	21.827.057	24,69	27.320.135	4,28
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	71.602.314	68,82	49.251.222	55,71	120.929.458	72,04

Tabela 4.8 – Análise vertical das despesas executadas R\$ milhares

	2004	AV	2005	AV	2006	AV
DESPEA CORRENTE	439.710.797	47,20	518.532.328	44,66	639.022.063	53,74
DESPEA DE CAPITAL	104.048.966	11,17	88.400.384	7,61	167.856.204	14,12
AMORTIZAÇÃO DÍVID.REFINAN	364.418.006	39,12	499.858.019	43,05	376.832.923	31,69
SUPERÁVIT	23.347.928	2,51	54.378.027	4,68	5.490.772	0,46
TOTAL	931.525.697	100	1.161.168.758	100	1.189.201.962	100,00

Ressalta-se, ainda que, apesar do crescimento das Operações de Créditos de financiamento e refinanciamento em todos os anos da análise, foi observado o cumprimento da regra de ouro, isto é, as receitas provenientes de operações de crédito e de operações de créditos para o refinanciamento não excederam o montante das Despesas de Capital executadas, somadas as despesas de amortizações da dívida contraídas para o refinanciamento, conforme pode ser visualizado na Tabela 4.9. Desta maneira, o princípio orçamentário do equilíbrio entre receitas e despesas é observado ao longo dos anos analisados.

Tabela 4.9 – Verificação do cumprimento da regra de ouro R\$ milhares

	2004	2005	2006
RECEITA	REC.REALIZADA	REC.REALIZADA	REC.REALIZADA
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	438.028.304	587.242.536	542.168.241
DESPEA	DESP.LIQUIDADADA	DESP.LIQUIDADADA	DESP.LIQUIDADADA
DESPEAS DE CAPITAL	468.466.972	588.258403	544.689.127

De acordo com a Tabela 4.10, visualiza-se que as Despesas de Capital utilizam-se muito mais dos créditos adicionais para complementar suas dotações iniciais do que as Despesas Correntes. Assim, a participação dos créditos adicionais nas Despesas de Capital em 2004 é de 17,43% e, em 2006, passa para 26,21% da

dotação atualizada, enquanto nas Despesas Correntes é de 3,21% em 2004 e de 3,36% em 2006.

Observa-se também que a participação dos créditos adicionais no subtotal das despesas oscilou significativamente, pois, de 2004 para 2005, houve uma redução que chegou a 31,62%, sendo em 2004 a participação de 5,84% em relação à dotação atualizada e, em 2005, era de 3,99%. Já em relação ao período de 2004 para 2006, houve um aumento de 32,78%, pois em 2006 a participação dos créditos adicionais representou 7,75% das dotações atualizadas.

Tabela 4.10 – Análise horizontal do percentual da participação dos créditos adicionais

	2004	AH	2005	AH	2006	AH
	PART. %		PART. %		PART. %	
DESPESAS CORRENTES	3,21	100	4,60	143,41	3,36	104,62
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	6,84	100	3,51	51,32	2,51	36,69
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3,52	100	6,42	182,21	5,08	144,23
Transf. A Estados, Df e Municípios	1,61	100	5,92	366,84	1,44	89,01
Benefícios Previdenciários	1,53	100	5,00	327,12	4,26	278,97
Demais Despesas Correntes	9,84	100	9,69	98,49	9,91	100,75
DESPESAS DE CAPITAL	17,43	100	4,13	23,67	26,21	150,33
INVESTIMENTOS	18,87	100	8,62	45,71	18,79	99,60
INVERSÕES FINANCEIRAS	8,46	100	3,27	38,72	1,94	22,91
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	21,08	100	6,86	32,53	33,11	157,11
SUBTOTAL DAS DESPESAS	5,84	100	3,99	68,38	7,75	132,78

Em síntese, na análise vertical e na análise horizontal, foi observado que a evolução das Receitas Correntes arrecadadas foi inferior ao das Despesas Correntes executadas. O comportamento das Receitas Correntes, ao longo do estudo, revelou a tendência da participação das Receitas Tributárias e de Contribuições na formação dos recursos arrecadados pelo governo, isso acontece em decorrência da legitimidade de tributar e instituir contribuições, competências essas, que só o Estado tem, visto que a maior quantidade de recursos arrecadados, junto aos cofres públicos, foi mediante cobranças compulsórias, tais como tributos e contribuições sociais. Isso, também justifica, a tendência das Receitas Correntes em representarem as maiores fontes de recursos para o custeio da administração pública federal, conforme é evidenciado nos Balanços Orçamentários.

Já a evolução das Receitas de Capital arrecadada mostra-se maior que a evolução das Despesas de Capital executadas, apesar disso, foi observado o

cumprimento da regra de ouro. Através da análise horizontal e vertical das Receitas de Capital, constata-se a tendência crescente do governo em utilizar as operações de crédito para a captação de recursos, e conseqüentemente essa tendência faz com que haja o aumento crescente das Despesas Correntes executadas com o pagamento dos juros e encargos da dívida de empréstimos e financiamento, bem como um aumento ao longo dos anos das Despesas de Capital executadas com amortizações da dívida, dessa maneira, fazendo com haja o implemento do princípio orçamentário do equilíbrio entre receitas e despesas, no sentido que há uma tendência de aumento das contratações de créditos nas receitas, mas por outro lado há um aumento da amortização nas despesas.

A análise da evolução das Operações de Crédito para Refinanciamento apresenta um crescimento modesto de suas realizações, contudo sua participação no total das receitas realizadas evidencia a tendência do governo em fazer o arrolamento de suas dívidas.

4.2 Resultados encontrados através da análise de índices

Com os resultados evidenciados pelos índices de realização das receitas e despesas realizadas, foi possível atender ao segundo objetivo desta pesquisa, que é a comparabilidade entre as Receitas e Despesas Correntes e de Capital previstas e fixadas, respectivamente, com as receitas e despesas, efetivamente, realizadas, e, desta maneira verificar se o sistema orçamentário apresenta falhas e juntamente com tal resposta são apresentadas algumas considerações sobre os resultados.

4.2.1 Índice de realização das receitas

Observando os demonstrativos, percebe-se que, o total das receitas nos Balanços Orçamentários de 2004, 2005 e 2006, as previsões de receitas são maiores do que foram efetivamente arrecadados nos respectivos exercícios financeiros. Isso pôde ser comprovado através da aplicação do Índice de realização das receitas proposto por Lyra, Lock e Maior (1998) conforme disposto na Tabela 4.11, a partir das principais contas que compõem as receitas no Balanço Orçamentário da União.

Diante das informações da Tabela 4.11, constata-se que nas Receitas Correntes ao longo dos três anos o governo tem conseguido arrecadar todas as previsões constantes nas leis orçamentárias e apresentado ainda um pequeno excesso de arrecadação. Quando analisados os elementos que constituem as Receitas Correntes, são observadas oscilações de comportamentos, pois as Receitas Agropecuárias, de Serviços e Outras Receitas Correntes apresentam melhoras, em 2004 não conseguiam arrecadar tudo que está previsto, já em 2006 conseguem. No entanto, as Receitas Tributárias, de Contribuições e Transferências Correntes apresentam um comportamento adverso, em 2004 arrecadavam mais do que constava nas leis orçamentárias, mas em 2006 são observadas insuficiências de arrecadação.

Tabela 4.11 – Índice de realização das receitas

ÍNDICE REALIZAÇÃO DAS RECEITAS	2004	2005	2006
RECEITAS CORRENTES	1,02	1,03	1,02
RECEITA TRIBUTÁRIA	1,04	1,05	0,98
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	1,03	0,97	0,97
RECEITA PATRIMONIAL	1,19	1,09	1,08
RECEITA AGROPECUÁRIA	0,84	1,02	1,30
RECEITA INDUSTRIAL	0,64	0,74	0,97
RECEITAS DE SERVIÇOS	0,91	1,12	1,09
TRANSFERENCIAS CORRENTES	1,13	0,29	0,57
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	0,78	1,91	2,56
RECEITAS DE CAPITAL	0,61	0,81	0,82
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	0,50	0,79	0,85
ALIENAÇÕES DE BENS	0,21	0,18	0,90
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	0,76	0,67	0,98
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	1,03	0,49	6,28
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	1,06	1,17	0,64
SUBTOTAL DAS RECEITAS	0,91	0,98	0,96
OPERAÇÕES DE CRÉDITO - REFINANCIAMENTO	0,44	0,54	0,48
TOTAL	0,63	0,72	0,72

O índice de realização das Receitas de Capital e das Operações de Crédito para Refinanciamento apresentaram valores significativamente baixos em relação ao parâmetro 1 nos três anos da análise, isso evidencia a insuficiência na arrecadação de recursos podendo retratar ingerência na busca de recursos, ou ainda falhas no estabelecimento das previsões, conforme Lyra, Lock e Maior (1998).

Assim sendo, o total das receitas realizadas, dado pelo somatório da realização das Receitas Correntes, de Capital e das receitas provenientes de Operações de Crédito para o Refinanciamento, fica constatado que o modesto

acesso de arrecadação nas Receitas Correntes não foi suficiente para suprir, ou as faltas de arrecadação, ou as falhas na previsão das Receitas de Capital e das operações de crédito para refinanciamento.

Tudo leva a crer que, as insuficiências das realizações das receitas, por operações de crédito para financiamento e para refinanciamento, foram em decorrência da determinação constitucional, ou, a também chamada regra de ouro, já que, não se têm execuções por completo das dotações estabelecidas nas leis orçamentárias das Despesas de Capital e das despesas com Amortizações das Operações de Créditos para Refinanciamento.

Apesar das receitas realizadas no geral serem menores que as receitas previstas, tudo indica que medidas vêm sendo tomadas, quer seja para melhorar as formas de arrecadações, quer seja para aprimorar o estabelecimento das previsões das receitas, pois são observadas tendências de melhoras nos resultados dos índices, principalmente no da realização das Receitas de Capital.

4.2.2 Índice de despesas realizadas

A partir dos resultados obtidos com a utilização do índice de despesas realizadas de acordo com Lyra, Lock e Maior (1998) observa-se que, no geral, as fixações são maiores que as execuções, ou seja, as dotações atualizadas, que são a soma das dotações iniciais mais os créditos adicionais, são, na maior parte das vezes, maiores que as despesas executadas.

Analisando a Tabela 4.12, constata-se que as Despesas Correntes, de certa forma, estão aproveitando as dotações que lhes foram fixadas, conforme as respectivas leis orçamentárias, considerando que uma pequena margem de diferença é tolerável.

No que diz respeito às Despesas de Capital observa-se a existência de limitação de gastos e movimentação financeira, e tudo indica, que isso tenha sido em conseqüência das falhas na captação de recursos, já que partes consideráveis de dotações não foram utilizadas. Essa economia de despesa pode acabar acarretando falhas também nas execuções de projetos.

No entanto, foi constatado que formalmente não houve limitação de empenho, já que esse procedimento é precedido de reestimativa de receita, fazendo com que as previsões atualizadas das receitas sejam menores que as previsões iniciais.

Além disso, os índices também podem revelar falhas na fixação das despesas com capital, conforme Lyra, Lock e Maior (1998) isso pode ter sido em consequência das falhas na previsão das receitas.

Observa-se também que existe um aumento do índice de despesas realizadas de 2006 em relação a 2004, ou seja, em 2006 o governo buscou executar mais o que foi fixado, isso pode ter sido em decorrência do melhoramento das arrecadações ou ainda na melhora da fixação das receitas e despesas.

Tabela 4.12 – Índice de despesa realizada

ÍNDICE DE DESPESAS REALIZADAS	2004	2005	2006
DESPESAS CORRENTES	0,90	0,94	0,94
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,99	0,93	1,00
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	0,63	0,81	0,84
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,97	0,98	0,97
DESPESAS DE CAPITAL	0,77	0,70	0,86
INVESTIMENTOS	0,71	0,74	0,75
INVERSÕES FINANCEIRAS	0,59	0,99	0,87
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	0,86	1,36	0,87
AMORTIZAÇÃO. OPER. CRED. REFINANCIAMENTO	0,42	0,53	0,45
SUBTOTAL DAS DESPESAS	0,84	0,87	0,90
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	0,60	0,68	0,68
TOTAL	0,62	0,71	0,69

Em síntese, através dos resultados retratados pelos índices de realização das receitas e despesas realizadas foram revelados que ou existem falhas de modo geral na elaboração do orçamento do governo federal, uma vez que as receitas realizadas ficaram abaixo das expectativas apontadas no orçamento, bem como não foram utilizadas todas as dotações fixadas nas leis orçamentárias; ou ainda existem frustrações na captação de recursos, que, conseqüentemente, acabaram acarretando cortes na execução das despesas e dessa maneira viabilizando falhas na execução de projetos em função tal economia de despesa.

As diferenças entre as receitas realizadas e as despesas liquidadas resultaram em superávits em todos os anos analisados. Dessa forma, os superávits relevam, segundo Slomski (2001), falhas no planejamento ou na execução de projetos ou ainda na arrecadação de recursos, essas conclusões corroboram os resultados apontados pelos índices de realização de receitas e índice de despesas realizadas.

Muito embora, não tenha sido objetivo, deste estudo, verificar a exatidão quanto à forma de apresentação das informações nos demonstrativos, não se pôde

ficar omissos diante dos erros visualmente encontrados. Cada ano os demonstrativos devem seguir as instruções contidas no manual de elaboração correspondente àquele ano. O Balanço Orçamentário de 2004 está subordinado à regra de elaboração da Portaria nº 441, de 27 de agosto de 2003 – Manual de elaboração 3ª edição; o Balanço Orçamentário de 2005 à Portaria nº 471, de 31 de agosto de 2004 – Manual de elaboração 4ª edição e o Balanço Orçamentário de 2006, à Portaria nº 587, de 29 de agosto de 2005 – Manual de elaboração 5ª edição.

No entanto, foram encontradas algumas divergências entre o que estava previsto no manual de elaboração e o que foi apresentado nos balanços. Por exemplo, no balanço de 2004, as informações de refinanciamento da dívida pública foram desdobradas em Refinanciamento da Dívida Mobiliária e Refinanciamento de Outras Dívidas e sendo cada uma delas, indevidamente desdobrada em interna e externa, pois esses últimos desdobramentos não estavam previstos no manual de elaboração correspondente. Já as informações da Amortização do Refinanciamento foram apresentadas de forma correta, ou seja, em conformidade com o manual, mas mostraram-se não padronizadas dentro de um mesmo demonstrativo. Não obstante, o campo da Dotação Inicial na tabela das despesas aparece acompanhado equivocadamente pela letra a, enquanto deveria ser acompanhado pela letra d, conforme consta no manual, isso acaba acarretando erros nos campos posteriores, visto que deveria seguir a seqüência.

No balanço de 2005 o campo Previsão Inicial na parte superior da tabela das receitas aparece com a letra a, sendo que só deveria aparecer no campo da Previsão Atualizada, isso acaba deixando errados os campos subsequentes, ademais, o campo Dotação Inicial das despesas apresenta o mesmo erro do Balanço Orçamentário de 2004. Além disso, as informações do refinanciamento da dívida pública e da amortização são apresentadas conforme consta no manual de elaboração 3ª edição.

No balanço de 2006 além de repetir o erro do balanço de 2005, apresenta também a divisão das receitas e despesas em exceto intra-orçamentária e intra-orçamentária sendo que isso não está de acordo com o manual correspondente. Essa separação deverá ter somente a partir do Balanço Orçamentário de 2007 conforme recente divulgação da 6ª edição do Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao término do trabalho percebe-se que os objetivos propostos foram alcançados, na medida em que, através utilização da análise horizontal e da análise vertical foi possível fazer a verificação da evolução das receitas e despesas. Diante dessas evoluções, foi possível identificar algumas tendências quanto às origens e às aplicações dos recursos.

A evolução das Receitas Correntes arrecadadas foi inferior ao das Despesas Correntes executadas. No entanto, não se pode dizer que este resultado é insatisfatório, haja vista que administração pública não precisa, necessariamente, fazer sacrifícios, ou seja, gerar despesas em prol da obtenção de receitas, já que o Estado tem legitimidade para tributar e competência para instituir contribuições compulsórias.

Diante das evoluções das receitas realizadas, constata-se a tendência das Receitas Correntes em representar a maior fonte de recursos para o governo federal, isso ocorre também em decorrência do poder do Estado em tributar e instituir contribuições, visto que a maior concentração de recursos são advindas de cobranças compulsórias como os impostos e as contribuições sociais.

Já, no que diz respeito à evolução das realizações de Receitas de Capital foi verificado que elas apresentam um crescimento superior ao das execuções das Despesas de Capital, entretanto foi averiguado que houve o cumprimento da determinação constitucional que preza pela preservação do equilíbrio entre receitas e despesas, no sentido que as realizações de receitas de operações de crédito não podem exceder ao montante das despesas de capital executadas.

Constatou-se também que o crescimento das realizações de Receitas de Capital foi devido ao grande volume de recursos proveniente de operações de créditos e tudo indica que a cargo disso, tenha ocorrido à tendência de crescimento das execuções de despesas com pagamento de Juros e Encargos da Dívida nas Despesas Correntes, como também a elevação das execuções das despesas com Amortizações de Dívidas nas Despesas de Capital.

Com a aplicação dos índices de realização das receitas e índice de despesas realizadas, conclui-se que ou os orçamentos do governo federal apresentam falhas no estabelecimento das previsões e fixações ou existiram frustrações na captação

de recursos, pois no geral as receitas realizadas foram menores que as previsões iniciais. E, conseqüentemente, se existiram falhas na orçamentação das receitas, elas também se refletiram sobre o orçamento das despesas, já que, com a utilização da previsão das receitas, são estabelecidas as dotações de despesas para o mesmo período. No entanto, se as realizações das receitas no geral foram abaixo do previsto, por não se ter conseguido arrecadar tudo o que poderia ter sido arrecadado, então, o que justificaria o resultado do índice das despesas realizadas seria a limitação de gastos. Dessa maneira, essa limitação pode acabar gerando falhas na execução de projetos, pois inicialmente dispunha-se de uma determinada quantia de recursos, com a economia forçada de despesas desencadeada pelas realizações das receitas estarem abaixo do esperado, a falta de recursos faz com que haja, imediatamente, redução na quantia destinada a realizar o mesmo projeto.

Desta forma, nos três Balanços Orçamentários da União analisados têm-se a ocorrência de superávits, esse fato reafirma os resultados encontrados através das análises do índice de realização das receitas e índice das despesas realizadas.

Ademais, ressalta-se que foram detectados erros quanto à forma de apresentação das informações nos Balanços Orçamentários. Essa observação é de grande importância, uma vez que esses erros podem resultar distorções nas análises das informações, bem como, é também uma prestação de contas à sociedade no sentido de atentá-la e instigá-la a cobrar das autoridades a apuração das responsabilidades pelas distorções apresentadas, e dessa forma, fazendo com que tais erros não voltem a acontecer nas próximas publicações.

Portanto, através desta pesquisa, acredita-se, que tenha conseguido levar maiores esclarecimentos à sociedade sobre a administração orçamentário-financeira do governo federal, fazendo, dessa forma, uma prestação de contas objetiva e eficiente à população, e assim, concluindo que este estudo foi de grande valia, uma vez que foi ao encontro das propostas previamente estabelecidas.

Nesse sentido, ficam algumas sugestões de novas pesquisas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária contém inúmeros demonstrativos que poderiam instigar novas pesquisas, através de análise e estudos mais aprofundados, e assim, contribuindo para o alcance da efetiva transparência das contas públicas.

Além disso, como nesta pesquisa não foram utilizados índices de correção monetária para verificar o impacto da inflação nas conclusões obtidas por esse estudo, fica então, outra sugestão de pesquisa para os interessados no assunto.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BEZERRA FILHO, João Eudes , **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços**. Niterói, RJ: Impetus, 2004.

BRASIL. **Lei complementar n. 4.320 de 17 de março de 1964**. 23 ed. São Paulo Atlas, 2000.

_____. **Lei complementar n. 101 de 4 de maio de 2000**. Disponível em < www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/LRF2Ed.pdf >. Acesso em 15 de maio 2007.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicados à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília, 2005.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária: manual de elaboração** - aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3 ed. Brasília, 2003.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária: manual de elaboração** - aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 4 ed. Brasília, 2004.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária: manual de elaboração** - aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5 ed. Brasília, 2005.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 12 de jan. 2007.

CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Processo orçamentário brasileiro**. Disponível em :< <http://www.vemconcursos.com/arquivos/download.phtml?arquivo=aula01> >. Acesso em 29 de maio de 2007.

CHAVES, J.F.C. **Orçamento e participação popular no modelo porto-alegrense**, 2000. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/te?id=1278>> Acesso em 20 fev.2007.

COLNAGO, Lorena de Mello Rezende. **Contribuições sociais instituídas pela lei complementar nº 110/2000**. Grupo de Estudos Tributários do Espírito Santo (GET-ES), 2002. Disponível em < http://br.geocities.com/get_es/get_es/artigos/lc_110_colnago.htm>. Acessado em 05 de jul de 2007.

ESTRELA, Sulimar Abadio. **Contabilidade pública, integrando União, Estados e Municípios.** Senai – GO, 2002. Disponível em < http://agata.ucg.br/formularios/ucg/docentes/cont/manoel_barbosa/pdf/CP20061_Apresentacao_ContabilidadePublica.pdf>. Acesso em 24 abr de 2007.

FERREIRA, Ricardo J. **Análise das demonstrações financeiras.** p. 199-205. Disponível em < http://www.vemconcursos.com/arquivos/aulas/Ricardo_ferreira_contab_cap01.pdf>. Acesso em 15 jul.2007.

FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à lei 4.320.** 1.ed. Campinas/SP: Julex, 1987.

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Orçamento público: decifrando a linguagem.** Minas Gerais. Disponível em < <http://contasabertas.uol.com.br/asp/decifrando.pdf> >. Acesso em 28 jan. 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3ed.São Paulo: Atlas. 1996.

HABCKOST, Fernando Tadeu Soledade. **Contabilidade governamental: uma abordagem prática.** Porto Alegre: Sagra, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanço.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOHAMA, Heileio. **Contabilidade pública teoria e prática.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico.** 6 ed. ver. e amp.São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LINDEMBERG, Antônio Henrique. **O sistema constitucional orçamentário.** Disponível em: <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/lindemberg_toq13.pdf> Acesso em 02 de jun de 2007.

LYRA, Antônio Sérgio Guerres; LOCK, Fernando do Nascimento; MAIOR, Verônica Cunha Souto. Mensuração da Gestão Pública. In: IV CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DE PERNAMBUCO, 1998. Pernambuco. **Anais CRC-PE.**1998.p. 33-44.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** 2003. 214f. Tese de doutorado (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal, correlação entre metas e riscos fiscais e o impacto dos déficits públicos para as gerações futuras.** Disponível em: < <http://www.mt.trf1.gov.br/judice/jud7/impacto.htm> > . Acesso em 24/05/2007.

NASCIMENTO, José Olavo do. **A despesa pública: alguns enfoques preâmbulares.** Porto Alegre: CRCRS, 1992.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis orçamentárias.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

PETRI, Nelson. **Análise de resultados no setor público.** 1987. 215f. Tese de doutorado. (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M.Z.F.; ROSA, M. B. **Contabilidade pública – uma abordagem da administração financeira pública.** São Paulo: Atlas, 1999.

REIS, Heraldo da Costa. **A reserva da contingência.** UFRJ. Disponível em http://www.acopesp.com.br/artigos/heraldo_costa/reserva_de_contingencia.htm#_msocom_1. Acesso em 20/06/2007.

ROCHA, Denise Cristina Corrêa da. **Navegar e entender o orçamento é preciso – I.** Disponível em <aprender.unb.br/file.php/635/Financiamento/navegar_e_entender_o_orcamento_e_preciso_dois.pdf>. Acesso em 28 de jun de 2007.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental um enfoque administrativo.** 4 ed. São Paulo, 2002.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientação de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Rubens Luiz Murga. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a limitação da despesa na administração pública federal.** In: R. CEJ, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set. 2004. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/revista/numero26/artigo11.pdf>. Acesso: 24/05/2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: Um enfoque na contabilidade municipal.** São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Cálculo da participação dos créditos adicionais

R\$ milhares

	2004			2005		
	DOTAÇÃO ATUALIZADA	CRÉDITOS ADICIONAIS	PARTC.%	DOTAÇÃO ATUALIZADA	CRÉDITOS ADICIONAIS	PART.%
DESPESAS CORRENTES	491.276.246	15.757.804	3,21	553.525.821	25.461.893	4,60
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	90.296.759	6.176.721	6,84	101.679.250	3.569.681	3,51
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	117.359.463	-410.291	-0,35	110.837.963	3.341	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	283.620.024	9.991.374	3,52	341.008.608	21.888.871	6,42
Transf. A Estados, Df e Municípios	93.202.295	1.504.259	1,61	118.563.121	7.019.712	5,92
Benefícios Previdenciários	123.313.264	1.884.955	1,53	142.569.564	7.128.950	5,00
Demais Despesas Correntes	67.104.465	6.602.160	9,84	79.875.923	7.740.209	9,69
DESPESAS DE CAPITAL	135.028.883	23.538.769	17,43	126.596.523	5.224.256	4,13
INVESTIMENTOS	15.246.448	2.876.436	18,87	23.374.545	2.015.844	8,62
INVERSÕES FINANCEIRAS	36.321.115	3.071.765	8,46	22.081.863	723.162	3,27
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	83.461.320	17.590.568	21,08	36.250.010	2.485.250	6,86
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	20.407.747	-1.551.976	-7,60	18.828.143	-2.790.546	-14,82
SUBTOTAL DAS DESPESAS	646.712.876	37.744.597	5,84	698.950.487	27.895.603	3,99

R\$ milhares

DESPESAS	2006		
	DOTAÇÃO ATUALIZADA	CRÉDITOS ADICIONAIS.	PART.%
DESPESAS CORRENTES	681.721.265	22.875.750	3,36
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	115.555.099	2.899.984	2,51
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	179.874.210	348.976	0,19
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	386.291.956	19.626.790	5,08
Transf. A Estados, Df e Municípios	217.572.470	3.125.535	1,44
Benefícios Previdenciários	161.888.680	6.903.326	4,26
Demais Despesas Correntes	96.830.806	9.597.929	9,91
DESPESAS DE CAPITAL	195.804.110	51.312.573	26,21
INVESTIMENTOS	26.156.020	4.915.131	18,79
INVERSÕES FINANCEIRAS	31.365.326	607.727	1,94
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	138.282.764	45.789.715	33,11
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	18.062.821	-4.783.701	-26,48
SUBTOTAL DAS DESPESAS	895.588.196	69.404.622	7,75

APÊNDICE B – Índice de Realização das Receitas

R\$ milhares

RECEITAS	2004			2005		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	ÍNDICE	PREVISÃO	EXECUÇÃO	ÍNDICE
RECEITAS CORRENTES	441.606.095	450.584.981	1,02	514.206.446	527.324.578	1,03
RECEITA TRIBUTÁRIA	124.300.612	128.674.367	1,04	147.418.884	155.057.427	1,05
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	266.499.301	274.044.084	1,03	318.753.568	309.860.186	0,97
RECEITA PATRIMONIAL	12.402.960	14.741.822	1,19	13.799.462	14.987.856	1,09
RECEITA AGROPECUÁRIA	23.581	19.897	0,84	19.349	19.789	1,02
RECEITA INDUSTRIAL	527.566	340.261	0,64	676.011	497.808	0,74
RECEITAS DE SERVIÇOS	23.084.863	21.100.221	0,91	20.752.799	23.307.460	1,12
TRANSFERENCIAS CORRENTES	247.255	280.134	1,13	475.127	139.171	0,29
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	14.519.957	11.389.195	0,78	12.311.246	23.454.881	1,91
RECEITAS DE CAPITAL	167.443.675	102.241.247	0,61	156.361.503	126.662.323	0,81
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	11.819.044	59.333.835	5,02	100.804.832	80.060.679	0,79
ALIENAÇÕES DE BENS	2.942.765	619.499	0,21	4.651.596	841.705	0,18
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	23.228.585	17.731.485	0,76	27.675.693	18.678.749	0,67
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	44.219	45.581	1,03	69.448	33.700	0,49
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	23.036.062	24.510.847	1,06	23.159.934	27.047.490	1,17
SUBTOTAL DAS RECEITAS	609.049.770	552.831.228	0,91	670.567.949	653.986.901	0,98
OPERAÇÕES DE CRÉDITO - REFINEN	860.041.414	378.694.469	0,44	935.835.222	507.181.857	0,54
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	1.469.091.184	931.525.697	0,63	1.606.403.171	1.161.168.758	0,72
TOTAL	1.469.091.184	931.525.697	0,63	1.606.403.171	1.161.168.758	0,72

R\$ milhares

RECEITAS	2006		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	ÍNDICE
RECEITAS CORRENTES	582.661.628	591.460.161	1,02
RECEITA TRIBUTÁRIA	173.600.935	169.502.898	0,98
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	337.731.981	327.828.731	0,97
RECEITA PATRIMONIAL	35.056.708	38.030.181	1,08
RECEITA AGROPECUÁRIA	20.857	27.068	1,3
RECEITA INDUSTRIAL	512.252	498.269	0,97
RECEITAS DE SERVIÇOS	23.927.124	26.011.213	1,09
TRANSFERENCIAS CORRENTES	330.769	187.630	0,57
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	11.481.002	29.374.031	2,56
RECEITAS DE CAPITAL	240.570.185	198.232.734	0,82
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	168.700.936	142.659.174	0,85
ALIENAÇÕES DE BENS	5.472.520	4.908.077	0,9
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	22.645.063	22.293.872	0,98
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	85.803	539.061	6,28
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	43.665.863	27.832.550	0,64
SUBTOTAL DAS RECEITAS	823.231.813	789.692.895	0,96
OPERAÇÕES DE CRÉDITO - REFINEN	837.540.472	399.509.067	0,48
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	1.660.772.285	1.189.201.962	0,72
TOTAL	1.660.772.285	1.189.201.962	0,72

APÊNDICE C – Índice de Despesas Realizadas

R\$ milhares

DESPESAS 2004	2004			2005		
	DESP.FIXADA	DESP.LIQUID	ÍND.DESP	DESP.FIXADA	DESP.LIQUID	ÍND.DESP.
DESPESAS CORRENTES	491.276.246	439.710.797	0,9	553.525.821	518.532.328	0,94
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	90.296.759	89.431.566	0,99	101.679.250	94.068.461	0,93
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	117.359.463	74.373.387	0,63	110.837.963	89.839.644	0,81
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	283.620.024	275.905.844	0,97	341.008.608	334.624.223	0,98
DESPESAS DE CAPITAL	135.028.883	104.048.966	0,77	126.596.523	88.400.384	0,7
INVESTIMENTOS	15.246.448	10.865.980	0,71	23.374.545	17.322.105	0,74
INVERSÕES FINANCEIRAS	36.321.115	21.580.672	0,59	22.081.863	21.827.057	0,99
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	83.461.320	71.602.314	0,86	36.250.010	49.251.222	1,36
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	20.407.747	0	0	18.828.143	0	0
SUBTOTAL DAS DESPESAS	646.712.876	543.759.763	0,84	698.950.487	606.932.712	0,87
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
REFINANCIAMENTO	860.119.127	364.418.006	0,42	935.348.287	499.858.019	0,53
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	1.506.832.003	908.177.769	0,6	1.634.298.774	1.106.790.731	0,68
SUPERÁVIT	0	23.347.928		0	54.378.027	
TOTAL	1.506.832.003	931.525.697	0,62	1.634.298.774	1.161.168.758	0,71

R\$ milhares

DESPESAS 2004	2006		
	DESP.FIXADA	DESP.LIQUID	ÍND.DESP.
DESPESAS CORRENTES	681.721.265	639.022.063	0,94
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	115.555.099	115.011.919	1
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	179.874.210	151.151.880	0,84
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	386.291.956	372.858.264	0,97
DESPESAS DE CAPITAL	195.804.110	167.856.204	0,86
INVESTIMENTOS	26.156.020	19.606.611	0,75
INVERSÕES FINANCEIRAS	31.365.326	27.320.135	0,87
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	138.282.764	120.929.458	0,87
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	18.062.821	0	0
SUBTOTAL DAS DESPESAS	895.588.196	806.878.267	0,9
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA			
REFINANCIAMENTO	834.588.711	376.832.923	0,45
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	1.730.176.907	1.183.711.190	0,68
SUPERÁVIT	0	5.490.772	
TOTAL	1.730.176.907	1.189.201.962	0,69

ANEXOS

ANEXO A – Balanço Orçamentário da União 2004

ANEXO B – Balanço Orçamentário da União 2005

ANEXO C – Balanço Orçamentário da União 2006

