

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL.
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAIANA PAIM VILARINO

A COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA RECEITA E DESPESA NO MUNICÍPIO DE
CAXIAS DO SUL – RS, NO PERÍODO DE 2008 A 2012.

CAXIAS DO SUL

2013

DAIANA PAIM VILARINO

**A COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA RECEITA E DESPESA NO MUNICÍPIO DE
CAXIAS DO SUL – RS, NO PERÍODO DE 2008 A 2012.**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Ms. Tarcísio Neves Fontoura

CAXIAS DO SUL

2013

DAIANA PAIM VILARINO

**A COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA RECEITA E DESPESA NO MUNICÍPIO DE
CAXIAS DO SUL – RS, NO PERÍODO DE 2008 A 2012.**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Ms. Tarcísio Neves Fontoura

Aprovado (a) em 22.10.2013

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Tarcísio Neves Fontoura
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms. Elias Milton Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Jorge Dal Bó
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a minha pequena
grande família que muito
contribuiu para que este
trabalho atingisse seus
objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu marido e nossas meninas, que me surpreendem todos os dias e me mostraram o que é amor.

*“We've stuck it out this far
together. Let's toast cuz things
got better. Here's to us. Here's
to love.”*

Halestorm

RESUMO

O controle social da administração pública introduzido pela Constituição Federal de 1988 e corroborado pela lei 101/2000 é fundamental na medida em que torna obrigatória a divulgação das informações geradas pelos órgãos públicos. Neste sentido o estudo sobre as receitas e despesas públicas é essencial, porque disponibiliza as informações acerca da origem e destino dos recursos públicos, pois além de transparente a informação deve ser inteligível. Assim, o presente trabalho tem como objetivo apresentar a composição e evolução das receitas e despesas públicas do Município de Caxias do Sul – RS, no período de 2008 a 2012. Para atingir os objetivos propostos, foi realizada uma coleta de dados a fim de identificar a maior fonte de arrecadação do município bem como as despesas de maior expressividade, com a finalidade de comparação. Na elaboração do referencial teórico são abordados conceitos essenciais para o entendimento do assunto, como estado, administração pública, receita e despesa públicas e peças orçamentárias. Em seguida, são apresentados os dados coletados de forma ordenada. Por fim, são apresentadas as considerações sobre a composição e evolução das receitas e despesas por categoria econômica e grupos de natureza e a classificação funcional. Como resultado, verificou-se que a maior fonte de receita vem de transferências correntes e receitas tributárias. Quanto a despesa os grupos de maior expressividade são: saúde, educação, urbanismo, saneamento, previdência social e administração.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Receita pública. Despesa Pública. Município de Caxias do Sul.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo Orçamentário.....	29
Figura 2 – Receita Pública.....	32

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo da Receita por Categoria Econômica.....	59
Gráfico 2 – Receita Arrecadada Total.....	60
Gráfico 3 – Evolução da Receita Tributária.....	62
Gráfico 4 – Evolução da Receita por Fonte.....	63
Gráfico 5 – Comparativo das Despesas por Categoria Econômica.....	64
Gráfico 6 – Composição das Despesas por Grupo de Natureza.....	66
Gráfico 7 – Composição das Principais Despesas Liquidadas por Função.....	67
Gráfico 8 – Despesas Liquidadas por Função.....	68

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios Orçamentários.....	27
Quadro 2 – Exemplo de Classificação da Receita.....	36
Quadro 3 – Exemplo de Classificação Funcional da Despesa.....	43
Quadro 4 - Exemplo de Classificação da Despesa.....	49

LISTA DE SIGLAS

AH: Análise Horizontal
AV: Análise Vertical
CASP: Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF/88: Constituição Federal de 1988
CFC: Conselho Federal de Contabilidade
CGU: Controladoria Geral da União
CTN: Código Tributário Nacional
DF: Distrito Federal
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDHM: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IGP-DI: Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
INCC: Índice Nacional de Custo da Construção
IPA: Índice de Preços ao Produtor Amplo
IPC: Índice de Preços ao Consumidor
IPTU: Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
ISSQN: Imposto sobre serviços de qualquer natureza
LAI: Lei de Acesso a Informação
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA: Lei Orçamentária Anual
LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MOG: Ministério de Orçamento e Gestão
MTO: Manual Técnico do Orçamento
NBCT: Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica
NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCASP: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB: Produto Interno Bruto
PPA: Plano Plurianual
RPPS: Regime Próprio de Previdência Social
RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RS: Rio Grande do Sul

SIOPE: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação

SIOPS: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde

STN/SOF: Secretaria do Tesouro Nacional/ Secretaria do Orçamento Federal

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	5
RESUMO	7
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE GRÁFICOS	9
LISTAS DE QUADROS	10
LISTA DE SIGLAS	11
SUMÁRIO	13
1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	16
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	19
1.3 OBJETIVOS.....	20
1.3.1 Objetivo geral	20
1.3.2 Objetivos específicos	20
1.4 METODOLOGIA.....	20
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO.....	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 ESTADO.....	23
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	24
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	25
2.3.1 Princípios Orçamentários	27
1.1.1 Ciclo Orçamentário	28
2.3.2 Plano Plurianual	29
2.3.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias	30

2.3.4	Lei Orçamentária Anual	31
2.4	RECEITA PÚBLICA	31
2.4.1	Receita Orçamentária	33
2.4.2	Receita Extraorçamentária	35
2.4.3	Receita Intraorçamentária	35
2.4.4	Classificação da Receita Pública	36
2.4.5	Estágios da Receita	36
2.4.6	Previsão	37
2.4.7	Lançamento	38
2.4.8	Arrecadação	39
2.4.9	Recolhimento	39
2.4.10	Receitas Próprias	40
2.5	DESPESA PÚBLICA	41
2.5.1	Classificação Funcional da Despesa Pública	42
2.5.2	Classificação Programática da Despesa Pública	43
2.5.3	Despesa Orçamentária	44
2.5.4	Natureza da Despesa Orçamentária	45
2.5.4.1	Categoria Econômica	45
2.5.4.2	Despesas Correntes	45
2.5.4.3	Despesas de Capital	46
2.5.5	Grupo de Natureza da Despesa	47
2.5.6	Elemento da despesa	48
2.5.7	Modalidade de Aplicação	48
2.5.8	Despesa Extraorçamentária	49
2.5.9	Estágios da Despesa Orçamentária	49
2.5.9.1	Planejamento	50
2.5.9.2	Execução	51
2.5.9.2.1	Empenho	51
2.5.9.2.2	Liquidação	52
2.5.9.2.3	Pagamento	52
3	TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA	53

4	RESULTADOS DA PESQUISA	57
4.1.1	Apresentação do Município de Caxias do Sul – RS.....	57
4.1.2	Resultados da Análise	58
4.1.3	Composição e evolução das receitas por categorias econômicas	58
1.1.1	Composição e evolução das despesas por categorias econômicas .	63
1.1.1	Composição e evolução das despesas por classificação funcional ..	66
5	CONCLUSÃO	70
6	REFERÊNCIAS	72
	ANEXO A – RECEITAS ARRECADADAS NO MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL -	
	RS, 2008 A 2012.	77
	ANEXO B - RECEITAS ARRECADADAS NO MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL -	
	RS, 2008 A 2012.	78
	ANEXO C – DESPESAS LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS,	
	2008 A 2012.	79
	ANEXO D – DESPESAS LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS,	
	2008 A 2012.	80
	ANEXO E – DESPESAS POR FUNÇÃO LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO	
	SUL - RS, 2008 A 2012.....	81
	ANEXO F – DESPESAS POR FUNÇÃO LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO	
	SUL - RS, 2008 A 2012.....	82

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O cenário da contabilidade pública passa por reestruturação devido às mudanças introduzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Antes a contabilidade contava com a lei 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes. Atualmente, a partir da edição da lei 101/2000, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade do gestor, e mais recentemente, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, dada pela Portaria 184 de 25/8/2008 do Ministro da Fazenda, o controle tornou-se fundamental na administração, e as informações contábeis passaram a ter importância no processo de planejamento e tomada de decisão dos gestores públicos, ocasionando uma maior demanda pelos serviços contábeis e a consequente valorização do profissional.

Atualmente diversas normas vêm sendo editadas, principalmente pelo CFC e STN com fim de aperfeiçoamento da contabilidade pública, já que não existiam normas voltadas especificamente para o setor público. A busca é pelo estabelecimento de padrões a serem observados pela administração pública, especialmente no registro de receitas e despesas, dos bens, direitos e obrigações do ente, a fim de que as contas públicas sejam transparentes, possibilitando o controle social sobre as contas públicas (ROSA², 2011).

Há preocupação do governo nessa convergência visando interesses econômicos. Para o setor público o interesse é a análise comparativa, com diversas esferas e outros países, com ganho em compreensibilidade para o usuário da informação contábil, ou seja, a adoção de uma linguagem harmônica. Este processo não deve ser confundido com padronização, que seria uma imposição de padrões, mas sim um processo de conciliação de diferentes pontos de vista, que visa à redução das diferentes práticas contábeis utilizadas nos diversos países (ROSA¹, 2011).

De acordo com a NBCT 16.1 – conceituação, objeto e campo de atuação - a

contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos da ciência contábil, que se utiliza dos princípios e normas contábeis para o controle patrimonial das entidades públicas. E seu objeto é o patrimônio público.

Para Rosa² (2011, p. 7)

O objetivo da contabilidade do setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade pública e suas mutações. Essas informações auxiliam o processo de tomada de decisões por parte dos agentes e administradores públicos, a adequada prestação de contas e o suporte necessário para a instrumentalização do controle social, este último entendido como um compromisso ético profissional, que tem como pressuposto o fornecimento de informações compreensíveis e úteis aos usuários no exercício da cidadania para controle sobre uso desse patrimônio.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e a nova estruturação do plano de contas (PCASP) vêm ao encontro da crescente demanda da sociedade por maior transparência e confiabilidade na gestão governamental, que visa o controle social da execução orçamentária.

Para Rosa² (2011) as mudanças promovidas indicam uma maior preocupação e retorno às origens da contabilidade, ciência que estuda e controla o patrimônio, e não somente o orçamento, como única peça responsável pela gestão pública. Assim, segundo a autora, as várias ações utilizadas para promover este regramento constituem-se em um marco para o setor público.

Segundo o MCASP (2012), a contabilidade pública visa instrumentalizar o usuário da informação contábil para o controle social da administração pública, além de apoiar o processo decisório. Para Andrade (2007), o gestor deve trabalhar junto com a contabilidade na apresentação de balanços, de forma a comprovar para a sociedade a correta e responsável aplicação do dinheiro público.

Desde 2004, por iniciativa da CGU, o Portal de Transparência do Governo Federal pode ser consultado por qualquer cidadão, a fim de assegurar a correta e eficiente aplicação dos recursos públicos. E mais recentemente, a lei 12.527/11, a chamada lei de acesso a informação, vigente desde 2012, também traz progresso a cultura da divulgação, estabelecendo como regra a publicidade de todos os atos públicos. Este movimento de cobrança de transparência da ação governamental é

uma tendência, e faz com que a sociedade volte-se à ciência contábil com a intenção de obter amparo.

O profissional contábil deve auxiliar a disseminação das ferramentas de gestão e controle governamentais, além das novas práticas de convergência aos padrões internacionais (ROSA², 2011). O que vai ao encontro dos objetivos da CASP, ou seja, proporcionar transparência dos resultados obtidos no setor público através das demonstrações contábeis. Silva (2004) ressalta que o profissional contábil não pode se limitar a prestação de contas, mas ser um facilitador e buscar maneiras de identificar o efetivo controle da gestão do governo e ter por finalidade facilitar a compreensão do usuário dos serviços públicos, e permitir-lhes análise crítica.

A necessária análise das receitas e despesas públicas serve como instrumento fiscalizador da administração. E novas normas regulamentadoras surgem a cada dia, com a finalidade de disciplinar a conduta dos ordenadores de despesa, no sentido de que sejam tomadas medidas que assegurem uma condição financeira salutar, sem transferir responsabilidades para os sucessores (ANDRADE, 2007).

Conforme Silva (2004) a contabilidade governamental figura como facilitador para a administração atingir seus objetivos, já que é através de seus métodos e técnicas que a tomada de decisão torna-se eficaz. E Quintana *et al* (2011) referem que somente modernos mecanismos de contabilidade, como orçamento, controle interno e externo, são capazes de tornar a gestão pública melhor e mais responsável.

O estudo de como a receita e despesa são tratadas é relevante na medida em que explica e indica a direção do endividamento e possíveis investimentos do ente. Assim alguns autores posicionam-se, analisando a composição e a evolução da receita e despesa em diferentes estados e municípios do Brasil: Zuccolotto *et al* (2008), analisam as capitais brasileiras e sua capacidade de planejamento através da construção de indicadores provenientes de demonstrativos de receita e despesa; Medeiros (2012), foca especificamente na evolução da despesa com pessoal do estados brasileiros e como isso interfere na política de meritocracia; e Kafruni (2003), trata sobre o estado do Rio Grande do Sul e como a sua estrutura de

despesa pública foi sendo alterada ao longo de 29 anos. Todos estes estudos analisam a receita e a despesa, e a sua evolução ao longo de diversas gestões.

Como se pode notar o objeto de estudo deste trabalho é campo fértil, já que na maioria dos municípios e estados brasileiros algum estudo neste sentido pode ser desenvolvido.

Diante do exposto, entende-se que o tema apresentado é de grande importância, tanto para fins acadêmicos, pois ainda é um tema a ser explorado, como fins científicos, pois instrumentaliza a sociedade quanto a fiscalização da ação governamental, e fins profissionais, pois pode servir como suporte a tomada de decisão, justificando-se plenamente a sua realização.

Frente ao presente cenário, o trabalho desenvolvido foca a composição e evolução da receita e despesa no município de Caxias do Sul - RS, em um período limitado, 2008 a 2012, pois conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 20) “é irrecusável a tarefa de identificar e avaliar a destinação final do gasto público, como a expressão concreta das necessidades de uma população”.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade governamental é um dos ramos da contabilidade de atividades especiais, e sua área de atuação é o das pessoas jurídicas de direito público. Atendendo ao interesse público a aplicação de recursos deve ser feita de forma programada e sujeita a controle interno e externo, além de contabilização padronizada (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2002).

A participação crescente da sociedade na gestão pública vem moralizar o serviço público. É dever da administração pública prestar contas de seus atos à população que a financia. A interação, por mais transparência do poder público, vem trazer destaque a ciência contábil, intermediadora entre governo e sociedade. Assumpção (2011) refere que os conceitos contábeis ainda são pouco conhecidos pela população, e elenca a alta taxa de empresas que encerram suas atividades precocemente, como exemplificação. O referido autor também considera a contabilidade aplicada ao setor público pouco popular, mas enfatiza a necessidade de entendê-la para o exercício do controle social da administração pública.

Ter ciência da composição e evolução da receita e despesa municipal é fundamental, pois permite visualizar como o gestor administrou os recursos a sua disposição, se o seu plano de governo foi executado total ou parcialmente, ou seja, permite a sociedade fiscalizar a ação governamental.

A motivação da pesquisadora pelo tema deu-se pela ausência de estudo similar no município de Caxias do Sul . Assim este trabalho visa à composição e a evolução da receita e despesa pública no município de Caxias do Sul. Não é objeto dessa pesquisa a comparação da contabilidade governamental com a contabilidade privada, apenas será utilizada como suporte didático, sem aprofundamentos.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual é a composição e evolução da receita e despesa no Município de Caxias do Sul no período de 2008 a 2012?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Apresentar a composição e a evolução da receita e despesa orçamentária no Município de Caxias do Sul – RS, no período de 2008 a 2012.

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado à contabilidade governamental (conceitos, técnicas e etc.).
- Coletar e organizar dados da receita arrecadada e despesa liquidada do Município de Caxias do Sul referente aos anos de 2008 a 2012.
- Análise da composição e evolução da receita e despesa no Município de Caxias do Sul, período 2008 a 2012.

1.4 METODOLOGIA

Segundo Diehl e Tatim (2004) as ciências sociais aplicadas constituem-se em área de conhecimento multivalente, nesta categoria inclui-se a ciência contábil, que

ganha cada vez mais visibilidade, uma vez que integra ciência e técnica, e auxilia as organizações a atingir seus objetivos.

Diante da necessidade de definição do objetivo da pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, conforme Gil (2010) será realizada uma pesquisa exploratória, pois permite a consideração de variados aspectos e tem como principal objetivo tornar o tema mais familiar ao pesquisador e pode envolver estudos de caso.

Beuren (2004) ao abordar a pesquisa exploratória afirma que ela é utilizada quando há necessidade de aprofundamento do tema pesquisado. Explorar um tema seria além de reunir conhecimento, também incorporar novas características, e dimensões até então desconhecidas. Neste sentido, Triviños (1987) refere que os estudos exploratórios permitem ao pesquisador aumentar seu conhecimento em torno do problema proposto.

Quanto aos procedimentos utilizados a pesquisa pode ser classificada como estudo de caso, pois segundo Beuren (2004) é o tipo de pesquisa que se concentra em um caso específico. A autora enfatiza que pode se configurar em uma limitação ao pesquisador, já que está atrelado a um único objeto e que seus resultados não podem ser estendidos a outros genericamente.

O estudo de caso configura-se em pesquisa profunda e detalhada, e vem sendo utilizado com diferentes finalidades: explorar situações reais, descrição do contexto investigado e explicação das variáveis envolvidas em um fenômeno. A falta de rigor metodológico, a dificuldade de generalização dos resultados obtidos e a alta demanda de tempo para realização deste tipo de estudo enfrentam preconceitos no meio acadêmico (GIL, 2010).

Para Triviños (1987) o estudo de caso é uma categoria de pesquisa que tem por objeto o estudo uma unidade. E enfatiza que seria um dos mais importantes a ser desenvolvido.

Quanto à forma de abordagem do problema, segundo Beuren (2004) o estudo em questão pode ser classificado como qualitativo, pois pretende estudar a composição e evolução da despesa pública. A autora destaca a importância do estudo qualitativo, pois apesar de ciência contábil lidar intensamente com números trata-se de uma ciência social. Triviños (1987) acrescenta que a pesquisa qualitativa envolve interpretação de dados, acima da simples coleta.

Gil (2010) cita que a pesquisa qualitativa depende do investigador, e que apresenta três etapas principais: redução, apresentação e conclusão. O autor também fala sobre a interpretação dos dados obtidos e diz o pesquisador deve integrá-los em um universo em que possam ter sentido.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo são apresentados conceitos sobre contabilidade pública. O objetivo deste capítulo é mostrar como a administração pública opera e seus diversos mecanismos de planejamento.

O terceiro capítulo é dedicado a transparência na gestão pública, pois é através desta que o controle social da administração pública é possível.

No quarto capítulo é feita uma caracterização do município e o estudo sobre a composição e a evolução das receitas e despesas no município de Caxias do Sul, procurando identificar a principal fonte de arrecadação e objeto de gasto do mesmo.

Finalmente, o quinto capítulo é dedicado a conclusão do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo traz a base teórica do trabalho, conceitos a cerca de Estado, administração pública e procedimentos administrativos diversos.

2.1 ESTADO

Segundo Maluf (2009, p. 31) o conceito de Estado vem evoluindo desde as civilizações grega e romana, e que foi Maquiavel, a quem é atribuído à criação do direito público moderno, quem introduziu a expressão, e o define “O Estado é o órgão executor da soberania nacional”. Quanto a seus elementos, o autor cita: a população, o território e o governo. Ainda segundo o autor, a ausência ou deturpação de algum elemento constitutivo desfigura a qualidade de Estado, e cita o Canadá como exemplo, que não é um Estado perfeito, pois é subordinado ao governo britânico.

Di Pietro (2011) lembra que o Estado é uma pessoa jurídica sem vontade própria, e que atua por meio de pessoas físicas. Ainda segundo a autora o poder estatal é indivisível e desdobra-se em três funções: legislativa, executiva e jurisdicional.

Para Rosa¹ (2007, p. 28) o Estado é uma:

Nação politicamente organizada; é dotado de personalidade jurídica de direito público interno e de quatro elementos básicos: povo, território, poder soberano [...] e finalidades definidas. A vontade do Estado é manifestada pelo exercício de seus Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Portanto, segundo a doutrina o Estado é a comunidade de pessoas com ideais comuns vivendo sob um mesmo território e com uma autoridade soberana. Para Silva (2004) ele só existe a partir do momento em que o povo se organiza politicamente e cita as seguintes funções do Estado contemporâneo: função normativa, jurisdicional e executiva, ou seja, função legislativa, judiciária e executiva.

Para Slomski (2003) o termo Estado é uma concepção moderna, e cita a população, o território e o governo soberano como seus elementos. O autor referencia que tão logo seja escrita a Constituição de uma nação, o Estado tem obrigações para com seus cidadãos, e estes, compulsoriamente, a mantê-lo.

Segundo Silva (2004), após a organização do Estado, foi imperativo obter os meios para sua manutenção a fim de cumprir seus propósitos. Em um Estado moderno, o equilíbrio das finanças públicas, assegura não só a cobertura das despesas governamentais, mas também intervenção na economia. Assim, conforme o autor, as finanças públicas confundem-se com a nova função do Estado e não somente como provedora de recursos. A contabilidade surge neste ambiente a fim de estudar a atividade financeira do Estado, o que compreende o estudo da receita, despesa, orçamento e do crédito público, e os reflexos da ação dos administradores sobre o patrimônio público.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Di Pietro (2011, p. 55) a administração pública é o objeto de estudo do direito administrativo e pode ser compreendida em sentido subjetivo ou formal para designar “os entes que exercem a atividade administrativa, compreende as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos” que exercem a função administrativa, os órgãos governamentais e administrativos, e também em sentido objetivo que “designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes”, assim trata-se da própria função administrativa.

Ensina Di Pietro (2011, p. 57)

Em sentido material ou objetivo, a Administração Pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos. [...] Em sentido subjetivo, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Para Rosa¹ (2007) a administração pública é o conjunto de órgãos e entidades que exercem a atividade administrativa, com objetivo de satisfazer as necessidades do Estado, segundo seus fins específicos. O autor frisa que a administração pública também pode ser entendida como a gerência dos interesses coletivos, sob a égide de dois princípios: a supremacia do interesse público e a indisponibilidade do interesse público. Ou seja, o interesse público é o de toda

sociedade, o poder público como seu gestor encontra-se em situação de autoridade perante os interesses particulares justamente por representar aquela.

Ainda segundo o autor, a administração pública está subordinada, especialmente, aos princípios constitucionais do art. 37, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. E Di Pietro (2011, p. 58) acrescenta que há subordinação, conforme lei 9.784/99, aos princípios da “finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público”. A autora também cita os princípios que decorrem do sistema constitucional “supremacia do interesse público, presunção de legitimidade ou de veracidade, especialidade, controle ou tutela, autotutela, hierarquia, continuidade do serviço público e motivação”.

O decreto-lei 200/67, com redação dada pela lei 7.596/87, cita os entes que fazem parte da administração pública em seu art. 4º:

- I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República.
- II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - a) Autarquias
 - b) Empresas Públicas
 - c) Sociedades de Economia Mista
 - d) Fundações Públicas

Segundo Di Pietro (2011) este decreto a princípio seria aplicável apenas a União, porém seus conceitos e princípios acabaram por se estender a Estados e Municípios.

Conforme Rosa¹ (2007) a Administração Direta é composta pela União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal, e acrescenta que somente aquela é dotada de soberania e que os demais possuem autonomia política, administrativa e financeira.

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público, para Piscitelli, Timbó e Rosa (2002), é o instrumento de que dispõe o poder público para planejamento de seus projetos e atividades, deve discriminar a totalidade dos recursos obtidos, bem como relação dos gastos a serem

efetuados. Como planejamento entende-se a projeção do futuro desejado, as estratégias de curto e longo prazo a serem utilizadas (QUINTANA *et al*, 2011).

Na visão de Slomski (2003) o orçamento público deve estabelecer as políticas públicas para o próximo exercício financeiro, trata-se de lei do poder executivo, e deverá basear-se no plano plurianual e observar a lei de diretrizes orçamentárias, após será encaminhado para aprovação pelo poder legislativo. O seu conteúdo deverá discriminar a estimativa de receitas e a fixação de despesas para o próximo período.

O orçamento público é considerado um instrumento de gestão moderno, que visa autorizar de forma planejada os gastos do Estado. Pode ser estudado de forma objetiva e subjetiva: aquela designa a ciência das finanças e o seu conjunto de normas, e esta a possibilidade de aprovação ou rejeição da proposta de gastos, por meio dos representantes eleitos pela população interessada (SILVA, 2004).

O orçamento público ou orçamento-programa é a concretização do planejamento Estatal, trata-se do “elo entre o planejamento e as funções executivas da organização, em que a alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas” (ANDRADE, 2007, p. 37). O autor referencia que o orçamento público é denominado orçamento-programa, pois deve discriminar todos os custos envolvidos na manutenção e criação de seus programas e ações.

O orçamento-programa destaca separadamente receitas e despesas, tem por foco evidenciar os fins desejados, de modo a evidenciar “em que e para que o governo gastará, e também quem será responsável pela execução dos programas” (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA 2002, p. 41). Assim, conforme os autores, a despesa tem a seguinte classificação: função, subfunção, programa, atividade, projeto e operações especiais; a receita por sua vez, tem a seguinte classificação: categoria econômica, origem, espécie, rubrica, alínea e subalínea; permitindo assim o acompanhamento e direcionamento das intenções estatais, atuação efetiva e suas prioridades.

O planejamento referido inicia-se pelo plano plurianual e o orçamento-programa trata do detalhamento de suas etapas dentro do exercício financeiro ou ano civil, que no Brasil vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Portanto, o orçamento-programa é mais do que previsão de arrecadação e fixação de despesa,

é uma evolução do controle dos gastos públicos, pois expressa as políticas adotadas e os interesses prioritários da entidade pública.

Lima e Castro (2000) apontam que o orçamento público tem por objetivo a continuidade dos serviços públicos, e a melhoria quantitativa e qualitativa dos mesmos.

A iniciativa do projeto de lei é de competência do poder executivo, e os departamentos de planejamento e contabilidade são responsáveis pela elaboração de seus textos e anexos.

2.3.1 Princípios Orçamentários

Quadro 1 – Princípios Orçamentários

Princípios Orçamentários	Características	Base Legal
UNIDADE ou TOTALIDADE	Deve existir somente um orçamento para cada exercício financeiro.	Art. 2º, caput Lei 4.320/64
UNIVERSALIDADE	A lei orçamentária de cada ente deverá prever receitas e fixação de despesas.	Art. 2º, caput Lei 4.320/64
ANUALIDADE ou PERIODICIDADE	O orçamento anual deve coincidir com o ano civil, ou seja, 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.	Art. 2º, caput Lei 4.320/64
EXCLUSIVIDADE	A lei orçamentária não deverá conter dispositivo estranho à receita e despesa.	Art. 165 § 8º, CF/88
EQUILÍBRIO FINANCEIRO	Prevê que a fixação da despesa não pode superar a estimativa de receita.	Art. 167, inciso III, CF/88
ORÇAMENTO BRUTO	Os valores de receitas e despesas devem constar em sua forma bruta na lei orçamentária, sem quaisquer deduções.	Art. 6º, Lei 4.320/64
NÃO AFETAÇÃO DAS RECEITAS	É vedada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas.	Art. 167, CF/88

DISCRIMINAÇÃO OU ESPECIFICAÇÃO	Classificação detalhada das despesas, de forma a facilitar sua compreensão e identificação.	Art. 5º, Lei 4.320/64
-----------------------------------	---	-----------------------

Fonte: Rosa (2011) e Lei 4.320/64

Conforme Quadro 1, os princípios orçamentários têm por finalidade estabelecer racionalidade, eficiência e transparência aos processos que culminam no orçamento público, conforme Manual Técnico do Orçamento (2013) – MTO. A lei 4.320/64 em seu art. 2º disciplina a observância dos princípios da unidade, universalidade e anualidade na lei de orçamento.

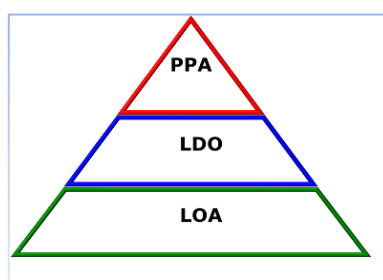
Para Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) os princípios orçamentários são premissas a serem observadas durante toda a elaboração da proposta orçamentária. E lembram que orçamento público é uma tentativa de restringir de alguma forma a ação estatal frente às suas prerrogativas.

1.1.1 Ciclo Orçamentário

O processo ou ciclo orçamentário, conforme Rosa² (2011, p. 75) “abrange a elaboração, a discussão, a aprovação do projeto de lei de orçamento, sua programação e execução, e o controle e avaliação da execução”. De acordo com a autora todo este processo pode demandar dois ou mais exercícios para sua conclusão, possui rito e finalidade distintas e periodicidade definida.

O processo orçamentário está discriminado no art. 165 da Constituição Federal de 1988, que determina o planejamento governamental, e refere que o poder executivo deve estabelecer “o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais”. Para Rosa² (2011) esta estrutura deve ser compatível umas com as outras, pois é estabelecida uma sequência, e tem por finalidade auxiliar o planejamento e integrá-lo ao orçamento anual.

Figura 1 – Ciclo Orçamentário



Fonte: Silva (2004)

Conforme Figura 1, o ciclo orçamentário inicia-se com o planejamento do plano plurianual, que é o plano de ação para quatro anos de mandato, e é de responsabilidade do poder Executivo, após segue para aprovação do Poder Legislativo. Para cada exercício financeiro é aprovada uma lei de diretrizes orçamentárias, que deve orientar uma lei orçamentária anual para o próximo exercício.

Contrariamente ao que afirma a Figura, a pesquisadora entende que a base dessa pirâmide deva ser o PPA, que é o maior instrumento de planejamento, que culmina em uma LOA.

2.3.2 Plano Plurianual

Slomki (2003) refere que o PPA é lei, e abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Deve ser elaborado no primeiro ano de mandato do Executivo e terá vigência de quatro anos. Conforme art. 165 § 1º da CF/88, o PPA deverá estabelecer “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo, trata-se da materialização do pacto realizado com a sociedade, a busca pelo melhor desempenho governamental (MTO, 2013). Pode ser considerado um planejamento estratégico e serve de base para elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Constitui-se no maior instrumento de planejamento da administração (QUINTANA *et al*, 2011).

Lima e Castro (2000) referem que o PPA é um planejamento com características orçamentárias. Estende-se até o primeiro exercício financeiro do mandato sequencial, visando garantir continuidade dos programas e planos estabelecidos. Os autores lembram que o PPA foi instituído na Constituição Federal de 1988, com o objetivo de substituir os Orçamentos Plurianuais de Investimento, sua designação anterior.

Para Andrade (2007) o PPA é um programa de trabalho válido para um mandato político, e inicia-se no exercício financeiro seguinte a posse do gestor. É a transformação em lei das promessas de campanha, levando em conta os interesses sociais. Os instrumentos para sua elaboração são: as diretrizes, os programas (objetivos e ações) e a metas de governo.

2.3.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Conforme art. 165 § 1º da CF/88, a lei de diretrizes orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o próximo exercício, além de orientar a elaboração da lei orçamentária anual. E a lei 101/2000, refere que a LDO disporá sobre equilíbrio entre receitas e despesas, formas de limitação de empenho, controle de custos e avaliação de resultados dos programas instituídos e exigências relativas às transferências de recursos, além da inclusão de anexos de metas e riscos fiscais. A elaboração da LDO é sequencial ao PPA, e serve de base para elaboração da lei orçamentária anual.

Conforme Rosa² (2011) a LDO é uma lei de natureza transitória, vinculada a um exercício financeiro, que apresenta prazos e ritos próprios, deve especificar metas e prioridades da administração e define a estrutura e organização do próximo orçamento. Por isso a autora entende que ela representa um avanço constitucional, por representar a formalização das políticas públicas.

O projeto de lei da LDO parte do Executivo, e os setores de contabilidade e planejamento são responsáveis pela elaboração dos seus textos e anexos. Deve ser encaminhado para aprovação até 15 de abril de cada ano, e deve ser devolvida para sanção até 30 de junho do mesmo ano (ANDRADE, 2007). Segundo Rosa² (2011) a

inobservância dos prazos de encaminhamento da LDO pelo Executivo importa em instauração de processo de crime de responsabilidade.

2.3.4 Lei Orçamentária Anual

A lei orçamentária anual existe para poder viabilizar os objetivos e metas que foram propostos na LDO. Ela é responsável por autorizar o gasto governamental, de acordo com a previsão de arrecadação (ROSA², 2011).

Conforme art. 2º da lei 4.320/64 a lei de orçamento deverá discriminar receitas e despesas, evidenciando a política econômica financeira e o programa de trabalho do ente, obedecendo aos princípios orçamentários. Devem integrá-la: o sumário de receitas e despesas por funções, e quadros demonstrativos da receita e despesa conforme categoria econômica, receitas por fonte e dotações por órgãos do governo e da Administração. E acompanhá-la os quadros demonstrativos de receita e planos de aplicação dos fundos especiais, da despesa e programa anual de trabalho.

A lei orçamentária anual é o orçamento propriamente dito. Traduz em termos financeiros, para determinado período, os planos e programa de trabalho governamental, ajustando a execução orçamentária aos recursos disponíveis, assegurando a contínua e necessária liberação de recursos (LIMA e CASTRO, 2000).

2.4 RECEITA PÚBLICA

Para financiar suas atividades o Estado dispõe de recursos ou rendas colocados a sua disposição pela coletividade. A partir dela o Estado deve arcar com as despesas de manutenção de sua organização (SILVA, 2004).

Conforme Manual de receita nacional (2008) a receita é de excepcional importância já que determina a capacidade de gasto governamental através da fixação da despesa, é um condicionante para a execução orçamentária.

Pode-se compreender a receita pública como a entrada de moeda nos cofres públicos. Divide-se em: receita orçamentária e receita extraorçamentária. Porém nem todo ingresso de valores pode ser considerado uma receita, já que nem todos

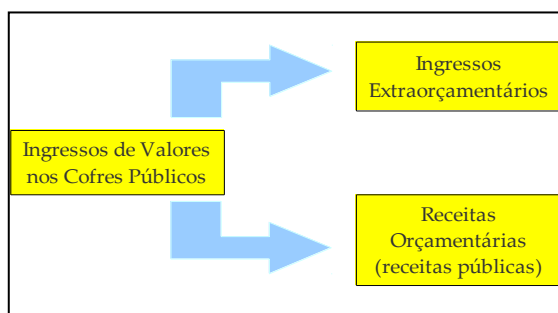
aumentam o patrimônio público, pois podem advir de restituições, entrada de caixa ou ainda recuperação de empréstimos (ROSA², 2011).

Conforme Lima e Castro (2000) as receitas públicas correspondem a todos os créditos que o governo tem a prerrogativa para arrecadar, com a finalidade de atender as despesas públicas. A arrecadação, que pode ser em dinheiro ou equivalente representativo, pode ter origem em leis, contratos, convênios ou qualquer ou título que tenha finalidade pública (ANDRADE, 2007).

Em sentido amplo, para Piscitelli, Timbó e Rosa (2002), a receita pública pode ser conceituada como ingressos ao patrimônio público e que tenha reflexo nas disponibilidades.

A receita está relacionada a ingressos e arrecadação, e é o elemento que possibilita a manutenção dos serviços prestados pelo Estado (QUINTANA *et al*, 2011).

Figura 2 – Receita Pública



Fonte: MTO (2013)

Conforme Figura 2, receitas são ordinariamente, entradas de recursos financeiros, que podem classificar-se como receita orçamentária, quando representam disponibilidades para o erário, e receita extraorçamentária, quando representam entradas compensatórias MTO (2013).

A receita orçamentária é apresentada no balanço orçamentário, e tem classificação econômica em receitas correntes e de capital. Já as receitas extraorçamentárias são representadas no passivo financeiro, pois apenas transitam pelos cofres públicos, sem realmente pertencer ao ente (SLOMSKI, 2003).

2.4.1 Receita Orçamentária

Lima e Castro (2000) referem que a receita orçamentária é aquela que é prevista no orçamento e se constitui em fonte pagadora das despesas autorizadas. Corresponde a arrecadação de recursos financeiros autorizados na LOA e que serão aplicados nos gastos públicos (SILVA, 2004). É responsável pelo aumento da situação líquida do patrimônio, e é considerada o resultado da execução orçamentária, conforme Quintana *et al* (2011).

Conforme art. 11 da lei 4.320/64 a receita orçamentária está dividida em duas categorias econômicas: receitas correntes e de capital.

As receitas correntes, também denominadas primárias ou efetivas, aumentam as disponibilidades do ente, geralmente com efeito positivo no patrimônio líquido e constituem instrumento para financiar os programas e ações previstos no orçamento (MTO, 2013). Destinam-se aos gastos correntes e decorrem de um fato modificativo (ANDRADE, 2007). Segundo art. 11 § 1º da lei 4.320/64, são receitas correntes:

As receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

De acordo com o Andrade (2007):

- Receita tributária: é aquela derivada de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, elencados no art. 145 da CF/88.
- Receita de contribuições: é o recurso destinado exclusivamente para manutenção de programas e serviços sociais e de interesse público.
- Receita patrimonial: receita proveniente da rentabilidade do patrimônio mobiliário, imobiliário e participações societárias do ente.
- Receita agropecuária: receita proveniente de atividades agropecuárias típicas do setor privado, como criação animal e produção vegetal.
- Receita industrial: receita originada de atividades tipicamente industriais, como: extração mineral, indústria de transformação, de construção e serviços industriais de utilidade pública (distribuição de água e energia elétrica e saneamento básico).

- Receita de serviços: receita advinda de serviços comerciais, financeiros, comunicação, transporte, armazenagem, educacionais, culturais, pedágios, estações viárias e serviços semelhantes.
- Transferências correntes: são transferências provenientes do art. 158 e 159 da CF/88, recursos recebidos com a finalidade de atender despesas correntes, além de convênios e programas governamentais.
- Outras receitas correntes: originadas da cobrança de multas e juros de mora, indenizações e restituições, dívida ativa, e outras semelhantes.

As receitas de capital, denominadas também como secundárias ou receitas por mutação patrimonial, igualmente aumentam as disponibilidades financeiras do ente, no entanto não afetam o patrimônio líquido (MTO, 2013). Destinam-se a cobertura das despesas de capital e decorrem de fato permutativo (ANDRADE, 2007). Segundo art. 11, § 2º da lei 4.320/64, são receitas de capital:

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

Para Andrade (2007), dividem-se em:

- Operações de crédito: correspondentes a captação de recursos monetários, de bens ou serviços, por intermédio de empréstimos e financiamentos para possibilitar a realização de projetos e atividades da entidade pública.
- Alienação de bens: recursos obtidos pela alienação de bens patrimoniais móveis ou imóveis.
- Amortização de empréstimos: valores recebidos como pagamento por empréstimos efetuados a outras entidades.
- Transferências de capital: recursos recebidos com a finalidade de atender gastos de capital.
- Outras receitas de capital: receitas genéricas, não enquadradas em fontes anteriores ou não especificadas em lei.

2.4.2 Receita Extraorçamentária

São ingressos temporários de recursos financeiros, que não integram a LOA, pois realmente não pertencem ao ente. O Estado figura como depositário deste recurso, trata-se de um passivo exigível, e não depende de autorização legislativa para ser repassado (MTO, 2013).

Para Andrade (2007) a receita extraorçamentária é aquela que não integra o orçamento público, mas é um compromisso exigível a curto prazo, o ente figura como depositário de recursos que não lhe pertencem, e deverão ser restituídos em datas definidas ou quando lhe for solicitado.

São exemplos de receita extraorçamentária: depósitos em caução, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito de curto prazo e assemelhados (ANDRADE, 2007).

A receita extraorçamentária pode vir a integrar as receitas orçamentárias, por exemplo, quando uma caução, dada em garantia, for convertida em multa por descumprimento contratual com a administração pública.

2.4.3 Receita Intraorçamentária

A definição de operação intraorçamentária, vem da Portaria Interministerial STN/SOF 338/2006 art. 1º:

As operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Conforme art. 2º da referida portaria, essa classificação não se constitui em um novo tipo de receita, mas sim uma especificação das receitas correntes e de capital.

2.4.4 Classificação da Receita Pública

Além da categoria econômica (receita corrente ou de capital) a receita deve ser classificada segundo sua origem, espécie, rubrica, alínea e subalínea. Conforme MCASP (2012):

- Origem: visa especificar a procedência dos ingressos de receita no orçamento.
- Espécie: vinculada a origem, deve permitir identificar o fato gerador da receita.
- Rubrica: agrega receitas cujas características sejam similares.
- Alínea: é o detalhamento da rubrica.
- Subalínea: nível mais analítico permite identificar a receita com maior clareza.

Quadro 2 - Exemplo de Classificação da Receita

Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea
C	O	E	R	AA	SS
1	1	1	2	04	10
Receita corrente	Receita tributária	Impostos	Impostos sobre o patrimônio e a renda	Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza	Pessoas Físicas

Fonte: MCASP (2012, p. 12)

No Quadro 2, é apresentado um exemplo de classificação da receita, neste caso 1.1.1.2.04.10, a receita é desdobrada de seu nível mais sintético, a receita corrente, até chegar ao nível mais analítico, imposto de renda retido das pessoas físicas.

2.4.5 Estágios da Receita

A receita pública possui uma sistemática própria, segundo o MTO (2013) a receita segue etapas conforme a ordem dos eventos econômicos que a originam, levando em conta o modelo orçamentário do país. Assim a receita passa pelos seguintes estágios: previsão (planejamento), lançamento, arrecadação e

recolhimento (execução). Porém, nem todas as receitas passam por todas as etapas, assim pode ocorrer de alguma receita não prevista ou não lançada dever ser arrecadada.

Os estágios da receita, assim como a despesa, devem ser seguidos a fim de formalizar e verificar a origem dos ingressos de recursos públicos, pois é um processo subordinado a lei.

2.4.6 Previsão

O processo de previsão da receita envolve planejar e estimar a receita que deverá constar na lei orçamentária anual (MTO, 2013). O processo de previsão da receita indica a expectativa de arrecadação para o próximo exercício financeiro com vistas a custear os programas de governo (SILVA, 2004). É baseada em estudos, comparações e planejamento para posteriormente ser incorporada ao orçamento (ANDRADE, 2007). Assim, a etapa do planejamento ou previsão é fundamental na medida em que limita ou fixa parâmetros para as despesas do ente (ROSA, 2011).

A previsão da receita deve observar o disposto no art. 12 da Lei Complementar 101/2000:

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Existem vários métodos de estimativa, dentre os mais conhecidos temos: método das médias trienais, método automático, método direto, método das majorações e método da extrapolação. No caso de receitas próprias o gestor deve desenvolver metodologias apuradas, que permitam conhecer com razoável precisão as estimativas a serem incluídas na LOA, em função de sua influência nos resultados orçamentários e metas fiscais. No caso de receitas obtidas por meio de transferência, o gestor tem ingerência tanto sobre o lançamento quanto sobre a arrecadação (SILVA, 2004).

Conforme Silva (2004) independentemente do método escolhido, a previsão da receita deve considerar fatores de ordem política, social e econômica, de modo que a receita estimada aproxime-se ao máximo da realidade pretendida. De acordo com o art. 12 § 1º e § 2º da lei de responsabilidade fiscal só será admitida reestimativa quando for comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

A previsão da receita ainda será desdobrada em metas bimestrais de arrecadação, com especificação, sempre que possível, de medidas de combate à evasão e sonegação, valores inscritos em dívida ativa, evolução dos créditos tributários passíveis de cobrança (SILVA, 2004).

Também devem constar na previsão da receita os casos de renúncia de receitas, controlados especificamente pela CF/88 e a LRF. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de que decorra renúncia de receita deverá acompanhar estimativa de impacto orçamentário e financeiro no exercício de sua vigência e os dois subsequentes. São compreendidos como renúncia: a anistia, remissão, subsídios, crédito presumido, isenções em caráter não geral, alteração de alíquotas ou contribuições e benefícios que configurem tratamento diferenciado (SILVA, 2004).

2.4.7 Lançamento

Conforme art. 142 do Código Tributário Nacional o lançamento é “[...] o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo [...]”. A fase do lançamento é o ato de a repartição pública verificar a procedência dos créditos fiscais e o inscrevê-lo em dívida (SILVA, 2004). Trata-se de uma fase administrativa em que a administração pública identifica e individualiza o contribuinte e posteriormente formaliza o crédito tributário (ANDRADE, 2007).

É por meio do lançamento que é o constituído o crédito tributário. Entretanto, nem todas as receitas devem sofrer lançamento, conforme art. 52 da lei 4.320/64 somente “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”.

Existem três tipos de lançamento, segundo Rosa² (2011):

- Lançamento direto ou de ofício: de iniciativa da administração pública, sem intervenção do contribuinte. Ex.: IPTU
- Lançamento indireto ou por homologação: o lançamento é feito pelo contribuinte e posteriormente verificado pela autoridade administrativa, está previsto no art. do CTN. Ex.: ICMS
- Lançamento por declaração ou misto: o lançamento é feito pela administração com a colaboração do contribuinte, está previsto no art. 147 do CTN. Ex.: declaração de imposto de renda

Quando lançado o tributo, as importâncias não cobradas ou não recolhidas no exercício de origem são inscritas em dívida ativa, que são os créditos líquidos e certos que a administração tem a receber de terceiros (SILVA, 2004).

2.4.8 Arrecadação

Terceiro estágio da receita, a arrecadação ocorre quando o contribuinte comparece perante o agente arrecadador para quitação dos débitos inscritos (ANDRADE, 2007). É o ato pelo qual o Estado recebe os tributos devidos, e calcula multa e juros de mora quando cabíveis. Os recebimentos são promovidos por agentes de arrecadação que devem fazer o repasse ao Tesouro Nacional posteriormente (SILVA, 2004).

Segundo Rosa² (2011) constitui-se na entrega dos contribuintes, aos agentes de arrecadação (agente públicos) ou bancos autorizados (agentes privados), dos valores devidos ao Tesouro Nacional. Os agentes de arrecadação deverão fornecer recibos das importâncias pagas, comprovando a arrecadação.

A fase da arrecadação é o momento em que o contribuinte comparece junto ao fisco para saldar seus débitos. É a efetiva entrega de moeda corrente para quitar guias de arrecadação.

2.4.9 Recolhimento

A última fase da receita constitui-se na entrega das importâncias arrecadadas pelos agentes públicos ou privados às repartições públicas ou Banco Oficial. É o momento em que o valor está disponível para o Tesouro (SILVA, 2004). Trata-se da

transferência dos recursos arrecadados aos cofres do ente público, ficando efetivamente a disposição do mesmo (ANDRADE, 2007).

Andrade (2007) refere que as duas últimas fases, arrecadação e recolhimento, podem confundir-se, já que alguns municípios não possuem agências bancárias ou assemelhadas e por isso a arrecadação é feita diretamente pelo ente, e as duas etapas ocorrem ao mesmo tempo.

Quintana *et al* (2011) ressaltam que é somente na fase do recolhimento que o poder público faz registro contábil, porque é quando efetivamente ocorre o ingresso de recursos nas contas bancárias.

2.4.10 Receitas Próprias

De acordo com o CTN, lei 5.172/66, art. 3º “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Os tributos pagos pelos contribuintes tem sua origem em um fato gerador, que não pode ser decorrente de penalização.

A Constituição Federal de 1988, no art. 145 refere as competências para instituir os tributos, e aos Municípios, bem como a União, os Estados e o DF, cabem: impostos, taxas (poder de polícia ou pela prestação de serviços) e a contribuição de melhoria. E especificando a matéria, foi editado o Código Tributário do Município de Caxias do Sul, lei complementar 12/94.

Segundo o art. 16 do CTN é considerado imposto o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. O art. 2º da lei municipal 12/94, arrola os impostos de competência municipal:

I – IMPOSTOS

- a) sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- b) sobre a transmissão “inter-vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos;
- c) sobre serviços de qualquer natureza;
- d) sobre a venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

As taxas, conforme art. 77 do CTN “tem 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 a sua disposição”. O Município de Caxias do Sul, através da lei 12/94, art. 2º recolhe taxas de licença, de serviços diversos e de serviços urbanos. As taxas têm vinculação ao aspecto material do fato gerador, então deve haver uma contraprestação direta ao contribuinte (MCASP, 2012).

O poder de polícia é definido no art. 78 do CTN

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O MCASP (2012) refere que as taxas são referentes a intervenção do Estado para garantir segurança ou ordem.

As taxas de serviço público são passíveis de cobrança sempre que, conforme art. 77 do CTN “os serviços públicos têm que ser específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou colocados a sua disposição”. E conforme o MCASP (2012) o serviço é público quando estabelecido em lei e prestado diretamente pelo ente público. As taxas têm a peculiaridade de que independentemente de utilização, sempre que colocadas a disposição da população, podem ser cobradas.

A contribuição de melhoria, prevista no art. 81 do CTN “[...] É instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. Segundo o MCASP (2012) para que seja cobrada a contribuição de melhoria é necessário que haja nexos entre a melhoria e a obra pública realizada.

2.5 DESPESA PÚBLICA

A despesa pública pode ser considerada o consumo de recursos orçamentários e extraorçamentários (SLOMSKI, 2003). É o conjunto de valores utilizados para manter o funcionamento dos serviços públicos, compreende as autorizações para gasto (LIMA E CASTRO, 2000).

A despesa pública é o gasto efetuado com o objetivo de manutenção da atividade estatal. É caracterizada como um dispêndio de recurso do patrimônio público, representada como uma saída de recurso financeiro e imediata redução de disponibilidades (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2002). É toda saída de recurso ou pagamento efetuado pela administração pública para saldar gastos previstos na LOA a fim de manter a continuidade dos serviços públicos, dentre eles: custeios, investimentos, aumentos patrimoniais, dívidas e devoluções a título de caução, garantias, depósitos e consignações (ANDRADE, 2007).

Rosa² (2011) referencia que os gastos são realizados em função do atendimento à coletividade e para colocar em prática as políticas públicas e finalidades precípua do Estado. É o conjunto de valores utilizados para manter o funcionamento dos serviços públicos, compreende as autorizações para gasto (LIMA E CASTRO, 2000). Caracteriza-se como um dispêndio de recurso do patrimônio público, representada como uma saída de recurso financeiro e imediata redução de disponibilidades (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2002). É considerada o consumo de recursos orçamentários e extraorçamentários (SLOMSKI, 2003).

Segundo o Manual da Despesa Nacional (2008) a despesa assume importância na medida em que se torna o instrumento limitador imposto pela LRF. O Manual também distingue a despesa sob enfoque orçamentário e patrimonial, principalmente para mostrar que nem sempre a execução orçamentária causa impacto patrimonial concomitante.

2.5.1 Classificação Funcional da Despesa Pública

Instituída pela Portaria MOG 42 de 1999, a classificação funcional discrimina a despesa por função. O Manual de despesa nacional (2008) refere que a classificação funcional divide as dotações orçamentárias em funções e subfunções, a fim de saber em que área de ação governamental ela será utilizada. Conforme Andrade (2007) a classificação funcional tem por objetivo delimitar a despesa, buscando defini-la por sua função; tem por finalidade refletir as políticas públicas pretendidas.

Conforme Manual de despesa nacional (2008) a classificação funcional é representada por cinco dígitos, sendo os dois primeiros a função e os três finais a subfunção.

- Função: conforme § 1º da Portaria MOG 42 de 1999, representa “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”. Ela se relaciona com a missão institucional do ente.
- Subfunção: segundo § 2º da Portaria MOG 42 de 1.999, constante um nível imediatamente inferior à função “visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público”. Pode ser combinada com diferentes funções daquelas a que estejam vinculadas. Conforme Andrade (2007) identifica a natureza das ações em torno das funções.

Quadro 3 - Exemplo de Classificação Funcional da Despesa

Ministério da Educação	
12	365
Função	Subfunção
Educação	Educação infantil

Fonte: Manual de despesa nacional (2008)

O Quadro 3 apresenta um exemplo de classificação funcional da despesa: a função, maior nível de agregação, neste caso a educação; e a subfunção, que seria um nível abaixo de especificação, neste caso a educação infantil. Assim, a despesa vai se tornando mais analítica até finalmente identificar o objeto final de gasto.

2.5.2 Classificação Programática da Despesa Pública

Toda ação governamental está estruturada em programas visando objetivos estratégicos definidos no PPA. Conforme art. 3º da Portaria MOG 42 de 1.999, cada ente definirá mediante ato próprio “suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações desta portaria”. Ou seja, todos os entes devem organizar-se por programas, mas têm a liberdade de definir sua própria estrutura (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008).

- Programa: instrumento de que dispõe a administração para ligar planos de médio e longo prazo ao orçamento (ANDRADE, 2007). Articula fatores a fim de estabelecer ações para consecução de objetivos pré-determinados, é mensurado através de indicadores constantes no PPA. Segundo Manual da despesa nacional (2008), os programas visam conferir maior racionalidade e eficiência à administração pública e elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos.
- Ação: operações das quais resulte um produto que visa atender os objetivos de um programa. Incluem-se aqui as transferências obrigatórias e voluntárias (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008). Classifica-se em atividade, projeto ou operações especiais.
- Atividade: instrumento para atingir objetivos determinados em um projeto. Envolve um conjunto de ações, “de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação governamental” (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008, p. 30).
- Projeto: instrumento de programação utilizado para consecução dos objetivos determinados no programa. Conforme, Portaria MOG 42 de 1.999, art. 2º “envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo”.
- Operações especiais: despesas das quais não resultam um produto que auxilie a manutenção da ação governamental, não gera contraprestação direta (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008).

2.5.3 Despesa Orçamentária

Segundo o Manual da Despesa Nacional (2008) a despesa orçamentária é aquela dependente de autorização legislativa para execução e pertence ao exercício financeiro da emissão do empenho.

As despesas orçamentárias correspondem à aplicação dos recursos consignados na LOA e que só podem ser executadas após autorização do Poder

Legislativo, subordinam-se as normas do direito financeiro. São reconhecidas quando utilizadas e podem ou não impactar a situação líquida do ente (ROSA², 2011).

Silva (2004) refere que despesa ou desembolso é a quantia despendida pelo ente, ao passo que despesa pública é o desembolso autorizado legislativamente para executar os programas de governo, apresenta-se como um elemento novo e negativo. É aquela que integra o orçamento, deriva de lei orçamentária. O autor frisa que a despesa pública deve obedecer aos princípios da utilidade, legitimidade, oportunidade, legalidade e economicidade.

A despesa orçamentária está dividida em: efetiva e não efetiva, aquela diminui a situação líquida patrimonial, constitui-se num fato modificativo diminutivo; e esta é um fato contábil permutativo (ROSA², 2011).

2.5.4 Natureza da Despesa Orçamentária

2.5.4.1 Categoria Econômica

Conforme o Manual de despesa nacional (2008) a despesa orçamentária classifica-se segundo sua natureza em: categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento da despesa. E será complementada por informação gerencial denominada modalidade de aplicação.

Segundo o art. 12 da lei 4.320/64 a despesa será classificada economicamente em: despesas correntes e despesas de capital. Àquelas compreendem as despesas de custeio e transferências correntes e estas os investimentos, inversões financeiras e as transferências de capital.

2.5.4.2 Despesas Correntes

As despesas correntes, segundo o Manual de despesa nacional (2008, p. 36) são “as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”. E acrescenta que geralmente as despesas correntes coincidem com a despesa orçamentária efetiva. Referem-se a desembolsos ou aplicações das quais resultam diminuição do patrimônio da entidade (SILVA, 2004).

As despesas correntes estão subdividas em custeio, segundo o art. 12 § 1º da lei 4.320/64, correspondem as “dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis”, e em transferências correntes, conforme art. 12 § 2º da lei 4.320/64, que são “as dotações para despesas para as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado”.

Conforme art. 13 da lei 4.320/64, as despesas de custeio compreendem despesas com “pessoa civil, pessoa militar, material de consumo, serviços de terceiros, encargos diversos”. E as transferências correntes “subvenções sociais, subvenções econômicas, inativos, pensionistas, salário família e abono familiar, juros da dívida pública, contribuições de previdência social, diversas transferências correntes”.

2.5.4.3 Despesas de Capital

Conforme o Manual de despesa nacional (2008, p. 36), as despesas de capital são as que “contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Constituem desembolso ou aplicação de recursos de que resulte mutação positiva no patrimônio da entidade (SILVA, 2004).

As despesas de capital também estão subdividas, segundo o art. 12 da lei 4.320/64 em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Os investimentos correspondem, segundo § 4º:

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

As inversões financeiras, conforme § 5º são as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização;

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

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

E finalmente, as transferências de capital, segundo § 6º, são:

Dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

A distinção feita entre investimento e inversão financeira é meramente econômica, pois o investimento é aquele que aumenta o PIB, enquanto a inversão financeira, tal qual uma despesa de capital, não acrescenta valor (ROSA², 2011).

2.5.5 Grupo de Natureza da Despesa

Trata-se da agregação de elementos por grupos de natureza da despesa, que apresentem características semelhantes quanto ao objeto de gasto. Conforme Manual de Despesa Nacional (2008) está dividido em:

- Pessoal e encargos: decorrente do pagamento de despesas com o pagamento de folha de pessoal
- Juros e encargos da dívida: despesa decorrente de pagamento de juros e demais encargos da dívida pública.
- Outras despesas correntes: despesa com aquisição de materiais diversos para manutenção do serviço público, tais como, material de consumo, diárias e etc.
- Investimentos: gasto com obras diversas, e demais despesas envolvidas.
- Inversões financeiras: despesa com aquisição de imóveis já em fase de utilização.
- Amortização da dívida: despesa com pagamento da parte principal da dívida.

- Reserva do regime próprio de previdência do servidor: valor destinado a garantir futuros desembolsos para manutenção do RPPS.
- Reserva de Contingência: valores destinados a atender passivos contingentes e riscos fiscais.

2.5.6 Elemento da despesa

O elemento da despesa é o nível mais analítico de reconhecimento da despesa, sua finalidade é identificar os diversos gastos que a administração realiza a fim de atingir os fins desejados, tais como “vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, e equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros” (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008, p. 93).

2.5.7 Modalidade de Aplicação

A modalidade de aplicação, segundo Quintana *et al* (2011), indica por meio de qual ente se realizará o gasto, ou seja, pela própria unidade detentora ou se o recurso será transferido. Conforme o Manual de despesa nacional (2008) a modalidade de aplicação tem a finalidade precípua de eliminar a contagem dupla de recursos transferidos ou descentralizados. E são classificadas em transferências à união, a estados e ao Distrito Federal, a municípios, a instituições privadas sem fins lucrativos, instituições privadas com fins lucrativos, instituições multigovernamentais, a consórcios públicos, ao exterior, aplicações diretas, direta decorrente de operação entre órgãos fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social. São os recursos transferidos com a finalidade de realização de despesa orçamentária.

Quadro 4 - Exemplo de Classificação da Despesa

1º nível	2º nível	3º nível	4º nível	5º nível
Categoria econômica	Grupo de Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento da despesa	Desdobramento do elemento de despesa (facultativo)
3	3	90	30	16
Despesas correntes	Outras despesas correntes	Aplicações diretas	Material de Consumo	Material de expediente

Fonte: Manual de despesa nacional (2008)

O Quadro 4 apresenta um exemplo de como a despesa é classificada sistematicamente em até 5 níveis. Neste caso a conta analítica é 3.3.90.30.21, é desdobrada a partir da categoria econômica, despesa corrente, até chegar ao nível mais analítico, material de copa e cozinha.

2.5.8 Despesa Extraorçamentária

Para Quintana *et al* (2011) correspondem a gastos não previstos no orçamento, e são pagas independentemente de autorização legislativa, ou seja, não está subordinada a LOA. Portanto, nem todo gasto representa uma despesa pública, uma vez que pode decorrer de saída ou devolução de valores egressos anteriormente, tais como devoluções de garantias, cauções, fianças, restos a pagar, etc. Representam mera movimentação de fundos e não alteram o patrimônio do ente (ROSA², 2011). A despesa extraorçamentária apresenta dinâmica própria já que não deve obedecer a LOA, os exemplos citados representam meras devoluções e não pagamentos efetivos.

2.5.9 Estágios da Despesa Orçamentária

Segundo o Manual da despesa nacional (2008) pode-se classificar a despesa em três etapas distintas: planejamento, execução e controle e avaliação. Estas etapas também são citadas no Manual da Contabilidade Aplicado ao Setor Público, embora outros autores citem até seis estágios percorridos pela despesa.

É importante frisar que a licitação pública, embora não considerada pelos autores pesquisados, também é umas das etapas da realização da despesa, pois se

constitui em procedimento legal, que obriga a administração pública ao planejamento. Conforme o MCASP (2012) constitui-se em um conjunto de procedimentos administrativos que tem por objetivo adquirir bens e serviços para os entes da administração pública.

Os estágios da despesa têm por objetivo assegurar eficiência e eficácia às operações realizadas pela Administração Pública, além de prevenir possíveis erros ou fraudes (ANDRADE, 2007). Os estágios da despesa devem ser seguidos rigidamente a fim de assegurar a correta aplicação dos recursos públicos.

2.5.9.1 Planejamento

Esta etapa abrange a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008).

a) Fixação da Despesa

Segundo Andrade (2007, p. 91) é o primeiro estágio da despesa “constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumidos pela Administração Pública na execução do orçamento”.

b) Descentralização/Movimentação de créditos orçamentários

Conforme o Manual de despesa nacional (2008) ocorre quando for movimentada uma parte do orçamento para que outra unidade administrativa execute a despesa orçamentária, devem ser mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica.

c) Programação orçamentária e financeira

Segundo Manual de despesa nacional (2008) é a compatibilização dos fluxos de recebimento e pagamentos. É um cronograma de desembolso que o ente cumpre a fim de assegurar que os gastos acompanhem a realização das receitas, visa o equilíbrio entre receitas e despesas (ANDRADE, 2007).

d) Processo de licitação

Conjunto de procedimentos legais que visam adquirir bens e serviços para a administração. Tem por objetivo a escolha da proposta mais vantajosa para o ente.

Baseia-se nos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade e publicidade (ANDRADE, 2007).

2.5.9.2 Execução

Os estágios previstos na lei 4.320/64 são: empenho, liquidação e pagamento.

2.5.9.2.1 *Empenho*

Segundo art. 58 da lei 4.320/64 o empenho “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. É a reserva de dotação orçamentária para uma finalidade definida. Materializa-se por meio da nota de empenho e é oficializado por meio da baixa da dotação orçamentária. Ratifica a garantia de pagamento do fornecedor (ANDRADE, 2007).

O art. 60 da lei 4.320/64 define que “é vedada a realização de despesa sem empenho prévio”. Caso contrário, responde penal, civil e administrativamente o ordenador de despesa que autorizar despesa indevidamente. Representa um instrumento de controle dos créditos orçamentários, já que vincula dotações para cumprimento de obrigação (ANDRADE, 2007). Podem ser classificados, segundo o Manual de despesa nacional (2008), em:

- Ordinário: empenho utilizado para pagamento de despesa de valor fixo, cujo pagamento deve ocorrer de uma só vez. É o tipo mais utilizado. Ex.: compra de medicamento.
- Estimativo: utilizado para despesas cujo valor não se pode prever com exatidão. Ex.: energia elétrica.
- Global: despesas contratuais ou outras com valor determinado, sujeitas a parcelamento. Ex.: obra de construção de uma escola

2.5.9.2.2 *Liquidação*

Conforme art. 63 lei 4.320/64 a liquidação da despesa “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Tem por fim apurar, segundo § 1º “a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação”.

A fase de liquidação tem por fim confirmar se o bem ou serviço foram entregues ao ente e providenciar a conferência da documentação para pagamento. Deve ter por base o contrato ou equivalente, a nota de empenho e os comprovantes de entrega ou de prestação de serviço, conforme art. 63 § 2º lei 4.320/64.

Andrade (2007, p. 94) refere que a fase de liquidação não é somente conferir direito de recebimento ao fornecedor, é necessário conferir toda a documentação que deu origem a despesa, tais como “requisição, autorização, licitação, contrato ou acordo respectivo, nota de empenho contendo o histórico da despesa, dotação orçamentária, medição dos serviços ou materiais, comprovantes de entrega do material ou da prestação do serviço”.

2.5.9.2.3 *Pagamento*

Último estágio da despesa é o momento de saldar a dívida do ente com o credor (ANDRADE, 2007). Consiste na entrega de moeda corrente nacional como contraprestação ao bem entregue ou serviço prestado. O art. art. 64 lei 4.320/64 refere que a ordem de pagamento “é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. O pagamento encerra o ciclo da execução orçamentária.

3 TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

A necessidade de transparência da gestão pública surgiu junto com a administração pública gerencial, assim pode ser conceituada como o conjunto de “atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado, depois do poder de representação que lhes foi confiado”, representa o acompanhamento da execução orçamentária de forma transparente (CRUZ et al, p. 3, 2012).

Os entes que compõem a administração pública são obrigados a prestar contas dos recursos públicos postos a sua disposição, além de dar publicidade a seus atos e respeitar os demais princípios constitucionais (PLATT NETO *et al*, 2007). Assim, segundo Quintana *et al* (2011), são notórios os esforços do legislador em fortalecer a transparência das contas públicas, vide a edição da lei 101/2000, a lei de responsabilidade fiscal, a lei 9.755/98, que regulamenta a divulgação de dados oficiais pela *internet*, e o mais recente movimento, a lei 12.527/11, a lei da transparência pública.

Platt Neto *et al* (2007) referem que a transparência é maior que a publicidade, pois a informação pode ser pública mas não acessível, assim além de atender a legislação, a transparência se constitui em política pública que favorece a cidadania. O que converge com o que referem Cruz *et al* (2012): dar publicidade aos atos públicos não significa ser transparente, é necessário que as informações a disposição da população sejam compreensíveis, de modo a expressar seu real sentido.

No entanto este tema é delicado, conforme Quintana *et al* (2011) na medida em que nem todos os cidadãos estariam preparados para interpretar as informações colocadas a sua disposição, além de nem todos possuírem os meios necessários para acessar as contas públicas.

O marco da transparência pública no Brasil é dado pela lei 101/2000 (CRUZ *et al*, 2012). Esta lei visa o equilíbrio das contas públicas e responsabiliza o gestor público por danos causados ao erário. A LRF nasceu em atendimento a dispositivo previsto na CF/88, art. 165 § 9º inciso II, “estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta [...]”. Segundo Platt Neto

(2012) a lei de responsabilidade é tão importante, pois criou diversos mecanismos de controle antes inexistentes ou inoperantes, tais como: normas de finanças públicas, instrumentos para transparência, implantação de novos relatórios, controle social, sistema de custos, limites e penalização pra uso indevido de recurso público. Assim, pode-se concluir que esta lei veio para moralizar a administração pública, prova disso é que possui um capítulo tratando especificamente de transparência, controle e fiscalização. Segundo o art. 48 da lei 101/2000 a transparência deve ser assegurada através da divulgação dos “planos, orçamentos, e lei de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

A lei 9.755/98 é também considerada importante, pois segundo Quintana *et al* (2011) ela acompanhou a tendência de utilização da *internet* a seu favor e regulamentou a disponibilização das informações públicas em uma *Home Page* sob o título “Contas Públicas” a cargo do Tribunal de Contas da União. Segundo os autores isso só se tornou realidade em 2005 com a efetiva criação da *Home Page* “Transparência Pública”. No site, que é de responsabilidade da presidência da República, a transparência é vista como um objetivo da administração pública moderna, que deve informar a população sobre as diversas despesas do país: diárias e passagens, licitações, contratos e convênios firmados.

Outro fato importante foi a criação em 2004 do Portal da Transparência do Governo Federal, pela Controladoria Geral da União, o site reúne informações sobre a transferência de recursos aos diversos entes federados, consulta sobre receitas, despesas, convênios, empresas sancionadas e impedidas, além de orientações gerais sobre a utilização do próprio site. O objetivo, conforme o portal é fomentar o controle social, incentivando a participação popular na tomada de decisão governamental, sempre visando o interesse público, pois sendo o Brasil um país de proporções continentais, é necessária a fiscalização popular para garantir o controle dos gastos públicos e a correta aplicação dos recursos públicos. Para Quintana *et al* (2011) o Portal de Transparência significa um marco da relação do Estado com a sociedade, pois deixa clara a ação governamental e estimula a cidadania e o controle social.

A chamada lei de transparência pública, 12.527/11, em vigor desde maio de 2012, traz inovação em seu art. 3º inciso I quando refere a "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção". A cartilha de acesso a informação da CGU (2011) refere que a edição desta lei representa mais uma etapa na consolidação da democracia brasileira, fortalecimento da cidadania e o aparelhamento do controle da gestão pública, e complementa, que o desafio é implementar a lei de maneira satisfatória. Em verdade, a Constituição Federal de 1988, já previa em seu art. 5º inciso XXXIII que "todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral [...]", a edição desta lei visa regulamentar este acesso a fim de instrumentalizar o controle social da gestão pública. Para Platt Neto (2012) a lei de transparência aumentou o alcance da lei de responsabilidade fiscal, pois exige a disponibilização da execução orçamentária diariamente pela internet.

A cartilha de acesso à informação da CGU (2011) também refere que toda informação é pública, e pode ser considerada um bem de domínio público. No entanto, a LAI (2011) refere que em função do teor de algumas informações, em razão de segurança do Estado ou da sociedade, devem ter seu acesso restrito, conforme seu art. 24, em no máximo 25 (vinte e cinco) anos.

Quanto ao nível de transparência, Cruz et al (2012), defendem que a divulgação não deve se limitar aos relatórios previstos em lei, mas também informações a cerca de desempenho, projetos em andamento, metas atingidas em áreas de interesse da sociedade, tais como: educação, saúde, segurança, transporte, etc. Segundo os autores a transparência está relacionada a disposição de informar, a efetiva prestação de contas à sociedade. E relatam características desejáveis da transparência pública: "informação livre, disponível, compreensível, diretamente acessível aos que serão afetados pelas decisões delas decorrentes, prestadas de forma completa em meios de comunicação adequados" (CRUZ et al, p. 4, 2012). Importante ressaltar que Quintana *et al* (2011) propõem que um dos entraves a consolidação da democracia é justamente o descompasso informacional existente entre o Estado e a sociedade.

Ribeiro e Zucolotto (2012) referem, em pesquisa realizada, que os municípios com maior arrecadação *per capita* e melhores índices sociais tendem a ser mais transparentes, principalmente devido a disponibilidade de recursos para

investimento. Assim, os autores concluem que a transparência está diretamente ligada a melhores indicadores de desenvolvimento socioeconômicos e humanos.

Conforme Platt Neto (2012) foi através da lei de transparência que chegou ao conhecimento da sociedade os mega salários, acima do teto constitucional, e os abusos com os cartões corporativos, que provocaram a queda de um ministro e a devolução do dinheiro utilizado indevidamente. O autor afirma que a lei tenta implementar a cultura de divulgação e responsabilização contra a cultura do sigilo. E o autor reforça a ideia de que ser transparente vai além de publicar, é necessário que a informação seja acessível, compreensível e útil para o cidadão. A informação divulgada deve ter qualidade e é condição para exercer a democracia e o controle social da administração pública. É o início da cultura do acesso, pois é através da participação popular que uma administração se torna legítima.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo traz uma contextualização do Município de Caxias do Sul e os procedimentos para a obtenção dos dados coletados para análise dos períodos pesquisados.

4.1.1 Apresentação do Município de Caxias do Sul – RS

Caxias do Sul ganhou *status* de município em 20 de junho de 1890. De colonização predominantemente europeia, devido ao transporte transoceânico facilitado na época, a cidade é marcada por diversos ciclos econômicos.

Segundo o IBGE (2010) o município possui 435.564 habitantes, em uma área de 1.643,9 Km², ou seja, densidade demográfica de 264,6 hab/km². Relativamente alta, quando comparada com a do Estado Do Rio Grande do Sul que se encontra em 38,1 hab/km². Segundo a FEE (2010) o PIB do município em 2010 foi de R\$ 15.692.359.000,00 e posiciona o município em 3º lugar no ranking estadual, atrás apenas de Porto Alegre e Canoas; o PIB per capita é de R\$ 36.034,00 e ocupa a 22ª posição estadual; quanto a estrutura do valor adicionado bruto, o município possui mais prestação de serviço, 52,96%, indústria com 45,82% e a agropecuária com 1,22%.

Conforme o IDHM (2013), o índice de desenvolvimento humano municipal, que leva em conta três fatores para composição de sua média: longevidade, educação e renda, quanto mais próximo da unidade (um), melhor qualidade de vida o município oferece a sua população. Caxias do Sul, de acordo com este *ranking*, apresenta alto desenvolvimento humano com índice de 0,782. Essa situação, no entanto, é desfrutada por mais 1.888 municípios brasileiros. Apesar de estar bem próximo da capital do Rio Grande do Sul, em termos de arrecadação, o município não apresenta índice de desenvolvimento humano tão satisfatório quanto esperado. Porto Alegre, a título de comparação, apresenta índice de 0,805 considerado muito alto, e está no seletor grupo das 100 (cem) melhores cidades para se viver do Brasil.

4.1.2 Resultados da Análise

Nesta seção são desenvolvidas tabelas, gráficos e análise das receitas e despesas orçamentárias do Município de Caxias do Sul considerando a composição e evolução das mesmas. A análise é realizada dentro de um período limitado, 2008 a 2012 com base nos demonstrativos divulgados pelo município, os Anexos I e II do RREO, e também nas demonstrações contábeis auditadas pelo Tribunal de Contas do RS.

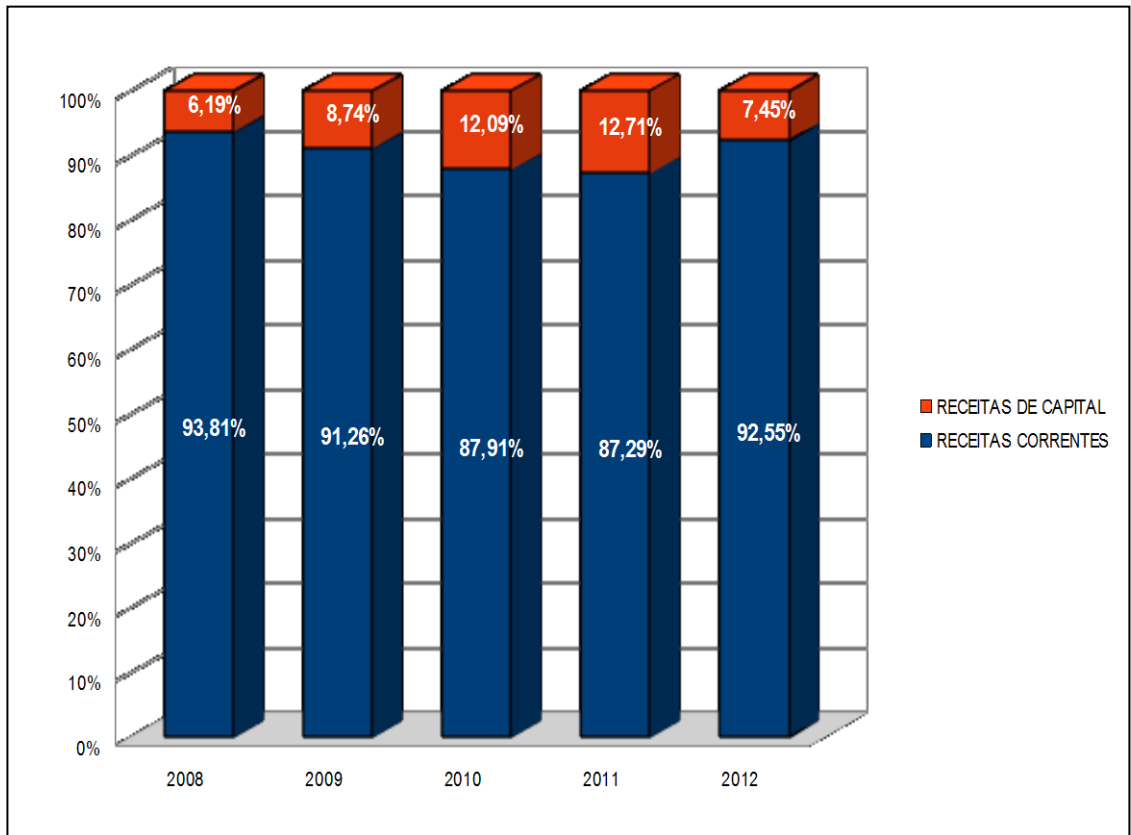
4.1.3 Composição e evolução das receitas por categorias econômicas

Para evidenciar a composição das receitas na classificação por categoria econômica e por grupos de natureza foi realizada atualização monetária pelo IGP-DI, índice desenvolvido pela FGV que é uma média do IPA, IPC e INCC, e permite atualizar os valores utilizados, análise vertical (AV), que consiste em identificar qual proporção do total da receita corresponde a cada categoria econômica, e a análise horizontal (AH), que permite observar o aumento ou redução dos itens de um demonstrativo de um período para outro, com o intuito de caracterizar tendências. Neste trabalho tomou-se o período de 2008 como ano base para a realização da análise horizontal.

Dentre as receitas totais, conforme Anexos A e B, a categoria econômica que mais chama a atenção é a das receitas correntes, cujo destino é o atendimento das despesas correntes. Em 2008, estas receitas alcançaram R\$ 837.651.784,55 (93,81% da receita total), chegando a R\$ 996.496.018,84 (92,55% da receita total), ou seja, um incremento de 10,23% ao longo de cinco anos.

O menor grupo por categoria econômica é o das receitas de capital, cujo destino é a cobertura das despesas de capital, seu menor montante é em 2008 R\$ 49.561.425,59 (6,19% da receita total) e o maior em 2011 R\$ 129.455.153,53 (12,71% da receita total), a análise horizontal mostra que foi neste período que ela teve seu melhor desempenho, crescimento de 161,20% em relação a 2008, este impulso deve-se a alienação de bens ocorrida no período.

GRÁFICO 1 – Comparativo da Receita por Categoria Econômica

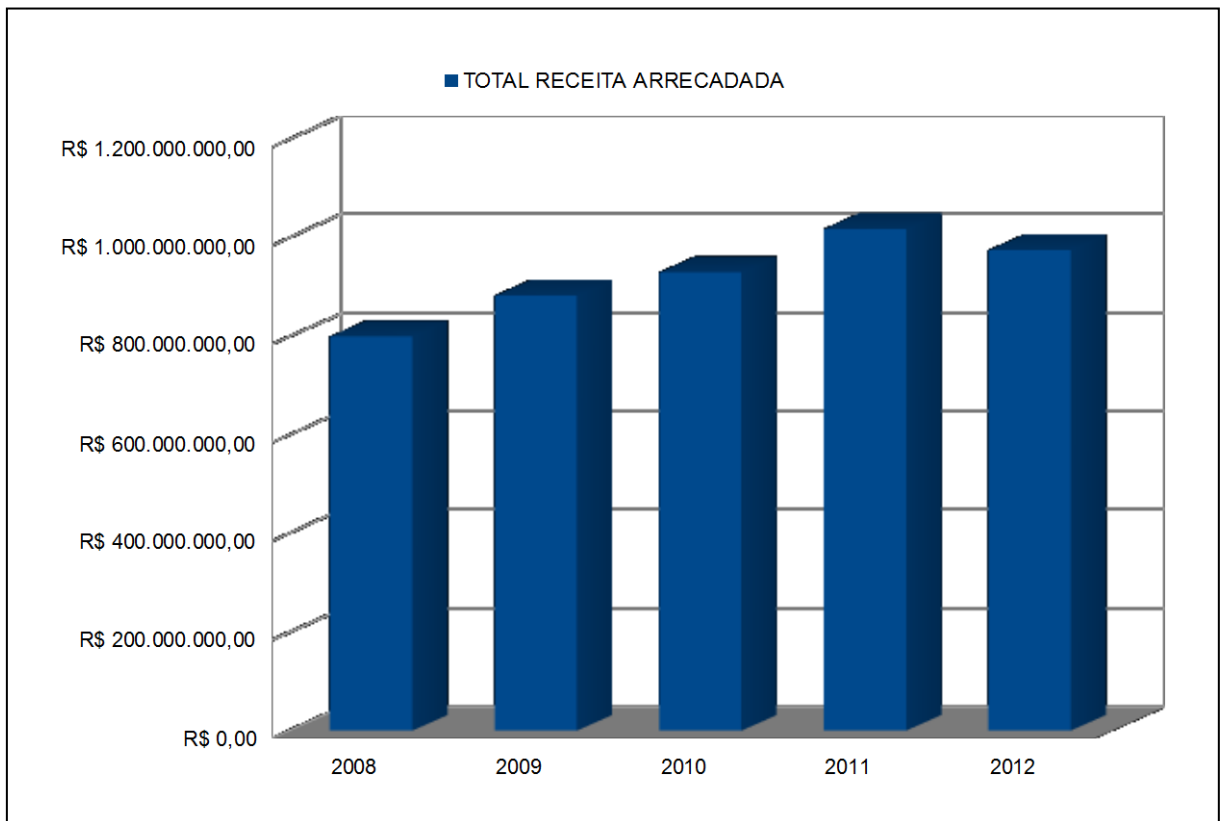


Fonte: Elaborado com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE/RS (2008 a 2012).

Como pode se observar no Gráfico 1, as receitas correntes mantêm predomínio sobre as receitas de capital durante todo o período verificado. Proporcionalmente às receitas totais, as receitas de capital foram aumentando de período a período, exceto em 2012, enquanto as receitas correntes tiveram queda, retomando crescimento somente no último período.

Pode-se verificar nos Anexos A e B que o total da receita arrecadada em 2008 foi de R\$ 800.342.796,07, atingindo quase um bilhão de reais em 2012, R\$ 974.633.883,96. Apesar do crescimento da receita alcançar 21,78% em cinco anos (2008 a 2012), o maior aumento ocorreu num período menor (4 anos) de 2008 a 2011, atingindo 27,23%. Isso se deve principalmente ao incremento nas receitas de serviços, operações de crédito e alienação de bens.

GRÁFICO 2 – Receita Arrecada Total



Fonte: Elaborado com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE/RS (2008 a 2012)

No gráfico 2, observa-se a evolução da receita total arrecadada no período pesquisado. Percebe-se um crescimento da receita ano após ano, com exceção do último período (2012) no qual a receita diminuiu em relação ao período anterior (2011). Isso se deve ao fato de que ambas as categorias econômicas comportaram-se de maneira decrescente.

Entre as receitas correntes, conforme Anexos A e B, o maior montante pertence as transferências correntes, com R\$ 550.981.704,34 em 2008 e R\$ 660.321.450,20 em 2012, representando do total da receita arrecadada 68,84% e 67,75% respectivamente, ou seja, um incremento de 19,84% ao longo de 5 anos. Dentro deste grupo são agregados os valores recebidos em função das transferências constitucionais.

Dentre as transferências correntes vemos que, a receita mais significativa vem de um repasse estadual, a Cota Parte do ICMS com R\$ 253.182.791,14 em 2008 e R\$ 301.846.862,25 em 2012, respectivamente 45,95% e 45,71% do total das transferências recebidas, ou seja, um crescimento ao longo do período na ordem de

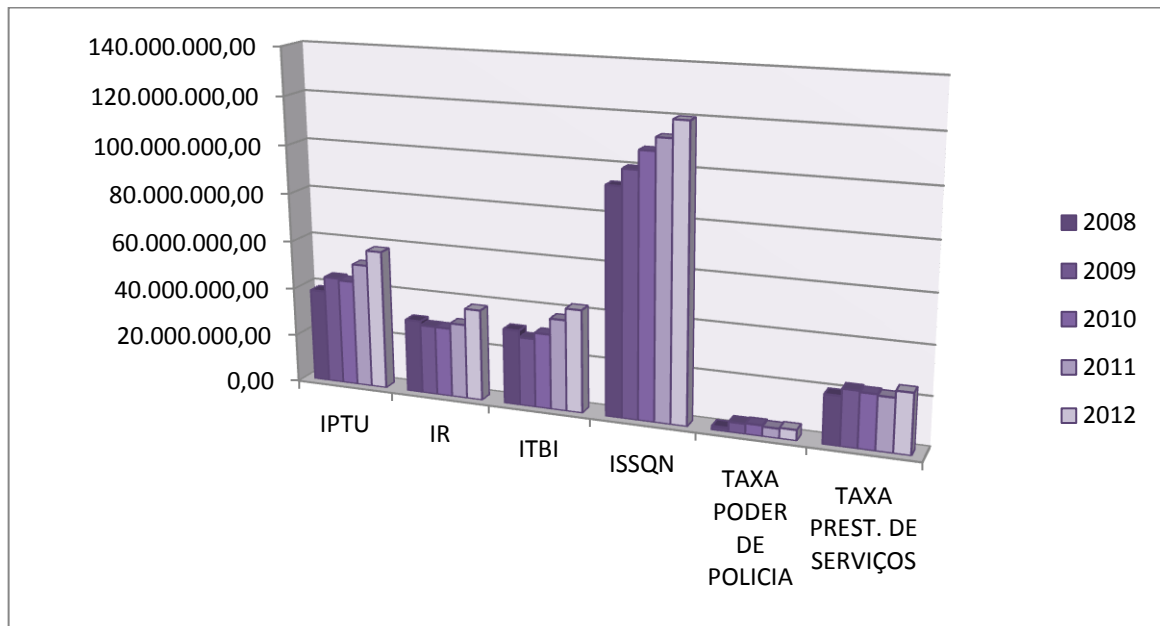
19,22%. Dos repasses da União o mais significativo é a transferência para manutenção do SUS, em 2012 o total chegou a R\$ 103.659.333,17 e representava 15,70% do total das transferências recebidas.

O segundo grupo mais significativo das receitas correntes é o das receitas tributárias, representando 26,86% em 2008 e 29,44% em 2012 da receita total arrecadada, respectivamente R\$ 214.944.202,17 e R\$ 286.920.526,80. Dentro deste grupo se encontram os tributos arrecadados pelo município. Entre eles o que se mostrou com maior capacidade de arrecadação foi o imposto ISSQN, tendo contribuído em 2012 com R\$ 120.007.418,65, seguido pelo IPTU com R\$ 57.835.192,65, 41,83% e 20,16% respectivamente do total da receita tributária arrecadada. O ISSQN mostra incremento ao longo do período de 28,83% e o IPTU 49,82%. O ITBI arrecadou no mesmo período R\$ 42.416.320,99, representando 14,78% da receita tributária e ao longo do período mostra crescimento de 35,99%.

As taxas mostram menor desempenho frente aos impostos, juntas em 2012 representam 10,08% da receita tributária com R\$ 28.922.546,24. Mesmo assim, seus desempenhos horizontalmente são notáveis: a taxa pelo poder de polícia mostra crescimento de 163,60% e a taxa pela prestação de serviços 22,99% em relação ao período inicial.

A contribuição de melhoria não é arrecadada no período visualizado.

GRÁFICO 3 – Evolução da Receita Tributária



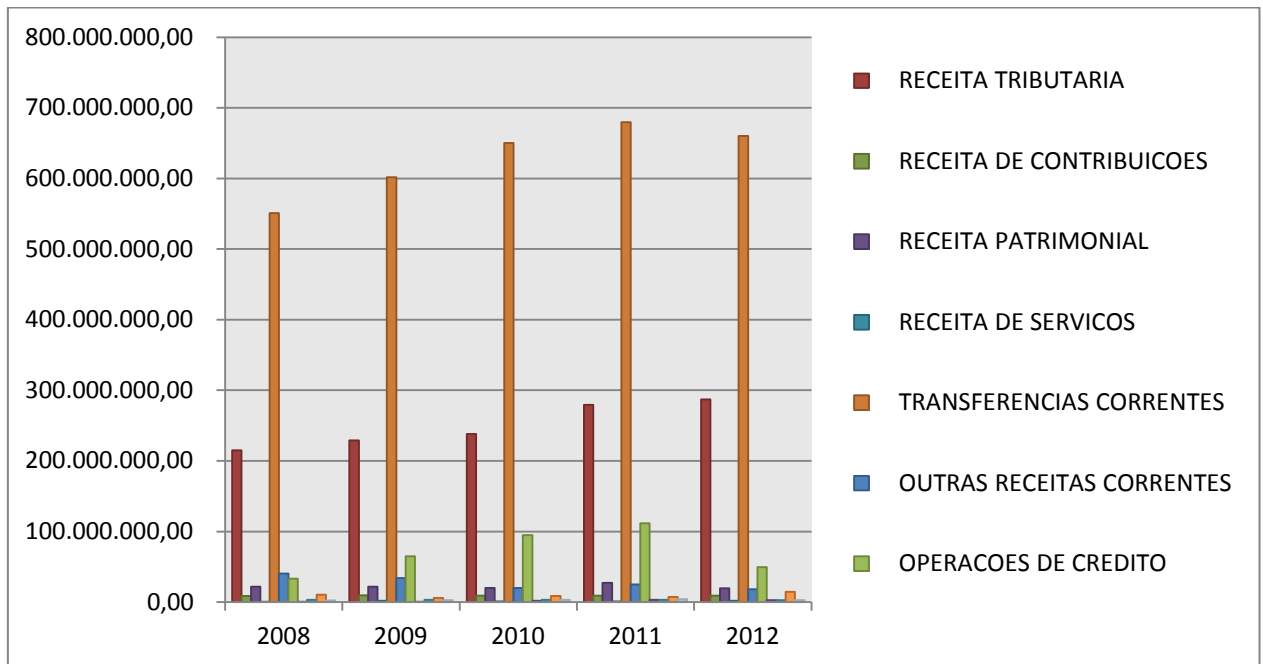
Fonte: Elaborado com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE/RS (2008 a 2012)

Conforme o Gráfico 3, é possível ver a evolução dos impostos e taxas que compõem a receita tributária. O mais rentável, como mencionado anteriormente, é o ISSQN. Pode-se notar que a arrecadação municipal da receita tributária vem aumentando a cada exercício.

Na categoria econômica das receitas de capital, o grupo com maior destaque foi o das Operações de Crédito, cujo menor montante foi de R\$ 33.172.186,23 em 2008, alcançando o maior resultado em 2011 com R\$ 111.427.107,95, e reduzindo para R\$ 49.481.404,96 em 2012, representando 4,14%, 10,94% e 5,08% respectivamente da receita total. A grande variação em 2011 é devido as contratações para financiamento das obras de saneamento.

O menor grupo da receita total é o da alienação de bens, cuja origem provém da venda de bens móveis inservíveis à administração, e representava em 2008 0,01% da receita arrecadada, R\$ 90.992,14. Apesar disso mostra um comportamento peculiar ao longo do período estudado. Em 2011, sua representatividade na arrecadação é de 0,33%, R\$ 3.401.960,58, ou seja, aumento de 3.638,74% em relação ao primeiro período. Conforme análise do anexo XIV do RREO de 2011, essa variação deve-se a venda bens móveis (frota municipal antiga).

GRÁFICO 4 – Evolução da Receita por Fonte



Fonte: Elaborado com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE/RS (2008 a 2012).

Pelo Gráfico 4, é possível visualizar o crescimento das fontes de receita. Fica claro, portanto, que o grande componente das receitas municipais são as transferências intergovernamentais.

1.1.1 Composição e evolução das despesas por categorias econômicas

Para evidenciar a composição e evolução das despesas na classificação por categoria econômica e por grupos de natureza foram utilizados os mesmos critérios que para a receita: atualização monetária pelo IGP-DI, análise vertical (AV) e a análise horizontal (AH), para a qual foi utilizado como ano-base 2008.

Os Anexos C e D apresentam a despesa liquidada pelo município de 2008 a 2012. A despesa aparece segregada em orçamentária e intraorçamentária.

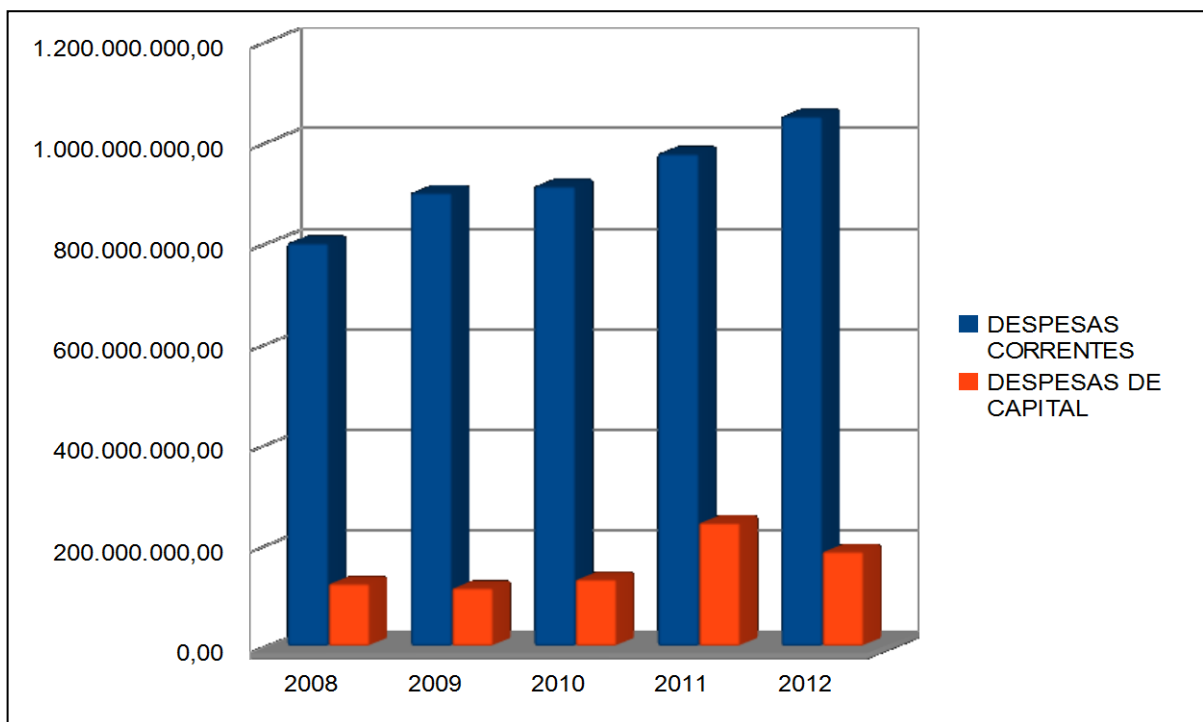
Conforme se observa nos Anexos C e D, as despesas orçamentárias do ano de 2008 representam 91,42% do total de despesas. Em 2009 o percentual diminuiu para 91,23%, para voltar a subir em 2010 com 91,59% e em 2011 chega ao auge com 92,21% para novamente voltar a cair em 2012 com 91,90%. No período observado o que mais contribui com o resultado é o decréscimo de Outras Despesas Correntes, do grupo das despesas correntes.

Dentre as despesas totais, a categoria que se destaca é a das despesas correntes, cujo destino são os gastos de natureza operacional para manutenção e funcionamento das atividades públicas. Em 2008 alcançaram R\$ 721.121.695,04, chegando a R\$ 951.808.990,54 em 2012, respectivamente 77,97% e 76,74% do total das despesas.

As despesas intraorçamentárias, só possuem despesas correntes, no mesmo período atingiram R\$ 79.335.999,58 e R\$ 100.462.713,34, respectivamente 8,58% e 8,10% do total da despesa.

O menor grupo da classificação por categoria econômica (despesas orçamentárias) é o da despesa de capital, cujo destino é a formação ou aquisição de bens de capital, representando seu menor montante em 2009 com R\$ 115.551.725,36 (11,37%) e o maior em 2011 com R\$ 245.206.555,52 (20,04%) do total das despesas.

GRÁFICO 5 – Comparativo das Despesas por Categorias Econômicas



Fonte: Elaborado com base nos Anexos I e II – RREO.

Como se observa no Gráfico 5, as despesas correntes mantiveram predomínio sobre as despesas de capital no cinco anos pesquisados.

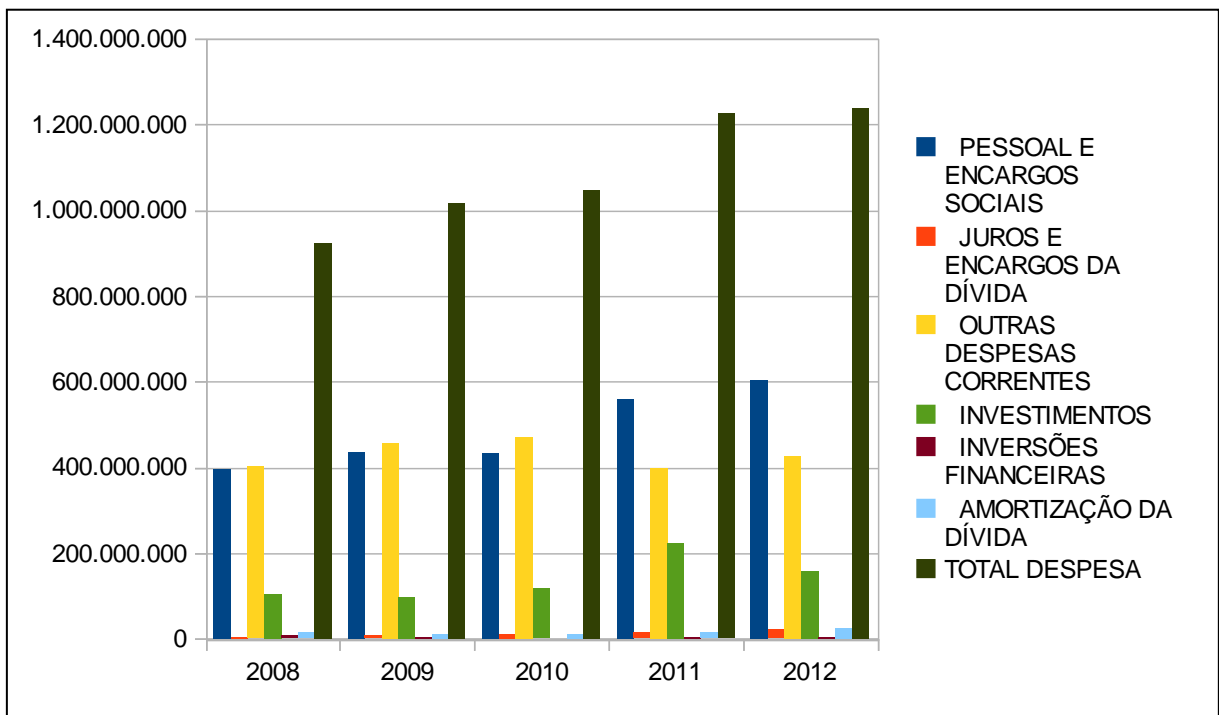
Proporcionalmente às despesas totais, as despesas correntes aumentaram de período a período, enquanto as despesas de capital oscilaram, apresentando períodos alternados de crescimento e queda.

Entre as despesas correntes, no grupo das despesas orçamentárias, observa-se nos Anexos C e D que o maior montante pertence a Outras Despesas Correntes, com R\$ 401.065.578,86 em 2008 e R\$ 426.071.280,33 em 2012, representando do total da despesa 43,36% e 34,35% respectivamente. Dentro desse grupo encontram-se as despesas com material de consumo, pagamento de diárias, auxílio alimentação, contribuições, subvenções, entre outras. O grupo mais significativo é a despesa com Pessoal e Encargos Sociais, representando 34,13% em 2008 e 40,65% em 2012 das despesas totais, respectivamente R\$ 315.701.724,55 e R\$ 504.127.220,46, ou seja, incremento na ordem de 59,68% em cinco anos.

Na categoria econômica de despesas de capital (despesas orçamentárias), o grupo em destaque foi o de Investimentos, cujo menor valor foi de R\$ 97.247.191,67 em 2009, alcançando seu maior resultado em 2011 com R\$ 225.690.803,08, e reduzindo para R\$ 158.186.090,14 em 2012, representando respectivamente 9,57%, 18,45% e 12,75% respectivamente da despesa total.

No grupo das despesas intraorçamentárias, observa-se o maior montante nas despesas com pessoal e encargos, representando 8,58% em 2008 e 8,10% em 2012 do total da despesa. E o menor montante com Outras Despesas Correntes, com registro somente em 2012 R\$ 43.307,13 (0,0035% da despesa).

Ainda pelos Anexos C e D, podemos verificar que o total da despesa liquidada em 2008 foi de R\$ 924.870.359,33, atingindo R\$ 1.240.277.561,56 em 2012. Pode-se verificar um crescimento constante da despesa, não há quedas no período observado, e a evolução em cinco anos foi de 34,10%. Isso se deve ao crescimento constante das despesas correntes.



Fonte: Elaborado com base nos Anexos I e II – RREO 6º bimestre.

No Gráfico 6, observa-se tanto a composição das despesas por grupos de natureza como a evolução total de despesas liquidadas dos períodos pesquisados. Percebe-se ainda, um crescimento da despesa total nos períodos visualizados. Isto se deve ao fato de que todos os grupos de despesa comportaram-se de maneira crescente, exceto as Outras Despesas Correntes, que apresentam comportamento decrescente, R\$ 401.065.578,86 em 2008 (43,36%) em 2008 e R\$ 426.071.280,33 (34,35%) em 2012. Chama a atenção também o grupo das despesas com pessoal e encargos sociais, aumento líquido entre 2008 e 2012 de R\$ 188.425.495,91, ou seja, a ênfase da administração no período observado é a da prestação de serviços.

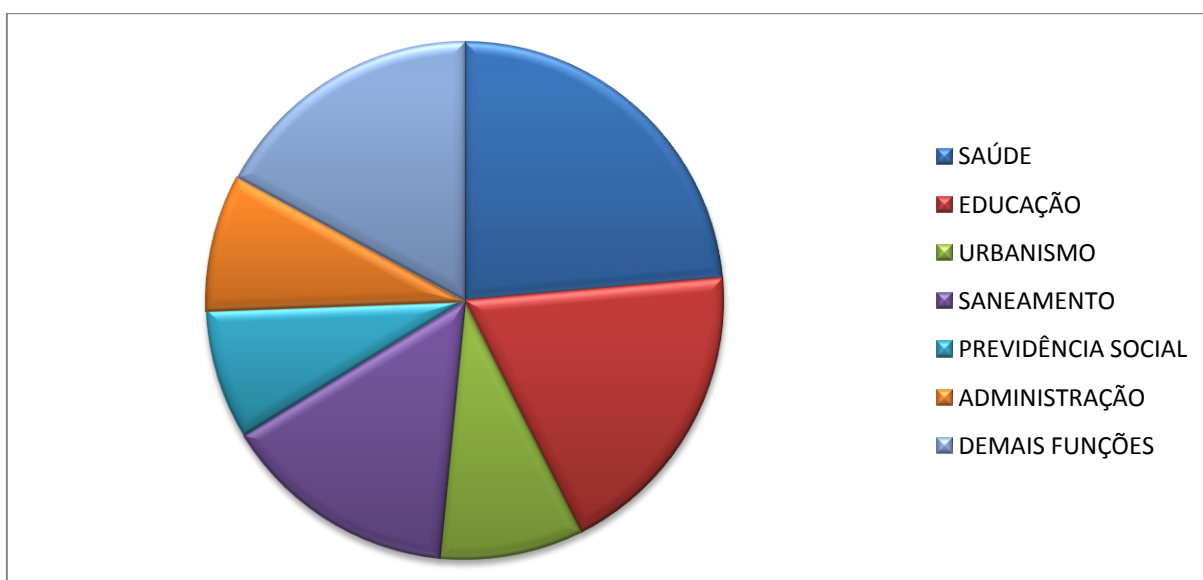
1.1.1 Composição e evolução das despesas por classificação funcional

Para a análise das despesas por funções e subfunções utilizam-se os dados constantes no Anexo II do RREO ajustados pelo IGP-DI, conforme especificado anteriormente. Essa classificação das despesas públicas é efetuada de acordo com a Portaria MOG 42/1999. Esta portaria considera a função o maior nível de agregação da despesa, e as subfunções são partições das funções.

O Anexo II do RREO expõe igualmente funções e subfunções, este estudo será efetuado sobre as despesas mais representativas, por consumirem mais recursos públicos.

Os Anexos E e F detalham a composição das despesas, segundo as funções mais relevantes dos anos pesquisados, conforme a classificação funcional. As principais funções são ordenadas do maior nível de representatividade para o menor.

GRÁFICO 7 – Composição das Principais Despesas Liquidadas por Função



Fonte: Elaborado com base nos Anexos E e F.

No Gráfico 7, as principais funções são ordenadas por médias percentuais de gasto do período tomado, somando-se despesas orçamentárias e intraorçamentárias. Assim as funções ficam ordenadas na seguinte sequência: Saúde 23,61% (R\$ 257.162.769,44), Educação 18,98% (R\$ 205.644.069,94), Saneamento 14,71% (R\$ 163.071.132,76), Urbanismo 8,98% (R\$ 96.630.911,84), Administração 8,49% (R\$ 91.946.407,13) e Previdência Social 8,14% (R\$ 88.902.287,18).

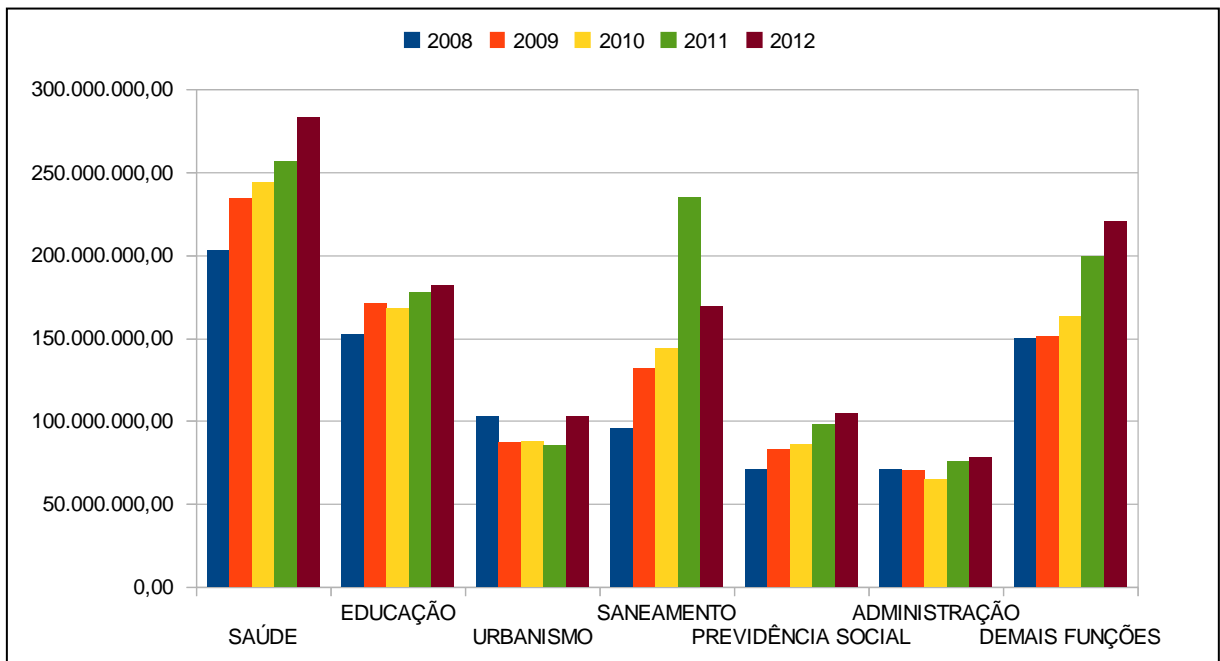
As outras 16 funções de menor expressividade foram somadas no grupo de Demais funções que na média, em conjunto, representam 17,09% (R\$ 186.927.856,58). Em cada período o grupo gira em torno dos 15% da despesa total de cada período.

Infere-se pelos Anexos E e F, que os gastos com Saúde e Educação foram os dois mais expressivos das despesas orçamentárias nos cinco períodos, sendo que o primeiro representou 23,12% e 24,06% (2008 a 2012) do total das despesas, e o segundo representou 19,92% em 2008 e 17,78% em 2012.

Os gastos com Urbanismo ocupam o terceiro lugar em 2008, sendo ultrapassados pelos gastos com Saneamento de 2009 a 2012. A função Administração manteve o quinto lugar e a função Previdência Social a sexta colocação, durante todo o período, representando uma média de 8,49% e 8,14% da composição total da despesa.

A função de Encargos Especiais, apesar de figurar em conjunto com as Demais Funções, representou do total da despesa orçamentária 3,45% em 2008, oscilando para baixo durante o período, voltando a aumentar em 2011 e fechando 2012 representando 4,44% do total da despesa.

GRÁFICO 8 – Despesas Liquidadas por Função



Fonte: Elaborado com base nos Anexos E e F.

O Gráfico 8 mostra que as funções Saúde, Educação, Saneamento e Previdência aumentaram monetariamente sucessivamente durante o período observado. É possível verificar que a função Saneamento mostra aumento em 2011,

isso devido aos investimentos do Município nas Estações de Tratamento de Esgoto com obras em andamento.

As funções agregadas sob o item Demais Funções tiveram sua menor representatividade em 2009, com 15,83% do total da despesa, alcançando 18,67% em 2012. Este grupo inclui as seguintes funções: Legislativa, Judiciária, Essencial a Justiça, Segurança Pública, Assistência Social, Trabalho, Cultura, Direitos da Cidadania, Habitação, Gestão Ambiental, Ciência e Tecnologia, Agricultura, Comércio e Serviços, Transporte, Desporto e Lazer e Encargos Especiais. A representatividade da maioria delas isoladamente fica em torno de 1% do total da despesa liquidada por período.

5 CONCLUSÃO

Inicialmente, como embasamento para o trabalho proposto, foi feita uma pesquisa bibliográfica a cerca dos conceitos de contabilidade pública, tais como as peças orçamentárias, receitas e despesas públicas, além da legislação pertinente.

Diante do movimento iniciado pela Constituição Federal e reforçado pela lei 101/2000 a transparência na gestão pública tornou-se imperativo. Dentro deste contexto foram editadas também a lei 9.755/98 e a 12.527/11, respectivamente regulamentando a divulgação de dados via internet e o acesso às informações geradas pelos órgãos públicos.

A transparência almejada pelo legislador é a ferramenta da sociedade para exercício da cidadania. Aquela é condição para o controle social da administração pública frente as suas prerrogativas. Assim, o acesso às contas públicas, que divulgam as demonstrações obrigatórias e detalham a origem e aplicação de recursos arrecadados foi a fonte para coleta de dados para a elaboração desta pesquisa.

O trabalho teve por objetivo analisar a composição e a evolução das receitas e despesas do município de Caxias do Sul de 2008 a 2012, pretendendo assim identificar a principal fonte de arrecadação e objeto de gasto prioritário da administração.

O município analisado figura como o terceiro maior PIB do Estado do Rio Grande do Sul em 2010, e apresenta crescimento constante e consistente da sua receita ao longo do período observado, com aumento em espécie de R\$ 174.291.087,90, ou seja, incremento de 21,78%. E aumento maior ocorreu num período menor, 27,23% em quatro anos. No entanto, os recursos arrecadados provêm principalmente de transferências correntes, o que pode ser considerado uma desvantagem, já que sua principal fonte de receita depende da oscilação arrecadatória da União e do Estado. A segunda maior fonte de arrecadação do município são as receitas tributárias. Porém o município arrecada somente impostos e taxas, e não há arrecadação de contribuição de melhoria no período, o que representa um descompasso frente a valorização imobiliária do município.

A análise das despesas demonstra as tendências e prioridades da administração municipal. Cabe ressaltar, que as funções educação e saúde tem percentual mínimo garantido pela CF/88, respectivamente 25% e 15% da receita

obtida com impostos. Para análise da despesa foi utilizada uma média percentual obtida sobre o total da despesa liquidada, e revela que Caxias do Sul investe prioritariamente em saúde, educação, saneamento, urbanismo, administração e previdência social. O resultado apontado pela análise difere dos percentuais apontados pelo Siops e Siope, pois estes consideram para construção dos índices de saúde e educação a despesa empenhada.

O município revela crescimento progressivo da despesa, alcançando aumento de 34,10% ao longo de cinco anos, ou seja, aumento de R\$ 315.407.202,23 em relação ao primeiro período. As funções saúde e educação são as que recebem maior investimento, mas também chamam a atenção as funções urbanismo e saneamento, que revelam a vocação da administração: entrega de obras, neste caso, infraestrutura viária, obras de saneamento, serviços e transportes urbanos.

Diante dos dados coletados é possível concluir que o município de Caxias do Sul investe prioritariamente em obras, após o cumprimento dos percentuais constitucionais em educação e saúde. Esta conclusão é corroborada pelo IDHM (2013), índice mais atualizado sobre qualidade de vida, em que o município ocupa a 113ª posição nacional e 12ª no RS, ou seja, apesar de apresentar grande arrecadação o município não consegue atingir o mesmo patamar de municípios menores com melhor IDHM.

6 REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. 415 p. ISBN 9788522468706
- ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 02 dez. 2011.
- BCB. **Banco Central do Brasil.** Disponível em:<<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPublico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores>>. Acesso em 08 de ago. 2013.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 195 p. ISBN 852243901X.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 05 out. 1988.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 05 maio 2000.
- BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 13 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. Lei nº 7.596/87, de 10 de abril de 1987. Altera dispositivos do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, modificado pelo Decreto-lei nº 900, de 29 de setembro de 1969, e pelo Decreto-lei nº 2.299, de 21 de novembro de 1986, e dá outras providências. **Diário oficial da União,** Brasília, DF, 11 de abril 1987.
- BRASIL. Lei Federal nº 8.666, de 21 de Junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 22 jun. 1993.
- BRASIL. Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 16 de dez.1998

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 fev.1999 e Retificado no D.O.U de 11.3.1999.

BRASIL. Lei Federal nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jul. 2002.

BRASIL. Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 de nov. de 2011.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. - 5ª ed. - Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/mcasp>>. Acesso em: 04 de maio 2013.

BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 abr. 1999.

BRASIL. Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 out. 2008.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 338, de 26 de abril de 2006. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 abr. 2006.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 ago. de 2008.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 04 de maio 2013.

CGU. **Controladoria Geral da União**. Cartilha Acesso a informação Pública. Disponível em: < <http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 07 de ago. de 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da and MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. Transparency of the municipal public management: a study from the homepages of the large Brazilian municipalities. **Rev. Adm. Pública** [online]. 2012, vol.46, n.1, pp. 153-176. ISSN 0034-7612. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122012000100008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 07 de ago. 2013.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2004. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 20 abr. 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2011. xxxvi, 876 p. ISBN 9788522461844.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Lei complementar nº 12, de 28 de dezembro de 1994. Institui o novo Código Tributário do Município de Caxias do Sul. Disponível em http://www.caxias.rs.gov.br/_uploads/legislacao/lei_41.pdf>. Acesso em: 04 de maio 2013.

FEE. **Fundação de Economia e Estatística**. Disponível em: <http://www.fee.tche.br/sitefee/pt/content/resumo/pg_municipios.php>. Acesso em: 08 ago. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. xvi, 184 p. ISBN 9788522458233.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: < <http://censo2010.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 07 de ago. de 2013.

CJF. **Conselho da Justiça Federal**. Disponível em: < http://www.jf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual_Despesa_Nacional.pdf/view>. Acesso em 06 de mai. 2013.

KAFRUNI, Álvaro de Borba. **Despesa pública: avaliação sobre sua evolução no estado do Rio Grande do Sul 2003**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: < <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/11483/000615793.pdf?sequence=0>>. Acesso em 08 abril de 2013.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003. 138 p. ISBN 8522433623.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. xii, 399 p. ISBN 9788502078147.

MEDEIROS, Paulo Cesar.

A evolução das despesas com pessoal dos estados brasileiros. **XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Cartagena, Colombia, 30 oct. - 2 nov. 2012**. Disponível em: <<http://www.dgsc.go.cr/dgsc/documentos/cladxvii/madeipau.pdf>>. Acesso em 19 abr. 2013

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. 1127 p. ISBN 9788539200405.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 7.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002. 330 p. ISBN 8522431809.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flavio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. **Publicidade e Transparência das Contas Públicas**: Obrigatoriedade e Abrangência desses princípios na Administração Pública Brasileira. *Contab. Vista & Rev.*, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./ mar. 2007. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320/0>>. Acesso em: 07 de ago. de 2013.

PLATT NETO, Orion Augusto. Transparência governamental na era do acesso à informação. Slides da palestra proferida em 10 dez. de 2012, no evento **“Transparência na Aplicação dos Recursos Públicos em Florianópolis”**. Centro Socioeconômico (CSE) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis: Edição do Autor, 2012.

PTF. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 07 de ago. de 2013.

PNUD. **Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br>>. Acesso em: 07 de ago. de 2013.

PMCS. Prefeitura Municipal de Caxias do Sul. Disponível em:<<http://contaspublicas.caxias.rs.gov.br/index.php>>. Acesso em: 08 de ago. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. (). **Contabilidade pública**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011. xii, 243 p. ISBN 9788522461219.

RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ZUCOLOTTI, Robson. Fatores Determinantes da Transparência na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros. **Encontro de Administração Pública e Governo - ANPAD**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG82.pdf>. Acesso em 07 out. 2013.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito administrativo**. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. 306 p. (Sinopses jurídicas; 19) ISBN 9788502064997.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011. xvii, 561 p. ISBN 9788522463510.

SOF. **Secretaria do Orçamento Federal**. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2013_4.pdf>. Acesso em 19 mai. 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385 p. ISBN 8522439117.

SIOPE. Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/siope/>>. Acesso em 05 de out. 2013.

SIOPS. Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde. Disponível em: <<http://www.portalsaude/portalsaude/>>. Acesso em 05 de out. 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 475 p. ISBN 9788522433865.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987. 175 p. ISBN 9788522402731

ZUCCOLOTTO, Robson. Et al. **O Comportamento das Finanças Públicas Municipais nas Capitais dos Estados Brasileiros**. Curitiba: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:UlfEpbDUSG8J:periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/download/8081/4615+receita+e+despesa+pública+%2B+estados+brasileiros&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 03 abril, 2013.

ANEXO A – RECEITAS ARRECADADAS NO MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

RECEITAS ARRECADADAS – MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2008	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2009	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH
RECEITAS CORRENTES	675.505.694,39	837.651.784,55	104,66%	100,00%	711.367.680,58	897.943.915,38	101,71%	107,20%
RECEITA TRIBUTARIA	173.336.982,29	214.944.202,17	26,86%	100,00%	181.428.028,95	229.012.645,81	25,94%	106,55%
RECEITA DE CONTRIBUICOES	7.002.698,71	8.683.602,70	1,08%	100,00%	7.478.925,07	9.440.484,08	1,07%	108,72%
RECEITA PATRIMONIAL	17.711.658,81	21.963.105,17	2,74%	100,00%	17.265.142,41	21.793.412,88	2,47%	99,23%
RECEITA DE SERVICOS	602.447,26	747.056,65	0,09%	100,00%	1.659.766,10	2.095.086,57	0,24%	280,45%
TRANSFERENCIAS CORRENTES	444.326.969,33	550.981.704,34	68,84%	100,00%	476.506.626,65	601.483.926,98	68,13%	109,17%
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	32.524.937,99	40.332.113,52	5,04%	100,00%	27.029.191,40	34.118.359,07	3,86%	84,59%
RECEITAS DE CAPITAL	39.967.711,91	49.561.425,59	6,19%	100,00%	61.146.932,62	77.184.440,04	8,74%	155,73%
OPERACOES DE CREDITO	26.750.973,50	33.172.186,23	4,14%	100,00%	51.275.672,51	64.724.163,60	7,33%	195,12%
ALIENACAO DE BENS	73.378,59	90.992,14	0,01%	100,00%	261.255,00	329.776,49	0,04%	362,42%
AMORTIZACAO DE EMPRESTIMOS	2.510.105,64	3.112.622,86	0,39%	100,00%	2.638.308,29	3.330.279,04	0,38%	106,99%
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	8.624.620,92	10.694.845,60	1,34%	100,00%	4.770.033,59	6.021.109,41	0,68%	56,30%
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	2.008.633,26	2.490.778,76	0,31%	100,00%	2.201.663,23	2.779.111,50	0,31%	111,58%
RECEITAS CORRENTES INTRA ORCAMENTARIAS								
R DEDUCOES DA RECEITA	-70.054.717,80	-86.870.414,07	-10,85%	100,00%	-73.081.067,07	-92.248.637,80	-10,45%	106,19%
R DEDUCOES DA RECEITA CORRENTE	-70.054.717,80	-86.870.414,07	-10,85%	100,00%	-73.081.067,07	-92.248.637,80	-10,45%	106,19%
TOTAL VALOR ORIGINAL	645.418.688,50			100,00%	699.433.546,13			
TOTAL ATUALIZADO ANO 2012		800.342.796,07	100,00%			882.879.717,62	100,00%	110,31%

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE-RS, 2008 a 2012.

ANEXO B - RECEITAS ARRECADADAS NO MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

RECEITAS ARRECADADAS – MUNICÍPIO DE CAXAIS DO SUL	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2010	VALOR ATUALIZADO ANO BASE – 2010	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2011	VALOR ATUALIZADO ANO BASE - 2011	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2012	AV	AH
RECEITAS CORRENTES	823.563.007,17	938.554.145,03	100,88%	112,05%	946.095.576,41	1.021.206.955,71	100,29%	121,91%	996.496.018,84	102,24%	118,96%
RECEITA TRIBUTARIA	208.911.156,85	238.080.669,60	25,59%	110,76%	258.698.758,74	279.237.086,03	27,42%	129,91%	286.920.526,80	29,44%	133,49%
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	7.879.138,16	8.979.273,86	0,97%	103,40%	8.627.310,59	9.312.240,54	0,91%	107,24%	9.330.265,27	0,96%	107,45%
RECEITA PATRIMONIAL	17.561.410,32	20.013.446,82	2,15%	91,12%	25.123.677,00	27.118.268,33	2,66%	123,47%	19.704.429,07	2,02%	89,72%
RECEITA DE SERVIÇOS	710.330,15	809.510,99	0,09%	108,36%	994.002,45	1.072.917,20	0,11%	143,62%	1.899.641,77	0,19%	254,28%
TRANSFERENCIAS CORRENTES	570.706.510,09	650.392.205,55	69,91%	118,04%	629.578.587,78	679.561.398,48	66,74%	123,34%	660.321.450,20	67,75%	119,84%
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	17.794.461,60	20.279.038,21	2,18%	50,28%	23.073.239,85	24.905.045,13	2,45%	61,75%	18.319.705,73	1,88%	45,42%
RECEITAS DE CAPITAL	98.705.405,77	112.487.286,24	12,09%	226,97%	119.933.523,18	129.455.153,53	12,71%	261,20%	72.562.537,06	7,45%	146,41%
OPERACOES DE CREDITO	83.366.560,93	95.006.733,71	10,21%	286,40%	103.231.468,74	111.427.107,95	10,94%	335,91%	49.481.404,96	5,08%	149,17%
ALIENACAO DE BENS	1.673.994,24	1.907.728,03	0,21%	2096,59%	3.151.741,02	3.401.960,58	0,33%	3738,74%	2.775.241,24	0,28%	3049,98%
AMORTIZACAO DE EMPRESTIMOS	2.925.692,50	3.334.196,41	0,36%	107,12%	2.938.875,34	3.172.195,30	0,31%	101,91%	3.068.406,14	0,31%	98,58%
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	7.792.548,84	8.880.594,38	0,95%	83,04%	6.760.523,14	7.297.247,16	0,72%	68,23%	14.504.166,35	1,49%	135,62%
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	2.946.609,26	3.358.033,70	0,36%	134,82%	3.850.914,94	4.156.642,54	0,41%	166,88%	2.733.318,37	0,28%	109,74%
RECEITAS CORRENTES INTRA ORCAMENTARIAS									43.307,13	0,00%	
R DEDUCOES DA RECEITA	- 105.884.370,91	- 120.668.624,44	-12,97%	138,91%	- 122.670.483,51	-132.409.403,60	-13,00%	152,42%	-94.467.979,07	-9,69%	108,75%
R DEDUCOES DA RECEITA CORRENTE	- 105.884.370,91	- 120.668.624,44	-12,97%	138,91%	- 122.670.483,51	-132.409.403,60	-13,00%	152,42%	-94.457.975,87	-9,69%	108,73%
TOTAL VALOR ORIGINAL	816.384.042,03				943.358.616,08		0,00%		974.633.883,96	100,00%	121,78%
TOTAL ATUALIZADO ANO 2012		930.372.806,83	100,00%	116,25%		1.018.252.705,64	100,00%	127,23%			

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis auditadas pelo TCE-RS, 2008 a 2012.

ANEXO C – DESPESAS LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

DESPESAS EXECUTADAS LIQUIDADAS	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2008	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2009	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	681.862.422,24	845.534.359,74	91,42%	100,00%	734.638.609,08	927.318.301,12	91,23%	109,67%
DESPESAS CORRENTES	581.532.589,47	721.121.695,04	77,97%	100,00%	643.096.407,56	811.766.575,76	79,86%	112,57%
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	254.590.650,43	315.701.724,55	34,13%	100,00%	275.409.239,04	347.643.078,52	34,20%	110,12%
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	3.511.502,50	4.354.391,62	0,47%	100,00%	5.358.025,27	6.763.318,49	0,67%	155,32%
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	323.430.436,54	401.065.578,86	43,36%	100,00%	362.329.143,25	457.360.178,75	44,99%	114,04%
DESPESAS DE CAPITAL	100.329.832,77	124.412.664,71	13,45%	100,00%	91.542.201,52	115.551.725,36	11,37%	92,88%
INVESTIMENTOS	82.732.674,51	102.591.544,41	11,09%	100,00%	77.041.013,36	97.247.191,67	9,57%	94,79%
INVERSÕES FINANCEIRAS	6.426.332,02	7.968.886,91	0,86%	100,00%	4.745.697,95	5.990.391,07	0,59%	75,17%
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	11.170.826,24	13.852.233,39	1,50%	100,00%	9.755.490,21	12.314.142,62	1,21%	88,90%
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	63.978.756,42	79.335.999,58	8,58%	100,00%	70.659.653,48	89.192.140,21	8,77%	112,42%
DESPESAS CORRENTES	63.978.756,42	79.335.999,58	8,58%	100,00%	70.659.653,48	89.192.140,21	8,77%	112,42%
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	63.978.756,42	79.335.999,58	8,58%	100,00%	70.659.653,48	89.192.140,21	8,77%	112,42%
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00%	100,00%	0,00	0,00	0,00%	0,00%
TOTAL DAS DESPESAS	745.841.178,66	924.870.359,33	100,00%	100,00%	805.298.262,56	1.016.510.441,33	100,00%	109,91%

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis publicadas no site do Município de Caxias do Sul, 2008 a 2012.

ANEXO D – DESPESAS LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

DESPESAS EXECUTADAS LIQUIDADAS	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2010	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2011	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2012	AV	AH
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	840.894.578,37	958.305.661,13	91,59%	113,34%	1.045.268.896,35	1.128.253.734,77	92,21%	133,44%	1.139.814.848,22	91,90%	134,80%
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	724.449.038,73	825.601.249,99	78,91%	114,49%	818.097.669,02	883.047.179,25	72,17%	122,45%	951.808.990,54	76,74%	131,99%
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	302.405.233,78	344.628.987,91	32,94%	109,16%	431.811.616,96	466.093.529,86	38,09%	147,64%	504.127.220,46	40,65%	159,68%
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	10.018.019,48	11.416.799,48	1,09%	262,19%	15.259.951,97	16.471.453,29	1,35%	378,27%	21.610.489,75	1,74%	496,29%
DESPESAS DE CAPITAL	412.025.785,47	469.555.462,60	44,88%	117,08%	371.026.100,09	400.482.196,10	32,73%	99,85%	426.071.280,33	34,35%	106,23%
INVESTIMENTOS	116.445.539,64	132.704.411,14	12,68%	106,66%	227.171.227,33	245.206.555,52	20,04%	197,09%	188.005.857,68	15,16%	151,11%
INVERSÕES FINANCEIRAS	104.451.116,08	119.035.249,39	11,38%	116,03%	209.090.889,20	225.690.803,08	18,45%	219,99%	158.186.090,14	12,75%	154,19%
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	2.135.097,60	2.433.213,59	0,23%	30,53%	4.052.662,20	4.374.406,70	0,36%	54,89%	5.577.528,85	0,45%	69,99%
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	9.859.325,96	11.235.948,15	1,07%	81,11%	14.027.675,93	15.141.345,75	1,24%	109,31%	24.242.238,69	1,95%	175,01%
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	77.183.763,69	87.960.654,75	8,41%	110,87%	88.295.978,48	95.305.875,68	7,79%	120,13%	100.462.713,34	8,10%	126,63%
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	77.183.763,69	87.960.654,75	8,41%	110,87%	88.295.978,48	95.305.875,68	7,79%	120,13%	100.419.406,21	8,10%	126,57%
TOTAL DAS DESPESAS	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00	0,00%	0,00%	43.307,13	0,00%	100,00%
	918.078.342,06	1.046.266.315,88	100,00%	113,13%	1.133.564.874,83	1.223.559.610,45	100,00%	132,30%	1.240.277.561,56	100,00%	134,10%

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis publicadas no site do Município de Caxias do Sul, 2008 a 2012.

ANEXO E – DESPESAS POR FUNÇÃO LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

DESPESAS POR FUNÇÃO	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2008	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2009	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	681.862.422,24	845.534.359,74	91,42%	100,00%	734.638.609,08	927.318.301,12	91,23%	109,67%
DESPESAS CORRENTES	581.532.589,47	721.121.695,04	77,97%	100,00%	643.096.407,56	811.766.575,76	79,86%	112,57%
DESPESAS DE CAPITAL	100.329.832,77	124.412.664,71	13,45%	100,00%	91.542.201,52	115.551.725,36	11,37%	92,88%
SAÚDE	163.824.785,90	203.148.730,50	21,97%	100,00%	185.530.393,88	234.190.971,63	23,04%	115,28%
EDUCAÇÃO	122.635.464,69	152.072.464,67	16,44%	100,00%	135.254.029,14	170.728.212,45	16,80%	112,27%
URBANISMO	82.662.663,69	102.504.728,43	11,08%	100,00%	68.593.926,16	86.584.617,64	8,52%	84,47%
SANEAMENTO	77.208.375,26	95.741.211,15	10,35%	100,00%	104.553.614,08	131.975.747,78	12,98%	137,85%
PREVIDÊNCIA SOCIAL	57.404.395,36	71.183.551,25	7,70%	100,00%	65.557.347,56	82.751.610,67	8,14%	116,25%
ADMINISTRAÇÃO	57.085.201,10	70.787.738,68	7,65%	100,00%	55.638.999,70	70.231.896,39	6,91%	99,21%
DEMAIS FUNÇÕES	121.041.536,24	150.095.935,07	16,23%	100,00%	119.510.298,56	150.855.244,55	14,84%	1982,27%
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	63.978.756,42	79.335.999,58	8,58%	100,00%	70.659.653,48	89.192.140,21	8,77%	112,42%
DESPESAS CORRENTES	63.978.756,42	79.335.999,58	8,58%	100,00%	70.659.653,48	89.192.140,21	8,77%	112,42%
EDUCAÇÃO	25.397.247,99	32.163.136,81	3,48%	100,00%	27.717.932,46	34.987.741,89	3,44%	108,78%
ADMINISTRAÇÃO	13.937.721,98	17.283.285,38	1,87%	100,00%	15.759.936,38	19.893.424,13	1,96%	115,10%
SAÚDE	8.592.096,25	10.654.513,82	1,15%	100,00%	9.696.761,88	12.240.011,13	1,20%	114,88%
SANEAMENTO	5.690.090,16	7.055.920,06	0,76%	100,00%	6.305.414,12	7.959.186,79	0,78%	112,80%
URBANISMO	2.787.982,69	3.457.200,58	0,37%	100,00%	2.939.090,92	3.709.950,40	0,36%	107,31%
PREVIDÊNCIA SOCIAL	210.851,64	261.463,75	0,03%	100,00%	229.223,42	289.343,73	0,03%	110,66%
DEMAIS FUNÇÕES	7.362.765,71	8.403.365,07	0,99%	100,00%	8.011.294,30	10.112.482,14	0,99%	1692,41%
TOTAL	745.841.178,66	924.870.359,33	100,00%	100,00%	805.298.262,56	1.016.510.441,33	100,00%	109,91%

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis publicadas no site do Município de Caxias do Sul, 2008 a 2012.

ANEXO F – DESPESAS POR FUNÇÃO LIQUIDADAS MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL - RS, 2008 A 2012.

DESPESAS POR FUNÇÃO	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2010	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2011	VALOR ATUALIZADO ANO 2012	AV	AH	VALOR ORIGINAL DO ANO DE 2012	AV	AH
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	840.894.578,37	958.305.661,13	91,59%	113,34%	530.426.265,96	1.128.253.734,77	92,21%	133,44%	1.139.814.848,22	91,90%	134,80%
DESPESAS CORRENTES	724.449.038,73	825.601.249,99	78,91%	114,49%	818.097.669,02	883.047.179,25	72,17%	122,45%	951.808.990,54	76,74%	131,99%
DESPESAS DE CAPITAL	116.445.539,64	132.704.411,14	12,68%	106,66%	227.171.227,33	245.206.555,52	20,04%	197,09%	188.005.857,68	15,16%	151,11%
SAÚDE	214.470.575,70	244.416.330,09	23,36%	120,31%	237.974.756,86	256.867.786,98	20,99%	126,44%	282.842.778,97	22,80%	139,23%
EDUCAÇÃO	147.432.445,00	168.017.906,54	16,06%	110,49%	164.575.723,39	177.641.538,19	14,52%	116,81%	181.800.010,00	14,66%	119,55%
URBANISMO	76.970.244,16	87.717.322,26	8,38%	85,57%	79.055.739,82	85.332.046,15	6,97%	83,25%	102.797.780,42	8,29%	100,29%
SANEAMENTO	125.814.458,93	143.381.478,90	13,70%	149,76%	218.048.284,41	235.359.333,95	19,24%	245,83%	169.410.680,91	13,66%	176,95%
PREVIDÊNCIA SOCIAL	75.784.186,53	86.365.659,67	8,25%	121,33%	90.692.866,86	97.893.055,18	8,00%	137,52%	104.807.246,25	8,45%	147,24%
ADMINISTRAÇÃO	57.075.302,10	65.044.521,06	6,22%	91,89%	70.109.650,92	75.675.719,21	6,18%	106,91%	78.181.378,00	6,30%	110,44%
DEMAIS FUNÇÕES	143.347.365,95	163.362.442,60	15,61%	2608,64%	184.811.874,09	199.484.255,10	16,30%	3596,32%	219.974.973,67	17,74%	146,56%
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)	77.183.763,69	87.960.654,75	8,41%	110,87%	88.295.978,48	95.305.875,68	7,79%	120,13%	100.462.713,34	8,10%	126,63%
DESPESAS CORRENTES	77.183.763,69	87.960.654,75	8,41%	110,87%	88.295.978,48	95.305.875,68	7,79%	120,13%	100.462.713,34	8,10%	126,63%
EDUCAÇÃO	30.441.651,57	34.692.109,79	3,32%	107,86%	34.707.788,83	37.463.271,42	3,06%	116,48%	38.653.957,96	3,12%	120,18%
ADMINISTRAÇÃO	17.033.617,36	19.411.960,03	1,86%	112,32%	19.522.509,61	21.072.419,22	1,72%	121,92%	22.149.693,55	1,79%	128,16%
SAÚDE	10.879.991,39	12.399.125,42	1,19%	116,37%	12.440.766,52	13.428.450,17	1,10%	126,04%	15.625.148,50	1,26%	146,65%
SANEAMENTO	6.730.390,06	7.670.130,19	0,73%	108,70%	7.873.883,32	8.498.998,00	0,69%	120,45%	8.302.976,09	0,67%	117,67%
URBANISMO	3.099.438,62	3.532.202,08	0,34%	102,17%	3.436.823,94	3.709.676,49	0,30%	107,30%	3.809.034,73	0,31%	110,18%
PREVIDÊNCIA SOCIAL	247.668,69	282.249,78	0,03%	107,95%	290.182,62	313.220,48	0,03%	119,79%	364.035,16	0,03%	139,23%
DEMAIS FUNÇÕES	8.751.006,00	9.972.877,46	0,95%	1460,66%	10.024.023,64	10.819.839,89	0,88%	2020,97%	11.557.867,35	0,93%	137,54%
TOTAL	918.078.342,06	1.046.266.315,88	100%	113,13%	618.722.244,44	1.223.559.610,45	100%	132,30%	1.240.277.561,56	100%	134,10%

Fonte: Elaborado pela autora com base nas demonstrações contábeis publicadas no site do Município de Caxias do Sul, 2008 a 2012.