

Universidade Federal do Ceará
FEAAC- Faculdade de Economia,
Administração, Atuariais e Contabilidade

-CONTABILIDADE PÚBLICA-
Uma Abordagem da Receita Pública

Ana Cláudia Gouveia de Sousa

Monografia Submetida à coordenação do Curso de Ciências Contábeis como requisito obrigatório para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará - UFC

Fortaleza-Ceará

1994.1

AGRADECIMENTOS

A minha família, em especial à minha mãe, a quem devo tudo.

Ao Ricardo pela paciência e dedicação.

Ao professor Pretextato pela oportunidade de realizar este trabalho.

Ao professor Ferreira Neto e a todos que me ajudaram.

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da ética científica.

Ana Cláudia Gouveia de Sousa

Monografia aprovada em 27 / JUNHO / 1994

Prof. Orientador
Ferreira Neto

Prof. Coordenador da Disciplina
Pretextato Mello

Prof. Convidado a Banca Examinadora

SUMÁRIO

1. Orçamento Público	01
1.1 Definição	01
1.2 Estimativa da Receita	02
1.3 Orçamento Anual de Custeio	03
1.4 Orçamento Programa	04
1.5 Recursos para Execução do Orçamento-Programa	08
1.6 Lei Orçamentária	08
1.7 Fixação e Realização da Despesa.	09
2. A Contabilidade Aplicada à Administração Pública	10
3. Uma Introdução à Despesa Pública	11
3.1 Definição	11
3.2 Classificação	12
4. Princípios Orçamentários	13
4.1 Conceito	13
4.2.1 Os Princípios Orçamentários	13
4.2.1 Princípio da Anualidade	14
4.2.2 Princípio da Especificação	15
4.2.3 Princípio da Exclusividade	16
4.2.4 Princípio da Unidade	16
4.2.4 Princípio da Universalidade	18
5 Contabilização	20
5.1 Contabilidade Analítica	21
5.2 Contabilidade Sintética	24
6 Receita Pública	26
6.1 Receita Orçamentária	26
6.1.1 Receitas Correntes	27

6.1.2 Receitas de Capital	28
6.2 Receita Extra-Orçamentária	29
6.3 Processamento da Receita Federal	30
6.4 Estágios da Receita	31
6.5 Quitações	33
6.6 Resíduos Ativos ou Restos a Arrecadar	33
6.7 Dívida Ativa	33
6.8 Restituições de Receitas	34
7 Créditos Adicionais	35
8 Tributos	37
8.1 Conceitos	37
8.2 Alguns Tributos e suas Alíquotas	38
9 Conclusão	40

RESUMO

Este trabalho pretende atingir alguns objetivos no tocante à mostrar a receita pública como instrumento vital para a execução do planejamento governamental. Através do orçamento público, que é o ápice do planejamento de governo.

Iniciamos o trabalho, portanto, mostrando o orçamento público suas características e objetivos. Em seguida passamos à Contabilidade Pública propriamente dita, onde explicamos sua importância e aplicação.

A despesa pública, instrumento tão fundamental quanto a receita é tratada apenas em seus aspectos mais importantes.

Os princípios orçamentários foram tratados deixando clara a sua importância para elaboração do orçamento. A contabilização pública é mostrada, principalmente em seus aspectos que a diferenciam da comercial, mostrando a sua importância.

E por fim, falamos das receitas públicas características e como se processam os créditos adicionais, os tributos e suas alíquotas estão neste trabalho, bem como uma amostra da Lei, que estimou a receita e fixou a despesa para o orçamento de 1991, do Estado do Ceará.

METODOLOGIA

Para a realização deste trabalho tomamos como base principal o regulamento da Contabilidade Pública, a Lei 4.320/64, as colocações e definições de alguns autores, mas tivemos como premissa a legislação vigente que conduz a contabilização pública, esperando assim a consumação do objetivo mor deste estudo, ou seja, fazer uma breve esplanção da contabilidade pública enfocando a receita pública que deixei para, na conclusão, justificar o porque do destaque.

Utilizamos ainda, os livros: "Uma Introdução à Ciência das Finanças"- Aleomar Baleeiro; "Contabilidade Pública"- João Angélico"; "Contabilidade Pública"- Benedicto de Andrade; Fernando Resende- "Contabilidade Pública"- Uma Abordagem da Administração Financeira Federal- Roberto Bocaccio, Maria Zulene, Sandra Maria, Maria Berenice.

INTRODUÇÃO

O trabalho que ora se inicia tem por finalidade apresentar a contabilidade pública, sua complexidade, o orçamento público e principalmente as receitas públicas.

Conhecer os mecanismos que regem a receita pública, suas características, classificação, seus aspectos políticos e jurídicos, sua legalização, constituem pontos indispensáveis para uma política eficiente.

Outro item a ser destacado se refere a classificação da receita pública, seu processamento, desde a estimação da receita, passando pelos estágios: fixação, arrecadação, recolhimento.

Finalmente, expomos alguns tributos e suas alíquotas.

Passamos agora ao orçamento público que é o primeiro item, e de grande importância, que vamos estudar.

1. ORÇAMENTO PÚBLICO

1.1 Definição

Há uma discordância entre os autores acerca da definição de orçamento público. Para uns é apenas uma lei, outros vêem o orçamento como ato administrativo contábil em forma de lei.

A ação planejada do estado sob forma de programa para aplicação dos recursos esperados para um exercício financeiro, se materializa através de orçamento público. É um programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, e ainda de obtenção de recursos. Um plano de trabalho do poder executivo, que deve ser aprovado pelo legislativo para entrar em vigor.

Porém, sem a visão financeira que estamos dando a essas definições, poderíamos ver o orçamento sob o aspecto econômico, analisando esta definição do professor Alberto Deodato: " O orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização". O professor Deodato nos dá seu conceito de orçamento público num enfoque que nos permite verificar que através do mesmo, já que exprime planejamento, vislumbramos, em determinada intensidade, a situação econômica do estado.

O orçamento público é, portanto, um programa de previsões de despesa (investimentos, custeios) e estimativas de receitas (arrecadações) que expressam o plano de governo do executivo

que deve ser aprovado ou não pelo legislativo, e que exprime a situação econômica-financeira do estado naquele exercício financeiro a que se refere.

1.2 Estimativa da Receita

Os programas de trabalho a ser realizados em um exercício financeiro, os projetos e atividades definidos pelo chefe do Poder Executivo dependem de entradas, ou seja, receitas para sua realização. Portanto estimar, através de cálculo, a receita orçamentária a ser arrecadada neste exercício, é tarefa de grande responsabilidade, pela importância que tem. A receita orçamentária é a maior fonte para a concretização desses planos.

Ainda não existem normas para se chegar a exatidão dessas estimativas, por isso a tarefa de prevê-las não é fácil. Antigamente utilizava-se métodos ou de adotar a receita arrecadada no penúltimo exercício ou a média das arrecadações dos três últimos anos.

Vários fatores influenciam a mensuração da receita prevista e ela não deve ser vista como ciência, mas também não podemos toma-la por profecia ou adivinhação, mesmo porque seus resultados são analisados a nível de aproximação. A dificuldade é ainda maior nos países que possuem uma moeda muito inconstante.

Juntando-se todos os órgãos envolvidos no processo arrecadatório pode-se chegar à definição do montante de receita a ser arrecadada. Em segunda instância, através da análise dos fatores de influência, pode-se definir, pelas aproximações, o provável montante a ser arrecadado. O

órgão centralizador do orçamento deve dispor de todas as informações que ajudarão na estimativa das receitas.

O responsável pela previsão da receita deve ser alguém com muito bom senso e muita sensibilidade para avaliar os fatores que mudam o valor da receita prevista.

13 Orçamento Anual de Custeio

O artigo 9º da Lei 4.320/64 diz: " Tributo é a receita derivada, instituída, pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destina-se o seu produto ao seu custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Portanto, o governo, para manter funcionando as atividades necessárias ao bem estar da população, depende dessas receitas.

Os serviços (saúde, educação, segurança, energia elétrica, comunicações e etc) são custeados pelos governos dos três níveis, cada um dentro da sua competência. Os bens adquiridos e o pessoal contratado são pagos pelo governo, e os recursos financeiros para pagar esses custos são provenientes dos próprios beneficiários, os contribuintes.

O cidadão paga impostos (contribui) de acordo com suas rendas, seus bens e suas atividades que são a base de cálculo para a quota obrigatória a cada contribuinte. Muitas pessoas, menos favorecidas nem chegam a contribuir por terem rendas muito abaixo da base de cálculo

fixada, mas nem por isso deixam de usufruir dos serviços públicos. Despesas de custeio são todos os gastos com manutenção de serviços públicos. Anualmente os dirigentes de repartições públicas elaboram uma previsão dos custos necessários à conservação dos serviços no ano seguinte.

Artigo 12 - Lei 4.320/64

§ 1º - " Classificam-se como despesas de custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive os destinados a atender à obras de conservação e adaptação de bens imóveis " .

Portanto, o ORÇAMENTO DE CUSTEIO, também conhecido por orçamento administrativo é um orçamento anual e é constituído das previsões de custos ordenados, classificados e sistematizados segundo a lei. O orçamento de custeio detalha, quantifica, qualifica e estabelece o custo de cada serviço.

1.4 Orçamento Programa

O orçamento tradicional de receitas e despesas públicas era elaborado como uma simples relação das receitas a arrecadar e das despesas de custeio. Reunia em um só documento as duas demonstrações de forma analítica. E somente se o total das receitas fosse maior que o das despesas, é que havia criação de novos serviços ou ampliação dos já existentes. Portanto, não havia planejamento governamental nos orçamentos e os melhoramentos estavam sujeitos ao fato de haver superávit orçamentário. Não havia uma

previsão dos objetivos a serem atingidos, a alta administração pública não participava de sua elaboração.

Em contra partida o orçamento-programa destaca as metas, as intenções do governo e os recursos necessários a sua realização. É, portanto, um programa governamental com objetivos, custos e as fontes de recursos definidos. Outra característica é que o *ORÇAMENTO PROGRAMA* não se limita a soma de receitas estimadas.

No orçamento-programa o principal ponto é o plano de governo, pois dele decorre a previsão das entradas e o seu destino, que é a parte final do planejamento.

A elaboração do orçamento-programa se constitui em quatro etapas:

1. PLANEJAMENTO;

2. PROGRAMACÃO;

3. PROJETO

4. ORÇAMENTAÇÃO.

O Planejamento é o momento em que se determinam as metas a serem alcançadas.

A Programação é a difinição das estratégias indispensáveis à obtenção dos resultados

esperados. O Projeto é a estimação dos recursos para a realização das estratégias; A orçamentação é a estimação dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as respectivas fontes.

O orçamento-programa contém uma classificação funcional-programática, por ordem das funções de governo, que são divididas em programas, subprogramas, projetos e atividades. Abaixo temos uma amostra de classificação funcional-programática constante do Anexo 5, da Lei 4.320/64.

Anexo 5 (da Lei 4.320/64)

Despesa Orçamentária por funções.

Classificação Funcional-Programática (Código e Estrutura)

CÓDIGO	FUNÇÕES	CÓDIGO	PROGRAMAS	CÓDIGO	SUBPROGRAMAS
03	Administração Planejamento	07	Administração	020-X	Supervisão e Coordenação Superior
				021-X	Adm. Geral
				022-X	Documentação e Bibliografia
				023-X	Divulgação Oficial
				024-X	Informática
				025-X	Edificações Públicas
		08	Administração Financeira	030-X	Administração de Receitas
				031-X	Assistência Financeira
				032-X	Controle Interno
				033-X	Dívida Interna
				034-X	Dívida Externa

				035-X	Participação Societária
		09	Planejamento Governamental	040-X	Planejamento Orçamentária
				042-X	Ordenamento Econômico e Financeiro
				043-X	Organização e Modernização Administrativa
				044-X	Informações Geográficas e Estatísticas
				045-X	Estudos e Pesquisas Econômico-Sociais
		10	Ciência e Tecnologia	050-X	Pesquisas Científicas e Tecnológicas
				051-X	Meteorologia e Climatologia
				052-X	Astronomia e Geofísica
				053-X	Informações Científicas e Tecnológicas
				054-X	Pesquisa Científica
				055-X	Pesquisa Tecnológica
				056-X	Desenvolvimento Experimental
				057-X	Informação Científica e Tecnológica
				058-X	Testes de Análises de Qualidade
				059-X	Levantamento do Meio Ambiente

* Anexo 5 atualizado pela Portaria SOF nº 25, de 14-07-1976

1.5 Recursos para Execução do Orçamento

Para que se atinja a plena realização das metas do Governo, ao elaborar o orçamento-programa é imprescindível que sejam definidas as fontes dos recursos financeiros. As principais fontes são, certamente, as receitas próprias, originadas dos tributos, que são estimados na elaboração dos programas.

A fim de intensificar a arrecadação da máquina pública, é necessário que haja uma preocupação constante com o código tributário, com ajuste de alíquotas, com uma política de cobranças (fiscalizações) amigáveis e judiciais dos tributos. Outras fontes de recursos são a contribuição de melhoria; o financiamento de obras de infra-estrutura física, tributáveis e por fim, os empréstimos a curto, médio e longo prazo.

1.6 Lei Orçamentária

O artigo 165 da Constituição Federal de 1988 em seu §35º nos diz:

" A Lei Orçamentária Anual compreenderá:

- I - O orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II - O orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detém a maioria do capital social com direito a voto

III - O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público. "

A Lei do orçamento compreenderá portanto, todas as despesas e todas as receitas da União, inclusive os créditos autorizados em Lei.

A Lei que aprova a receita orçamentária não pode conter matéria estranha ao orçamento. Mas pode conter, por exemplo, autorização do poder executivo para abrir créditos suplementares de operações de crédito por antecipação de receita.

1.7 Fixação e Realização da Despesa

Enquanto a receita é estimada, a despesa é fixada pela lei do orçamento, não podendo, na realização, ultrapassar o seu valor limite.

Os valores referentes a despesas orçamentárias podem ser denominados de: despesa fixada, despesa prevista, despesa autorizada, dotação, verba, autorização de despesa, recurso orçamentário, crédito orçamentário e crédito.

Na contabilidade orçamentária os pagamentos efetuados são despesas realizadas. No final do exercício compara-se se a despesa realizada foi menor ou igual à despesa fixada, nunca pode ser maior.

2. A CONTABILIDADE APLICADA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A contabilidade é uma ciência que tem por finalidade o registro e estudo do patrimônio, suas possíveis mutações, bem como a análise de tendências para se apurar, no fim de um exercício um resultado de " déficit " ou " superávit " (prejuízo ou lucro).

A contabilidade pública é uma das subordinações da contabilidade que se aplica a diferentes ramos de atividades das entidades, e é , sem dúvida, o mais complexo ramo da ciência contábil, já que abrange um vasto campo de entidades com especialidade para cada setor da administração pública (União, Estados, Municípios e autarquias) e as instituições sociais, fundações, associações, instituições, sindicatos e etc.)

Nos três níveis de governo - União, Estados, Municípios e Autarquias - a contabilidade pública divide-se, em primeira instância em dois grupos: Contabilidade Analítica e Contabilidade Sintética. Em segunda instância a contabilidade pública se especializa ainda mais, subdividindo-se assim:

- Contabilidade Orçamentária;
- Contabilidade Financeira;
- Contabilidade Patrimonial;
- Contabilidade de Compensação;
- Contabilidade Industrial;

A contabilização dos recursos aplicados nas entidades, ou serviços públicos, oriundos de qualquer fonte do TESOURO NACIONAL, é feita de forma padronizada, ou seja seguindo um modelo único, adequado. E está sujeita a controles formais, obrigatórios aos sistemas interno e externo de fiscalização.

Além do Plano de Contas, as demonstrações Contábeis também são obrigatórias e padronizadas.

A Lei nº 4.320, de 17-03-1964 é a " carta magna " da legislação financeira brasileira. Embora necessite de adaptações conforme a C.F/88, e atualizações segundo os avanços da ciência contábil.

3. UMA INTRODUÇÃO À DESPESA PÚBLICA

3.1 Definição

Segundo o artigo 218 do regulamento Geral da Contabilidade Pública, " são despesas da União aquelas que leis gerais e orgânicos, leis especiais, decretos de poder executivo, regulamentos e outros títulos legais de dívida determinam ficar a cargo do Governo Federal, seja para correr aos comprpmissos da dívida pública consolidada ou flutuante, seja para atender as necessidades dos serviços públicos criados no interesse a benefício da colotividade, ou acréscimo dos bens de domínio público ou patrimonial " .

Despesa pública é constituído por todo pagamento, desembolso, saída ou dispêndio realizado pelos agentes pagadores, ou seja, consumo de bens ou serviços, realizado pelo estado, para satisfazer as mais diversas necessidades do povo, tais como: defesa nacional, ordem interna, calamidade pública, epidemias, vigilância à execução da justiça, educação, segurança, etc. As despesas podem ser orçamentária ou extra-orçamentária.

Despesa Orçamentária é aquela que vem fixada (orçada) no Orçamento Anual. Sua realização depende totalmente de prévia autorização legislativa e de crédito correspondente a essa saída. As despesas orçamentárias podem ser: despesas correntes e despesas de capital

3.2 Classificação

- Despesas Correntes:
 - De custeio (manutenção dos serviços existentes);
 - Transferências Correntes (não há contraprestação).

- Despesa de Capital:
 - Investimentos (criação ou instalação de obras, serviços);
 - Inversões Financeiras (aquisição de bens em utilização);
 - Transferências de Capital (Transferência de bens à entidades)

Despesa Extra-Orçamentária não estão orçadas, não dependem de autorização legislativa. São, geralmente a reintegração ou a entrega de valores arrecadados como receita extra-orçamentária.

Para que ocorra a despesa pública há todo um processamento. Até chegar aos caixas pagadores a despesa pública passa por estagios: empenho, liquidação e pagamento.

A despesa só pode ocorrer, como se sabe, se houver receita para cobri-la, e como é esse o assunto desta pesquisa trataremos dele lá na frente, com detalhes.

4. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

4.1 Conceito

Para que o orçamento tenha eficácia em sua aplicação, e seja fiel ao plano de governo, é necessário observar certas regras. Estas regras ou princípios tornam possível e eficiente a fiscalização do orçamento e sua execução. Estes princípios receberam o nome de PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.

4.2 OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os autores divergem bastante acerca de quantos e quais os princípios que devem ser respeitados na elaboração e execução orçamentaria. Todos eles em sua essência, visam a resguardar a função política do orçamento como plano de governo que o Legislativo aprova para fiel execução pelo Executivo.

Dentre os princípios expostos pelos escritores, destacam-se os seguintes: anualidade de autorização prévia, clareza, especificação, exatidão, exclusividade, natureza contábil, não afetação das receitas, orçamento bruto, periodicidade, precedência da despesa sobre a receita, publicidade, sinceridade, unidade de caixa, unidade orçamentária, universalidade, etc. Porém sobressaem-se alguns que já foram confirmados pela doutrina como mais defendidos pela maioria dos financistas, e consagrados pelo Direito Financeiro Brasileiro:

- Anualidade
- Especificação
- Exclusividade
- Unidade
- Universalidade

4.2.1 PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

Este princípio que também pode ser denominado de princípio da periodicidade tem por finalidade limitar a atividade orçamentária (autorização para cobrar tributos aos contribuintes e para aplicar essa arrecadação) em um período de tempo. O período de um ano tem sido o mais aceito na maioria dos países. O ano em que o orçamento vigora não precisa coincidir com o ano civil.

O princípio da anualidade é um dos básicos do orçamento público, e tem uma grande importância tanto para o poder Executivo quanto para o Legislativo, pois ambos têm a possibilidade

de rever , anualmente, o custo dos serviços públicos e o custo dos programas governamentais, para cobrar tributos que cubram a execução dos mesmos.

Porém, os projetos a serem realizados a longo prazo ficam sendo acompanhados pelo plano plurianual que se preocupa com os investimentos mais longos.

O princípio da anualidade ou periodicidade é o responsável principal pela constituição do orçamento público, e consiste na vigência, de um período certo e determinado para o orçamento. Na Brasil este período é de doze meses, isto é, dentro do ano financeiro.

4.2.2 PRINCÍPIO DA ESPECIFICAÇÃO

O princípio da especificação ou discriminação determina que o orçamento deve ser exposto de forma analítica, detalhada. Ou seja, todas as receitas e despesas devem constar pormenorizadas, por unidade administrativa, objetivando assim que se saiba ao certo quanto e em que vai gastar. O que facilita sobremaneira a ação de fiscalizar que compete ao Poder Legislativo. O sistema e o grau de discriminação adotados na Brasil, são os determinados pelos Anexos * (Este trabalho contém uma amostra do anexo 5 no capítulo 1, ítem 1.4) nº 3,4 e 5 da Lei nº 4.320/64.

4.2.3 PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE

O artigo 165 da C.F/88 em seu §8º nos diz: "A Lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares, e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei".

Portanto, de acordo com a C.F/88, a lei do orçamento só conterà matéria que diz respeito à previsão da receita e a fixação da despesa. Este é o conceito do princípio da exclusividade, que objetiva impossibilitar a utilização de um procedimento legislativo anormal que leve à aprovação de matérias que talvez não tivessem o mesmo resultado em procedimentos normais.

4.2.4 PRINCÍPIOS DA UNIDADE

O princípio da unidade requer que o orçamento seja um só, e que nele conste todas as receitas e despesas relativas às diversas áreas do setor público de cada ano financeiro.

Existe, entretanto, uma corrente que refere-se a este princípio como sendo unidade de caixa. Leon Say e A. Wagner conceituam o princípio da unidade como sendo: "todas as receitas devem entrar em um caixa único e daí deverá sair o dinheiro para pagamento de todas as despesas." A unidade seria então no caixa. A unidade de caixa é o agrupamento contábil, através de uma conta

única, das entradas e saídas de dinheiro, objetivando um maior controle por parte do Poder Legislativo sobre a origem e aplicação dos fundos públicos.

Porém, o princípio da unidade é violado constantemente em decorrência da expansão comercial e industrial do Estado, pois surgem orçamentos paralelos, pela necessidade da desconcentração das atividades governamentais e criação de órgãos autônomos financeiramente, fundos, especiais, etc.

O Art. 164 da C.F/88 em seu §3º, diz: " As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no Banco Central, as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei".

Alguns autores chegam a propor a mudança do princípio da unidade por outro, o princípio da totalidade orçamentária que seria a existência, no orçamento, de uma junção dos orçamentos administrativos, plurianuais e especiais, e de órgãos descentralizados. Isso daria uma visão conjunta as receitas e despesas (totais) dos grupos orçamentários dos órgãos descentralizados.

4.2.5 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

Segundo este princípio o orçamento deve compreender todas as receitas e todas as despesas devem figurar no orçamento, sem omissão.

O princípio da universalidade, que também tem por objetivo oferecer ao legislativo um controle seguro das operações do executivo, geralmente era acompanhado da regra do orçamento bruto, ou seja, figuravam no orçamento as receitas e despesas pelos seus valores brutos. Hoje a regra do orçamento bruto não tem tanta importância.

5. CONTABILIZAÇÃO

O Decreto nº 93.872, de 23-12-86, em seu artigo 130 diz: " A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados ". E no artigo 136 diz: " A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis e os recursos financeiros programados ". Essa legislação nos dá um direcionamento legal de como deve ser feita a contabilidade dos atos e fatos da administração pública.

O SIAFI-Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - processa a execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Federal. O SIAFI, que foi criado em 1986 através de uma Instituição Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional/MF, objetiva contabilmente, a criação de condições para que os órgãos de contabilidade analítica realizem seus trabalhos de forma mais efetiva. Objetiva ainda, fortificar a contabilidade pública, injetando-lhe o maior número possível de informações gerenciais.

Os regimes contábeis norteiam os procedimentos para escrituração.

REGIMES CONTÁBEIS:

- Regime de Caixa: é aquele em que só se considera receita e despesa, aquelas arrecadadas ou pagas durante o ano financeiro. Não importando se é de exercícios passados.

- Regime de Competência: neste regime, as receitas lançadas e das despesas empenhadas, mesmo sendo arrecadados, nem pagas, são consideradas (apropriadas) como desse exercício.

Regime Misto: No Brasil, este é o regime adotado, pois nele mescla-se o de caixa e o de competência. O regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas.

A contabilidade pública, portanto, usa o regime misto, já que o art. 35º da L.F n 4.320/64 dispõe:

"Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas".

A contabilidade na administração pública processa-se em dois níveis:

(1) Contabilidade analítica;

(2) Contabilidade sintética.

5.1 Contabilidade Analítica

Neste forma de registros os atos e fatos da administração pública são registrados, pela contabilidade, de forma minuciosa, detalhada, dia a dia, cronologica e sistematicamente. Em qualquer um dos níveis da administração pública, é obrigatória a existência de livros especificando quantos e quais são os contribuintes, que tipo de impostos eles pagam, etc.

A escrituração se dá de acordo com a classificação constante nos Anexos nº 3,4 e 5 da Lei Federal nº4.320/64. As operações extra-orçamentária são classificados de acordo com o plano de contas.

A contabilidade analítica tem como norma a escrituração diária dos livros:

- a) Diário da Receita Orçamentária;
- b) Diário da Despesa Prevista, Empenhada e Realizada;
- c) Diário do Movimento Extra-orçamentário;
- d) Diário do Movimento Bancário;
- e) Livro Caixa Resumido.

Especificaremos a seguir a escrituração do livro diário da receita orçamentária, já que a Receita Pública é o assunto tema deste trabalho.

O diário da receita orçamentária faz diariamente o registro de cada uma das receitas arrecadadas, via banco ou própria entidade. Para cada espécie de receita, é aberta uma ficha, de acordo com os padrões do Anexo nº 3 da Lei 4.320/64, obedecendo os códigos.

Exemplo:

Receita Orçamentária

<u>CÓDIGO</u>	<u>RECEITAS CORRENTES</u>
1000.00.00	RECEITAS CORRENTES
1100.00.00	RECEITAS TRIBUTÁRIAS

1110.00.00

IMPOSTOS

1112.05.00

IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE
DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

No livro o registro dos valores arrecadados do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) no dia em questão vai conter o código 1112.05.00, especificação e valor total arrecadado em IPVA. Assim se faz a escrituração desse livro que é mais conhecido por Livro da Receita, Analítico da Receita ou Análise da Receita.

A escrituração do livro é feita mediante a Demonstração da Receita Orçamentária que é preparada pela tesouraria e remetida, diariamente, a contabilidade.

As demonstrações financeiras oferecem informações resumidas da movimentação diária, e são de grande importância para facilitar a contabilização e permitir, á administração, uma visão global da execução orçamentária.

As mais importantes são: Boletim Diário da Tesouraria, Demonstração da Receita Orçamentária, Demonstração do movimento extra-orçamentário, Demonstração dos Saldos Bancários.

5.2 Contabilidade Sintética

Na contabilidade sintética, a contabilização é feita pelos totais movimentados no mês. Os livros registrados nesse nível da contabilização pública são: Diário Geral e Razão Geral. Para o registro desses livros são imprescindíveis as informações dos diários analíticos.

No livro Diário Geral, são registrados, sob forma de partidos mensais, as operações: recebimento e pagamento das receitas e despesas; bens, créditos, obrigações, valores, etc; atos que não afetam o patrimônio; previsão orçamentária, suas alterações, execução.

A cada grupo de operações compreende um sistema de contas. O primeiro diz respeito ao sistema financeiro ou contabilidade financeira, pois registram movimentação de numerários. Podemos citar como exemplo dessas contas: bancos, caixa, tesouraria, etc.

As contas patrimoniais correspondem às operações do segundo, que trata das mutações do patrimônio decorrentes ou não da execução orçamentária. É o sistema patrimonial.

O outro grupo que não afeta o patrimônio tem contas cujas contra-partidas compensam-nas sem mudar o patrimônio. Este sistema é denominado sistema de compensação.

O último grupo de operações é regido pelas contas orçamentárias, parece com o sistema de compensação pois não provoca mudanças patrimoniais. O sistema orçamentário registra as previsões de receita e depois a realização, o empenho das despesas e a execução, comparando a previsão com a realização.

Existe ainda um sistema, o Sistema Industrial. Nos serviços públicos industriais, além da contabilidade analítica e sintética, é necessário que se faça paralelamente, uma determinação dos custos envolvidos na produção, os ingressos e os resultados.

6. RECEITA PÚBLICA

A receita pública, objeto de estudo desta pesquisa, é , em seu amplo sentido, o conjunto de recursos que o estado recolhe de todas as fontes disponíveis, e com elas cobre suas despesas. Quando estas não existem, esses ingressos financeiros não aumentam o patrimônio público. A receita pública, portanto, abrange toda a arrecadação do governo.

Fez-se necessário que nos demorássemos um pouco nos tópicos anteriores, para fazermos uma abordagem completa da CONTABILIDADE PÚBLICA, e só então, nos referirmos à receita dentro dos seus aspectos característicos, tipos, etc.

As receitas públicas, em primeira instância se classificam em orçamentária ou extra-orçamentária.

6.1 RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A receita orçamentária, o próprio nome já exprime o significado. São aqueles constantes no orçamento, ou seja, são as receitas, que vêm discriminada na lei do orçamento devidamente aprovadas pelo Legislativo. As receitas que são expressas no orçamento devem obedecer a forma do Anexo nr. 3 da Lei nr. 4.320/64. As rendas previstas no orçamento são os tributos, transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de crédito por prazo superior a doze meses.

Na Lei 4.320/64, os artigos 9 a 11 tratam das Receitas Públicas. Veja o que diz o artigo 11 em seu caput:

"A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital".

As categorias econômicas se desdobram em fontes de receitas que se subdividem em sub-fontes, que são analisadas em rubricas e sub-rubricas.

6.1.1 RECEITAS CORRENTES

São receitas tributárias, patrimoniais, industriais e ainda as vindas de recursos financeiros vindo de pessoas de direito público ou privado, quando se destinam à cobrir despesas correntes. E as despesas correntes são aquelas para as quais não corresponde direta ou indiretamente uma prestação de bens ou serviços. Doutrinariamente, classificam as receitas correntes em: originária, derivada e transferência corrente.

São consideradas receitas correntes:

- * Receitas tributárias;
- * Receitas de Contribuição;
- * Receitas Patrimoniais;
- * Receitas Agropecuárias;
- * Receitas Industriais;
- * Receitas de serviços e diversos;

* Transferências correntes.

6.1.2 RECEITAS DE CAPITAL

São as originadas da realização de recursos financeiros vindos de constituição de dívidas; da transformação de bens e direitos em espécie; os recebidos de pessoas de direito público ou privado e que se destinam a cobrir despesas de capital, e ainda o superávit do orçamento corrente - "SOC".

São consideradas receitas de capital:

* as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de divisas (Operações de crédito);

* da conversão, em espécie, de bens e direitos (Alienação de bens);

* dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público e privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital (Amortização de empréstimos);

* do superávit do orçamento corrente - diferença entre receitas e despesas correntes (//2 e 3 do art. 11 da Lei nr 4.320/64)

Portanto, a receita pública classifica-se, legalmente, em categorias econômicas: receitas correntes e de capital, que por sua vez desdobram-se em fontes de receita e as fontes em sub-fontes, que desdobram-se em rubricas e sub-rubricas.

Na contabilização das receitas da União, dos Estados e dos Municípios é obrigatória a utilização dos códigos de classificação constantes no Anexo nr. 3 da L.F. nr. 4.320/64, pois ela traz o padrão legal.

Tomamos com exemplo uma amostra do anexo nr 3 da Lei 4.320/64:

<u>Desdobramentos</u>		<u>Nome dos Desdobramentos</u>
1. Categoria econômica	2.000.00.00	Receitas Correntes
2. Fonte	2400.00.00	Transferências de Capital
3. Sub-fonte	2420.00.00	Trasferências Intergovernamentais
4. Rubrica	2421.00.00	Transferências da União
5. Sub-rubrica	2421.01.00	Participação na Receita da União

6.2 RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA

A receita extra-orçamentária é a que não vem expressa no orçamento público e não depende de autorização legislativa. Esta receita é contabilizada às vistas do plano de contas da entidade.

São exemplos de receitas extra-orçamentárias: cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas. Essas receitas, como já foi

colocado anteriormente, não se vinculam à execução do orçamento e nem constituem renda do Estado. O Estado é apenas o depositário desses valores que se somam às disponibilidades financeiras e formam um passivo exigível que será restituído no momento cabível.

Existem casos especiais em que uma receita extra-orçamentária pode se transformar em uma receita orçamentária. Por exemplo, obrigações líquidas e certas, inscritas em restos a pagar, são reclassificadas como receitas orçamentárias em decorrência da prescrição administrativa.

Os pagamentos efetuados em títulos, apólices ou outro valor que não o da moeda corrente, são classificados em conta de compensação e não compõem receitas extra-orçamentárias.

6.3 PROCESSAMENTO DA RECEITA PÚBLICA

O processamento da receita pública são os meios utilizados pelos órgãos arrecadadores para promover a arrecadação de dinheiro e outros bens que legalmente pertençam ou possam pertencer ao governo. As atividades desenvolvidas pelos órgãos arrecadadores são desde os caixas recebedores até tudo feito para arrecadar mais e melhor.

Para que a arrecadação do estado atinja todo o seu contingente é necessária uma ação conjunta dos órgãos planejadores, arrecadadores, fiscalizadores, de conciliação amigável, julgamento, etc. Todos os meios legais para que o estado cobre e receba o que lhe é de direito.

A receita pública se encontra envolvida em dois períodos distintos de sua atividade: 1. estimação da receita (da qual tratamos no item 1.2 do capítulo 1 deste trabalho) que diz respeito as

atividades para elaboração da previsão de receita orçamentária. O 2 é a realização da receita que compreende o ato da confirmação da arrecadação dos valores estimados, esta etapa serve de subsídio para as previsões posteriores.

6.4 ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA

Tanto a estimação quanto a realização da receita contém grupos de operações, que são denominadas estágios.

O Regulamento da Contabilidade Pública Decreto Federal nr. 15.783/22, dispõe que a receita do estado abrange três estágios:

- Fixação;
- Arrecadação;
- Recolhimento.

A fixação da receita é o primeiro estágio e diz respeito à organização das estimativas, conversão das mesmas em proposta orçamentária e lançamento. Alguns autores discordam da denominação "fixação", pois a receita, ao contrário da despesa, é estimada, prevista e não é fixada. Esses autores acham mais correto denominar o primeiro estágio de lançamento.

No orçamento são incluídos, a título de receita, os impostos criados por leis anteriores, diretos que recaem sobre a renda e as propriedades. Essas receitas só podem ser arrecadadas mediante prévio lançamento.

Art. 52 da L.F 4.320/64: "São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato".

Art. 53 da L.F 4.320/64: "O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta".

O lançamento é o relacionamento individual de cada contribuinte, o tipo, valor e vencimento de seus impostos a pagar. O total dos lançamentos é classificado na conta receita lançada. Esse é o estágio do lançamento. Algumas receitas não sujeitas a lançamento, ingressam direto na arrecadação.

A arrecadação é o segundo estágio para a receita lançada (fixada) e em alguns casos o primeiro, para as que não exigem lançamento.

O momento da arrecadação, é o exato em que o contribuinte liquida sua obrigação para com o estado, perante os agentes arrecadadores. Agentes arrecadadores são órgãos que intermediam a arrecadação pública.

Esses agentes podem ser: públicos, privados.

- Públicos: repartições do governo com autorização para arrecadar. São as tesourarias, repartições fiscais, caixas receptoras, etc.

- Privados: bancos autorizados a arrecadar.

Ainda há outros órgãos que prestam serviços ao poder público, intermediando arrecadações, ou deduzindo dos pagamentos efetuados em suas instituições. São empresas e organizações sem fins lucrativos. Essas empresas, então, exercem função de depositários.

O recolhimento é o ato da entrega feita pelos agentes arrecadadores, ao Tesouro Público, do produto da arrecadação diária. Porém os agentes arrecadadores não têm o poder de fazer nenhum pagamento com os recursos arrecadados.

6.5 QUITACÕES

É a comprovação da efetuação do pagamento. Os órgãos arrecadadores são obrigados a fornecer recibos de quitação das arrecadações.

6.7 RESÍDUOS ATIVOS OU RESTOS A ARRECADAR

As receitas (créditos do estado) fiscais ou não, que não foram arrecadados em um exercício, passarão a ser receita própria do exercício da sua realização. Essas receitas devem ser avaliados e o seu montante classificado na conta resíduos ativos a arrecador de 199X.

6.7 DÍVIDA ATIVA

Dívida, na linguagem popular, é tudo que se deve a terceiros. Porém, dívida ativa são créditos de uma pessoa contra terceiros. As dívidas ativas da Fazenda Pública são os créditos líquidos e certos, do ativo permanente.

6.8 RESTITUIÇÕES DE RECEITAS

Acontece quando o contribuinte paga a maior algum imposto, ou paga um tributo com o qual não tinha obrigação.

A contabilização da receita pública é semelhante à explicada no tópico 5-Contabilização.

7. CRÉDITOS ADICIONAIS

O Poder Executivo pode solicitar ao Legislativo durante a execução orçamentária, novos créditos orçamentários. O Legislativo pode conceder estes créditos adicionais. Os créditos adicionais aumentam a despesa pública do exercício, já fixada no orçamento.

Para a solicitação de crédito é necessária a especificação do recurso hábil. São considerados recursos hábeis:

- I - O superávit financeiro;
- II - Os excessos de arrecadação;
- III - Os resultados de anulação parcial, ou dotações;
- IV - O produto de operações de créditos.

Os créditos adicionais classificam-se em créditos suplementares, créditos especiais e créditos extra-orçamentários.

Veremos a seguir as definições de João Angélico para cada um :

Créditos suplementares

Os créditos suplementares destinam-se a reforçar dotação já existente no orçamento em vigor. Sua vigência acompanhada a da dotação suplementada, ou seja, expira em 31 de dezembro. São autorizados por lei e abertos por decreto. A finalidade dessa processualística é a de permitir ao chefe do Poder Executivo a abertura dos créditos suplementares até o limite concedido, aos poucos, na medida exata de suas necessidades.

Créditos especiais

Os créditos especiais destinam-se a amparar programas novos que não figuram no orçamento. Geralmente a autorização para abertura de um crédito especial consta da própria lei que autoriza a inclusão no orçamento de um novo programa.

Créditos extraordinários

A terceira modalidade de crédito adicional é a dos créditos extraordinários. Destinam-se a atender despesas imprevisíveis e urgentes como as decorrentes de guerra, subversão interna ou calamidade pública. São abertos por Decreto do Poder Executivo independentemente de prévia autorização legislativa. Aberto um crédito extraordinário, o chefe do Poder Executivo informará imediatamente o Legislativo, justificando as causas determinantes do ato (art. 44). A vigência do crédito extraordinário expira no final do exercício, exceto se for aberto nos últimos quatro meses do ano; neste caso sua vigência poderá estender-se até 31 de dezembro do exercício seguinte, ou terminar antes, se cessarem as causas que determinaram sua abertura.

8 TRIBUTO

É toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

É o gênero de receitas ordinárias, tendo como espécie:

- a) taxa;
- b) contribuições;
- c) imposto.

8.1 CONCEITO

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3 da L.F. nr. 5.172/66). São espécies de tributo: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria.

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. É pago coativamente, independentemente de uma contraprestação imediata e direta do Estado.

Taxa é o tributo que tem como fator gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Do exposto verifica-se que a taxa, ao contrário do imposto, corresponde, em princípio, a uma contraprestação, imediata e direta do Estado.

Contribuição de melhoria é o tributo destinado a 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.

8.2 ALGUNS TRIBUTOS E SUAS ALÍQUOTAS

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços: 17% dentro do estado; 12% fora do estado; e 13% para exportação.

O decreto que regulamentou a lei do ICMS no estado foi o de nr. 21219-18/01/91. Lei 11.530-27/01/89.

IPVA - Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores. Lei 11.779-28/12/90.
Imposto Estadual.

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano.

ISS - Imposto sobre Serviços. Ambos são municipais.

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. Dec. 87.981-23/12/82. De acordo com a tabela.

PIS - 0,65% da receita bruta. Lei 2.445/2.449 1988. Lei complementar 07/09/70.

COFINS 2% receita bruta. Lei complementar 70-30/12/91

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Regulamentação - Decreto 1.041-11/01/94. Para empresa é de 10% da receita. Lei 7.689-15/12/88. Para lucro real é de 10% do mesmo dividido por 1,1. Se for presumido é de 1%.

IR - Imposto de Renda pessoa física ou jurídica. Alíquotas:

Em anexo ilustramos com a lei nr. 11.765 de 12 de dezembro de 1990 que estima a receita e fixa a despesa do Estado do Ceará para o exercício financeiro de 1991. Aí podemos observar como é feita essa parte do orçamento.

CONCLUSÃO

Ao realizar este trabalho, tive a oportunidade de conviver mais de perto com esta área da contabilidade que me fascina e impressiona. Fascina pela maneira organizada e estruturada como é prevista e impressiona pelo nosso país tão mal utilizá-la e abedecê-la.

A Receita Pública, que foi onde eu quis me detalhar mais, seria a maior fonte, a meu ver, da resolução dos problemas econômicos e financeiros do Brasil.

Os economistas discordam, eu lí a respeito, mas ainda acho que uma reforma tributária ajudaria a máquina pública a funcionar melhor. Faria as empresas acabarem com a sonegação, pois funcionariam com menos encargos e o orçamento público seria cumprido com mais rigidez, no tocante às receitas, bem como ajudaria a fiscalizar melhor a sua execução para que não se repetissem as barbaridades que vimos no nosso país agora quando da CPI do Orçamento.

Já que o orçamento é um instrumento de planejamento, sua execução seria mais real assim, e a previsão seria próxima à realidade, pois as receitas seriam justas e ocupariam seu verdadeiro e importante lugar no orçamento público.