

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Senado Federal (SF)
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)
Controladoria-Geral da União (CGU)**

ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

**A CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA NO
ORÇAMENTO DA UNIÃO APÓS A
REFORMA GERENCIAL**

Altemar de Paula Oliveira

Cláudio Xavier Pereira (Mestre)

Brasília – DF
2010

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Senado Federal (SF)
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)
Controladoria-Geral da União (CGU)**

ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

A CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA NO ORÇAMENTO DA UNIÃO APÓS A REFORMA GERENCIAL

Altemar de Paula Oliveira

Orientador: Cláudio Xavier Pereira (Mestre)

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa
– ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do
grau de Especialista em Orçamento Público.

**BRASILIA - DF
2010**

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, pelo exemplo de amor, trabalho, superação e valores éticos, morais e religiosos ensinados aos filhos e netos.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela vida e saúde; à SOF, pela oportunidade; aos chefes, pela compreensão; aos amigos, pelo apoio; e à família, pela paciência na privação de momentos preciosos; que foram fundamentais para a consecução deste trabalho.

RESUMO

Na década de 60, a Lei nº 4.320 representou um marco histórico para o ramo do direito e para a ciência das finanças públicas, pois promoveu, além da padronização de conceitos, a aplicação das classificações orçamentárias em âmbito nacional. Os processos de planejamento e de orçamento públicos têm sido objeto de modificações com vistas ao seu aprimoramento. A reforma gerencial de 2000 promoveu a integração do Plano Plurianual com o Orçamento, consolidando a prática do Orçamento-Programa. As classificações orçamentárias receberam modificações importantes, como parte desse processo de evolução. Os objetivos deste trabalho foram analisar a estrutura de classificação das receitas, utilizada no orçamento da União, frente ao padrão internacional de classificações orçamentárias; analisar os fundamentos teóricos da necessidade de especificação da receita pública; demonstrar, como exemplo, a composição da fonte 176 alocada no MDA; e analisar alternativas para a estrutura de classificação que possam agregar mais informações e aumentar o detalhamento das receitas orçamentárias. Conclui-se que a classificação da receita utilizada pela União está em conformidade com o padrão internacional divulgado pelo FMI. Acredita-se que ainda há espaço para se avançar rumo à maior transparência sobre a origem dos recursos orçamentários. Torna-se imperativo o aprimoramento da classificação orçamentária da receita, de modo a atender as necessidades operacionais da execução orçamentária e as de uma elaboração mais detalhada.

Palavras-chave: orçamento, classificação, receita.

ABSTRACT

In the 1960s, law No. 4,320 represented a milestone for the branch of law and Science finances because promoted, beyond the standardization of concepts, the implementation of the budget in rankings nationwide. The processes of planning and public budget have been object of modifications to its improvement. Managerial reform 2000 promoted the integration of the multi-annual plan with the budget, consolidating the practice of program budget. Budgetary ratings received important changes, as part of this process of evolution. The goals of this work were to analyze the revenue classification structure, used in the budget of the Union against international standard budgetary ratings; analyze the theoretical foundations of need for specification of the public revenue; demonstrate, as an example, the composition of the source 176 allocated in MDA; and examine alternatives for the classification framework that can add more information and to increase the budgetary revenue breakdown. It is concluded that the classification of the recipe used by the Union is in accordance with international standard published by the IMF. It is believed that there is still room for further progress toward greater transparency about the origin of budgetary resources. It is imperative to the improvement of the budgetary revenue classification in order to meet the operational needs of the budget execution and a more detailed elaboration.

Keywords: budgeting, classification, recipe.

SUMÁRIO

1. Introdução – Apresentação	9
1.1. Identificação e Justificativa do Problema.....	10
1.2. Objetivos do Trabalho.....	12
2. Revisão de Literatura.....	13
2.1. Definições na Literatura Brasileira	13
2.2. Conceitos nos Manuais Técnicos Nacionais	14
3. Fundamentação Teórica para a Especificação da Receita Pública	17
3.1. Outras Correntes de Pensamento Influentes – Escola “ <i>Public Choice</i> ”	17
3.2. Padrão Internacional de Classificações Orçamentárias - FMI	19
4. Reforma Gerencial de 2000.....	28
5. Estrutura Atual de Classificação das Receitas	32
6. Estudo de Caso: A Fonte 176 no MDA	39
7. Análise da Classificação Orçamentária da Receita.....	41
8. Alternativas Propostas	44
9. Conclusão	46
10. Metodologia.....	47
11. Referências Bibliográficas.....	48

LISTAS

1. Figuras

1.	Classificação da Receita por Natureza	32
2.	Categorias Econômicas da Receita	33
3.	Origem da Receita.....	35
4.	Exemplo de Natureza da Receita	36
5.	Classificação da Receita por Fonte de Recursos	37
6.	Quadro 4 da LOA-2010	40

2. Quadros

1.	Ingressos ou Receitas Públicas	16
2.	Receitas Orçamentárias.....	16

3. Tabelas

1.	Naturezas de Receita da Fonte 176	39
2.	Arrecadação da Fonte 176 - MDA, em 2009	39

4. Abreviaturas

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN – Código Tributário Nacional
FMI – Fundo Monetário Internacional
INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
LOA – Lei Orçamentária Anual
MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MDA – Ministério do Desenvolvimento Agrário
MP – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OCDE - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIDOR – Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SOF – Secretaria de Orçamento Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

1. Introdução - Apresentação

Em meados da década de 60, a publicação da Lei nº 4.320, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, representou um marco histórico tanto para o ramo do direito quanto para a ciência das finanças públicas. Esse importante instrumento promoveu, além da padronização de conceitos, a aplicação das classificações orçamentárias em âmbito nacional.

Ao longo do tempo, os processos de planejamento e de orçamento públicos têm sido objeto de modificações com vistas ao seu aprimoramento. De um lado, mecanismos e técnicas sendo desenvolvidos para melhorar a gestão dos recursos públicos, tendo como pano de fundo a eficiência e qualidade do gasto público; de outro, medidas sendo implementadas para aumentar a transparência, o controle e o conhecimento sobre as ações de governo.

Entre essas mudanças, além da nova estrutura legal estabelecida pela própria Constituição de 1988, pode-se destacar a reforma gerencial de 2000, que promoveu a integração do Plano Plurianual com o Orçamento, consolidando a prática do Orçamento-Programa no Brasil.

Nesse contexto, as classificações orçamentárias receberam modificações importantes, como parte desse processo de evolução, em função da reformulação dos processos de planejamento e orçamento implementada a partir da reforma gerencial do orçamento.

Diante disso, surge, então, a oportunidade de realização de uma pesquisa científica sobre as classificações orçamentárias.

Dessa forma, este trabalho buscou analisar a estrutura de classificação orçamentária da receita, utilizada no orçamento da União, frente ao padrão internacional amplamente aceito e divulgado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI.

A relevância da pesquisa está baseada nos fundamentos da necessidade de especificação da receita pública, em consonância com o pensamento da Escola “*Public Choice*” e com o próprio padrão internacional para classificações orçamentárias.

É importante esclarecer que, por possuir cunho acadêmico, este trabalho de maneira nenhuma procurou tecer críticas, mas tão somente apresentar novas ideias, com o intuito de fomentar o debate, sobre um tema de grande relevância para a sociedade.

Por fim, a pesquisa foi realizada com o sentimento de que, em alguma medida, poderá contribuir para a melhoria dos processos de formulação e avaliação das políticas públicas, por meio do orçamento público.

1.1. Identificação e Justificativa do Problema

“A estrutura de classificação das receitas está adequada ao padrão internacional de classificações orçamentárias?”

Nos anos mais recentes, a evolução observada nas técnicas e mecanismos que compõem os processos de elaboração e execução do orçamento público tem sido focada no aprimoramento do controle e da transparência do gasto público, ou seja, da despesa pública.

A crescente preocupação da sociedade em controlar as despesas realizadas pela administração pública induziu que os agentes envolvidos no processo orçamentário direcionassem seus esforços para melhorar a identificação e o acompanhamento da execução das despesas públicas, principalmente daquelas constantes do orçamento.

O orçamento público se constitui em poderoso instrumento de fomento das ações de governo, necessárias para a implementação e desenvolvimento das políticas públicas, com vistas ao bem-estar social e econômico no país.

O Estado para financiar suas atividades, previstas no ordenamento jurídico e consubstanciadas no orçamento público, necessita de captar recursos junto à sociedade. Esses recursos se perfazem no orçamento sob a forma das receitas orçamentárias.

Compreender as características das receitas contribui, de forma cabal e indelével, para a elaboração de um sistema de classificação orçamentária capaz de traduzir, de forma clara e inequívoca, o processo de ingresso desses recursos aos cofres públicos.

Outro aspecto que merece atenção é o controle das contas públicas, no qual o orçamento público desempenha um papel fundamental, principalmente, para os órgãos de fiscalização e controle, e, por conseguinte, para a própria sociedade.

Nesse sentido, torna-se fundamental a existência de um sistema sólido de classificação orçamentária.

O Fundo Monetário Internacional – FMI tem divulgado, por meio de seu Manual Técnico nº 6 – Classificação Orçamentária, os principais requisitos necessários para que um sistema de classificação orçamentária seja considerado sólido e eficiente. Esses requisitos, por serem amplamente aceitos pela comunidade internacional, podem ser considerados como um padrão internacional para classificações orçamentárias, servindo de referência para qualquer país.

A sociedade tem o direito de exercer suas escolhas econômicas, principalmente, decidir se concorda ou não com determinada despesa pública, em função do esforço financeiro necessário para tal. Porém, para que essas escolhas sejam possíveis é necessário que as informações sobre as fontes de financiamento das despesas do governo sejam, suficientemente, transparentes e precisas, de forma a possibilitar uma evidenciação da relação “custo-benefício” de cada iniciativa governamental.

Com isso, uma análise sobre a estrutura de classificação da receita é bastante oportuna, tendo em vista a busca constante pela transparência e qualidade do gasto público, que começa, sem dúvida, por um bom e sólido sistema de classificação orçamentária capaz de identificar adequadamente os recursos que financiam o orçamento público.

1.2. Objetivos do Trabalho

1.2.1. Objetivo Geral

- Analisar a atual estrutura de classificação orçamentária das receitas.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Analisar a estrutura de classificação das receitas, utilizada no orçamento da União, frente ao padrão internacional de classificações orçamentárias;
- Analisar os fundamentos teóricos da necessidade de especificação da receita pública;
- Demonstrar, como exemplo, a composição da fonte 176 alocada no MDA;
- Analisar alternativas para a estrutura de classificação que possam agregar mais informações e aumentar o detalhamento das receitas orçamentárias.

2. Revisão de Literatura

2.1. Definições na Literatura Brasileira

A seguir, com o intuito de contextualizar uma base teórica para o desenvolvimento deste trabalho, são apresentadas algumas definições constantes de literaturas correlatas que se julgam relevantes para o entendimento do tema.

2.1.1. Receita Pública no Direito Financeiro

Para Jardim (2007), a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, atribuiu uma conotação demasiadamente ampla às receitas públicas, não recepcionando a definição teorizada pela ciência das finanças. Embora não haja uma definição legal expressa acerca de receita pública, reconhece-se como tal "o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos, a qualquer título seja, independentemente de acrescer o ativo do patrimônio público". Para ele, essa é a dedução lógica que emerge da análise do art. 11, §§ 1º a 4º, da Lei nº 4.320/64, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis às pessoas constitucionais.

Como exemplo, tem-se que os empréstimos públicos, compulsórios ou voluntários categorizam-se como receitas para o direito financeiro, no caso específico, receitas de capital.

2.1.2. Receita Pública na Ciência das Finanças

Nos limites da ciência das finanças, prospera uma definição clássica de receita pública, cunhada pelo magistério de Aliomar Baleeiro: "Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Observa-se que os autores costumam enfatizar que a definitividade dos ingressos e bem assim o aumento patrimonial são requisitos impostergáveis para a configuração da chamada receita pública (Jardim, 2007).

Como exemplo, tem-se que os empréstimos públicos, compulsórios ou voluntários, para a ciência das finanças, são meros ingressos.

2.2. Conceitos nos Manuais Técnicos Nacionais

A seguir, são apresentados alguns conceitos sobre receita, constantes do Manual de Receita Nacional (2008).

2.2.1. Receita sob o Enfoque Patrimonial

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Segundo os princípios contábeis, a receita deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

2.2.2. Receita sob o Enfoque Orçamentário

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja na esfera pública ou privada, sendo um importante mecanismo para orientar as tomadas de decisões que geram impacto na avaliação de metas e resultados. Um dos aspectos abordados no orçamento é a disponibilidade de fluxos financeiros (previsão de receita e despesa), para um determinado período de tempo (exercício financeiro), com o objetivo específico de se alcançarem determinadas metas com a aplicação desses recursos.

No caso do governo, o orçamento também é um importantíssimo instrumento para a implementação e condução das políticas econômica, fiscal e social, entre outras.

A Lei Orçamentária compreende todas as receitas, inclusive as provenientes de operações de crédito, conforme dispõe o art. 3º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Dessa forma, receita, pelo enfoque orçamentário, são todos os recursos disponibilizados para a cobertura das despesas orçamentárias.

Adiante, são apresentados outros conceitos sobre receita, constantes do Manual Técnico de Orçamento – MTO (2010).

2.2.3. Ingressos Orçamentários ou Receitas Orçamentárias

As receitas orçamentárias são entradas de recursos que o Estado utiliza para financiar seus gastos, transitando pelo Patrimônio do Poder Público. Além disso, as mesmas podem ser efetivas, quando provocam aumento no patrimônio público, sem correspondência no passivo, ou não efetivas, quando aumentam aquele, mas, no entanto, geram correspondente aumento no passivo (a exemplo das operações de crédito). Os ingressos podem, ainda, ser classificados em dois grupos:

a) **Receitas Públicas Originárias:** São aquelas que provêm do próprio patrimônio do Estado, podendo ser:

I – **Patrimoniais:** São as receitas que provêm das rendas geradas pelo patrimônio do próprio Estado (mobiliário e imobiliário), tais como as rendas de aluguéis, as receitas decorrentes das vendas de bens, dividendos e participações. Entram ainda neste conceito as receitas decorrentes de pagamento de royalties pela exploração do seu patrimônio por delegatários (concessionários e permissionários) de serviços públicos.

II – **Empresariais:** São aquelas provenientes das atividades realizadas pelo Estado como empresário, seja no âmbito comercial, industrial ou de prestação de serviços.

b) **Receitas Públicas Derivadas:** São aquelas obtidas pelo Estado mediante sua autoridade coercitiva. Dessa forma, o Estado exige que o particular entregue uma determinada quantia na forma de tributos ou de multas, exigindo-as de forma compulsória.

2.2.4. Ingressos Extra-Orçamentários

Possuem caráter temporário, não se incorporando ao patrimônio público. Tais receitas não integram o orçamento público e constituem passivos exigíveis do ente, de tal forma que o seu pagamento não está sujeito à autorização legislativa. Ex.: depósito em caução, Antecipação de Receitas Orçamentárias - ARO, Emissão de Moeda e outras.

2.2.5. Ingressos Intra-Orçamentários

São receitas oriundas de operações realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social de uma mesma esfera de governo.

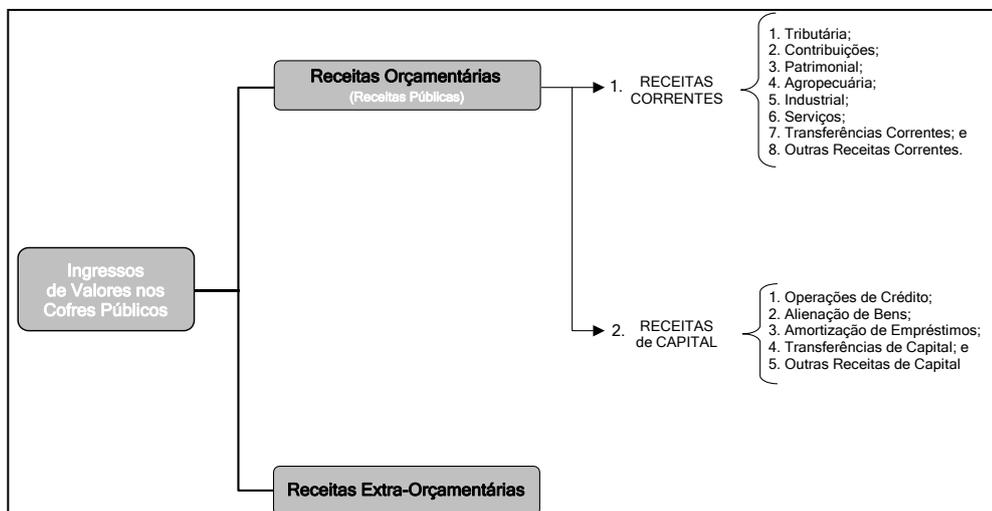
No quadro 1, a seguir, são apresentados, esquematicamente, os tipos de ingressos ou receitas públicas.

Quadro 1 – Ingressos ou Receitas Públicas

INGRESSOS	Orçamentários	Originárias	Patrimonial	
			Empresarial	
		Derivadas	Tributos	Impostos
				Taxas
				Contribuição Melhoria
			Contribuições	Sociais
				Interesse Econômico
				Interesse Categoria
		Empréstimos Compulsórios		
		Intra-Orçamentária	Originárias	
Derivadas				
Extra-Orçamentários	Caução			
	Antecipação de Receita Orçamentária			
	Emissão de Moeda			

A abertura das receitas orçamentárias, em correntes e de capital, é demonstrada no quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Receitas Orçamentárias



3. Fundamentação Teórica para a Especificação da Receita Pública

A seguir, são apresentados alguns fundamentos teóricos da necessidade de especificação da receita, que basearam a pesquisa realizada neste trabalho.

3.1. Outras Correntes de Pensamento Influentes – Escola “*Public Choice*”

3.1.1. A tradição Ortodoxa das Finanças Públicas

As doutrinas orçamentárias mais influentes possuem como característica básica a separação do orçamento público em dois processos decisórios diferenciados: de um lado, a decisão sobre a receita a ser arrecadada e, de outro, a decisão sobre a alocação da despesa entre as diversas finalidades.

No século XX, principalmente após a ascensão do keynesianismo, consolidou-se a chamada função estabilizadora do estado, para justificar ainda mais o aumento da participação governamental na economia. A partir de então, não bastaria ao governo criar as condições propícias para o desenvolvimento das atividades econômicas privadas, mas também atuar no sistema macroeconômico para evitar flutuações na produção agregada.

Em decorrência desse aumento da participação estatal, as questões relacionadas com a receita, no âmbito do orçamento público, têm sido tradicionalmente tratadas sob o ângulo das normas de direito, em especial do direito tributário, sem considerar as possíveis relações entre a receita e a despesa, quanto ao aspecto da justiça e eficiência econômica.

Em relação à despesa pública, tentativas de desenvolver teorias científicas para justificar ou explicar as decisões alocativas encontraram muitas dificuldades.

Em 1940, um artigo clássico de V. O. Key (*The Lack of a Budgetary Theory*) alertou para a inexistência de uma teoria para orientar as decisões orçamentárias. Anos depois, Lewis (1981) publicou um artigo que se tornaria outro clássico: “*Toward a Theory of Budgeting*”, publicado inicialmente em 1952, o qual propõe um método administrativo, baseado no princípio da utilidade marginal, aplicado à despesa orçamentária, cujos traços básicos foram incorporados por sistemas de orçamento desenvolvidos nas décadas de 60 e 70, nos Estados Unidos, e que se tornaram famosos no mundo todo, influenciando, inclusive, as práticas orçamentárias no Brasil.

3.1.2. Escola “*Public Choice*” - Novas Bases para a Teoria das Finanças Públicas

Face aos problemas, descritos no tópico anterior, um grupo influente de economistas políticos heterodoxos, entre os quais se destaca, o ganhador do prêmio Nobel, James Buchanan, iniciou um debate questionando as premissas fundamentais das teorias tradicionais de finanças públicas, que influenciou a fundação da Escola “*Public Choice*” de economia política. O principal argumento desse grupo chamava a atenção para o irrealismo de supor a existência de um corpo político monolítico determinado a tomar decisões alocativas ótimas, fundamentadas em alguma teoria normativa, com base em informações sobre todas as particularidades relevantes no universo social.

Alternativamente, a Escola “*Public Choice*” propõe um novo arcabouço teórico, baseado no princípio de que a esfera pública deve ser estudada como um espaço de interação e disputas, em que os agentes tomam decisões baseadas nos seus interesses individuais, como em um mercado político. Propõe não considerar o governo como uma caixa preta em que o problema consiste em encontrar a melhor política para ser aplicada por um suposto estadista bem intencionado. Em vez disso, propõe considerar o governo como um espaço de disputas e trocas, cujo resultado está condicionado às regras de convivência, às expectativas e atitudes dos agentes, bem ao estilo da análise econômica tradicional.

Além da questão do irrealismo do modelo político da teoria tradicional, outra questão relevante refere-se às limitações da racionalidade humana para resolver problemas coletivos, de maneira centralizada. Dois cientistas sociais se destacaram nessa área. Um deles, Herbert Simon (1959), também ganhador do prêmio Nobel, se notabilizou por desenvolver o conceito de racionalidade limitada (*Bounded Rationality*), em que demonstrou que as grandes decisões administrativas não são tomadas com base em uma análise minuciosa da totalidade dos dados relevantes, numa dada situação. Em vez disso, os decisores se utilizam de regras simples e aproximadas, aprendidas com a prática, por meio de aplicação incremental, heurística, de tentativa e erro. Na teoria orçamentária, Aaron Wildavsky (1996) se destacou por desenvolver o conceito de racionalidade limitada aplicado ao contexto do orçamento público.

Outro teórico importante que tratou do problema da racionalidade foi Hayek (1985). Abordando o assunto do ponto de vista político e filosófico, Hayek desenvolveu argumentos paralelos aos de Simon, no sentido de demonstrar que as sociedades humanas se organizam e desenvolvem instituições por um processo de melhoria incremental, em que as regras que se mostram eficientes tendem a se perpetuar, e as que se mostram ineficientes são descartadas.

Para o orçamento público, uma das principais contribuições da Escola “*Public Choice*” está no argumento de que os benefícios derivados das despesas públicas deveriam estar associados (ou vinculados) aos sacrifícios exigidos, ao contribuinte, pelo pagamento dos impostos. Um mecanismo que permitisse a identificação das fontes de receita que financiam os programas de governo, contemplados no orçamento público, deveria ser utilizado para permitir o prévio consentimento e a legitimação por parte da sociedade.

3.2. Padrão Internacional de Classificações Orçamentárias - FMI

A seguir, são apresentados diversos aspectos sobre classificações orçamentárias, extraídos a partir do texto original do Manual Técnico nº 6 (Budget Classification), do Departamento de Assuntos Fiscais, do Fundo Monetário Internacional – FMI, de 2009.

3.2.1. Importância de um Sistema de Classificação Orçamentária

A classificação orçamentária é um dos pilares fundamentais de um sistema sólido de gestão orçamentária, pois ela determina a forma na qual o orçamento é registrado, apresentado e relatado, e, como tal, tem impacto direto sobre a transparência e a coerência do orçamento.

Nos países onde a nomenclatura orçamentária é fraca, atualizar o sistema de classificação do orçamento deve ser considerado um passo básico — na verdade um pré-requisito — antes de embarcar em outras reformas de gestão das finanças públicas, tais como a introdução de um sistema de gerenciamento de informações financeiras computadorizado, um quadro de despesas de médio prazo ou um sistema de orçamentação baseado em resultados.

Um sistema de classificação orçamentária prevê um quadro normativo para ambos a tomada de decisão política e a responsabilização. Classificar corretamente despesas e receitas é importante para (1) análise de desempenho e de formulação de políticas; (2) alocar recursos eficientemente entre setores; (3) assegurar a conformidade com os recursos orçamentários aprovados pelo legislador; e (4) administração diária do orçamento. Uma vez estabelecida uma base sólida, um esquema de classificação não deve ser alterado substancialmente, a menos que existam motivos fortes. Uma classificação estável facilita tanto a análise das tendências na política fiscal com o tempo, como as comparações entre países.

3.2.2. Principais Características de um Sistema Sólido de Classificação Orçamentária

A fim de satisfazer a necessidade de fornecer informações precisas aos responsáveis pelas políticas públicas, aos gerentes do governo, ao legislador e ao público em geral, o objetivo principal de um esquema de classificação deve ser assegurar que o orçamento esteja em conformidade com três princípios fundamentais da gestão orçamentária sólida:

- **O princípio da integralidade** requer que o orçamento deve abranger todas as entidades governamentais e instituições que realizam operações de governo, bem como apresentar uma vista consolidada e completa dessas operações.

- **O princípio da unicidade**, o orçamento deve incluir todas as receitas e despesas de todas as entidades governamentais, que realizam operações de governo. Este princípio é importante para assegurar que o orçamento seja eficaz em restringir as despesas públicas totais e setoriais e em promover uma maior eficiência na alocação dos recursos.

- **O princípio da coerência interna** entre os diferentes componentes do orçamento exige, em particular, que as despesas correntes necessárias para as operações e manutenção dos projetos de investimento do passado sejam totalmente refletidas no orçamento. Além disso, este princípio implica que deve existir um sistema unitário de orçamento no qual as responsabilidades pela preparação e execução dos orçamentos para gastos correntes e de capital (ou desenvolvimento) sejam consolidadas em uma única agência fiscal central, normalmente o Ministério das Finanças.

Diferentes abordagens para orçamentação muitas vezes têm uma forte influência sobre a estrutura e organização do sistema de classificação. Por exemplo, orçamentação por conformidade concentra-se em assegurar que a arrecadação e utilização dos recursos sejam consistentes com as leis do orçamento que, por sua vez, dependem de ter uma classificação exata destas transações e das organizações responsáveis pelo recebimento de receitas ou em incorrer em despesas. As preocupações de formulação de políticas e eficiência alocativa são a base de uma classificação de despesas por função e programa. Uma classificação dos programas detalhada por ação ou saída é necessária se o desempenho operacional está sendo avaliado. Controle fiscal requer pelo menos uma classificação econômica com base em conceitos claros. Reunir esses diferentes e, por vezes, conflitantes requisitos exige uma abordagem pragmática e flexível.

Um sistema sólido de classificação orçamentária deve incluir, no mínimo, uma classificação das receitas em diversas categorias e classificações administrativa, econômica e funcional de despesas.

A classificação administrativa identifica a entidade que é responsável por gerenciar os recursos públicos em questão, tais como o Ministério da Educação e da Saúde ou, em um nível inferior, escolas e hospitais. A classificação econômica identifica o tipo de despesas, por exemplo, os salários, bens e serviços, transferências e pagamentos de juros ou despesas de capital. A classificação funcional categoriza as despesas de acordo com as finalidades e objetivos para os quais são destinadas. Todas as três classificações são essenciais para os utilizadores de informações sobre o orçamento.

Muitos países utilizam sistemas de classificação adicional para aumentar a transparência e responsabilização e para gerenciar melhor suas finanças. No entanto, é necessário ter cuidado em expandir os diferentes tipos de classificação a ser usada. Tal expansão possivelmente poderia levar a informações incertas, devido à complexidade da nomenclatura orçamentária. Ela também requer mais recursos e capacidade para gerar as informações necessárias e manter o sistema. Algumas destas necessidades analíticas podem ser resolvidas por meio de chamadas de dados específicas em vez de embuti-los diretamente na classificação orçamentária.

Os recursos a seguir são considerados como essenciais para um sistema de classificação orçamentária gerar informações úteis, oportunas e confiáveis:

- **Distinção entre classificações econômica e administrativa.** As classificações econômica e administrativa fornecem diferentes tipos de informações. O primeiro método oferece dados sobre os tipos de receitas ou despesas (por exemplo, os salários ou bens e serviços), enquanto o último fornece dados sobre as organizações do setor público que incorrem em despesas ou receber receitas. Uma classificação administrativa das despesas é necessária para identificar as responsabilidades para os principais blocos da despesa pública e para a administração diária do orçamento. As despesas podem ser divididas em subcategorias separadas para cada ministério, departamento, ou entidade pública.

- **A independência das categorias econômicas e administrativas.** É importante para a solidez de um sistema de classificação que as categorias econômicas e administrativas sejam independentes uma das outras. Por exemplo, a classificação econômica pode ser usada para indicar se as receitas do governo derivam de receitas fiscais (impostos) ou da venda de bens

ou serviços, mas não se esse rendimento deve ser atribuído a um Ministério ou departamento do governo central, ou para uma entidade subnacional.

- **A utilização da classificação funcional.** Uma classificação "funcional" organiza as atividades de Governo de acordo com seus objetivos amplos ou fins (por exemplo, educação, segurança social, habitação, etc.). É independente da estrutura administrativa ou organizacional do governo. Tal classificação é especialmente útil na análise da alocação de recursos entre os setores. Ela também pode ser usada para controlar as despesas de redução da pobreza. Uma classificação funcional sólida e estável é necessária para gerar os dados que são necessários para produzir pesquisas históricas e análises dos gastos do governo, e comparar dados de diferentes anos fiscais. A classificação das funções de governo estabelecida pelas Nações Unidas é um padrão internacional amplamente aceito neste campo.

- **Exclusividade mútua.** Cada item de linha em um sistema de classificação orçamentária bem projetado deve ser independente de todos os outros itens de linha, conforme explicado na seção a seguir.

3.2.3. Estrutura de um Sistema de Classificação Orçamentária

A estrutura detalhada de um sistema de classificação orçamentária precisa ser bem projetada, se é para extrair informação significativa e confiável, e o sistema deve ser capaz de modificação no futuro. Estas características principais são incorporadas em seu sistema de codificação. O Manual de estatísticas das finanças de Governo do FMI (GFSM 2001) fornece uma estrutura padrão para o desenvolvimento de uma nova estrutura de classificação orçamentária ou melhoria de uma já existente.

O GFSM 2001, no entanto, foi desenvolvido essencialmente como um quadro de relatórios estatísticos e, geralmente, não é suficiente para propósitos de desenvolvimento de um sistema de classificação orçamentária.

Concentra-se nas receitas e emissão de relatórios econômicos e funcionais para fins estatísticos, enquanto um sistema de classificação orçamentária é também um instrumento de formulação de políticas públicas, gestão do orçamento e contabilidade. Como resultado, o sistema de classificação de despesas e receitas talvez precise ser adaptado para atender as necessidades de preparação e execução do orçamento. Alguns países (por exemplo, Brasil) desenvolveram classificações orçamentárias satisfatórias, adaptadas às suas necessidades e restrições, sem usar o quadro GFS.

Classificação das Receitas

Seguindo o quadro GFSM 2001, a receita é classificada segundo as seguintes categorias: (1) impostos, (2) contribuições sociais, (3) subvenções e (4) outras receitas.

Para os impostos, o regime de classificação é determinado principalmente pela base em que o imposto é cobrado (por exemplo, receitas, despesas, ativos de propriedade, economia, etc.).

A estrutura GFSM 2001 permite que as receitas sejam registradas no regime de competência; Isso significa a criação de uma futura reclamação ou direito para o governo receber impostos ou outros tipos de receita, no momento em que ocorrem as atividades, operações ou outros eventos. A aplicação desta regra geral para os vários tipos de receitas deve ser indicada em cada seção da classificação conforme necessário.

Classificação das Despesas

As despesas são normalmente registradas em classificações administrativa, econômica e funcional. O código de orçamento para cada transação deve apresentar, em categorias específicas, todas as informações relevantes sobre essa transação.

3.2.4. Formas Adicionais de Classificação Orçamentária

Para complementar as classificações administrativa, econômica e funcional, outras formas de classificação podem fornecer informações complementares, em particular:

- Classificação pela **localização geográfica** da unidade administrativa, contribuinte ou o destinatário das transferências do governo e dos subsídios.
- Classificação dos **beneficiários** das transferências do governo e subvenções;
- Classificação das **fontes de financiamento** e recursos de contrapartida utilizados para registrar empréstimos e subvenções externas.

Classificação por Programas

Um programa é um conjunto de atividades que atende aos objetivos específicos de uma política do governo (por exemplo, educação pré-escolar ou o desenvolvimento da produção vegetal). Em contraste com uma classificação funcional, uma classificação por programa leva em conta os objetivos das políticas do governo e como estas políticas serão implementadas. Programas podem ser subdivididos em categorias homogêneas chamadas atividades (por exemplo, a atividade de vacinação dentro de um programa de prevenção de doenças), que, por sua vez podem abranger uma série de projetos e iniciativas afins.

Classificação dos gastos pelo programa pode servir a duas finalidades: (1) identificar e clarificar as metas e objetivos de gastos do governo e (2) monitorar o desempenho operacional por meio de indicadores de desempenho, que podem estar relacionados com as entradas, saídas ou os resultados de um programa em especial. A classificação pelo programa pode contribuir para melhorar transparência e responsabilização, e ajuda a relacionar entradas com objetivos ou resultados.

Ao estabelecer uma classificação por programa, é importante assegurar que (1) a responsabilidade clara para gerir o programa e responsabilização pelos seus resultados, sejam atribuídas a uma unidade específica e gerenciadora do programa dentro do Ministério ou departamento em questão e (2) os requisitos para análise e coleta de dados sejam mantidos dentro de limites razoáveis. Uma abordagem programática tem a vantagem de encorajar os gestores em cada organização para definir claramente os seus objetivos e considerar que resultados foram alcançados. Assim, está muitas vezes ligada ao desenvolvimento de uma abordagem de orçamentação relacionada ao desempenho. Quanto à classificação administrativa, não há nenhuma norma internacional específica para codificar os programas. A classificação do programa depende das necessidades de cada país.

3.2.5. Relação entre Orçamento e Classificações Contábeis

Na maioria dos países, é geralmente considerada boa prática a classificação orçamentária e a classificação contábil (também conhecida como classificação de geração de relatórios financeiros ou "gráfico de contas") serem completamente integradas. Uma classificação orçamentária e contábil integrada incorporaria as respectivas contas de ativo e passivo. Estes incluem principalmente contas financeiras — registro de operações do governo com o banco central, bancos comerciais e outras instituições financeiras — e contas de provisão. Essa abordagem é especialmente usada em países na língua inglesa, onde o plano de

contas é uma estrutura de codificação para registro orçamentário e de dados financeiros nas contas do governo.

Em alguns países, no entanto, as classificações contábil e orçamentária são totalmente separadas, ou apenas parcialmente integradas. Em particular, elas podem diferir em termos de estrutura e conteúdo de informações.

Em tais casos, a falta de correspondência de um para um entre transações registradas nas classificações orçamentária e contábil gera uma perda de informações. Então é impossível identificar com certeza as implicações contábeis de uma dada operação orçamentária; e reciprocamente, transações contábeis idênticas podem não refletir sistematicamente operações orçamentárias equivalentes.

Na prática, esse problema pode ser resolvido em muitas maneiras diferentes, incluindo o seguinte:

- Implementar um banco de dados central para registro das operações orçamentárias e contábeis, portanto qualquer entrada na classificação orçamentária estará sistematicamente associada com uma entrada nas contas.
- Introduzindo uma apresentação separada da classificação contábil para assegurar o correto registro das operações orçamentárias (através de uma classe específica de operações).
- Harmonizar a estrutura e a cobertura das duas classificações no desenvolvimento de tabelas ponte entre elas.

3.2.6. Condições Prévias para Implementar Nova Classificação Orçamentária

Domínio Político

Sem compromisso e liderança de alto nível político, é improvável que a reforma seja implementada com sucesso. O apoio do legislativo também é desejável, não apenas para garantir aprovação de quaisquer novos regulamentos de gestão financeira, que podem ser necessários para implementar a reforma, mas também apoiar e utilizar a apresentação orçamentária alterada e relatórios financeiros que se seguem.

Capacidade Técnica

O reforço das capacidades para implementar a reforma é outro fator crítico de sucesso. Se o Ministério das Finanças tem pessoal qualificado e treinado, e outros recursos, em nível insuficiente uma nova nomenclatura orçamentária é improvável que seja eficaz. Capacidade reforçada dentro dos departamentos de orçamento dos ministérios e outras instituições orçamentárias (por exemplo, o tesouro, a autoridade de auditoria externa e os órgãos profissionais de contabilidade nacional) também é um requisito essencial. Consultores externos podem ser usados para complementar os recursos internos, para desenvolvimento dos novos sistemas e procedimentos, mas não substituem o reforço adequado das capacidades internas.

Sistemas de TI

Embora um esquema de classificação orçamentária moderno possa ser implementado manualmente, na prática é preferível fazer uso de um sistema eletrônico (que não precisa ser sofisticado). Processamento informático das operações orçamentárias permite uma reclassificação das entradas de acordo com os principais regimes de classificação e reforça a funcionalidade em áreas como contabilidade e relatórios administrativos. Em muitos países, uma revisão da classificação orçamentária tem sido apresentada como parte do desenvolvimento de um sistema de informação para gestão financeira integrada e automatizada.

3.2.7. Passos Essenciais no Processo de Reforma da Classificação Orçamentária

Dependendo do escopo da reforma e das condições existentes no país, uma reforma da classificação orçamentária pode ser um processo demorado, especialmente para alcançar a plena integração da classificação orçamentária e o plano de contas. Mudanças tendem a ser exigidas no quadro legal e regulatório do orçamento, da gestão financeira do governo e dos sistemas de informação, e programas de capacitação e divulgação para conscientizar e atualizar as habilidades do pessoal no Ministério das Finanças e outras entidades do governo.

Um calendário indicativo para a introdução de um novo esquema de classificação orçamentária é necessário. Tempo suficiente deve ser reservado para se fazer os preparativos e as várias etapas de execução. Na maioria dos países, trabalhos preparatórios da nova classificação devem ser concluídos pelo menos seis meses antes do início do exercício

orçamentário e, no caso do plano de contas, pelo menos dois meses antes da sua implementação.

Um período transitório de tamanho suficiente deve ser permitido antes que o novo sistema de classificação esteja plenamente operacional, para que (1) o novo sistema possa ser revisto pelas principais partes interessadas, tais como ministérios, a autoridade de auditoria externa e o legislador; (2) orientações operacionais possam ser desenvolvidas e formação realizada para as equipes em ministérios, instituições de orçamento local, e outras entidades envolvidas na reforma; e (3) o quadro jurídico possa ser alterado, se necessário.

Transferência de conhecimento e domínio são elementos-chave se a nova classificação é para ser usada como base para a elaboração e execução do orçamento.

4. Reforma Gerencial de 2000

Os processos de planejamento e orçamento públicos assumiram, a partir do exercício de 2000, uma feição especial. A nova concepção de Estado, desenvolvida nos anos 90, aliada à abordagem crítica da experiência acumulada nessa área, deram ensejo a que se introduzisse uma maneira diferente de pensar o planejamento e a orçamentação (Core, 2001).

O Manual Técnico de Orçamento (MTO-02), da Secretaria de Orçamento Federal, relativo às instruções para elaboração da proposta orçamentária da União para o exercício de 2000, identifica, na origem da mudança, o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, e as Portarias MP nº 117, de 12 de novembro de 1998, e SOF nº 51, de 16 de novembro de 1998, que introduziram substanciais modificações no processo de planejamento e orçamento do setor público, a vigorar a partir do ano 2000.

O referido MTO esclarece que o Decreto nº 2.829, de 1998 estabeleceu normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União; a Portaria MP nº 117, de 1998, substituída, posteriormente, pela Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999, com a preservação dos seus fundamentos, atualizou 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, ou seja, revogou a Portaria MP nº 9, de 28 de janeiro de 1974 (Classificação Funcional-Programática); e a Portaria SOF nº 51, de 1998 instituiu o recadastramento dos projetos e atividades constantes do Orçamento da União.

Essas modificações representaram um importante passo no sentido da modernização dos processos de planejamento e orçamento, com aplicabilidade à União, Estados e Municípios, tendo como escopo principal a busca para o setor público de uma administração menos burocrática e mais gerencial, com efetiva orientação para resultados.

Nesse sentido, identificou-se no esforço de modernização a observância de dois pressupostos: cobrança de resultados e realidade problematizada.

O cumprimento desses dois pressupostos, como representativos de uma administração gerencial, tornou necessária a observância dos seguintes princípios: simplificação, descentralização e responsabilidade.

Em razão dos pressupostos e dos princípios considerados na reforma, passou-se para uma concepção de planejamento e orçamento que contempla as seguintes características:

- a) visão estratégica, com estabelecimento de objetivos;

- b) identificação dos problemas a enfrentar ou oportunidades a aproveitar, objetivando tornar realidade essa visão estratégica;
- c) concepção dos programas que devem ser implementados, com vistas ao atingimento dos objetivos que implicam na solução dos problemas ou aproveitamento das oportunidades;
- d) especificação das diferentes ações do programa, com identificação dos respectivos produtos, que dão origem aos projetos e atividades; e
- e) atribuição de indicadores aos objetivos, produtos e metas.

Dessa forma, observou-se um encadeamento lógico entre os planos e orçamentos, ou seja, problemas, programas e produtos. Ou de uma outra forma: problemas, programas, atividades e projetos.

Ainda, segundo o referido MTO, contudo, a Classificação Funcional-Programática, tal como foi concebida e, principalmente, conforme vinha sendo aplicada, impedia que se implementasse um planejamento e um orçamento centrados em problemas e com aferição de resultados, daí porque houve a necessidade de se revogar a Portaria MP nº 9, de 1974.

Na realidade, a funcional-programática representava uma junção de duas classificações: a classificação funcional, oriunda da Lei nº 4.320, de 1964, e uma classificação de programas, surgida a partir da introdução do orçamento-programa na prática administrativa brasileira (inicialmente, em alguns estados como Rio Grande do Sul e Guanabara e, posteriormente, na União). Assim, em razão desse hibridismo, conviviam dentro de uma mesma classificação, duas lógicas classificatórias: a da funcional, que se propunha a explicitar as áreas “em que” as despesas estavam sendo realizadas, e a programática, com a preocupação de identificar os objetivos, isto é, “para que” as despesas estavam sendo efetivadas. Visto dessa maneira, parecia claro que o papel de classificador deveria caber à funcional, porquanto, pela sua própria natureza, carecia de sentido falar-se em padronização de objetivos.

Contudo, na prática, houve a predominância da ideia de classificador, o que fez com que a funcional-programática perdesse a sua eficácia gerencial, empobrecendo, com isso, a prática do orçamento-programa. Na verdade, passou a significar um aglomerado de “caixas” onde as ações eram agrupadas, sem maiores preocupações com o tipo da transação que estava sendo classificada.

Nesse contexto, com a reforma da funcional-programática procurou-se, sobretudo, privilegiar o aspecto gerencial dos planos e orçamentos, mediante a adoção de práticas simplificadoras e descentralizadoras. Mais especificamente, foi retirado da sua estrutura o

conteúdo classificador, ou seja, o rol das funções, juntamente com as subfunções, constituiu uma classificação independente dos programas, e com utilização obrigatória em todas as unidades da federação, e que passou a servir de base para a consolidação das despesas públicas em termos nacionais.

Cabe ressaltar que a classificação funcional introduzida, muito embora tivesse como escopo principal a identificação das áreas em que as despesas estavam sendo realizadas, preservou, na sua lógica de aplicação, a matricialidade da funcional-programática, ou seja, as subfunções poderiam ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estivessem vinculadas.

Quanto aos programas, cada nível de governo passou a ter a sua estrutura própria, adequada à solução dos seus problemas, e originária do plano plurianual. Assim, não houve mais sentido falar-se em classificação programática, mas sim em estruturas programáticas diferenciadas de acordo com as peculiaridades locais.

Outra abordagem simplificadora referiu-se à convergência entre as estruturas do plano plurianual e do orçamento anual. A ideia de uma estrutura modular própria para o plano e outra diferenciada para o orçamento não apresentou resultados satisfatórios no tocante à integração entre planejamento e orçamento. Na verdade, a conversação entre esses módulos se revelou extremamente difícil, prevalecendo, no final, a importação, pelo plano, de categorias do orçamento, o que lhe acarretava uma acentuada perda de identidade.

Dessa forma, optou-se por utilizar-se um único módulo integrador entre plano e orçamento, que foi o programa. Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses documentos uma integração desde a origem. O programa como único módulo integrador e os projetos e atividades como instrumentos de realização dos programas.

Em relação ao processo orçamentário, é importante destacar o recadastramento das atividades e projetos orçamentários, instituído pela Portaria SOF nº 51, de 1998. Com isso se tornou possível uma melhor identificação dos produtos do ciclo orçamentário.

Quanto à substituição da Portaria MP nº 117, de 1998, é oportuno ressaltar que a Portaria MOG nº 42, de 1999, que a revogou, manteve os seus fundamentos, tendo objetivado, apenas:

a) estabelecer que, para os municípios, a nova classificação funcional entraria em vigor a partir do exercício financeiro de 2002;

b) tornar mais explícita a ideia da matricialidade, que permite a combinação de subfunções com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas;

c) recodificar o rol de subfunções, tendo em vista facilitar a adaptação dos sistemas de informática.

Portanto, acreditou-se que, com a adoção dessas medidas, seria possível imprimir ao processo de planejamento e orçamento uma verdadeira reforma gerencial, com ênfase em atribuições concretas de responsabilidades e rigorosa cobrança de resultados, aferidos em termos de benefícios para a sociedade.

Vale destacar, ainda, a edição da Portaria SOF nº 1, de 19 de fevereiro de 2001, que institucionalizou o agregador “fonte de recursos”, para a classificação das receitas orçamentárias, estabelecendo que o código de classificação de fontes de recursos é composto por três dígitos, sendo que o primeiro indica o grupo de fontes de recursos, e o segundo e terceiro a especificação das fontes de recursos.

Por sua vez, a edição da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal, representou um marco para a padronização da classificação de receitas e despesas públicas, utilizada, atualmente, por todos os entes da Federação.

Por fim, a Portaria SOF nº 9, de 27 de junho de 2001, publicou o desdobramento da classificação da receita, por natureza, utilizada pela União, a partir do exercício financeiro de 2002, para o atendimento de suas peculiaridades, em cumprimento ao disposto no art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

Em resumo, tais modificações, que em razão da Portaria MOG nº 42, de 1999, assumiram uma abrangência nacional, com aplicação também para Estados, Municípios e Distrito Federal, representam a segunda etapa de uma reforma orçamentária que se delineou pelos idos de 1989, sob a égide da nova ordem constitucional recém-instalada (Core, 2001).

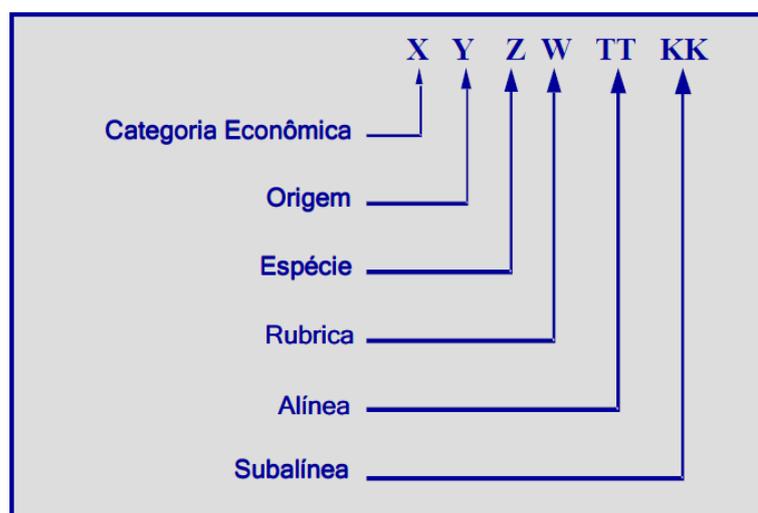
5. Estrutura Atual de Classificação das Receitas

No Manual Técnico de Orçamento – MTO, para 2010, encontra-se a atual estrutura de classificação orçamentária das receitas, descrita a seguir.

5.1. Classificação da Receita por Natureza

A classificação da receita por natureza busca a melhor identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador. Face à necessidade de constante atualização e melhor identificação dos ingressos aos cofres públicos, o esquema inicial de classificação foi desdobrado em seis níveis, que formam o código identificador da natureza de receita, conforme o esquema apresentado, na figura 1, a seguir:

Figura 1 – Classificação da Receita por Natureza



5.1.1. Categoria Econômica da Receita

A receita é classificada em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital, conforme demonstrado na figura 2, a seguir:

Figura 2 – Categorias Econômicas da Receita

A - CATEGORIAS ECONÔMICAS
1 - Receitas Correntes
2 - Receitas de Capital
7 - Receitas Correntes Intra-Orçamentárias
8 - Receitas de Capital Intra-Orçamentárias

1. Receitas Correntes: classificam-se nessa categoria aquelas receitas oriundas:

- a) do poder impositivo do Estado - Tributária e de Contribuições;
- b) da exploração de seu patrimônio – Patrimonial;
- c) da exploração de atividades econômicas - Agropecuária, Industrial e de Serviços;
- d) de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes – Transferências Correntes; e
- e) das demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores – Outras Receitas Correntes.

2. Receitas de Capital: de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982, são as provenientes:

- a) da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas;
- b) da conversão, em espécie, de bens e direitos;
- c) dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital; e
- d) do superávit do Orçamento Corrente.

Essas receitas são representadas por mutações patrimoniais que nada acrescentam ao patrimônio público, só ocorrendo uma troca de elementos patrimoniais, isto é, um aumento no sistema financeiro (entrada de recursos financeiros) e uma baixa no sistema patrimonial (saída do patrimônio em troca de recursos financeiros).

Cabe ainda destacar a distinção entre Receita Primária e Receita Financeira. O conceito de Receita Financeira surgiu com a adoção pelo Brasil da metodologia de apuração do resultado primário, oriundo de acordos com o Fundo Monetário Internacional - FMI.

Desse modo, passou-se a denominar como Receitas Financeiras aquelas receitas que não são consideradas na apuração do resultado primário, como as derivadas de aplicações no mercado financeiro ou da rolagem e emissão de títulos públicos, entre outras.

Por sua vez, considera-se como Receita Primária o somatório das receitas fiscais líquidas, cujo valor é incluído na apuração do Resultado Primário, no conceito acima da linha, ou, por outro lado, os ingressos de recursos de operações que reduzem a dívida pública e que não estão relacionadas com a apropriação de juros.

Registre-se, ainda, que a Portaria interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, que altera o Anexo I da Portaria interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, criou, para o exercício de 2007, uma nova classificação, destinada ao registro das receitas decorrentes das operações intra-orçamentárias:

7000.00.00 – Receitas Correntes Intra-Orçamentárias

8000.00.00 – Receitas de Capital Intra-Orçamentárias

As novas naturezas de receita intra-orçamentárias, portanto, são constituídas substituindo-se o 1º nível (categoria econômica “1” ou “2”) pelos dígitos “7”, se receita corrente intra-orçamentária e “8”, se receita de capital intra-orçamentária, mantendo-se o restante da codificação. As classificações incluídas não constituem novas categorias econômicas de receita, mas sim meras especificações das categorias corrente e de capital, a fim de possibilitar a identificação das respectivas operações intra-orçamentárias e, dessa forma, evitar a dupla contagem de tais receitas.

5.1.2. Origem

A origem refere-se ao detalhamento da classificação econômica das receitas, ou seja, ao detalhamento das receitas correntes e de capital de acordo com a Lei nº 4.320, de 1964. Tem por objetivo identificar a origem das receitas no momento em que elas ingressam no patrimônio público. No caso das receitas correntes, tal classificação serve para identificar se as receitas são compulsórias (como no caso dos tributos e das contribuições), provenientes das atividades em que o Estado atua diretamente na produção (agropecuárias, industriais ou de prestação de serviços), se são decorrentes da exploração do seu próprio patrimônio (receitas

patrimoniais), ou, ainda, decorrentes de transferências destinadas ao atendimento de despesas correntes ou de outros ingressos. No caso das receitas de capital, distinguem-se as provenientes de operações de crédito, da alienação de bens, da amortização dos empréstimos e das transferências destinadas ao atendimento de despesas de capital.

Os códigos da origem para as receitas correntes e de capital estão descritos na figura 3, a seguir.

Figura 3 – Origem da Receita

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
1. Receita Tributária	1. Operações de Crédito
2. Receita de Contribuições	2. Alienação de Bens
3. Receita Patrimonial	3. Amortização de Empréstimos
4. Receita Agropecuária	4. Transferências de Capital
5. Receita Industrial	5. Outras Receitas de Capital
6. Receita de Serviços	
7. Transferências Correntes	
9. Outras Receitas Correntes	

5.1.3. Espécie

É o nível de classificação vinculado à Origem, composto por títulos, que permitem qualificar com maior detalhe o fato gerador de tais receitas. Por exemplo, dentro da Origem Receita Tributária (receita proveniente de tributos), podemos identificar as suas espécies, tais como impostos, taxas e contribuições de melhoria (conforme definido na Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, de 1988, e no Código Tributário Nacional – CTN, de 1966), sendo cada uma dessas receitas uma espécie de tributo diferente das demais.

5.1.4. Rubrica

A rubrica é o nível que detalha a espécie com maior precisão, especificando a origem dos recursos financeiros. Agrega determinadas receitas com características próprias e semelhantes entre si.

5.1.5. Alínea

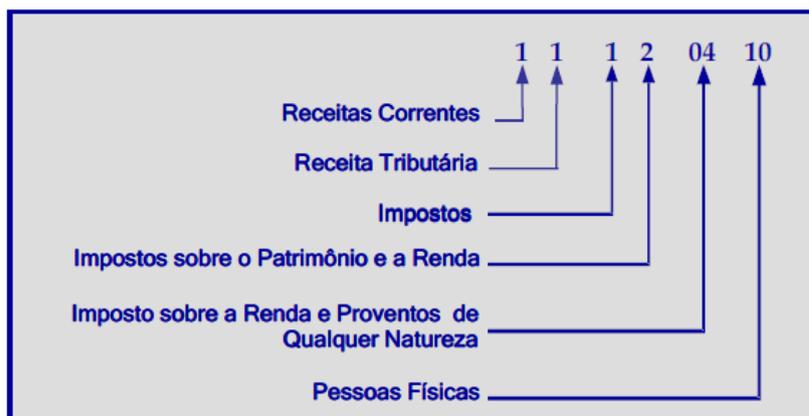
A alínea é o nível que apresenta o nome da receita propriamente dita e que recebe o registro pela entrada de recursos financeiros.

5.1.6. Subalínea

A subalínea constitui o nível mais analítico da receita, o qual recebe o registro de valor, pela entrada do recurso financeiro, quando houver necessidade de maior detalhamento da alínea.

Na figura 4, abaixo, encontra-se um exemplo de natureza da receita.

Figura 4 - Exemplo de Natureza da Receita



5.2. Classificação da Receita por Fonte de Recursos

A classificação por natureza da receita busca a melhor identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador. No entanto, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados. Assim, foi instituído pelo Governo Federal um mecanismo denominado “fontes de recursos”. As fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser

gastos com uma determinada finalidade. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

Atualmente, a classificação de fontes de recursos consiste de um código de três dígitos, conforme apresentado na figura 5, a seguir.

Figura 5 - Classificação da Receita por Fonte de Recursos

1º DÍGITO Grupo de Fontes de Recursos	2º e 3º DÍGITOS Especificação das Fontes de Recursos
	Exemplos:
1 - Recursos do Tesouro - Exercício Corrente;	Fonte 100 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Recursos Ordinários (00);
2 - Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente;	Fonte 152 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Resultado do Banco Central (52);
3 - Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores;	Fonte 150 Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1); Recursos Próprios Não-Financeiros (50);
6 - Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores; e	Fonte 250 Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente (2); Recursos Próprios Não-Financeiros (50);
9 - Recursos Condicionados	Fonte 300 Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores (3); e Recursos Ordinários (00).

5.3. Classificação da Receita por Grupos

Essa classificação procura identificar quais são os agentes responsáveis pelas receitas e qual o nível de vinculação das mesmas. No Orçamento da União utilizam-se os seguintes grupos:

1 – Receitas Próprias: Classificam-se nesse grupo as receitas cuja arrecadação tem origem no esforço próprio dos órgãos e entidades, no fornecimento de bens ou serviços e na exploração econômica do patrimônio, bem como o produto da aplicação financeira desses recursos (Portaria SOF nº 10, de 22 de agosto de 2002, art. 4º).

2 – Receitas Administradas: São as receitas auferidas sob a responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com amparo legal no Código Tributário Nacional e leis afins.

3 – Receitas de Operações de Crédito: São as receitas provenientes de colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos.

4 – Receitas Vinculadas: São receitas vinculadas por determinação legal, que ficam a cargo das entidades com autorização legal respectiva. São receitas que apresentam destinação previamente estabelecida, em função da legislação (vinculadas a uma finalidade específica).

5 – Demais Receitas: Grupo destinado ao atendimento das receitas previstas em Lei ou contrato, e que não estão enquadradas em nenhum dos grupos anteriores.

5.4. Classificação da Receita por Identificador de Resultado Primário

A receita é classificada, ainda, como Primária (P), quando seu valor é incluído na apuração do Resultado Primário, e Não-Primária ou Financeira (F), quando não é incluída nesse cálculo.

5.5. Classificação das Receitas que financiam a Seguridade Social

Para a classificação das receitas pertencentes à União que financiam a Seguridade Social, adotou-se a seguinte metodologia:

1) Contribuições Sociais - a norma constitucional ou infraconstitucional deve explicitar que a receita foi instituída com o objetivo de financiar a Seguridade Social; e a receita criada deve manter sua destinação às áreas de saúde, previdência ou assistência social.

2) Demais Receitas - as próprias das unidades orçamentárias que integram exclusivamente o orçamento da Seguridade Social; as receitas cuja classificação orçamentária caracterize-as como originárias da prestação de serviços de saúde; ou aquelas vinculadas à Seguridade Social mediante determinação legal.

O art. 195 da Carta Maior explicita quais receitas devem financiar a Seguridade Social.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituidora do Plano de Custeio da Seguridade Social, define, em seus arts. 11 e 27, a composição das receitas do Orçamento da Seguridade.

6. Estudo de Caso: A Fonte 176 no MDA

A fonte 76 - Outras Contribuições Sociais é constituída por contribuições sociais diversas, instituídas com o objetivo de desenvolver programas sociais específicos, vinculada ao órgão do Poder Público competente para esse fim, nos termos da lei. Por sua vez, o grupo de fonte 1 refere-se a Recursos do Tesouro - Exercício Corrente.

Na tabela 1, abaixo, tem-se a relação das naturezas de receita que compõem a fonte 176, conforme especificado no Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União, para 2010.

Tabela 1 – Naturezas de Receita da Fonte 176

FONTE 176 - Outras Contribuições Sociais

Natureza	Descrição da Natureza
12100400	Cota-parte da Contribuição Sindical
12100500	Contribuição para o Ensino Aeroviário
12100600	Contribuição para o Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo
12100700	Contribuição para o Fundo de Saúde das Forças Armadas
12103201	Contribuição Industrial Rural
12103203	Adicional à Contribuição Previdenciária
12104500	Contribuição sobre Jogos de Bingo
12109900	Outras Contribuições Sociais
19123500	Multas e Juros de Mora da Cota-Parte da Contribuição Sindical

No âmbito do Ministério do Desenvolvimento Agrário – MDA, a fonte 176 é composta pelas seguintes naturezas de receita: 12103201 - Contribuição Industrial Rural e 12103203 - Adicional à Contribuição Previdenciária. Ambas fazem parte das Contribuições Rurais que são excluídas da Seguridade Social.

A arrecadação dessas receitas em 2009 está demonstrada na tabela 2, abaixo:

Tabela 2 – Arrecadação da Fonte 176 - MDA, em 2009.

		R\$ 1,00			
Fonte	Natureza	Valor Projeto Lei	Valor Lei	Valor Atualizado	Valor Arrecadado
Total Geral		942.442.433	942.442.433	0	596.710.848
176	Outras Contribuições Sociais	942.442.433	942.442.433	0	596.710.848
	12103201 Contribuição Industrial Rural	195.324.848	195.324.848		104.480.068
	12103203 Adicional à Contribuição Previdenciária	747.117.585	747.117.585		492.230.780

Fonte: SIDOR

A previsão de arrecadação dessas receitas para 2010 está demonstrada na figura 6, a seguir, que apresenta o demonstrativo dos recursos próprios e vinculados, no âmbito do MDA, constante da LOA-2010 (Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010).

Figura 6 – Quadro 4 da LOA-2010

Quadro 4		
Recursos Próprios e Vinculados de Todas as Fontes, por Órgão e Unidade Orçamentária		
LDO-2010, Anexo II, Inciso IV		Valores em R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	TOTAL
	<i>7600.21.00 Serviços de Hospedagem e Alimentação - Operações Intraorçamentárias</i>	14.040
49.000	Ministério do Desenvolvimento Agrário	1.298.107.807
150	Recursos Próprios Não-Financeiros	31.070.091
164	Títulos da Dívida Agrária	450.000.000
175	Taxas por Serviços Públicos	4.123.680
176	Outras Contribuições Sociais	791.265.420
250	Recursos Próprios Não-Financeiros	21.648.616
49.101	Ministério do Desenvolvimento Agrário	31.070.091
150	Recursos Próprios Não-Financeiros	31.070.091
	<i>2212.07.02 Alienação de Estoques Adquiridos da Agricultura Familiar</i>	31.070.091
49.201	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA	1.267.037.716
164	Títulos da Dívida Agrária	450.000.000
	<i>2111.02.00 Títulos da Dívida Agrária - Tda</i>	450.000.000
175	Taxas por Serviços Públicos	4.123.680
	<i>1122.21.00 Taxas de Serviços Cadastrais</i>	4.123.680
176	Outras Contribuições Sociais	791.265.420
	<i>1210.32.01 Contribuição Industrial Rural</i>	157.518.430
	<i>1210.32.03 Adicional à Contribuição Previdenciária</i>	633.746.990
250	Recursos Próprios Não-Financeiros	21.648.616
	<i>1315.30.00 Taxa de Ocupação de Outros Imóveis</i>	72.268
	<i>1600.13.00 Serviços Administrativos</i>	47.105
	<i>1918.99.00 Outras Multas e Juros de Mora</i>	314.529
	<i>1922.99.00 Outras Restituições</i>	2.933.061
	<i>2219.00.00 Alienação de Outros Bens Móveis</i>	176.200
	<i>2221.00.00 Alienação de Imóveis Rurais para Colonização e Reforma Agrária</i>	18.105.453

7. Análise da Classificação Orçamentária da Receita

Padrão Internacional

A classificação da receita, atualmente, utilizada no orçamento da União é oriunda da que foi estabelecida pela Lei nº 4.320, de 1964, originalmente, definida em categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital, conforme disposto no art. 11 da referida lei, cuja redação foi ajustada, posteriormente, pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982.

O detalhamento dessa classificação originou o classificador “natureza da receita”, originalmente, com cinco dígitos, conforme o Anexo nº 3 da citada lei, e, atualmente, com oito dígitos, conforme o desdobramento estabelecido pela Portaria SOF nº 9, de 2001, cujo objetivo é identificar a origem da receita segundo o seu fato gerador, constituindo-se como o principal classificador da receita orçamentária.

Complementarmente, foi instituído o classificador “fonte de recursos”, por meio da Portaria SOF nº 1, de 2001, com três dígitos, cujo objetivo é classificar a receita segundo a destinação legal dos recursos arrecadados.

Outros classificadores também foram adotados pela União, destinados a complementar a classificação da receita, conforme tratado no capítulo 5. Entretanto, não serão abordados aqui em função dos objetivos deste trabalho.

Com isso, pode-se considerar que a atual estrutura de classificação orçamentária da receita é composta, essencialmente, pela combinação “Natureza-Fonte”, conforme publicado nos orçamentos anuais.

Cabe, ainda, ressaltar a utilização da classificação institucional para identificar as “Unidades Orçamentárias”, que são as estruturas administrativas responsáveis pelas dotações orçamentárias e pela realização das ações. Em outras palavras, também podem ser consideradas como as unidades administrativas ou as entidades do governo receptoras dos recursos arrecadados.

Em relação ao padrão internacional de classificações orçamentárias, divulgado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI, tratado no capítulo 3, que, para um sistema sólido de classificações orçamentárias, recomenda a classificação da receita em diversas categorias, com, pelo menos, as categorias econômica e administrativa, conforme o tópico 3.2.2, verifica-

se, então, uma significativa aderência da classificação utilizada pela União ao referido padrão internacional.

Além disso, a utilização de classificações complementares como, por exemplo, a “fonte de recursos”, e outros classificadores, também está de acordo com as orientações do FMI, conforme o tópico 3.2.4 que trata das formas adicionais de classificação orçamentária.

Dessa forma, pode-se inferir que a classificação da receita utilizada no orçamento da União está em conformidade com o padrão internacional de classificações orçamentárias, respondendo, portanto, positivamente à pergunta-problema da pesquisa realizada neste trabalho.

Todavia, não obstante o elevado nível de aderência ao padrão internacional já alcançado pela estrutura de classificação utilizada pela União, o autor entende que ainda há espaço para aumentar o detalhamento da origem das receitas orçamentárias, por meio de outras formas adicionais de classificação, conforme tratado no capítulo a seguir.

Aspecto Legal

Como resultado de um processo legislativo e administrativo, as receitas públicas originam-se da aplicação das leis e outros instrumentos jurídicos e, como tais, são traduzidas em linguagem orçamentária dentro de uma classificação específica.

A classificação orçamentária depara-se com determinações legais, de um lado, definindo a aplicação dos recursos públicos e, de outro, vinculando receitas orçamentárias. Por isso, a classificação orçamentária deve refletir, de forma clara e precisa, a vontade expressa na lei, dotando o orçamento público da necessária transparência.

Direito Comparado

Buscando subsídios na doutrina, na legislação internacional e nas entidades internacionais que operam com finanças públicas, verifica-se a escassez de atribuições que versam sobre a classificação orçamentária das receitas.

Dados obtidos dos manuais produzidos pelo Fundo Monetário Internacional – FMI¹ destacam a importância da classificação orçamentária da receita, contudo concentram a

¹ Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration – Maureen Kidd, Fiscal Affairs Department, June 2010; Revenue Administration: A Toolkit For Implementing A Revenue Authority - William Crandall and Maureen Kidd - Caribbean Regional Technical Assistance Centre and Fiscal Affairs Department,

atenção na categoria econômica da receita, que é desdobrada no código classificador da natureza da receita. Tal fenômeno é observado pelo fato da legislação orçamentária internacional possuir baixo grau de vinculação de receitas, como é observado no ordenamento jurídico pátrio. A maioria das receitas orçamentárias de outros países é de livre destinação possibilitando uma classificação orçamentária mais simples.

O ordenamento jurídico internacional é mais objetivo, no que se refere à vinculação das receitas, pois simplifica a vinculação dos recursos públicos, tornando a gestão desses recursos mais eficiente.

A visão internacional da classificação orçamentária, exposta pelo FMI, conjuntamente com a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, vislumbra muito mais a política e estatística fiscais, a transparência orçamentária e a contabilidade patrimonial, com ênfase no controle dos gastos públicos², do que o aspecto orçamentário *strictu senso* como instrumento de planejamento do governo, com fins e objetivos voltados para a sociedade, e o seu financiamento social, visando o alcance das políticas públicas nele previstas.

Uma classificação orçamentária que identifique as receitas de forma compatível com a legislação nacional, abrangente e de ordem prática, que forneça dados suficientes para evidenciar no orçamento o processo da arrecadação, é um grande desafio.

April 2010; Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model - William Crandall - Fiscal Affairs Department, June 2010; Budget Classification: Davina Jacobs, Jean-Luc Héris, and Dominique Bouley - Fiscal Affairs Department, December, 2009.

² Manual on Fiscal Transparency (2007) – International Monetary Fund; Fiscal Affairs Department: From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies – Benedict Clements, Victoria Perry, and Juan Toro – FMI, 2010.

8. Alternativas Propostas

Formas adicionais de classificação orçamentária podem ser utilizadas para aumentar a transparência e a responsabilização, e melhorar a gestão das finanças públicas, desde que utilizadas com a devida cautela, conforme visto anteriormente no capítulo 3.

No caso da receita orçamentária, uma classificação por localização geográfica, ou regionalização, das unidades administrativas que arrecadam os recursos ou dos contribuintes, por exemplo, pode se mostrar bastante útil.

Outra classificação adicional a ser considerada é a própria classificação administrativa, ou institucional, a fim de identificar quem são as unidades administrativas ou entidades do governo responsáveis pela arrecadação da receita.

Nesse ponto, o autor entende que a adoção de novos classificadores para a receita pode proporcionar um ganho significativo em termos de transparência do próprio fluxo dos recursos orçamentários.

Uma primeira alternativa seria a criação de um classificador para identificar as unidades administrativas arrecadoras e outro para identificar a localização geográfica dessas unidades. Outros classificadores também poderiam ser criados com o intuito de aumentar o detalhamento da origem da receita.

Diante disso, uma sugestão de nova estrutura de classificação orçamentária da receita, é apresentada a seguir:

UAA . LOC . CPT . NAT . FTE . GRP . IRP . ESF . UOR . VALOR

Como pode ser observado, a nova estrutura de classificação da receita seria, então, composta pelos campos atuais e por mais três novos campos, assim descritos:

UAA – Unidade Administrativa Arrecadora – unidade administrativa ou entidade do governo responsável pela arrecadação da receita;

LOC – Localização Geográfica – localidade ou região da unidade administrativa arrecadora ou da arrecadação;

CPT – Competência – ente da federação responsável pela receita (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);

NAT – Natureza da Receita – fato gerador da receita, segundo a categoria econômica;

FTE – Fonte de Recursos – destinação legal dos recursos arrecadados;

GRP – Grupo de Receita – agrupamento de receitas (administradas, próprias, vinculadas, etc.);

IRP – Indicador de Resultado Primário – receitas primárias ou financeiras;

ESF – Esfera Orçamentária – orçamento fiscal, da seguridade social ou de investimentos das estatais;

UOR – Unidade Orçamentária – unidade administrativa ou entidade do governo responsável pelas dotações orçamentárias e, por conseguinte, pela aplicação dos recursos arrecadados;

VALOR – Valor Distribuído – valor consignado a cada unidade orçamentária em conformidade com a legislação vigente.

Além do aumento da transparência sobre a origem da receita, outra grande vantagem da estrutura proposta seria uma maior evidenciação da função distributiva do orçamento, na medida em que possibilitaria melhores análises sobre o fluxo dos recursos orçamentários, ou seja, origem e destino dos recursos que financiam o orçamento público.

Entretanto, a implementação da alternativa proposta poderia significar elevados custos em tecnologia da informação, relacionados com reestruturação de sistemas informáticos e capacitação de pessoal, entre outros.

Uma segunda alternativa poderia ser a reformulação do atual classificador “fonte de recursos”, aumentando o número de dígitos, com vistas a permitir um maior detalhamento das fontes de financiamento dos gastos orçamentários, tanto em relação à receita quanto em relação à destinação dos recursos. Mais informações sobre a constituição de cada fonte, por exemplo, poderia contribuir positivamente para o processo de alocação de recursos, principalmente, quando se tratar de recursos com algum tipo de vinculação.

Por sua vez, sua implementação poderia representar custos menores para a administração.

Atualmente, no SIAFI encontra-se também uma classificação adicional denominada “fonte detalhada”, uma codificação com dez dígitos, diferente da classificação orçamentária da fonte de recursos, que possui apenas três dígitos. Isso porque, no SIAFI registra-se a execução orçamentária e financeira, e, portanto, são necessárias informações mais detalhadas do que as contidas no próprio instrumento orçamentário. É um desafio para o próprio orçamento a realidade da execução orçamentária.

9. Conclusão

A existência de um sistema sólido de classificações orçamentárias é fundamental para qualquer país que necessite de informações orçamentárias fidedignas e precisas. Por um lado, essas informações são importantes para possibilitar tanto o acompanhamento quanto a avaliação da performance do governo, ao longo de vários exercícios fiscais. Por outro, para possibilitar comparações com outros países, de forma a se estabelecer referências internacionais de desempenho dos governos.

A reforma gerencial do orçamento, ocorrida nos anos 2000, trouxe avanços muito importantes para os processos de planejamento e de orçamento públicos. As classificações orçamentárias foram pontos-chave para o sucesso da reforma.

A classificação da receita também foi objeto de modificações que contribuíram para a melhoria da transparência e da gestão orçamentária, como um todo.

Em relação ao padrão internacional de classificações orçamentárias, percebe-se que houve uma melhoria significativa na classificação da receita. Com isso, pode-se concluir que a classificação da receita utilizada pela União está em conformidade com o referido padrão, que é amplamente aceito na comunidade internacional e divulgado pelo FMI.

Apesar disso, o autor acredita que ainda há espaço para se avançar rumo à maior transparência sobre a origem dos recursos orçamentários.

Para que se possa aumentar a transparência do fluxo dos recursos orçamentários, isto é, das receitas (origem) e das despesas (destino), de forma a permitir que o orçamento possa registrar efetivamente como os recursos transitam pela máquina pública, torna-se imperativo o aprimoramento da classificação orçamentária da receita, de modo a atender, de um lado, as necessidades operacionais da execução orçamentária, e, de outro, as de uma elaboração mais detalhada.

O instituto do classificador orçamentário da receita é fundamental para que o Estado torne mais transparente o procedimento de arrecadação, e demonstre que seu resultado deriva de um longo processo de discussões, como consequência da aplicação da lei.

10. Metodologia

10.1. Delineamento da pesquisa

Foi analisada a atual estrutura de classificação orçamentária da receita, de forma a buscar elementos que contribuam para a melhoria da identificação dos recursos que financiam o orçamento público.

10.2. População/amostra

Foi analisada a fonte 176 - Outras Contribuições Sociais, no âmbito do Ministério do Desenvolvimento Agrário - MDA, constante dos Orçamentos para 2009 e 2010.

10.3. Plano de coleta de dados

Os dados foram coletados a partir das Propostas e das Leis Orçamentárias, e do Sistema Integrado de Dados Orçamentários - SIDOR.

10.4. Plano de análise de dados

Os dados foram analisados gradativamente, conforme o andamento da pesquisa.

11. Referências Bibliográficas

ARAÚJO, Luis Sérgio de Oliveira. **A Economia Política do Orçamento Público: O Caso Brasileiro Como Inspiração e Referência**. Niterói: UFF, 2003.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. **A Reforma Orçamentária de 2000: Dimensões Programática e Fiscal**. Brasília: UnB, 2004.

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Imprensa Nacional, 1988.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Brasília: Imprensa Nacional, 1966.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Brasília: Imprensa Nacional, 1991.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 11.897, de 30 de dezembro de 2008 (LOA-2009)**. Brasília: Imprensa Nacional, 2008.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010 (LOA-2010)**. Brasília: Imprensa Nacional, 2010.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 38/2008-CN (PLOA-2009)**. Brasília, 2008.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 46/2009-CN (PLOA-2010)**. Brasília, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008**. Brasília, 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento - MTO**. Versão 2000. Brasília: MOG/SOF, 1999.

BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Brasília, 1999.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Coordenação Geral. **Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974**. Brasília, 1974.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Portaria nº 117, de 12 de novembro de 1998**. Brasília, 1998.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento - MTO**. Versão 2010. Brasília: MP/SOF, 2009.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982**. Brasília, 1982.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998**. Brasília, 1998.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias (2009)**. Brasília: SOF, 2009.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria nº 51, de 16 de novembro de 1998**. Brasília, 1998.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria nº 1, de 19 de fevereiro de 2001**. Brasília, 2001.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria nº 9, de 27 de junho de 2001**. Brasília, 2001.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria nº 10, de 22 de agosto de 2002**. Brasília, 2002.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001**. Brasília, 2001.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial nº 338, de 26 de abril de 2006**. Brasília, 2006.

BUCHANAN, James M. The Pure Theory of Government Finance: a Suggested Approach. *Journal of Political Economy*, v. 57, p.496-506, dec. 1949.

CORE, Fabiano Garcia. **Reforma Gerencial dos Processos de Planejamento e Orçamento**. Texto para discussão nº 44. Brasília: ENAP, 2001.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **A Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal: O PPA 2000-2003**. Texto para discussão nº 726. Brasília: IPEA, 2000.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. ampliada, revista e atualizada - 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

HAYEK, F. A. **Direito, Legislação e Liberdade: Uma Nova Formulação dos Princípios Liberais de Justiça e Economia Política**. São Paulo: Visão, 1985.

JACOBS, Davina, Jean-Luc Hélys, and Dominique Bouley. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund. **Budget Classification - IMF Technical Notes and Manuals 09/06**. Washington: International Monetary Fund, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

KEY, V. O. **The Lack of a Budgetary Theory**. American Political Science Review, v. 34, p. 1137-44, dec. 1940.

KRAAN, Dirk-Jan. **Budgetary Decisions: a Public Choice Approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 1996, p. 277.

LEWIS, Verne B. **Toward a Theory of Budgeting**. Public Budgeting and Finance. Autumn, 1981.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SIMON, H.A. **Theories of Decision Making in Economics and Behavioral Science**. American Economic Review, v. 49, p. 253-283, 1959.

WICKSELL, Knut. [1896] **A New Principle of Just Taxation**. London: New York: Macmillan, 1958. p.72-118 (Classics in The Theory of Public Finance).

WILDAVSKY, Aaron; CAIDEN, Naomi. **The New Politics of The Budgetary Process**. 3.ed. New York: Longman, 1996.