

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**

**ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS**

**CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**AUTOR:**

**PAULO SOMESOM TAUKE**

**TÍTULO:**

**O QUE É ISSO COMPANHEIRO?**

**UM ESTUDO SOBRE O GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO**

**CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

**PROFESSOR ORIENTADOR**

**RICARDO LOPES CARDOSO**

**RIO DE JANEIRO**

**OUTUBRO DE 2012**

Tauk, Paulo Somesom

O que é isso companheiro? : um estudo sobre o gerenciamento da informação contábil nos municípios brasileiros / Paulo Somesom Tauk. – 2012.  
76 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Ricardo Lopes Cardoso.

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade gerencial. 3. Responsabilidade fiscal. I. Cardoso, Ricardo Lopes. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 657



FUNDAÇÃO  
GETULIO VARGAS

PAULO SOMESOM TAUKE

**O QUE É ISSO COMPANHEIRO?  
UM ESTUDO SOBRE O GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL  
NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Data da defesa: 18/09/2012

Aprovada em:

**ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA**

**Ricardo Lopes Cardoso**  
Orientador (a)

**Adriano Rodrigues**

**Carlos Eduardo Ferreira Pereira Filho**

**Robert Gregory Michener**

**PAULO SOMESOM TAUKE**

**O QUE É ISSO COMPANHEIRO? UM ESTUDO SOBRE O GERENCIAMENTO DA  
INFORMAÇÃO CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e  
de Empresas da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro.

Orientador: Professor Dr. Ricardo Lopes Cardoso

Rio de Janeiro  
SETEMBRO DE 2012

## **AGRADECIMENTOS**

À Teresa Rucos e José Tauk, pelo apoio em todas as decisões e situações que me deparei ao longo da vida. Vocês são a razão de eu estar vivo, e, portanto, de completar o mestrado.

À minha companheira Clarissa, pela compreensão e motivação.

Aos professores da EBAPE/FGV pelo conhecimento e experiência passados.

Ao meu orientador, Ricardo Lopes, pela paciência e ajuda oferecida.

Aos meus amigos, irmãos e a todos que, de uma forma ou de outra, estimularam, se interessaram e ajudaram a completar mais esta etapa de estudos acadêmicos.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo identificar se a imposição de limites de despesa e receita de operações de crédito, a partir da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei da Transparência, teve influência na prática do Gerenciamento da Informação Contábil (GIC) por parte dos municípios brasileiros. Considera-se como incentivo suficiente a prática do GIC a punibilidade decorrente do descumprimento dessas normas.

Para identificar tais práticas, utilizou-se o teste t modificado para analisar a distribuição de frequência relativa da diferença entre o valor do parâmetro econômico estudado e o valor efetivamente divulgado pelos municípios. O banco de dados contempla os dados contábeis do exercício de 2010 de 5212 municípios e possibilitou a análise de seis parâmetros: despesa mínima com manutenção de desenvolvimento do ensino, despesa mínima com ações e serviços públicos de saúde, despesa máxima de pessoal consolidado, despesa máxima com o poder legislativo municipal, receita máxima de operações de crédito em relação à receita corrente líquida, e receita máxima de operações de crédito em relação às despesas de capital.

Os resultados obtidos apresentaram indícios de gerenciamento da informação contábil para três dos seis parâmetros estudados: despesa mínima com educação, despesa total com poder legislativo e despesa de pessoal consolidado. Como principais implicações, nota-se o impacto do GIC na confiabilidade das informações divulgadas pelo setor público brasileiro, tendo em vista a crescente valorização da transparência, trazida pelas inovações legais recentes, tais como a Lei de acesso à informação.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gerenciamento da Informação Contábil, Responsabilidade Fiscal, Transparência, Municípios.

## **ABSTRACT**

This study aims to identify whether the imposition of spending and borrowing limits by the Fiscal Responsibility Law and the Transparency act influenced the practice of Earnings Management (GIC) by Brazilian municipalities. The punishment resulting from noncompliance with these standards is considered as sufficient incentive to the practice of the GIC.

To identify these practices, the study used a modified version of the t-test, in order to analyze the distribution frequency of the relative difference between the economic value of the parameter studied and the actual value published by municipalities. The database includes the financial data for the year 2010 of 5212 municipalities, and enabled the analysis of six parameters: minimum expenditure on education, minimum expenditure on public health services, maximum consolidated personnel expenditures, maximum expenditures with municipal legislative offices, maximum revenue from credit operations in compared with current revenues and maximum revenue from credit operations compared to capital expenditures.

The results showed evidence of earnings management for three of the six studied parameters: minimum expenditure on education, maximum expenditures with municipal legislative offices and maximum consolidated personnel expenditures. As major implications, there is the impact of the GIC in the reliability of information supplied by the Brazilian public sector, in view of the growing appreciation of transparency brought by recent legal innovations, such as the Access to Information Act.

**KEYWORDS:** Earnings Management, Fiscal Responsibility, Transparency, Municipalities.

## SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS .....	6
LISTA DE TABELAS .....	6
LISTA DE QUADROS .....	6
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....	6
1. INTRODUÇÃO .....	9
1.1 O Problema e a relevância do estudo .....	9
1.2 Objetivos e limites da pesquisa .....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	13
2.1 Gerenciamento da Informação Contábil .....	13
2.2 Interpretação do fenômeno no serviço público .....	15
2.3 Parâmetros Contábeis Selecionados dos Municípios .....	16
2.4 Incentivos e Punições Legais .....	19
2.5 Hipóteses de pesquisa .....	22
3. METODOLOGIA .....	24
3.1 Amostra da Pesquisa e Procedimentos de Coleta de Dados .....	24
3.2 Características do Banco de Dados .....	25
3.3 Metodologia de cálculo das Variáveis .....	26
3.3.1 Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (DMDE) .....	27
3.3.2 Receitas de Impostos e Transferências para fins de MDE (RDMDE) .....	27
3.3.3 Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) .....	28
3.3.4 Receitas de impostos e transferências para fins de ASPS (RASPS) .....	28
3.3.5 Despesa de Pessoal Consolidada (DPC) .....	29
3.3.6 Receita Corrente Líquida (RCL) .....	29
3.3.7 Total da despesa do Poder Legislativo (DPL) .....	30
3.3.8 Receitas para fins de cálculo do Total da Despesa do Poder Legislativo (RDPL) .....	31
3.3.9 Operações de Crédito (OC) .....	31
3.3.10 Cálculo das Despesas de Capital (DK) .....	32
3.4 Teste de Hipótese .....	32
4. RESULTADOS DO ESTUDO .....	35
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	43
5.1 Conclusão .....	43
5.2 Futuro da contabilidade pública e possibilidades de pesquisa .....	44
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	46
ANEXO I – Plano de Contas da Receita (Finbra 2010) .....	49
ANEXO II – Plano de Contas da Despesa por Tipo (Finbra 2010) .....	56
ANEXO III – Plano de Contas da Despesa por Função (Finbra 2010) .....	61
ANEXO IV – Plano de Contas da Receita (Finbra 2009) .....	65
ANEXO V – Plano de Contas da Despesa (Finbra 2000) .....	72
ANEXO VI – Plano de Contas da Receita (Finbra 2000) .....	73
ANEXO VII – Plano de Contas da Receita (Finbra 1999) .....	75



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com manutenção e desenvolvimento do ensino (H1a) em 2010. ....	36
Figura 2 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com ações e serviços públicos de saúde (H1b) em 2010.....	37
Figura 3 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima de pessoal consolidado (H2a) em 2010. ....	37
Figura 4 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima com o poder legislativo municipal (H1c) em 2010. ....	37
Figura 5 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de endividamento de operações de crédito em relação à receita corrente líquida (H2b) em 2010.....	38
Figura 6 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de endividamento por operações de crédito em relação às despesas de capital (H2c) em 2010.....	38
Figura 7 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com manutenção e desenvolvimento do ensino em 2000. ....	41
Figura 8 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima de pessoal consolidado em 2000. ....	41
Figura 9 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima com o poder legislativo municipal em 2010.....	42

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resumo dos parâmetros contábeis selecionados. ....	18
Tabela 2 - Distribuição dos municípios por população .....	26
Tabela 3 - Distribuição dos municípios por receita corrente líquida por habitante.....	26
Tabela 4 – Estatísticas Descritivas e <i>outliers</i> .....	35
Tabela 5 – Resumo dos Resultados e Hipóteses .....	39
Tabela 6 – Estatísticas Descritivas e resultados do teste t para o ano 2000 .....	40
Tabela 7 – Cronograma de convergência da contabilidade pública às normas internacionais.	45

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Termos utilizados como sinônimo de GIC .....	14
Quadro 2 – Punições Legais por descumprimento dos parâmetros estudados.....	19

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das disposições Constitucionais Transitórias
ASPS – Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde
CF – Constituição Federal Brasileira de 1988
DPL – Total da Despesa do Poder Legislativo Municipal
DK – Despesas de capital
DMDE – Despesas com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino
DPC – Despesa com Pessoal Consolidada
FINBRA – Relatório Finanças do Brasil
FPM – Fundo de Participação dos Municípios

GIC – Gerenciamento da Informação Contábil  
IBGE – Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços  
IOF-Ouro – Imposto sobre operações financeiras incidentes sobre o ouro  
IPSAS – International Public Sector Accounting Standards  
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana  
IQR - Intervalo interquartilico  
IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ITBI – Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis  
ITR – Imposto Territorial Rural  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional  
LOA – Lei orçamentária anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal n. 101/2002  
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NICASP - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
OC – Operações de Crédito  
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público  
PPA – Plano Plurianual  
RASPS – Receitas para fins de apuração do limite de Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde  
RCL – Receita Corrente Líquida  
RDPL – Receitas para fins de apuração do limite de Despesas do Poder Legislativo municipal  
RDMDE – Receitas para fins de apuração do limite de Despesas com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino  
RSF – Resolução do Senado Federal  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
SUS – Sistema Único de Saúde.

## **1. INTRODUÇÃO**

O propósito deste trabalho é identificar se a imposição de limites de despesa e endividamento por parte dos legisladores tem influência nas práticas contábeis adotadas pelas municipalidades brasileiras, tendo em vista a punibilidade decorrente do descumprimento dessas normas.

Neste capítulo, será apresentado o problema ao qual o presente trabalho visa elucidar, bem como a relevância da resposta a ser desenvolvida, o objetivo da pesquisa e suas limitações.

### **1.1 O Problema e a relevância do estudo**

O respeito à Carta Magna e à legislação infraconstitucional são o ponto de partida da sociedade contemporânea e democrática. A entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) iniciou um marco na história nas finanças públicas brasileiras, ao programar parâmetros a serem respeitados por todas as esferas de governo, juntamente com regras de planejamento, transparência, controle e responsabilização da gestão pública. Esse conjunto de imposições legais tem como objetivo garantir a boa interação entre governo e sociedade.

Um dos principais objetivos da LRF é o controle de gastos e de endividamento excessivo por parte dos municípios, pois poucos trabalhavam com uma política orçamentária efetiva antes da entrada em vigor da nova lei.

Hoje os municípios são obrigados a adotar, em todas as esferas de sua administração, a regulamentação e as práticas definidas na LRF. Isso ressalta ainda mais as dificuldades que se impõem naturalmente a estes entes, como a incompletude de conhecimento das exigências legais, a falta de corpo técnico qualificado e a cultura de execução orçamentária pouco preocupada com planejamento e controle.

Apesar das características da infraestrutura municipal brasileira (os dados disponibilizados pelo Relatório Finanças do Brasil (Finbra) 2010 indicam que 94,8% dos municípios tinham população inferior a 100 mil habitantes e 77,24% possuíam RCL por

habitante inferior a R\$ 2.000,00 no ano). Estudos como o de Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) afirmam que os municípios têm se ajustado de forma eficiente aos novos limites.

Para os entes públicos, o principal impacto da entrada em vigor da LRF foi a criação de limites de despesa e endividamento, e seu aspecto mais contundente foi a criação de penalidades para o descumprimento das regras estabelecidas.

O desrespeito a esses novos limites passou a acarretar a suspensão de transferências voluntárias, da contratação de operações de crédito e da concessão de garantias, bem como a responsabilização penal e civil do agente infrator.

Após o advento da LRF, continuaram as inovações legislativas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Dentre tais inovações destaca-se a Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência), que acrescenta dispositivos à LRF a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sujeita o ente à suspensão das transferências voluntárias em caso de descumprimento.

Considerando tais inovações normativas, admite-se que houve alteração nos incentivos dos gestores públicos ao gerenciamento da informação contábil, pois, antes da vigência da nova regulamentação, o descumprimento das normas de contabilidade pública não estava relacionado à penalidades fiscais, civis e penais tão amplas e impactantes.

Diante do exposto, surge a pergunta de pesquisa: **“Os municípios Brasileiros gerenciam suas informações contábeis para atingir os parâmetros econômico-financeiros exigidos pela legislação em vigor?”**

## **1.2 Objetivos e limites da pesquisa**

O objetivo deste trabalho é identificar se os municípios brasileiros gerenciam seus resultados contábeis para atingir os parâmetros econômico-financeiros exigidos pela legislação pertinente, notadamente o disposto na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Para atingir esse objetivo final, foi necessário identificar os limites de despesa e endividamento estabelecidos pelas normas constitucionais e infraconstitucionais, mensurar a

grau de alcance dos parâmetros pelos municípios e analisar estatisticamente os resultados para verificar se há indícios de gerenciamento.

O estudo foi realizado com base nas informações divulgadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação denominada Finanças do Brasil (FINBRA) disponível no site [www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br) para o ano de 2000 e 2010 e, excepcionalmente para o cálculo do parâmetro de despesa total com poder legislativo, os dados de 1999 e 2009, respectivamente. A delimitação da pesquisa para os anos de 2000 e 2010 ocorreu para que fosse possível comparar os resultados estatísticos antes e após a vigência da LRF, e também em razão da publicação da Lei da Transparência (Lei complementar 131/2009) em 2009, razão pela qual se selecionou o ano de 2010 como referência após o advento da LRF. As diferenças existentes na tabela de variáveis dos planos de contas do Finbra entre os diversos anos também dificultou a escolha de outros anos, pois a metodologia de cálculo dos parâmetros é diferente entre os exercícios, comprometendo a sistemática de cálculo.

Com relação às limitações desta pesquisa, cumpre obtemperar que a pesquisa desenvolvida nesta dissertação não envolve um estudo para testar se a punibilidade associada ao descumprimento normativo realmente influenciou o gerenciamento da informação contábil, pois seria necessário conhecer a credibilidade e a efetividade com que as punições legais são avaliadas pelos agentes públicos, informações de difícil obtenção e não disponíveis em um banco de dados estruturado.

Por esta razão, a abordagem escolhida para o trabalho utiliza apenas a metodologia quantitativa, por meio da análise estatística dos dados disponíveis no Finbra, o que impossibilita a avaliação de características subjetivas decorrentes do Gerenciamento da Informação Contábil (GIC), tais como o impacto social, político e na transparência da gestão pública.

Além disso, não foram analisados todos os parâmetros contábeis estabelecidos pela CF, LRF e demais normativos, devido à dificuldade ou mesmo impossibilidade de cálculo de algumas variáveis por meio do Finbra e à luz da complexidade de cálculo e obtenção dessas informações sem um acesso irrestrito às bases de dados dos governos.

Necessário ressaltar que o presente trabalho não utiliza as demais metodologias de identificação do gerenciamento da informação contábil (modelos de acumulação agregada e de acumulação específica), em razão de tais modelos serem baseados no princípio da

competência, enquanto a contabilidade pública brasileira utiliza um regime diferenciado, de caixa pra a receita e de competência para as despesas.

Os modelos de acumulação geral (Modelo de Healy – 1985, Modelo de Jones – 1991 e Modelo Kang e Sivaramakrishnan – 1995) e o modelo de acumulações específicas (Mensah et al. - 1994) consideram como acumulações todas aquelas contas de resultado que entram no cômputo do lucro, mas que não implicam em necessária movimentação de disponibilidades, dentre as quais destacamos a depreciação e contas a receber. Estas contas, ausentes na contabilidade pública brasileira, exemplificam a dificuldade de utilizar esses modelos na investigação do GIC em contas públicas.

Essas limitações, entretanto, não invalidam o trabalho, pois embora o ideal fosse utilizar os dois métodos, uma vez que são complementares entre si (McNichols, 2000) o estudo descritivo e inferencial para identificar a prática do gerenciamento da informação contábil foi o teste mais adequado à base de dados disponível.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo é apresentado o referencial teórico que apoia a condução deste estudo, para responder o problema de pesquisa colocado anteriormente. São abordadas as principais discussões recentes relativas ao gerenciamento da informação contábil, notadamente quanto à definição do conceito, a interpretação do fenômeno no serviço público, os incentivos à sua prática. Finalmente são apresentadas as hipóteses de pesquisa.

### 2.1 Gerenciamento da Informação Contábil

O Gerenciamento da Informação Contábil se revela uma questão contábil relevante tanto para acadêmicos quanto para profissionais (Dechow, Hutton e Kim, 2011). A literatura nacional e internacional é rica em estudos de Gerenciamento da Informação contábil por parte de organizações privadas e diversas são as definições encontradas para o termo, como podemos aferir da exploração cuidadosa do assunto por Jones (2011) e McKee (2005).

Jones (2011), ao explicar o termo *creative accounting*, demonstra que as definições mais amplas do termo abarcam as práticas fraudulentas de divulgação de resultados, indo além dos limites impostos pelos princípios contábeis, enquanto outras definições mais restritas excluem a fraude, pois consideram que os gestores exploram as falhas nas normas reguladoras para divulgar resultados enviesados a seu favor.

Embora os autores que utilizam o termo contabilidade criativa (*creative accounting*) pretendam ser seu significado relacionado à criação de uma situação patrimonial que não existiria se não fosse pelo gerenciamento da informação contábil, esse termo pode ser facilmente confundido para designar situações de busca do aprimoramento da informação contábil (Cardoso, 2005).

Uma das caracterizações mais completas e exploradas na literatura é a adotada por Healy e Whalen (1999), ao conceituar *earnings management* como uma intervenção proposital no processo de elaboração das informações contábeis, ocasionado pelo julgamento dos administradores sobre as escolhas contábeis, com o intuito de influenciar a análise do desempenho econômico da companhia pelos usuários.

Existem diversos termos na literatura para descrever práticas contábeis adotadas por administradores que procuram servir a seus interesses ao elaborar relatórios contábeis. O Quadro 1 apresenta os principais termos e respectivas definições utilizados na literatura revisada.

Quadro 1 – Termos utilizados como sinônimo de GIC

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
Contabilidade Criativa ( <i>creative accounting</i> )	Uso do sistema regulatório para apresentar resultados que priorizam os interesses dos donos da informação contábil, em detrimento dos interesses dos usuários.
Contabilidade Agressiva ( <i>agressive accounting</i> )	Uso de regras e regulamentos contábeis para obter um resultado específico.
Gerenciamento de receitas ( <i>earnings management</i> )	Uso da flexibilidade das normas contábeis para obter um lucro predeterminado.
Gerenciamento de impressões ( <i>impression management</i> )	Uso dos relatórios contábeis para persuadir os usuários a respeito dos resultados.
Equalização de resultados ( <i>profit smoothing</i> )	Uso de técnicas contábeis para reduzir a variabilidade dos resultados.

Fonte: Jones (2011, p.6-11), tradução livre.

Outros termos, como *cooking the books*, *earnings manipulation*, *financial numbers game*, *accounting magic* e *window dressing*, normalmente, são empregados de forma coloquial, e, portanto, não serão explorados neste trabalho.

Ressaltamos que não existe uma definição universal para nenhum dos termos trazidos à tona, os quais podem ser utilizados de maneiras diferentes para explicar uma variedade de práticas contábeis, muitas delas perfeitamente legais (McKee, 2005).

No presente estudos, faremos uma relevante diferenciação entre os conceitos de GIC e Fraude. Seguiremos o exposto por McKee (2005), ao definir fraude como o ato intencional de deliberadamente omitir ou adulterar fatos materiais ou dados contábeis de forma enganosa, levando o leitor a mudar sua decisão ou julgamento, quando consideradas em conjunto todas as informações disponíveis. Dessa forma, o GIC alcança o limite legal dos atos praticados pelos gestores, enquanto a fraude ultrapassa o limite legal, violando as normas contábeis em vigor.



## **2.2 Interpretação do fenômeno no serviço público**

Apesar da maturidade dos estudos sobre gerenciamento de resultados no setor privado, quando se trata de organizações públicas, são escassas as publicações encontradas.

Como podemos verificar no item 2.1 do presente estudo, grande parte das definições possíveis para o GIC procuram explicar o comportamento dos gestores ao tomar decisões que afetam os demonstrativos contábeis utilizados na área corporativa.

Apesar do uso do GIC ter sido geralmente associado ao setor privado, pode também ser aplicado na administração pública, onde de fato o contexto regulatório muitas vezes oferece amplas oportunidades e incentivos para esse tipo de gerenciamento. Isto ocorre especialmente quando as práticas contábeis do setor público dependem de regulamentos próprios e não estão baseados nas normas de contabilidade geralmente aceitas (Vinnari e Nasi, 2008).

Não obstante a possibilidade de traçar um paralelo entre as definições utilizadas no mundo corporativo e o setor público, o estudo do fenômeno no caso brasileiro exige especial atenção, uma vez que o regime de contabilização de receitas e despesas é diferente daquele aplicado às empresas, conforme apresentado no item 2.3, e o ambiente legal em que a contabilidade pública está inserida é regida por normativos diferentes daqueles aplicados ao ambiente empresarial.

A diversidade normativa que permeia o arcabouço da contabilidade pública brasileira tem como marco histórico a LRF, cujo impacto de sua entrada em vigor gerou uma ruptura na história político-administrativa do Brasil, introduzindo a restrição orçamentária na legislação brasileira (Khair, 2000).

O processo de consolidação legal, entretanto, ocorre de forma contínua, tendo a lei de acesso à informação (Lei nº 12.527/2011) e sua norma regulamentadora (Decreto nº 7.724/2012), trazido impacto relevante para a transparência na gestão pública. Esses normativos subordinam os órgãos públicos integrantes da administração direta e indireta dos três poderes das três esferas de governo a divulgar informações de interesse público, no que se refere não apenas à contabilidade pública, mas a diversos aspectos, inclusive o desempenho de programas de governo e o resultado de auditorias.

Tendo em vista a diversidade normativa existente, a ausência de consenso nas definições de GIC, e que tais definições são esparsas quanto à sua aplicação na contabilidade pública, no presente estudo, entendemos GIC como as práticas adotadas pelos municípios brasileiros de controlar as variáveis utilizadas para o cálculo dos parâmetros contábeis a fim de aproximar-se dos limites impostos pela legislação, explorando as lacunas na regulamentação contábil.

### **2.3 Parâmetros Contábeis Selecionados dos Municípios**

De início, a administração municipal deve seguir o disposto no artigo 35 da Lei Federal nº 4.320, de 1964, que assim reza:

Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:  
I – as receitas nele arrecadadas;  
II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Como se pode depreender dessa norma, a regra legal no setor público brasileiro é a do Regime de Competência para as despesas (registram-se a época do fato gerador ou empenho) e do Regime de Caixa para as receitas (registram-se no momento da arrecadação ou entrada no caixa).

Dessa forma, as despesas empenhadas (decorre de ato emanado de autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento) em um exercício, ainda que não tenham sido pagas, serão registradas contabilmente no exercício do empenho, como se tivessem sido normalmente executadas, enquanto as Receitas somente serão contabilizadas pela efetiva entrada no caixa, ainda que se refiram a fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores.

Portanto, neste estudo, os parâmetros de receita utilizados referem-se àquelas efetivamente arrecadadas, e os parâmetros de despesa àquelas legalmente empenhadas, de acordo com as informações constantes no Finbra.

Além do regime diferenciado de contabilização de receitas e despesas, os municípios devem respeitar limites mínimos de despesa com educação e saúde, e limites máximos de despesa e endividamento.

Segundo o art. 212 da Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB), os municípios têm de aplicar, no mínimo,

25% das receitas resultantes de impostos e transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino público.

A Emenda Constitucional da Saúde (EC 29/2000) estabeleceu a vinculação de um percentual de recursos orçamentários dos diversos níveis de governo, União, Estados e Municípios, para o financiamento da saúde. O art. 198, §2º da Constituição Federal de 1988, combinado com o art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabelece que os Municípios devem aplicar, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, ao menos 15% do produto da arrecadação dos impostos de competência municipal e da parcela dos recursos decorrentes da repartição de receitas tributárias entre os entes da federação para os municípios. Portanto, para os Municípios, o percentual de vinculação à despesas de saúde é de 15% de sua receita de impostos e transferências constitucionais.

Para dar maior transparência ao uso de recursos públicos em educação e saúde, e como exigência para a realização de transferência voluntária (art. 25, § 1º, inciso IV, alínea “b” da LRF), os gastos com educação e saúde passaram a ser demonstrados no Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Como limite máximo de despesa, o Art. 19 da LRF dispõe que o gasto total consolidado com pessoal dos municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder 60% (sessenta por cento) da RCL do ente no mesmo exercício.

Por meio da Emenda Constitucional nº 25, de 2000, o art. 29-A da CF passou a impor outro limite, ao estabelecer que o total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluindo os subsídios dos Vereadores e excluindo os gastos com inativos, não poderá exceder percentual que varia entre 3,5% e 7% das receitas tributárias e das transferências previstas no §5º do art. 153 da CF (Cota parte do IOF-ouro) e nos arts. 158 e 159 da CF (repartição de receitas tributárias da união e dos estados para os municípios), efetivamente realizados no exercício anterior (receitas arrecadadas). O art. 29-A da CF exigiu limites diferenciados, de acordo com a população do município, *in verbis*:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5o do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

No que tange ao endividamento dos entes públicos, o art. 11, §2º, da LRF e o 167, III da CF, vedam expressamente que o montante previsto para as receitas de operações de crédito seja superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. Esse comando traz a chamada "*regra de ouro*", que pretende coibir o financiamento de despesas correntes por meio de operações de crédito.

A Resolução do Senado Federal 43/2001, em seu art. 7º, inciso I, adiciona que o montante global das operações de crédito realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesseis por cento) da receita corrente líquida do ente no mesmo exercício.

A Tabela 1 apresenta um resumo de todos os parâmetros selecionados para análise neste estudo.

Tabela 1 – Resumo dos parâmetros contábeis selecionados.

	Obrigação Legal	Parâmetro	Limite	Norma
Despesas Mínimas	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (DMDE)	Impostos e Transferências para Educação (RDMDE)	25%	CF
	Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)	Impostos e Transferências para Saúde (RDASPS)	15%	CF
Despesas Máximas	Pessoal – Consolidado (DPC)	Receita Corrente Líquida (RCL)	60%	LRF
	Poder Legislativo (DPL)	Receitas Tributárias e de Transferência estabelecidas pelo Art. 29-A da CF (RDPL)	3,5% a 7%	CF
Endividamento	Operações de Crédito (OC)	Receita Corrente Líquida (RCL)	16%	RSF 43/01
	Operações de Crédito (OC)	Despesas de Capital (DK)	100%	LRF

Fonte: CF, LRF, RSF 43/01 (adaptado)

Embora a CF e a LRF estabeleçam outros parâmetros para despesas mínimas, despesas máximas e endividamento, em razão da dificuldade ou mesmo impossibilidade de cálculo de

algumas variáveis por meio do Finbra, não foi possível avaliar todos os indicadores estabelecidos, mas apenas os seis parâmetros descritos.

## 2.4 Incentivos e Punições Legais

O descumprimento dos parâmetros do estudo implica em um conjunto de punições tanto para o ente que descumpriu os limites (município) quanto para o gestor responsável. Essas sanções, admitidas como incentivo à prática do GIC, estão insculpidas nas Leis nº 10.028/00, 1.079/50, 8.429/92, nos Decretos-Lei 2.848/40 (Código Penal) e 201/67, e na própria LRF e CF, abrangendo sanções civis, penais e administrativas.

Segundo Nascimento e Debus (2000), o descumprimento desses limites enseja punições de dois tipos: as punições fiscais, que correspondem ao impedimento do ente para o recebimento de transferências voluntárias, contratação de operações de crédito e obtenção de garantias; e, as sanções penais, que envolvem o pagamento de multa com recursos próprios, a inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos, a perda do cargo público, a cassação de mandato, e, finalmente, a prisão. Todavia, o art. 25, § 3º, da LRF exclui da suspensão de transferências voluntárias aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

Ressalte-se que o não cumprimento da obrigação de despesa mínima constitucional com educação e saúde sujeita o Município à intervenção do Estado, conforme inciso III do art. 35 da Constituição Federal.

O Quadro 2 traz um panorama das sanções legais previstas por descumprimento dos parâmetros contábeis estudados, e da mora na recondução desses limites aos índices estipulados.

Quadro 2 – Punições Legais por descumprimento dos parâmetros estudados.

<b>Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades</b>		
<b>Infração</b>	<b>Sanção ao Gestor</b>	<b>Sanção ao Ente</b>
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).	—

Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)	Nulidade do ato (LRF, art. 21)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (LRF, art. 22).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)	Proibições previstas em lei (LRF, art. 22, § único).
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 23).	Reclusão de um a quatro anos e multa de 30% dos vencimentos anuais do agente causador (Lei nº 10.028/00, art. 2º e 5º)	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único);
Efetuar repasse à Câmara Municipal que supere o limite da receita do Município (29-A, § 2º, da Constituição)	Crime de responsabilidade do prefeito: Detenção (até 3 anos), perda do cargo e inabilitação por 5 anos	—
Desrespeito ao limite de despesa estabelecido em relação à receita municipal (29-A, § 3º)	Crime de responsabilidade do presidente da Câmara Municipal: Detenção (até 3 anos), perda do cargo e inabilitação por 5 anos	—
Realizar Operação de Crédito em desacordo com a LRF (LRF, art. 33, § 1º).	Reclusão de um a dois anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)	Nulidade do ato (LRF, art. 33, § 3º). Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º).
Receita de Operações de Crédito em montante superior ao das despesas de capital, no projeto da lei orçamentária (LRF, art. 12, §2º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).	—

Realizar Operação de Crédito fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal (LRF, art. 32, § 1º, inciso III).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).	—
Realizar Operação de Crédito com outro ente da Federação, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente (LRF, art. 35).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).	—
Ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, operação de crédito com demais entes da Federação (Decreto Lei 201/67, art. 1º, XVIII).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).	—
Deixar de promover ou ordenar o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito irregular (Decreto Lei 201/67, art. 1º, XVIII).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).	—

Fonte: STN (adaptado)

De acordo com o Khair (2000), existiam à época da entrada em vigor da LRF, 11 situações classificadas como transgressões fiscais e 64 situações que levavam a punições penais, entre ações e omissões. Deixar de divulgar o Relatório de Gestão Fiscal, por exemplo, constitui ainda infração administrativa, a ser processada e julgada pelos Tribunais de Contas.

Os crimes contra as finanças públicas não excluem o seu autor da reparação civil do dano causado ao patrimônio público. Considerando que o Poder Legislativo, junto com os Tribunais de Contas, são os órgãos competentes para a fiscalização das contas da administração pública e do cumprimento da LRF, não há dúvidas de que cresce a importância e o poder destes órgãos com a LRF (Nascimento e Debus, 2000).

Soma-se a tais punições, a responsabilidade daquele que tem o poder de decisão, portanto, o gestor, ao tomar conhecimento de irregularidades, terá a obrigação de promover a apuração dos fatos, sob pena de cometer crime de responsabilidade (Nascimento e Debus, 2000).

Como nos diz Pohlmann e Alves (2004), o principal fator que afeta o sucesso no processo político é a informação. Partindo desse pressuposto, podemos considerar que existem outros incentivos à prática do GIC, relacionados ao ganho político decorrente do correto cumprimento das normas.

Em primeiro lugar, mostrar aos cidadãos que o município respeitou os limites de despesa e endividamento pode implicar no reconhecimento de uma boa gestão, o que garantiria maior governabilidade e apoio político de eleitores ao gestor municipal.

Na mesma toada, não relatar qualquer descumprimento normativo pode minimizar a percepção de risco do município frente aos Tribunais de Contas, restando a intensidade e duração de eventuais auditorias, ou mesmo evitando a realização de fiscalizações.

Por fim, gerenciar dados contábeis pode contribuir para uma boa imagem do município frente aos governos estaduais e federal, facilitando a obtenção de apoio financeiro e político para realizar obras e projetos de interesse do gestor municipal.

## **2.5 Hipóteses de pesquisa**

As hipóteses de pesquisa foram desenvolvidas mediante a aplicação do conceito de gerenciamento da informação contábil no serviço público, associado aos incentivos ao GIC (sanções por descumprimento das normas) e aos parâmetros contábeis selecionados para os municípios.

Partindo-se da premissa de que o atendimento aos parâmetros quantitativos da legislação fiscal são adequadamente monitorados e os desvios julgados e punidos, assume-se que o temor de sofrer um acompanhamento próximo por parte do Poder Judiciário e dos Tribunais de Contas, somado à extensão e gravidade das sanções (intervenção do Estado no município, cassação do mandato, perda do cargo, detenção, reclusão, multa, inabilitação para exercer função pública, obrigação de reparar os danos) é considerado incentivo suficiente para os gestores municipais gerenciarem a informação contábil com o objetivo de atingir os parâmetros exigidos.

No ordenamento jurídico brasileiro, a hierarquia das normas prima pela *Carta Magna*, cabendo às leis complementares coadunar com o esculpido na lei superior. Com beneplácito neste princípio, decorrem as hipóteses de acordo com as normas que as estabelecem.



*H1 - Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal.*

A segregação de H1 em três hipóteses (H1a a H1c) decorre do fato dos municípios não necessariamente terem o interesse de gerenciar suas informações contábeis para atingir, simultaneamente, todos os parâmetros estabelecidos pela CF na mesma intensidade. Afinal, cada indicador analisado em H1 é um parâmetro diferente do outro, envolve limites distintos, com formas de cálculo e sanções diversas. Portanto, H1 compreende as seguintes hipóteses:

*H1a – Atingir o parâmetro de despesa mínima com Educação.*

*H1b – Atingir o parâmetro de despesa mínima com Saúde.*

*H1c - Atingir o parâmetro de despesa máxima com o Poder Legislativo.*

Admite-se que a gravidade das sanções por descumprimento dos parâmetros da LRF, apesar de inferiores aos existentes para a CF, por não implicarem em intervenção do estado no município, são suficientes para servir de incentivo à prática do gerenciamento da informação contábil também nesses casos.

*H2 - Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir os parâmetros estabelecidos pela Legislação Infraconstitucional.*

A segregação de H2 em três hipóteses (H2a a H2c) decorre do fato dos municípios não necessariamente terem o interesse de gerenciar suas informações contábeis para atingir, simultaneamente, a todos os parâmetros da LRF na mesma intensidade. Afinal, cada indicador analisado em H2 é um parâmetro diferente do outro, com formas de cálculo e sanções igualmente diversas. Portanto, H2 compreende as seguintes hipóteses:

*H2a – Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa máxima consolidada de Pessoal.*

*H2b – Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o limite de operações de crédito estabelecido pela Resolução n. 43/2001 do Senado Federal.*

*H2c - Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de endividamento estabelecido pela Regra de Ouro.*

### 3. METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os aspectos metodológicos do presente trabalho, notadamente, os dados utilizados, seu procedimento de coleta e suas características, a forma pela qual os dados foram tratados e as variáveis calculadas. Por fim, será descrito o teste estatístico aplicado para confirmação das hipóteses de pesquisa.

#### 3.1 Amostra da Pesquisa e Procedimentos de Coleta de Dados

A base de dados Finbra resulta do atendimento das disposições constantes dos art. 111 e 112 da Lei 4.320/64 e do art. 51 da LRF (obrigatoriedade do poder executivo da União de consolidar e divulgar as contas de todos os entes da federação) e sua escolha deveu-se, inicialmente, em razão da facilidade de acesso, uma vez que estava disponível na rede mundial de computadores. O Finbra 2010 contém dados da execução orçamentária (receita e despesa por tipo e despesa por função e subfunção) e do balanço patrimonial (ativo e passivo), referentes ao exercício de 2010, e engloba informações de 5212 municípios (93,65% dos 5565 identificados pelo Censo demográfico de 2010 realizado pelo IBGE). O Finbra 2010 contém dados da execução orçamentária (receita e despesa) e do balanço patrimonial (ativo e passivo), referentes ao exercício de 2000, e engloba informações de 5304 municípios. A completude e nível de detalhamento, portanto, foram outros motivos para a escolha.

As informações quantitativas foram trabalhadas nos *softwares* Microsoft Access, Excel e SPSS versão 17.0 e as informações qualitativas (parâmetros contábeis e incentivos às práticas adotadas pelos municípios) foram analisadas por meio documental.

As variáveis utilizadas para obtenção dos parâmetros identificados na Tabela 2 foram extraídas dos dados da execução orçamentária, e calculados de acordo com o item 3.3 do presente estudo.

Após a obtenção das variáveis utilizando a metodologia descrita no item 3.3, foram calculados os percentuais de atingimento dos parâmetros estudados. Esse cálculo foi feito fazendo-se as seguintes divisões: Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino sobre Receitas de Impostos e Transferências para fins de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde sobre Receitas de Impostos e

Transferências para fins de Ações e Serviços Públicos de Saúde, Despesa de Pessoal Consolidada sobre Receita Corrente Líquida, Total da despesa do Poder Legislativo sobre Receita para fins de cálculo do total da despesa do Poder Legislativo, Receita de Operações de Crédito sobre Receita Corrente Líquida e Receita de Operações de Crédito sobre despesas de capital. Posteriormente excluíram-se as observações nulas (numerador nulo) e inválidas (denominador nulo).

Excepcionalmente, o cálculo da DPL, em razão da exigência constitucional de limites diferenciados de acordo com a população do município, foi normalizado para 1, isto é, independentemente da população do município, verificou-se o percentual de atingimento de 100% do limite.

A seguir, foram detectados os *outliers*<sup>1</sup>, definidos os limites inferior e superior de utilização dos dados e a amplitude intervalar da distribuição de frequência dos intervalos de cumprimento dos parâmetros. Posteriormente verificou-se empiricamente a normalidade dos histogramas de distribuição de frequência por meio do teste Kolmogorov-Smirnov e aplicou-se o teste de hipótese descrito no item 3.4 deste trabalho.

### 3.2 Características do Banco de Dados

O Finbra, considerado apenas com relação ao exercício de 2010, congrega dados contábeis e populacionais recentes de 5212 municípios brasileiros, distribuídos pelos 26 estados da federação, sendo possível traçar um panorama da situação populacional e econômica destes entes. O banco de dados não contempla o Distrito Federal, uma vez que não é constituído de municípios, mas de regiões administrativas.

As informações mais relevantes dizem respeito à distribuição dos municípios por população. A Tabela 2 apresenta a distribuição populacional dos municípios brasileiros de acordo com o critério das classes de tamanho da população utilizado pelo IBGE na publicação denominada Perfil dos Municípios Brasileiros. Como é possível observar, 94,8% dos

---

<sup>1</sup> O critério adotado para a detecção dos outliers foi adaptado daquele apresentado por Bussab e Morettin (2004, p. 48-50), e utilizado em diversas pesquisas quantitativas, ou seja, foram desconsideradas as observações cujos valores ficaram abaixo de  $p_{10} - 1,5 \times (p_{90} - p_{10})$  e acima de  $p_{10} + 1,5 \times (p_{90} - p_{10})$ , em que  $p_{10}$  é o percentil de 10% e  $p_{90}$  é o percentil de 90%.

municípios listados apresentam população inferior à 100.000 habitantes. Em relação ao total da população representada na base de dados, esses municípios contemplam 81.139.103 de pessoas, ou seja, 44,8% do total de 181.088.347 incluídos na base de dados.

Tabela 2 - Distribuição dos municípios por população

População Municipal	
Média	34.745
Mínimo	805
Máximo	11.253.503
Até 5.000	23,48%
Entre 5.001 e 10.000	21,60%
Entre 10.001 e 20.000	24,98%
Entre 20.001 e 50.000	18,80%
Entre 50.001 e 100.000	5,93%
Entre 100.001 e 500.000	4,49%
Acima de 500.000	0,71%

O Finbra também aduz informações contábeis da receita, permitindo uma avaliação da situação econômica dos municípios, ao permitir o cálculo da receita corrente líquida por habitante. A Tabela 3 mostra que 77,24% dos municípios teve RCL por habitante inferior a R\$ 2.000,00 em 2010.

Tabela 3 - Distribuição dos municípios por receita corrente líquida por habitante.

RCL por Habitante	
Média	R\$ 1.692,24
Mínimo	R\$ 323,80
Máximo	R\$ 13.655,17
Até R\$ 2.000,00	77,24%
De R\$ 2.000,00 até R\$ 5.000,00	22,20%
Acima de R\$ 5.000,00	0,56%

### 3.3 Metodologia de cálculo das Variáveis

Neste item serão apresentadas as metodologias utilizadas para o cálculo das variáveis selecionadas neste estudo, tendo por base os planos de contas das tabelas de receita e despesa incluídas no Finbra 1999 e 2009 (apenas para cálculo da Receitas para fins de cálculo do

Total da Despesa do Poder Legislativo, que considera como parâmetro as receitas do exercício anterior ao que se deseja apurar) e no Finbra 2000 e 2010.

### **3.3.1 Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (DMDE)**

As despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE são todas aquelas que visam alcançar os objetivos básicos da educação nacional. Em relação ao financiamento da educação, a própria LDB estabelece, em seu art. 70 as “Ações Financiáveis” e no art. 71, as “Ações não Financiáveis”, ou seja, são estabelecidas legalmente as despesas que poderão ser realizadas com recursos do MDE e despesas que não poderão ser realizadas com os mesmos.

Para o ano de 2010, utilizou-se como DMDE a despesa na função Educação registrada no elenco de contas da despesa por função constante do Finbra 2010 (Anexo III).

Para o ano 2000, utilizou-se como DMDE a despesa identificada como “Educação e Cultura” registrada no elenco de contas da despesa constante do Finbra 2000 (Anexo V).

### **3.3.2 Receitas de Impostos e Transferências para fins de MDE (RDMDE)**

O cálculo detalhado das receitas de impostos e transferências que integram a base de cálculo das Receitas de impostos e transferências para educação no ano de 2010 está disposto no Anexo X da 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela Portaria STN nº 462/09, para aplicação aos municípios.

A RDMDE 2010 foi calculada com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2010 (Anexo I), somando-se as Receitas de impostos com IPTU, IR, ITBI, ISS, Dívida Ativa Tributária, Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos, Transferências do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, Transferências das Cotas-Parte do FPM, ICMS, Desoneração do ICMS decorrente da Lei Complementar 87/1996, IPI sobre as Exportações, ITR, IPVA e IOF sobre Ouro, Transferências Correntes da União, Estados e Municípios para educação, Transferências de

Capital da União, Estados e Municípios para educação e Transferências de Convênios da União, Estados e Municípios para educação.

A RDMDE 2000 foi calculada com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2000 (Anexo VI), somando-se as Receitas de impostos com IPTU, ITBI e ISS, Transferências da União das Cotas-Parte do FPM, IRRF, ITR, IOF sobre Ouro, Lei Complementar nº 87/96, Contribuição do Salário-educação e FUNDEF, Transferências dos Estados das Cotas-Parte do ICMS, IPI sobre as Exportações, IPVA, Contribuição do Salário-educação e FUNDEF e Receita da Dívida Ativa.

### **3.3.3 Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)**

Identifica as despesas de saúde, por subfunção da despesa, observada a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério de Orçamento e Gestão.

O cálculo da ASPS teve como base a despesa na função Saúde registrada no elenco de contas da despesa por função constante do Finbra 2010 (Anexo III).

### **3.3.4 Receitas de impostos e transferências para fins de ASPS (RASPS)**

Os Municípios deverão aplicar em ações e serviços públicos de saúde, ao menos 15% do produto da arrecadação dos seus impostos (IPTU, ITBI e ISS) e das transferências dos entes da federação para os municípios, estabelecidas pela CF nos arts. 158 (Cota parte do IR, ITR, IPVA e ICMS), 159, inciso I, alínea b (parcela do IR e IPI destinados ao FPM) e § 3º (parcela municipal do IPI sobre exportações de produtos industrializados).

O cálculo detalhado das receitas de impostos e transferências que integram a base de cálculo das Receitas de impostos e transferências para saúde no ano de 2010 está disposto no Anexo XVI da 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela Portaria STN nº 462/09, para aplicação aos municípios.

A RMDE foi calculada com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2010 (Anexo I), somando-se as Receitas de impostos com IPTU, IR, ITBI, ISS, Dívida Ativa Tributária, Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos,

Transferências das Cotas-Parte do FPM, ICMS, Desoneração do ICMS decorrente da Lei Complementar 87/1996, IPI sobre as Exportações, ITR, IPVA, Transferências Correntes da União, Estados e Municípios para o SUS, Transferências de Capital da União, Estados e Municípios para o SUS e Transferências de Convênios da União, Estados e Municípios para o SUS e diminuindo-se as deduções da receita de formação do FUNDEB.

### **3.3.5 Despesa de Pessoal Consolidada (DPC)**

Conforme Art. 18 e Art. 19 da LRF, a despesa total com pessoal refere-se ao somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, os quais serão contabilizados como Outras Despesas de Pessoal, não devendo ser computadas, entre outras, as despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração.

A DPC 2010 foi calculada, com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2010 (Anexo II) excluindo-se da despesa com Pessoal e Encargos Sociais as Sentenças Judiciais e Despesas de Exercícios Anteriores.

A DPC 2000 teve como base a Despesa de Pessoal informada no elenco de contas de despesa extraídos do Finbra 2000 (Anexo V).

### **3.3.6 Receita Corrente Líquida (RCL)**

A RCL corresponde ao somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços e de transferências correntes, deduzidos da contribuição de servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social, das receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência

social, computando os valores pagos e recebidos em virtude da Lei Kandir e do FUNDEB, conforme expresso no Art. 2º da LRF.

No caso dos Municípios, a RCL corresponde à Receita Corrente total, subtraídas as contribuições ao regime próprio de previdência e assistência social (quando houver), além das compensações relativas à Lei 9796/99 (compensação financeira entre os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios). Observe-se que, como os Municípios não realizam transferências constitucionais a outros entes, sua RCL poderá corresponder simplesmente à sua Receita Corrente total.

A RCL 2010 foi calculada, com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2010 (Anexo I) diminuindo da receita corrente, as receitas de contribuições sociais e as deduções da receita corrente.

A RCL 2000 teve como base a Receita Corrente informada no elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2000 (Anexo VI).

### **3.3.7 Total da despesa do Poder Legislativo (DPL)**

O art. 29-A da CF, ao dispor que o total da despesa com o funcionamento da Câmara de Vereadores, incluída a remuneração dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os percentuais indicados, tratou a matéria em consonância com a realidade financeira e socioeconômica dos municípios. Deve-se atentar que não se trata de obrigatoriedade de repasse dos recursos correspondentes no percentual indicado, mas de um limite para o volume de recursos.

O cálculo da DPL 2010 teve como base a despesa na função Legislativo registrada no elenco de contas da despesa por função constante do Finbra 2010 (Anexo III).

A DPL 2000 teve como base a despesa com poder Legislativo informada no elenco de contas da despesa extraídos do Finbra 2000 (Anexo V).



### **3.3.8 Receitas para fins de cálculo do Total da Despesa do Poder Legislativo (RDPL)**

O total da despesa do Poder Legislativo Municipal não poderá exceder o percentual das receitas tributárias e das transferências previstas na CF, efetivamente realizados no exercício anterior ao de apuração. Portanto, no presente estudo, serão computadas as receitas realizadas no ano de 2009, com base nos dados divulgados pela STN no Finbra desse mesmo ano.

A RDPL 2010 foi calculada, com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2009 (Anexo IV), somando-se as Receitas Tributárias, Dívida Ativa Tributária, Transferências para os municípios das Cotas de participação no FPM, ITR, IOF-Ouro, ICMS, Desoneração do ICMS decorrente da Lei Complementar 87/1996, IPI sobre as Exportações, IPVA e CIDE.

A RDPL 2000 foi calculada, com base nas informações extraídas do elenco de contas de receita extraídos do Finbra 1999 (Anexo VII), somando-se as Receitas Tributárias, Transferências para os municípios das Cotas de participação no FPM, ITR, IOF-Ouro, ICMS, Desoneração do ICMS decorrente da Lei Complementar 87/1996, IPI sobre as Exportações, IPVA e Receita da Dívida Ativa.

### **3.3.9 Operações de Crédito (OC)**

Segundo a definição da LRF, operação de crédito é o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

A variável OC representa o título Operações de Crédito no elenco de contas de receita extraídos do Finbra 2010 (Anexo I), e representa a soma das receitas de operações de crédito internas e externa obtidas em 2010.

### 3.3.10 Cálculo das Despesas de Capital (DK)

As despesas de capital correspondem ao montante das despesas destinadas à aquisição ou constituição de bens de capital, considerados e classificados como bens de uso comum do povo, e que integrarão o patrimônio público municipal.

A variável DK representa o título Despesas de Capital no elenco de contas da despesa por tipo, do Finbra 2010 (Anexo II), e representa a soma dos investimentos, das inversões financeiras e da amortização da dívida.

## 3.4 Teste de Hipótese

O estudo tem como base a análise da distribuição de frequência relativa da diferença entre o valor do parâmetro econômico exigido pela Legislação e o valor efetivamente divulgado pelas municipalidades brasileiras. Essa abordagem, denominada por McNichols (2000) como “*abordagem da distribuição de frequência*” e utilizada por outros autores (Burgstahler e Dichev, 1997; Degeorge, 1999; Abarbanell e Lehavy, 2003) prega que, na ausência do gerenciamento da informação contábil, a frequência de distribuição das diferenças tende a ser suave e sem descontinuidades.

As hipóteses são verificadas mediante um Teste t de Student modificado, a exemplo de Degeorge (1999). O Teste t tradicional, enquanto um teste de duas amostras, é usado para decidir se as médias de duas populações são iguais (Stevenson, 1981, p. 240). Degeorge et al. (1999, p. 30-32) modificaram o Teste t para decidir se a média da diferença de dois intervalos da distribuição de frequência de uma determinada amostra é igual a média das diferenças dos demais intervalos dessa mesma distribuição de frequência.

Na presente análise, a rejeição da Hipótese Nula ( $H_0$ ) e, portanto, a não rejeição da Hipótese Alternativa ( $H_a$ ), implica em aceitar que existem indícios de que os municípios brasileiros gerenciam suas informações contábeis.

Dada uma amostra de tamanho  $M$  ( $<N$ ), pode-se construir intervalos de seguinte tipo:  $[x_{(0)}, x_{(1)}] \cdots [x_{(M-1)}, x_{(M)}]$  tal que cada elemento da amostra pertença a algum dos  $M$  intervalos. Os  $M$  intervalos tiveram sua amplitude determinada mediante o critério apresentado por Scott apud Thomas et al. (2004, p. 9, nota 13), segundo o qual, a largura do intervalo deve ser

positivamente relacionada com a variabilidade dos dados e negativamente relacionada ao número de observações, portanto, utilizou-se a fórmula  $2 \times IQR \div \sqrt[3]{N}$ , na qual IQR é o intervalo interquartil e N é o número de observações.

Depois de definir os M intervalos, calculou-se a proporção de observações que pertencem a cada intervalo, o que foi denotado por  $p(x)$ . Note-se que as proporções  $p(x)$  são estimativas de  $f(x)$  em  $x_{(0)}, x_{(1)}, \dots, x_{(M-1)}$ .

Seja  $R_T$  uma vizinhança ao redor de  $x_{(T)}$ , tal que  $R_T = \{x_{(i)} : i \in [T-r, T+r]\}$ . Em que a função de densidade de probabilidade de X é contínua, a distribuição de  $\Delta p(x_{(i)})$  será homogênea.

Utilizando as observações  $\Delta p(x_{(i)})$  associadas à  $R_T$ , excluindo  $\Delta p(x_{(T)})$ , calculou-se a seguinte estatística t:

$$\tau_T = \frac{\Delta p(x_{(T)}) - \underset{\substack{x_{(i)} \in R_T \\ i \neq T}}{\text{média}}(\Delta p(x_{(i)}))}{d.p.(\Delta p(x_{(i)}))_{\substack{x_{(i)} \in R_T \\ i \neq T}}}$$

Ou seja, a estatística t é calculada pela diferença de frequência do intervalo em que se encontra o parâmetro estabelecido pela legislação menos a média das diferenças de frequências de todos os intervalos, divididos pelo desvio padrão das diferenças de frequências de todos os intervalos.

Logo, comparando-se  $\tau_T$  com o valor crítico bicaudal,  $t_{(n-1)}^{\alpha\% (2-tailed)}$ , de uma distribuição  $t^2$  com (n-1) graus de liberdade ao  $\alpha\%$  de nível de significância, depreende-se:

- Se  $|\tau_T| > t_{(n-1)}^{\alpha\% (2-tailed)}$ , então rejeita-se  $H_0$  e, portanto, pode-se concluir que os municípios brasileiros gerenciam suas informações contábeis com relação à variável X para atingir o parâmetro T.
- Se  $|\tau_T| \leq t_{(n-1)}^{\alpha\% (2-tailed)}$ , então aceita-se  $H_0$  e, portanto, pode-se concluir que os municípios brasileiros não gerenciam as suas informações contábeis com relação à variável X para atingir o parâmetro T.

---

<sup>2</sup> Para o cálculo do valor crítico bicaudal de t, foi utilizada a Tabela H apresentada em Stevenson (1986, p. 462), com 95% de significância pra todos os testes e (n-1) graus de liberdade superiores a 120, levando o valor do teste para 1,96.

Uma premissa implícita neste teste de hipótese é que  $\Delta p(x_{(i)})$  em  $R_T$  tem função de distribuição Normal. Logo, é válido se perguntar o que acontece com o teste quando não é satisfeita esta condição de normalidade. De acordo com Cardoso (2005), é possível demonstrar que quando esta hipótese não é satisfeita incrementa-se o erro tipo 2 do teste, ou seja, incrementa-se a probabilidade de aceitar  $H_0$  quando ela na verdade a hipótese deveria ser rejeitada. Assim, ainda quando a hipótese de normalidade não é satisfeita, se  $|\tau_T| > t_{(n-1)}^{\alpha\%(2-tailed)}$  pode-se continuar rejeitando  $H_0$  e, portanto, aceitando a hipótese de “gerenciamento”. Se  $|\tau_T| \leq t_{(n-1)}^{\alpha\%(2-tailed)}$ , não necessariamente deve-se aceitar  $H_0$ , o que se deve fazer é avaliar os  $\tau_i$  na vizinhança de T.

Há de se observar a crítica apresentada por Martinez (2001, p. 59) ao teste t, cuja premissa é que a distribuição dos  $\Delta p(x_i)$  seja semelhante à distribuição normal. Ele afirma não existir justificativa teórica que suporte essa hipótese de semelhança à distribuição normal. Verificou-se empiricamente a curvatura da distribuição de  $\Delta p(x_i)$ , mediante a aplicação do teste Kolmogorov-Smirnov para verificar se as curvas eram semelhantes à distribuição normal, cujo resultado demonstrou a não normalidade dos histogramas para 2010.

Ainda, o Teorema do Limite Central afirma que, quando o tamanho da amostra é suficientemente grande, a distribuição amostral é aproximadamente uma curva normal, independente da distribuição de probabilidades da população. Portanto, procurou-se trabalhar com amostras com número de observações bastante superiores àquela necessária a uma aproximação normal ( $857 < N < 5208$ ), conforme explicitam McClave, Benson e Sincich (2009).

#### 4. RESULTADOS DO ESTUDO

Este capítulo apresenta os resultados encontrados após a aplicação da metodologia descrita no item 3 para cada uma das hipóteses de pesquisa.

A tabela 4 a seguir explicita as estatísticas descritivas dos parâmetros selecionados. As informações apresentadas nessa tabela foram obtidas considerando apenas as observações válidas, porém antes de se excluirmos os outliers.

Tabela 4<sup>3</sup> – Estatísticas Descritivas e outliers

<b>Estatística Descritiva</b>	<b>DMDE/ RDMDE</b>	<b>ASPS/ RASPS</b>	<b>DPC/RCL</b>	<b>DPL/RDPL</b>	<b>OC/RCL</b>	<b>OC/DK</b>
Observações	5212	5212	5212	5212	5212	5212
Observações Válidas (N)	5201	5181	5208	4473	857	862
Parâmetro	>0,25	>0,15	<0,60	<1,00	<0,16	<1,00
Média	0,47	0,43	0,50	0,88	0,03	0,18
Mediana	0,40	0,40	0,50	0,93	0,03	0,15
Variância	0,15	0,07	0,01	0,32	0,00	0,03
Desvio Padrão	0,39	0,26	0,08	0,57	0,03	0,19
Mínimo	0,07	0,00	0,04	0,00	0,00	0,00
Máximo	16,89	11,52	1,17	26,36	0,20	2,12
% Dentro do Limite	89,33%	99,17%	92,28%	71,81%	99,88%	99,54%
% Fora do Limite	10,67%	0,83%	7,72%	28,19%	0,12%	0,46%
Intervalo interquartílico (IQR)	0,27	0,16	0,09	0,25	0,04	0,20
Amplitude Intervalar	0,0312	0,0189	0,0105	0,0298	0,0088	0,0424
<b>Cálculo dos Outliers</b>						
Percentil 10 (p10)	0,25	0,28	0,41	0,54	0,00	0,01
Percentil 90 (p90)	0,77	0,60	0,59	1,06	0,08	0,37
Limite outlier inferior	0,00	0,00	0,14	0,00	0,00	0,00
Limite outlier superior	1,54	1,09	0,86	1,83	0,19	0,90

As observações válidas excluem os valores em que o numerador ou o denominador da equação é nulo. É possível perceber que mais de 99% das observações concernentes às receitas de operações de crédito e às despesas com saúde encontram-se dentro dos limites

<sup>3</sup> Significado das Siglas: DMDE/RDMDE – parâmetro de despesa mínima com manutenção e desenvolvimento do ensino, ASPS/RASPS - parâmetro de despesa mínima com ações e serviços públicos de saúde, DPC/RCL - parâmetro de despesa máxima de pessoal consolidado, DPL/RDPL - parâmetro de despesa máxima com o poder legislativo municipal, OC/RCL - parâmetro de endividamento de operações de crédito em relação à receita corrente líquida, OC/DK - parâmetro de endividamento por operações de crédito em relação às despesas de capital.

escabelecidos, o que *per se*, já indica uma dificuldade do teste t rejeitar a hipótese nula, em razão da pequena quantidade de observações no limiar dos intervalos de frequência onde se encontram os parâmetros legais, como é possível observar graficamente nos histogramas apresentados nas figuras 2, 4 e 5.

Nas operações de crédito, o baixo índice de realização (apenas 862 municípios, dos 5212 constantes da base de dados) reduz drasticamente o número de observações válidas. Além disso, ao se excluírem os outliers, verifica-se a ausência de observações no limite dos parâmetros estudados, como é possível observar nas figuras 5 e 6. Essa inexistência de observações válidas resulta em diferenças de frequências nulas nos intervalos vizinhos aos limites de receita de operações de crédito, antecipando os resultados de que a distribuição é suave nesses intervalos

Análise preliminar, portanto, indica que os municípios não gerenciam suas informações contábeis para atingir os parâmetros de despesa mínima com saúde, e de receitas máximas com operações de crédito (hipóteses H1a, H2b e H2c).

As figuras a seguir (figura 1 a figura 6) apresentam os histogramas de cada uma das distribuições de frequência de atingimento dos parâmetros estabelecidos para despesas com saúde, educação, pessoal consolidada, poder legislativo e receitas de operação de crédito. A reta vertical tracejada sobreposta em cada histograma representa o limite estabelecido pela legislação para o parâmetro analisado.

No histograma da OC/DK, a linha tracejada não aparece pois, após a exclusão dos *outliers*, não restou nenhuma observação no intervalo de frequência onde se encontrava o parâmetro.

Figura 1 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com manutenção e desenvolvimento do ensino (H1a) em 2010.

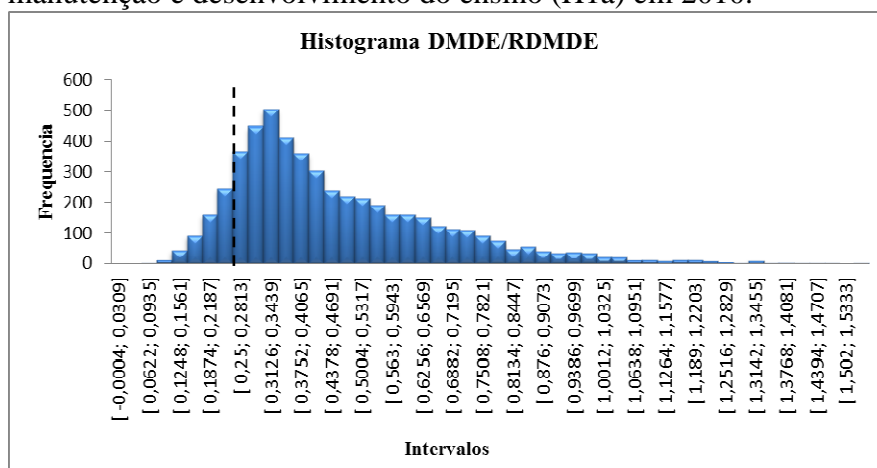


Figura 2 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com ações e serviços públicos de saúde (H1b) em 2010.

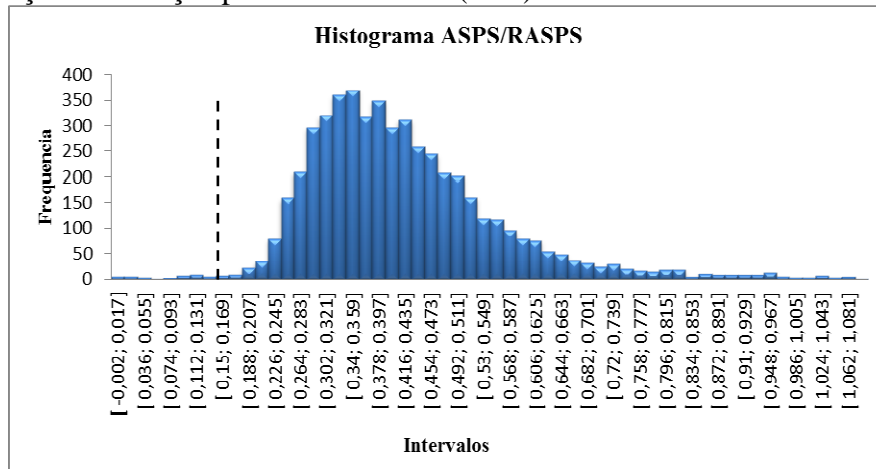


Figura 3 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima de pessoal consolidado (H2a) em 2010.

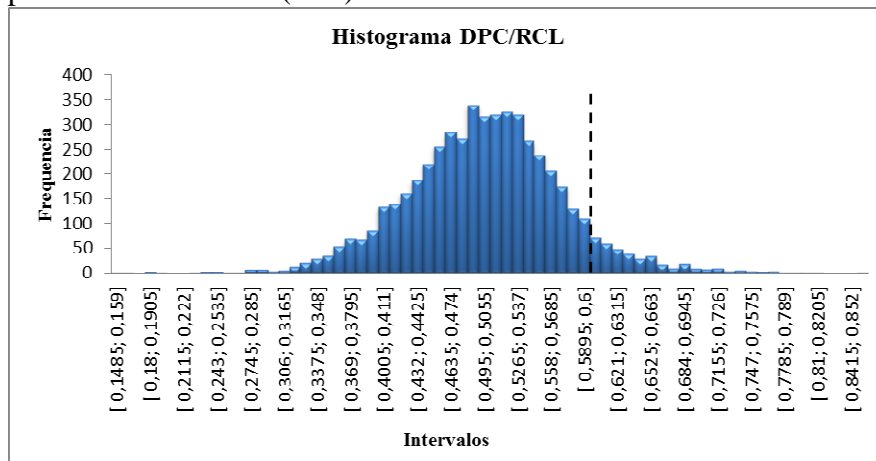


Figura 4 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima com o poder legislativo municipal (H1c) em 2010.

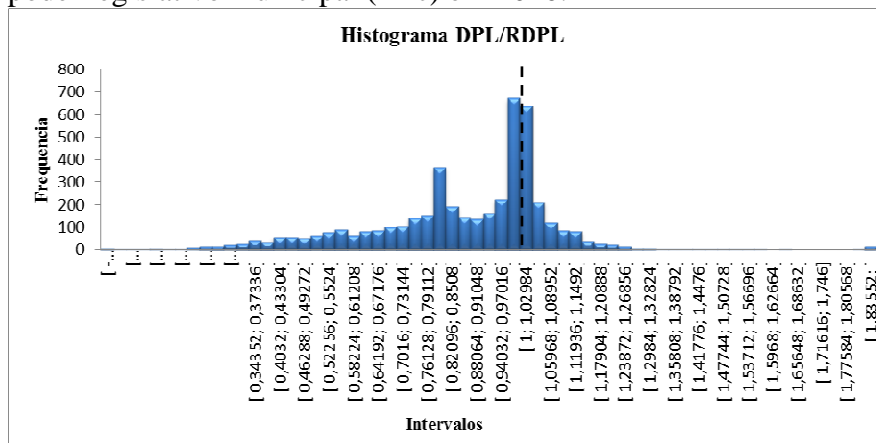


Figura 5 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de endividamento de operações de crédito em relação à receita corrente líquida (H2b) em 2010.

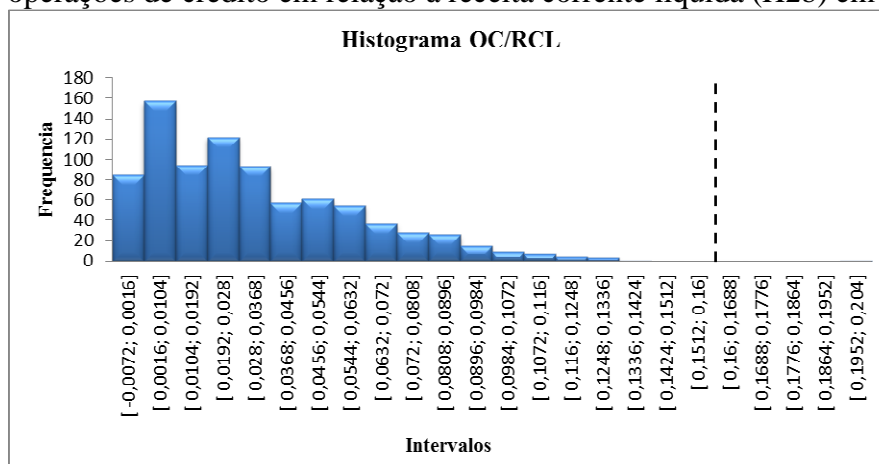
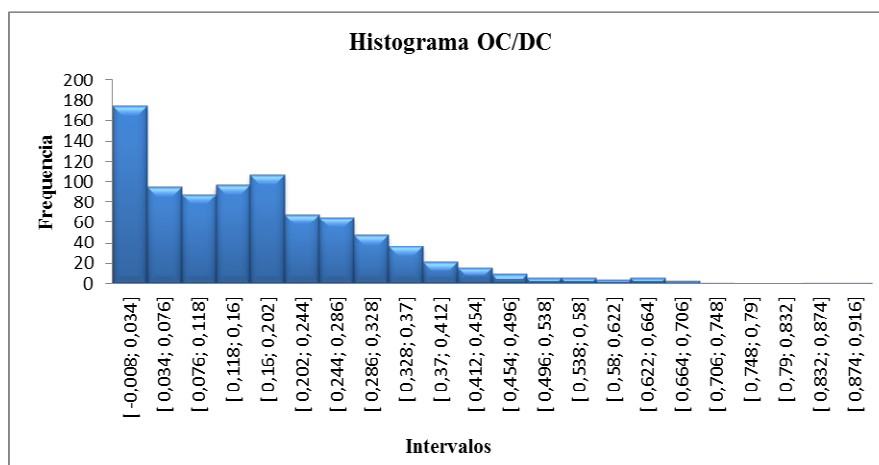


Figura 6 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de endividamento por operações de crédito em relação às despesas de capital (H2c) em 2010.



O degrau existente na distribuição de frequência das despesas com educação (figura 1) representa uma descontinuidade no intervalo de distribuição de frequência onde se localiza o limite ( intervalo em 0,25). Afinal, a estatística t ( $\tau = 3,47$ ) rejeita, com 5% de probabilidade de estar errado, a hipótese nula de a distribuição ser suave entre os intervalos anterior e posterior ao limite.

O teste acarreta na aceitação das hipóteses alternativas (H1a) de que os municípios gerenciam suas informações contábeis para evitar descumprir o limite mínimo de gasto com manutenção e desenvolvimento do ensino.

Uma análise visual dos histogramas nos mostra uma concentração de municípios próximos ao parâmetro de despesa com poder legislativo, como podemos perceber pela figura 4, o que indica uma descontinuidade estatisticamente relevante, entretanto, o teste t realizado no intervalo do parâmetro rejeitou a hipótese de gerenciamento, com resultado igual a -0,39, como se observa na tabela 5. O menor número de observações válidas para esse parâmetro se



deve ao cruzamento das despesas do Finbra 2010 com as receitas do Finbra 2009, o que resultou na exclusão de municípios não listados nos dois exercícios.

Necessário ressaltar que se verificou empiricamente a semelhança das distribuições à curva normal, por meio do teste Kolmogorov-Smirnov<sup>4</sup>, não apresentado neste trabalho, o qual rejeitou a hipótese de distribuição normal para todos os parâmetros investigados. Houve, portanto, um incremento no erro tipo 2, ou seja, na probabilidade de não rejeitar a hipótese nula quando na verdade ela deveria ser rejeitada, e deveria ser aceita a hipótese alternativa, de que houve gerenciamento da informação contábil para atingir o parâmetro. Seguindo este raciocínio, o teste t modificado foi aplicado na vizinhança de T, para os parâmetros em que não foi rejeitada a hipótese nula (ASPS/RASPS, DPC/RCL, DPL/RDPL, OC/RCL, OC/DK), no intuito de confirmar os resultados apurados.

Ao aplicar-se o teste t na vizinhança dos parâmetros em que foi rejeitada a hipótese alternativa, verificou-se uma descontinuidade estatisticamente relevante na distribuição de frequência da despesa de pessoal consolidado ( $t = -2,38$  no intervalo anterior e  $t = -2,11$  no intervalo posterior) e da despesa total com poder legislativo ( $t = 5,08$  no intervalo anterior e  $t = -4,81$  no intervalo posterior), levando à aceitação de que os municípios brasileiros gerenciam suas informações contábeis para atingir também a despesa máxima consolidada de pessoal e a despesa máxima com poder legislativo, ou seja, na aceitação das hipóteses H1c e H2a.

A tabela 5 relembra as hipóteses apresentadas e resume os resultados obtidos pela aplicação do teste t modificado, indicando a não rejeição das hipóteses H1a, H1c e H2a.

Tabela 5 – Resumo dos Resultados e Hipóteses

Hipóteses	Teste t	Teste t na vizinhança	Hipótese Suportada?
H1a <i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa mínima com Educação.</i>	3,47	-	Sim
H1b <i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa mínima com Saúde.</i>	0,04	-0,11 / 0,08	Não
H1c <i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa máxima com o Poder Legislativo.</i>	-0,39	5,08 / - 4,81	Sim

<sup>4</sup> O valor do teste Kolmogorov-Smirnov foi superior ao valor crítico em todos os casos, rejeitando a hipótese de normalidade dos dados com no mínimo 98,6% de confiança nos casos de despesas mínimas e máximas e com 81,6% de confiança nas receitas de operação de crédito.

H2a	<i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa máxima consolidada de Pessoal.</i>	-0,95	-2,38 / -2,11	Sim
H2b	<i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o limite de operações de crédito estabelecido pela Resolução n. 43/2001 do Senado Federal.</i>	0,16	0,11 / 0,16	Não
H2c	<i>Os municípios brasileiros “gerenciam” as suas informações contábeis para atingir o parâmetro de endividamento estabelecido pela Regra de Ouro.</i>	0,44	0,44	Não

No intuito de fortalecer os resultados encontrados para as hipóteses H1a, H1c e H2a, o teste t de student modificado foi aplicado, nesses três casos, também para a distribuição de frequência do cumprimento dos parâmetro no ano 2000, ou seja, antes da entrada em vigor da LRF. As Estatísticas Descritivas e os resultados do teste são apresentadas na Tabela 6 a seguir:

Tabela 6 – Estatísticas Descritivas e resultados do teste t para o ano 2000

<b>Estatística Descritiva</b>	<b>DMDE/RDMDE</b>	<b>DPC/RCL</b>	<b>DPL/RDPL</b>
Observações Válidas (N)	5296	5296	4508
Parâmetro	>0,25	<0,60	<1,00
Média	0,44	0,42	1,11
Mediana	0,43	0,41	0,99
Variância	0,01	0,01	0,54
Desvio Padrão	0,12	0,11	0,73
Mínimo	0,01	0,02	0,01
Máximo	2,99	1,24	9,49
Intervalo interquartilico (IQR)	0,13	0,13	0,68
Amplitude Intervalar	0,0153	0,0144	0,0820
<b>Cálculo dos Outliers</b>			
Percentil 10 (p10)	0,32	0,29	0,47
Percentil 90 (p90)	0,58	0,54	1,77
Limite outlier inferior	0,00	0,00	0,00
Limite outlier superior	0,97	0,92	3,71
<b>Estatística teste</b>			
Teste t	-0,05	-0,38	-1,53
Teste t na vizinhança superior	0,65	-1,29	1,03
Teste t na vizinhança inferior	1,76	-0,09	0,13

A análise da tabela 6 nos permite perceber que, antes da entrada em vigor da LRF, não há indícios de GIC para nenhum dos parâmetros para os quais a hipótese de gerenciamento foi suportada em 2010 (os valores da estatística teste são inferiores a 1,96, valor crítico bicaudal de t para graus de liberdade superiores a 120 e 95% de significância).

O mesmo se observa nos histogramas de distribuição de frequência de alcance dos parâmetros de despesa com educação, despesa de pessoal consolidada e despesa com poder legislativo, conforme figuras 7, 8 e 9, o que reforça a solidez da resposta ao problema de pesquisa, uma vez que antes dos incentivos advindos da LRF, os municípios apresentavam uma distribuição de frequência que se aproximava de uma curva normal, com uma diferença suave entre os intervalos.

Figura 7 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa mínima com manutenção e desenvolvimento do ensino em 2000.

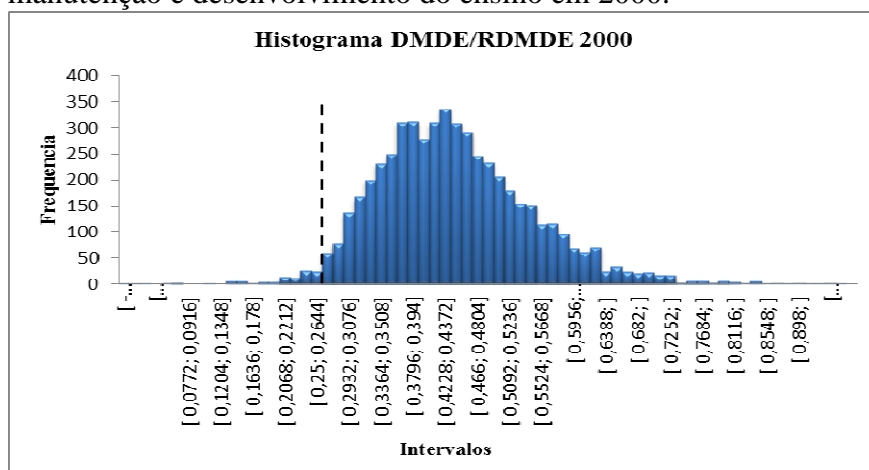


Figura 8 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima de pessoal consolidado em 2000.

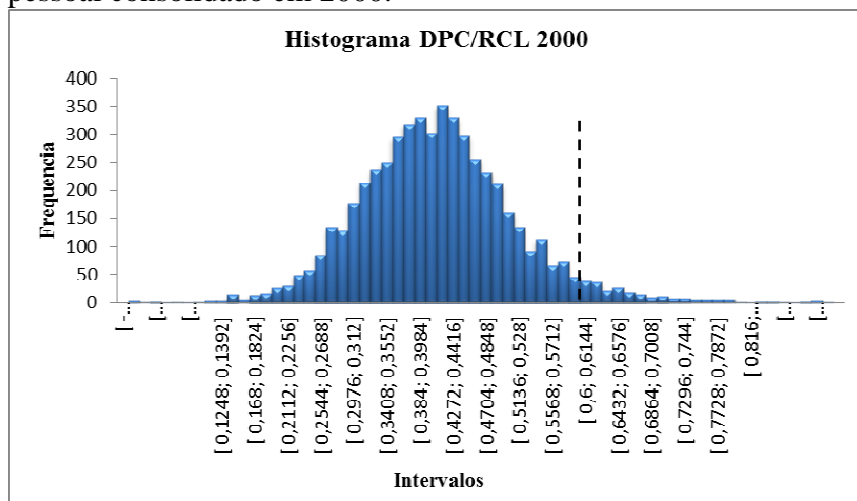
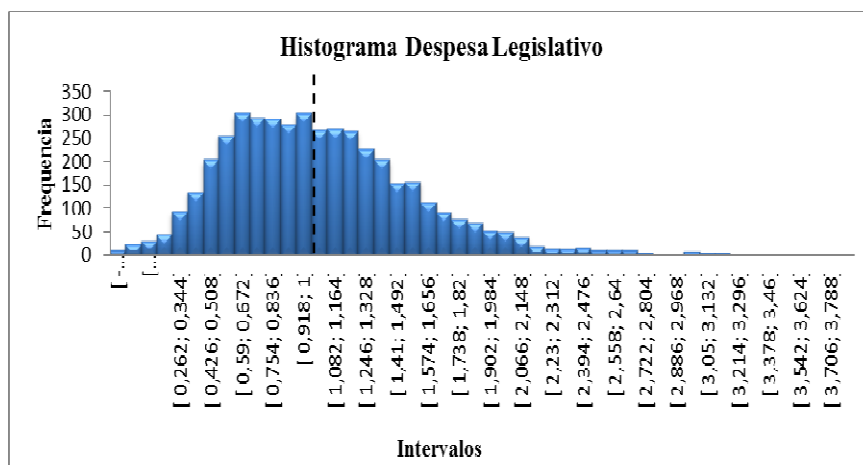


Figura 9 – Histograma de distribuição de frequência do parâmetro de despesa máxima com o poder legislativo municipal em 2010.



Graficamente, portanto, é fácil perceber a mudança no comportamento contábil dos municípios ocorridas com a nova legislação fiscal em vigor, mormente a LRF e a Lei da Transparência.

Os resultados encontrados, ao suportar fortemente as hipóteses de gerenciamento das informações contábeis para atingir o parâmetro de despesa mínima com educação, despesa máxima com poder legislativo e despesa máxima de pessoal consolidada, indicam que os gestores municipais tiveram incentivos suficientes para a prática do GIC em 2010.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **5.1 Conclusão**

O gerenciamento da informação contábil é um problema real, conforme nos esclarece Cardoso (2004) e a crescente importância da transparência das informações contábeis a torna requisito essencial para que os usuários tenham a garantia de estarem referenciando suas decisões em relatórios confiáveis (Matsumoto e Parreira, 2007).

As conseqüências da utilização das práticas de GIC afetam todas as partes interessadas nas informações geradas pela contabilidade, podendo trazer distorções significativas na interpretação dos dados pelos usuários (Kraemer, 2004) e consequentemente levando ao descrédito com relação às demonstrações contábeis divulgadas (Matsumoto e Parreira, 2007).

O mesmo impacto pode ser percebido no setor público, reduzindo a confiabilidade das informações divulgadas pelos governos e indo de encontro à demanda crescente pela transparência dos órgãos públicos, cuja publicação da Lei da Transparência, da Lei nº 12.527/2011, chamada lei de acesso à informação e de sua norma regulamentadora, o Decreto nº 7.724/2012, são os mais recentes exemplos.

O objetivo deste trabalho foi contribuir com a literatura sobre o tema, analisando as informações contábeis divulgadas pelos municípios brasileiros e avaliando se existem indícios de que estes entes gerenciam seus resultados contábeis para atingir os parâmetros econômico-financeiros exigidos pela legislação atualmente em vigor.

Os resultados obtidos apresentam fortes indícios de que, no exercício de 20210, os municípios brasileiros gerenciaram parcialmente as informações contábeis divulgadas no intuito de aproximar-se dos parâmetros legais de despesa mínima com Educação, despesa máxima com Poder Legislativo municipal e despesa máxima com pessoal consolidada.

As conclusões do presente estudo permitem iluminar uma lacuna importante na análise da transparência contábil no setor público brasileiro, identificando a utilização de práticas de gerenciamento da informação contábil por gestores municipais.

## 5.2 Futuro da contabilidade pública e possibilidades de pesquisa

Cardoso, Tenório, Saraiva e Silva (2009) são categóricos ao afirmar que as recentes alterações dos padrões contábeis brasileiros em convergência aos internacionais consistem no tema contábil mais relevante da década.

A aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) é um reforço para o cumprimento da LRF e trazem inovações para a contabilidade pública, como previsão de depreciação, a adoção do regime de competência para as receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa.

Em 2008, o Governo Federal publicou a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NICASP.

Desde então, o Conselho Federal de Contabilidade publicou diversas resoluções específicas para regulamentar a contabilidade aplicada ao setor público denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

O cumprimento dessas Normas é de vital importância para implementação de dispositivos contidos na LRF e na Lei nº 4.320/64, e envolve a utilização de um sistema de custos e ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA).

O Reordenamento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público está planejada para ser efetuada conforme o cronograma abaixo e o cumprimento e a implementação dessas novas normas irá abrir caminho para novas possibilidades de pesquisas sobre gerenciamento da informação contábil no setor público:

Tabela 7 – Cronograma de convergência da contabilidade pública às normas internacionais.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Alinhamento – NBCASP	Publicação	Treinamento	Início de vigência	-	-	-
Convergência para as Normas Internacionais	Tradução das IPSAS	Elaboração de minutas	Discussão da classe contábil	Publicação e treinamento	Início de vigência	-
Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP	Discussão	Estrutura básica	Versão 4º nível	-	Aplicação na União e nos Estados	Aplicação nos Municípios

Fonte: STN

Sobre o tema GIC no setor público, não há um repertório de pesquisas tão intenso quanto nas organizações privadas. Como sugestão para outras pesquisas com este foco, pode-se avaliar quais os principais incentivos para essa prática, buscando testar o grau de influência que a credibilidade e a efetividade das punições associada ao descumprimento normativo influenciam no gerenciamento da informação contábil.

Alternativamente, podem-se realizar pesquisas abordando o gerenciamento de resultados e a convergência às Normas Internacionais, buscando compreender como essas mudanças irão influenciar o GIC na área pública.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABARBANELL, J.; LEHAVY, R. Can stock recommendations predict earnings management and analyst's earnings forecast errors? *Journal of Accounting Research*, v. 41, n. 1, março, p.1-31. 2003.

BRASIL, Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil, publicada no D.O.U. em 05/10/88.

BRASIL, Congresso Nacional. Decreto nº 2.848/1940.

BRASIL, Congresso Nacional. Decreto nº 7.724/2012.

BRASIL, Congresso Nacional. Decreto-Lei nº 201/1967.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei Complementar nº 101/2002.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei Complementar nº 131/2009.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 1.079/1950.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 4.320/1964.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 8.429/1992.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 9.394/1996.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 10.028/2000.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei nº 12.527/2011.

BRASIL, Senado Federal. Resolução nº 40/2001.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 2008.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Portaria STN nº 462, de 2009.

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

BURGSTAHLER, D.; DICHEV, I. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting & Economics*, v.24, n.1, p. 99. 1997.

CARDOSO, R. L.. Regulação Econômica e Escolhas de Práticas Contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro. Tese de Doutorado – USP. São Paulo. 2005.

CARDOSO, R. L.; SARAIVA, E.; TENÓRIO, F. e SILVA, M. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Rev. Adm. Pública*, vol. 43, no.4, Rio de Janeiro. 2009.

CARDOSO, R. L. Governança corporativa ou gerenciamento de resultados? *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília/DF, ano 33, n. 150, p. 18-37. 2004.



DECHOW, P. M.; HUTTON, A. P.; KIM, J. H.; SLOAN, R. G. Detecting Earnings Management: A new approach. *Journal of Accounting Research*. Wiley Blackwell, vol. 50(2), p. 275-334. 2012.

DEGEORGE, F.; PATEL, J.; ZECKHAUSER, R. Earnings management to exceed thresholds. *Journal of Business*, v.72, n.1, janeiro, p. 1-33. 1999.

DUTRA, C. A lei de responsabilidade fiscal e o planejamento e controle nas políticas públicas municipais: O Caso de Sete Lagoas/MG. Dissertação de Mestrado – Faculdade Integradas Pedro Leopoldo. Pedro Leopoldo. 2009.

FIORAVANTE, D.; PINHEIRO, M.; VIEIRA, R. Texto para discussão nº 1223: Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento. Brasília: IPEA. 2006.

HEALY, Paul M. The effect of bonus schemes of accounting decisions. *Journal of Accounting & Economics*. Rochester, 7, p. 85-107. 1985.

HEALY, P. M.; WHALEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*. Sarasota, 13, p. 365-383. 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, p. 550. 1999.

JONES, Jennifer J. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*. Chicago, Vol. 29, N. 2, p. 193-228. 1991.

JONES, M. Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals. Wiley. 2011.

KANG, S.H., SIVARAMAKRISHNAN, K. Issues in testing earnings management: An instrumental variable approach. *Journal of Accounting Research*. Rochester. 33 (2) p. 353-367. 1995.

KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras. Brasília. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. BNDES. 2000.

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade Criativa Maquiando as Demonstrações Contábeis. Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro. 2004.

MARTINEZ, A. L. Gerenciamento de resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 154. 2001.

MATSUMOTO, A. S. e PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e conseqüências. *UnB Contábil – UnB*, Brasília, vol. 10, nº 1. 2007.

MCKEE, Thomas. Earnings Management: An Executive Perspective. Thomson. 2005.

MCCLAVE, J.; BENSON, G.; SINCICH, T. Estatística para administração e economia. São Paulo. Pearson Prentice Hall. 2009.

MCNICHOLS, M. F. Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy*, v.19, n.4-5, p.313-345. 2000.

MENSAH, Yaw M.; CONSIDINE, Judith M.; OAKES, Leslie. Statutory insolvency regulations and earnings management in the prepaid health-care industry. *Accounting Review*, v.69, n.1, janeiro, p.70-95. 1994.

NASCIMENTO, E, DEBUS, I. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000. 2ª Ed. Atualizada. Tesouro Nacional.

POHLMANN, Marcelo C.; ALVES, Francisco J. Regulamentação. In: LOPES, Alexsandro B.; IUDICIBUS, S. (Coordenadores). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 233-273.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. Acesso entre 05/08/2011 e 10/01/2012. Disponível em [www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br).

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL, Coordenação-geral de contabilidade. Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios : relatório resumido da execução orçamentária / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. ed. – Brasília. 2009.

STEVENSON, E. *Estatística Aplicada à Administração*. São Paulo. Harbra. 1986.

STEVENSON, William J. *Estatística aplicada à Administração*. Tradução de Alfredo Alves Farias. São Paulo: Harbra, p. 495. 1981.

THOMAS, W. B.; HERRMANN, D. R.; INOUE, T. Earnings management through affiliated transactions. *Journal of International Accounting Research*, v.3, n.2, p.1-25. 2004.

TUKAMOTO, Y. S. Contribuição ao estudo do “gerenciamento” de resultados: uma comparação entre as companhias abertas brasileiras emissoras de ADRs e não emissoras de ADRs. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2004.

VINNARI, E.; NASI, S. Creative accrual accounting in the public sector: ‘milking’ water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2). Maio 2008.

### ANEXO I – Plano de Contas da Receita (Finbra 2010)

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
1	0	Receita Total = (2+152-208+218+219)	Rec Orçamentária
2	1.0.00.00.00	Receitas Correntes = (3+17+37+57+58+59+68+138)	Rec Correntes
3	1.1.00.00.00	Receita Tributária = (4+13+16)	Rec Tributária
4	1.1.10.00.00	Impostos = (5+11)	Impostos
5	1.1.12.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda = (6+7+10)	Imp s Patrimonio e Renda
6	1.1.12.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	IPTU
7	1.1.12.04.00	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR = (8+9)	Imp s Renda e Proventos
8	1.1.12.04.31	Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os Rendimentos do Trabalho – IRRF	IRRF Trabalho
9	1.1.12.04.34	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre Outros Rendimentos	IRRF Outros Rendimentos
10	1.7.22.22.90	Outras Transferências Decorrentes de Compensações Financeiras	Outras Transf E CompFin
10	1.7.24.00.00	Transferências Multigovernamentais = (109+110+111)	Transf Multigovernamentais
10	1.7.23.99.00	Outras Transferências dos Municípios	Out Transf Municípios
10	1.7.23.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf Mun Consórcios Públicos
10	1.7.23.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS	SUS Municípios
10	1.7.23.00.00	Transferências dos Municípios = (105+106+107)	Transf dos Municípios
10	1.7.22.99.00	Outras Transferências dos Estados	Outras Transf Estados
10	1.7.22.33.00	Transferências de Recursos do Estado para Programas de Saúde - Repasse Fundo a Fundo	Transf Est Saude Fundo
10	1.7.24.01.00	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB	Transf Multigov FUNDEB
10	1.1.12.08.00	Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis – ITBI	ITBI
10	1.7.22.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf Est Consórcios Públicos
11	1.7.40.00.00	Transferências do Exterior	Transf Exterior
11	1.1.13.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação = (12)	Imp s Produção e Circulação
11	1.7.24.99.00	Outras Transferências Multigovernamentais	Outras Transf Multigov
11	1.7.30.00.00	Transferências de Instituições Privadas	Transf Instit Privadas
11	1.7.24.02.00	Transferências de Recursos da Complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB	Transf Multigov FUNDEB Comp
12	1.1.13.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN	ISSQN
13	1.1.20.00.00	Taxas = (14+15)	Taxas
14	1.1.21.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia	Tx Poder de Policia
15	1.1.22.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços	Tx Prestação de Servicos
16	1.1.30.00.00	Contribuição de Melhoria	Contr de Melhoria

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
17	1.2.00.00.00	Receitas de Contribuições = (18+36)	Rec de Contribuição
18	1.2.10.00.00	Contribuições Sociais = (19+34+35)	Contribuições Sociais
19	1.2.10.29.00	Contribuições para o Regime Próprio de Previdência do Servidor Público = (20+...+33)	Contr para o Reg Prop de Prev do Serv Público
20	1.2.10.29.01	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio	Contr Patr de Serv Ativo Civil para o Reg Prop
21	1.2.10.29.02	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Militar	Contr Patr de Serv Ativo Militar
22	1.2.10.29.03	Contribuição Patronal - Inativo Civil	Contr Patr - Inativo Civil
23	1.2.10.29.04	Contribuição Patronal - Inativo Militar	Contr Patr - Inativo Militar
24	1.2.10.29.05	Contribuição Patronal - Pensionista Civil	Contr Patr - Pens Civil
25	1.2.10.29.06	Contribuição Patronal - Pensionista Militar	Contr Patr - Pens Militar
26	1.2.10.29.07	Contribuição do Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio	Contr do Serv Ativo Civil para o Reg Prop
27	1.2.10.29.08	Contribuição de Servidor Ativo Militar	Contr de Serv Ativo Militar
28	1.2.10.29.09	Contribuições do Servidor Inativo Civil para o Regime Próprio	Contr do Serv Inativo Civil para o Reg Prop
29	1.2.10.29.10	Contribuições de Servidor Inativo Militar	Contr de Serv Inativo Militar
30	1.2.10.29.11	Contribuições de Pensionista Civil para o Regime Próprio	Contr de Pens Civil Reg Prop
31	1.2.10.29.12	Contribuições de Pensionista Militar	Contr de Pens Militar
32	1.2.10.29.13	Contribuição Previdenciária para Amortização do Déficit Atuarial	Contr Prev Amortiz do Déficit Atuarial
33	1.2.10.29.15	Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos	Contr Prev em Reg de Parcel de Débitos
34	1.2.10.99.00	Outras Contribuições Sociais	Outras Contr Sociais
35	1.2.10.XX.XX	Demais Contribuições Sociais	Demais Contr Sociais
36	1.2.20.00.00	Contribuições Econômicas	Contribuições Econômicas
37	1.3.00.00.00	Receita Patrimonial = (38+45+54+55+56)	Rec Patrimonial
38	1.3.10.00.00	Receitas Imobiliárias = (39+...+44)	Rec Imobiliárias
39	1.3.11.00.00	Aluguéis	Aluguéis
40	1.3.12.00.00	Arrendamentos	Arrendamentos
41	1.3.13.00.00	Foros	Foros
42	1.3.14.00.00	Laudêmios	Laudêmios
43	1.3.15.00.00	Taxa de Ocupação de Imóveis	Taxa de Ocupação de Imóveis
44	1.3.19.00.00	Outras Receitas Imobiliárias	Outras Receitas Imobiliárias
45	1.3.20.00.00	Receitas de Valores Mobiliários = (46+...+53)	Rec Valores Mobiliários
46	1.3.21.00.00	Juros de Títulos de Renda	Juros de Títulos de Renda
47	1.3.22.00.00	Dividendos	Dividendos
48	1.3.23.00.00	Participações	Participações
49	1.3.25.00.00	Remuneração de Depósitos Bancários	Remuneração de Dep Bancários
50	1.3.26.00.00	Remuneração de Depósitos Especiais	Remuneração de Dep Especiais
51	1.3.27.00.00	Remuneração de Saldos de Recursos Não	Remuneração de Saldos de

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Título Finbra
		Desembolsados	Recur Não Desembol
52	1.3.28.00.00	Remuneração dos Investimentos do Regime Próprio de Previdência do Servidor	Remun Invest Reg Próprio Previd Servidor
53	1.3.29.00.00	Outras Receitas de Valores Mobiliários	Outras Receitas de Valores Mobiliários
54	1.3.30.00.00	Receitas de Concessões e Permissões	Rec Concessões e Permissões
55	1.3.40.00.00	Compensações Financeiras	Compensações Financeiras
56	1.3.90.00.00	Outras Receitas Patrimoniais	Outras rec Patrimoniais
57	1.4.00.00.00	Receita Agropecuária	Rec Agropecuária
58	1.5.00.00.00	Receita Industrial	Rec Industrial
59	1.6.00.00.00	Receita de Serviços = (60+...+67)	Rec de Serviços
60	1.6.00.02.00	Serviços Financeiros	Serviços Financeiros
61	1.6.00.03.00	Serviços de Transporte	Serviços de Transporte
62	1.6.00.05.00	Serviços de saúde	Serviços de Saúde
63	1.6.00.08.00	Serviços de Processamento de Dados	Serviços de Processamento de Dados
64	1.6.00.13.00	Serviços Administrativos	Serviços Administrativos
65	1.6.00.16.00	Serviços Educacionais	Serviços Educacionais
66	1.6.00.26.00	Serviços de Fornecimento de Água	Serviços de Fornecimento de Água
67	1.6.00.XX.X X	Demais Receitas de Serviços	Demais Receitas de Serviços
68	1.7.00.00.00	Transferências Correntes = (69+112+113+114+115+133)	Rec Transf Correntes
69	1.7.20.00.00	Transferências Intergovernamentais = (70+89+104+108)	Transf Cor Intergovern
70	1.7.21.00.00	Transferências da União = (71+75+83+...+88)	Transf Intergov da União
71	1.7.21.01.00	Participação na Receita da União = (72+73+74)	Participação Rec União
72	1.7.21.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM	Cota FPM
73	1.7.21.01.05	Cota-Parte do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	Cota ITR
74	1.7.21.01.32	Cota-Parte do Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - Comercialização do Ouro	Cota IOF Ouro
75	1.7.21.22.00	Transferências da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Naturais = (76+...+82)	Transf Uni CompFinanc
76	1.7.21.22.11	Cota-parte da Compensação Financeira de Recursos Hídricos	Cota-parte Comp Fin RecHídricos
77	1.7.21.22.20	Cota-parte da Compensação Financeira de Recursos Minerais - CFEM	Cota-parte CFEM
78	1.7.21.22.30	Cota-parte Royalties - Compensação Financeira pela Produção de Petróleo - Lei nº 7.990/89	Cota-parte Royalties Petróleo
79	1.7.21.22.40	Cota-Parte Royalties pelo Excedente da Produção do Petróleo – Lei nº 9.478/97, artigo 49, I e II	Cota Royalties Excedente
80	1.7.21.22.50	Cota-Parte Royalties pela Participação Especial - Lei nº 9.478/97, artigo 50	Cota Royalties Part Especial

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
81	1.7.21.22.70	Cota-Parte do Fundo Especial do Petróleo - FEP	Cota Petróleo
82	1.7.21.22.90	Outras Transferências Decorrentes de Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Naturais	Outras Transf U ComFin
83	1.7.21.33.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS - Repasses Fundo a Fundo	SUS União
84	1.7.21.34.00	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	FNAS
85	1.7.21.35.00	Transferências de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE	FNDE
86	1.7.21.36.00	Transferências Financeira do ICMS - Desoneração - L.C. Nº 87/96	LC 87_96 ICMS
87	1.7.21.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf União Consórcios Públicos
88	1.7.21.99.00	Outras Transferências da União	Outras Transfer União
89	1.7.22.00.00	Transferências dos Estados = (90+96+101+102+103)	Transf Intergov Estado
90	1.7.22.01.00	Participação na Receita dos Estados = (91+...+95)	Participação Rec Estados
91	1.7.22.01.01	Cota-Parte do ICMS	Cota ICMS
92	1.7.22.01.02	Cota-Parte do IPVA	Cota IPVA
93	1.7.22.01.04	Cota-Parte do IPI sobre Exportação	Cota IPI Exportação
94	1.7.22.01.13	Cota-Parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	Cota CIDE
95	1.7.22.01.99	Outras Participações na Receita dos Estados	Outras Part Rec Estado
96	1.7.22.22.00	Transferências da Cota-Parte da Compensação Financeira (25%) = (97+...+100)	Transf Est CompFinanc
97	1.7.22.22.11	Cota-Parte da Compensação Financeira de Recursos Hídricos	Cota ComFin Rec Hidricos
98	1.7.22.22.20	Cota-Parte da Compensação Financeira de Recursos Minerais - CFEM	Cota ComFin Rec Minerais
99	1.7.22.22.30	Cota-Parte Royalties - Compensação Financeira pela Produção de Petróleo - Lei nº 7.990/89, artigo 9º	Cota Royalties Produção
114	1.7.50.00.00	Transferências de Pessoas	Transf Pessoas
115	1.7.60.00.00	Transferências de Convênios = (116+123+127+131+132)	Transf Convênios
116	1.7.61.00.00	Transferências de Convênios da União e de Suas Entidades = (117+...+122)	Transf Convênios União
117	1.7.61.01.00	Transferências de Convênios da União para o Sistema Único de Saúde - SUS	TrConvUn SUS
118	1.7.61.02.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Educação	TrConvUn Educação
119	1.7.61.03.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Assistência Social	TrConvUn Assist Social
120	1.7.61.04.00	Transferências de Convênios da União Destinadas aos Programas de Combate à Fome	TrConvUn Combate Fome
121	1.7.61.05.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrConvUn Saneamento Basico
122	1.7.61.99.00	Outras Transferências de Convênios da União	Outras TrConvUn
123	1.7.62.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de Suas Entidades = (124+125+126)	Transf Convênios Estados DF

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
124	1.7.62.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde - SUS	TrConvEst SUS
125	1.7.62.02.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Educação	TrConvEst Educação
126	1.7.62.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Estados	Outras TrConvEst
127	1.7.63.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de Suas Entidades = (128+129+130)	Transf Convênios Municípios
128	1.7.63.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios para o Sistema Único de Saúde - SUS	TrConvMun SUS
129	1.7.63.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinadas a Programas de Educação	TrConvMun Educação
130	1.7.63.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios	Outras TrConvMun
131	1.7.64.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas	Transf Convênios Inst Privadas
132	1.7.65.00.00	Transferências de Convênios do Exterior	Transf Convênios Exterior
133	1.7.70.00.00	Transferências para o Combate à Fome = (134+...+137)	Transf pCombate Fome
134	1.7.71.00.00	Provenientes do Exterior	TrCF Exterior
135	1.7.72.00.00	Provenientes de Pessoas Jurídicas	TrCF PJ
136	1.7.73.00.00	Provenientes de Pessoas Físicas	TrCF PF
137	1.7.74.00.00	Provenientes de Depósitos não Identificados	TrCF Não Identificado
138	1.9.00.00.00	Outras Receitas Correntes = (139+147+148+151)	Out Rec Correntes
139	1.9.10.00.00	Multas e Juros de Mora = (140+...+146)	Multas e Juros de Mora
140	1.9.11.00.00	Multas e Juros de Mora dos Tributos	MeJM dos Tributos
141	1.9.12.00.00	Multas e Juros de Mora das Contribuições	MeJM das Contribuições
142	1.9.13.00.00	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos	MeJM da Dívida Ativa dos Tributos
143	1.9.14.00.00	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa das Contribuições	MeJM da Dívida Ativa das Contribuições
144	1.9.15.00.00	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa de Outras Receitas	MeJM da Dívida Ativa de Outras Receitas
145	1.9.18.00.00	Multas e Juros de Mora de Outras Receitas	MeJM de Outras Receitas
146	1.9.19.00.00	Multas de Outras Origens	Multas de Outras Origens
147	1.9.20.00.00	Indenizações e Restituições	Indeniz e Restituições
148	1.9.30.00.00	Receita da Dívida Ativa = (149+150)	Rec Divida Ativa
149	1.9.31.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária	Rec Divida Ativa Tributária
150	1.9.32.00.00	Receita da Dívida Ativa não tributária	Rec Divida Ativa Não Trib
151	1.9.90.00.00	Receitas Diversas	Receitas Diversas
152	2.0.00.00.00	Receitas de Capital = (153+156+159+160+207)	Rec de Capital
153	2.1.00.00.00	Operações de Crédito = (154+155)	Operações de Crédito
154	2.1.10.00.00	Operações de Crédito Internas	OPC Internas
155	2.1.20.00.00	Operações de Crédito Externas	OPC Externas
156	2.2.00.00.00	Alienação de Bens = (157+158)	Alienação de Bens
157	2.2.10.00.00	Alienação de Bens Móveis	Alien Bens Móveis
158	2.2.20.00.00	Alienação de Bens Imóveis	Alien Bens Imóveis
159	2.3.00.00.00	Amortização de Empréstimos	Amortização de Empréstimos

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
160	2.4.00.00.00	Transferências de Capital = (161+177+...+181+202)	Rec Transf de Capital
161	2.4.20.00.00	Transferências Intergovernamentais = (162+167+172)	Transf Cap Intergovern
162	2.4.21.00.00	Transferências da União = (163+164+165+166)	Transf Cap Inter União
163	2.4.21.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapU SUS
164	2.4.21.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapU Educação
165	2.4.21.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapU Consórcios Públicos
166	2.4.21.99.00	Outras Transferências da União	Outras TrCapU
167	2.4.22.00.00	Transferências dos Estados = (168+169+170+171)	Transf Cap Inter Estados
168	2.4.22.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapEst SUS
169	2.4.22.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapEst Educação
170	2.4.22.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapEst Consórcios Públicos
171	2.4.22.99.00	Outras Transferências dos Estados	Outras TrCapEst
172	2.4.23.00.00	Transferências dos Municípios = (173+174+175+176)	Transf Cap Inter Municípios
173	2.4.23.01.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Saúde	TrCapMun SUS
174	2.4.23.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapMun Educação
175	2.4.23.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapMun Consórcios Públicos
176	2.4.23.99.00	Outras Transferências dos Municípios	Outras TrCapMun
177	2.4.30.00.00	Transferências de Instituições Privadas	Transf Cap de Inst Privadas
178	2.4.40.00.00	Transferências do Exterior	Transf Cap Exterior
179	2.4.50.00.00	Transferências de Pessoas	Transf Cap Pessoas
180	2.4.60.00.00	Transferências de Outras Instituições Públicas	Transf Cap Inst Publicas
181	2.4.70.00.00	Transferências de Convênios = (182+189+196+200+201)	Transf Cap Convênios
182	2.4.71.00.00	Transferências de Convênios da União e de suas Entidades = (183+...+188)	Transf Cap Conv União
183	2.4.71.01.00	Transferências de Convênios da União para o Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapConvU SUS
184	2.4.71.02.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvU Educação
185	2.4.71.03.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrCapConvU Saneamento
186	2.4.71.04.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Meio Ambiente	TrCapConvU Meio Ambiente
187	2.4.71.05.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Infra-Estrutura em Transporte	TrCapConvU Transporte
188	2.4.71.99.00	Outras Transferências de Convênios da União	Outras TrCapConvU
189	2.4.72.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades = (190+...+195)	Transf Cap Conv Estados
190	2.4.72.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapConvEst SUS



Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
191	2.4.72.02.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvEst Educação
192	2.4.72.03.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrCapConvEst Saneamento
193	2.4.72.04.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Meio Ambiente	TrCapConvEst Meio Ambiente
194	2.4.72.05.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Infra-Estrutura em Transporte	TrCapConvEst Transporte
195	2.4.72.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Estados	Outras TrCapConvEst
196	2.4.73.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de suas Entidades = (197+198+199)	Transf Cap Conv Municípios
197	2.4.73.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinados a Programas de Saúde	TrCapConvMun SUS
198	2.4.73.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvMun Educação
199	2.4.73.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios	OutrasTrCapConvMun
200	2.4.74.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas	Transf Cap Conv Inst Privadas
201	2.4.75.00.00	Transferências de Convênios do Exterior	Transf Cap Conv Exterior
202	2.4.80.00.00	Transferências para o Combate à Fome = (203+204+205+206)	Transf Cap Combate à Fome
203	2.4.81.00.00	Provenientes do Exterior	TrCapCF Exterior
204	2.4.82.00.00	Provenientes de Pessoas Jurídicas	TrCapCF PJ
205	2.4.83.00.00	Provenientes de Pessoas Físicas	TrCapCF PF
206	2.4.84.00.00	Provenientes de Depósitos não Identificados	TrCapCF Não Identificado
207	2.5.00.00.00	Outras Receitas de Capital	Outras Rec Capital
208	9.0.0.00.00.00	Deduções da Receita Corrente = (209+213+217)	Deduções Rec Corrente
209	9.1.7.21.01.00	Dedução das Receitas de Transferências da União = (210+211+212)	Dedução Rec Tr União
210	9.1.7.21.01.02	Dedução de Receita do FPM - FUNDEB e Redutor Financeiro	Dedução FUNDEB FPM
211	9.1.7.21.01.05	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - ITR	Dedução FUNDEB ITR
212	9.1.7.21.36.00	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB – ICMS Desoneração - Lei Complementar 87/ 96	Dedução FUNDEB LC87_96
213	9.1.7.22.01.00	Dedução das Receitas de Transferências dos Estados = (214+215+216)	Dedução Rec Tr Estado
214	9.1.7.22.01.01	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - ICMS	Dedução FUNDEB ICMS
215	9.1.7.22.01.02	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - IPVA	Dedução FUNDEB IPVA
216	9.1.7.22.01.04	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - IPI - Exportação	Dedução FUNDEB IPI Exp
217	9.1.X.XX.XX.XX	Demais Deduções da Receita	Demais Deduções da Receita
218	7.0.00.00.00	Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	Rec Cor Intra-Orçamentárias
219	8.0.00.00.00	Receitas de Capital Intra-Orçamentárias	Rec Capital Intra-

Ct Receitas Consulta			
CO DI GO	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
			Orçamentárias

## ANEXO II – Plano de Contas da Despesa por Tipo (Finbra 2010)

Ct Despesas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
1 0		Despesa Total = (2+101+166+167)	Despesas Orçamentárias
2 3.0.00.00.00		Despesas Correntes = (3+41+52)	Desp Correntes
3 3.1.00.00.00		Pessoal e Encargos Sociais = (4+5+6+7+8+9+10+35)	Pessoal e Encarg Soc_PES
4 3.1.20.00.00		Transferências à União	PES Transf à União
5 3.1.30.00.00		Transferências a Estados e ao Distrito Federal	PES Transf a Estados DF
6 3.1.40.00.00		Transferências a Municípios	PES Transf a Municípios
7 3.1.50.00.00		Transferências a Instituições Financeiras Sem Fins Lucrativos	PES Transf a Inst Fin Sem Fins Lucrativos
8 3.1.71.00.00		Transferências a Consórcios Públicos	PES Transf a Consórcios Públicos
9 3.1.80.00.00		Transferências ao Exterior	PES Transf ao Exterior
10 3.1.90.00.00		Aplicações Diretas = (11+...+20+26+...+34)	PES Aplicações Diretas
11 3.1.90.01.00		Aposentadorias e Reformas	PESAD Aposent e Reformas
12 3.1.90.03.00		Pensões	PESAD Pensões
13 3.1.90.04.00		Contratação por Tempo Determinado	PESAD Contrat Tempo Determ
14 3.1.90.05.00		Outros Benefícios Previdenciários	PESAD Outros Benef Previdenc
15 3.1.90.07.00		Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência	PESAD Contrib Entid Fec Previd
16 3.1.90.08.00		Outros Benefícios Assistenciais	PESAD Outros Benef Assist
17 3.1.90.09.00		Salário-Família	PESAD Salário_Família
18 3.1.90.11.00		Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil.	PESAD Vencimentos Pes Civil
19 3.1.90.12.00		Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar.	PESAD Vencimentos Pes Mil
20 3.1.90.13.00		Obrigações Patronais = ( 21+...+25)	PESAD Obrig Patronais
21 3.1.90.13.01		FGTS	PESAD FGTS
22 3.1.90.13.02		Contribuições Previdenciárias - INSS	PESAD Contrib Previd - INSS
23 3.1.90.13.08		Plano de Seg. Soc. do Servidor - Pes. Ativo	PESAD Plano de Seg Soc do Serv - Pes Ativo
24 3.1.90.13.99		Outras Obrigações Patronais	PESAD Outras Obrig Patronais
25 3.1.90.13.X X		Demais Obrigações Patronais	PESAD Demais Obrigações Patronais
26 3.1.90.16.00		Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	PESAD Out Desp Variáveis PC
27 3.1.90.17.00		Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar	PESAD Out Desp Variáveis PM
28 3.1.90.34.00		Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização	PESAD Out Desp Pes Terceiriz
29 3.1.90.67.00		Depósitos Compulsórios	PESAD Dep Compulsórios
30 3.1.90.91.00		Sentenças Judiciais	PESAD Sentenças Judiciais
31 3.1.90.92.00		Despesas de Exercícios Anteriores	PESAD Desp Exerc Anteriores

Ct Despesas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Título Finbra
32	3.1.90.94.00	Indenizações Restituições Trabalhistas	PESAD Indeniz Res Trabalhistas
33	3.1.90.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	PESAD Ressarc Desp Pes Req
34	3.1.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	PESAD Demais Aplicações Diretas
35	3.1.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social = (36+40)	PES AD Operação entre Órgãos
36	3.1.91.13.00	Obrigações Patronais Intraorçamentária = (37+38+39)	PES AD Obrigaç Patronais Intraorç
37	3.1.91.13.03	Contribuição Patronal para o RPPS Intraorçamentária	PES AD Contrib Patron RPPS Intraorç
38	3.1.91.13.99	Outras Obrigações Patronais Intraorçamentária	PES AD Outras Obrigaç Patron Intraorç
39	3.1.91.13.X X	Demais Obrigações Patronais Intraorçamentária	PES AD Demais Obrigaç Patron Intraorç
40	3.1.91.XX.X X	Demais Despesas Pessoal Intraorçamentária	PES AD Demais Desp Pes Intraorç
41	3.2.00.00.00	Juros e Encargos da Dívida = (42)	Juros e Encargos Dívida_JED
42	3.2.90.00.00	Aplicações Diretas = ( 43+...+51)	JED Aplicações Diretas
43	3.2.90.21.00	Juros sobre a Dívida por Contrato	JED Juros Div pContrato
44	3.2.90.22.00	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato	JED OutEncDivContratada
45	3.2.90.23.00	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária	JED JurDesagios Mobiliaria
46	3.2.90.24.00	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária	JED OutEncDivMobiliaria
47	3.2.90.25.00	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita	JED Encargos ARO
48	3.2.90.91.00	Sentenças Judiciais	JED Sentencas Judiciais
49	3.2.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores	JED DespExercAnteriores
50	3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições	JED Inden e Restituições
51	3.2.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	JED Demais Aplicaç Diretas
52	3.3.00.00.00	Outras Despesas Correntes = (53+...+61+100)	Out Desp Correntes_ODC
53	3.3.20.00.00	Transferências à União	ODC Transf à União
54	3.3.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal	ODC Transf a Estados DF
55	3.3.40.00.00	Transferências a Municípios	ODC Transf a Municípios
56	3.3.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	ODC Transf Inst Priv s Fins Lucr
57	3.3.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	ODC Transf Inst Priv c Fins Lucr
58	3.3.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais	ODC Transf Inst Multigov Nac
59	3.3.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos	ODC Transf a Consórcios Públicos
60	3.3.80.00.00	Transferências ao Exterior	ODC Transf ao Exterior
61	3.3.90.00.00	Aplicações Diretas = (62+...+99)	ODC Aplicações Diretas
62	3.3.90.01.00	Aposentadorias e Reformas	ODCAD Aposent e Reformas
63	3.3.90.03.00	Pensões	ODCAD Pensões

Ct Despesas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Título Finbra
64	3.3.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado	ODCAD Contrat Tempo Determ
65	3.3.90.05.00	Outros Benefícios Previdenciários	ODCAD Out Benef Previdenc
66	3.3.90.06.00	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso	ODCAD Benef Deficiente e Idoso
67	3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais	ODCAD Out Benef Assistenciais
68	3.3.90.09.00	Salário-Família	ODCAD Salário_Família
69	3.3.90.10.00	Outros Benefícios de Natureza Social	ODCAD Out Benef Nat Social
70	3.3.90.14.00	Diárias - Civil	ODCAD Diárias Civil
71	3.3.90.15.00	Diárias - Militar	ODCAD Diárias Militar
72	3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes	ODCAD Aux Fin Estudantes
73	3.3.90.19.00	Auxílio-Fardamento	ODCAD Auxílio-Fardamento
74	3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores	ODCAD Aux Fin Pesquisadores
75	3.3.90.26.00	Obrigações decorrentes de Política Monetária	ODCAD Obrig Política Monetária
76	3.3.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares	ODCAD Encargos pela Honra
77	3.3.90.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos	ODCAD Remun Cotas Fund Autárq
78	3.3.90.30.00	Material de Consumo	ODCAD Mat Consumo
79	3.3.90.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras	ODCAD Premiações Diversas
80	3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita	ODCAD Mat Distribuição Gratuita
81	3.3.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção	ODCAD Pass Desp Locomoção
82	3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria	ODCAD Serv Consultoria
83	3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	ODCAD Out Serviç Terceiros PF
84	3.3.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra	ODCAD Locação Mão-de-Obra
85	3.3.90.38.00	Arrendamento Mercantil	ODCAD Arrendamento Mercantil
86	3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	ODCAD Out Serviç Terceiros PJ
87	3.3.90.41.00	Contribuições	ODCAD Contribuicoes
88	3.3.90.43.00	Subvenções Sociais	ODCAD Subvencoes
89	3.3.90.45.00	Equalização de Preços e Taxas	ODCAD Equaliz Preços Taxas
90	3.3.90.46.00	Auxílio-Alimentação	ODCAD Auxílio-Alimentação
91	3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas	ODCAD Obrig Tribut e Contrib
92	3.3.90.48.00	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	ODCAD Out Aux Financeiros PF
93	3.3.90.49.00	Auxílio-Transporte	ODCAD Auxílio-Transporte
94	3.3.90.67.00	Depósitos Compulsórios	ODCAD Dep Compulsórios
95	3.3.90.91.00	Sentenças Judiciais	ODCAD Sentenças Judiciais
96	3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores	ODCAD Desp Exerc Anteriores
97	3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições	ODCAD Indeniz e Restituições
98	3.3.90.95.00	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo	ODCAD Inden Trabalhos Campo

Ct Despesas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Título Finbra
99	3.3.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	ODCAD Demais Aplicações Diretas
100	3.3.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	ODC AD Entre Órgãos
101	4.0.00.00.00	Despesas de Capital = ( 102+132+153)	Despesas de Capital
102	4.4.00.00.00	Investimentos =(103+...+111+131)	Investimentos
103	4.4.20.00.00	Transferências à União	I TransfUniao
104	4.4.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal	I TransfEstadoDF
105	4.4.40.00.00	Transferências a Municípios	I TransfMunicipios
106	4.4.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	I TransfInsPrivadaSFL
107	4.4.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	I TransfInsPrivadaCFL
108	4.4.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais	I TransfMultigovNacionais
109	4.4.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos	I Transf a Consórcios Públicos
110	4.4.80.00.00	Transferências ao Exterior	I Transf Exterior
111	4.4.90.00.00	Aplicações Diretas = ( 112+...+122+125+...+130)	I Aplicações Diretas
112	4.4.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado	IAD Contrat Tempo Determ
113	4.4.90.14.00	Diárias - Civil	IAD Diarias Civil
114	4.4.90.17.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar	IAD Out Desp Variáveis PM
115	4.4.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores	IAD Aux Fin Pesquisadores
116	4.4.90.30.00	Material de Consumo	IAD Material Consumo
117	4.4.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção	IAD Pass Desp Locomoção
118	4.4.90.35.00	Serviços de Consultoria	IAD Serv Consultoria
119	4.4.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	IAD Out Serv Teceiros PF
120	4.4.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra	IAD Locação Mão-de-Obra
121	4.4.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	IAD Out Serv Teceiros PJ
122	4.4.90.51.00	Obras e Instalações = ( 123+124)	IAD Obras e Instalações
123	4.4.90.51.91	Obras em Andamento	IAD Obras em Andamento
124	4.4.90.51.X X	Demais Obras e Instalações	IAD Demais Obras e Instalações
125	4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente	IAD Equipam Mat Perm
126	4.4.90.61.00	Aquisição de Imóveis	IAD Aquisição de Imóveis
127	4.4.90.91.00	Sentenças Judiciais	IAD Sentenças Judiciais
128	4.4.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores	IAD Desp Exerc Anteriores
129	4.4.90.93.00	Indenizações e Restituições	IAD Inden e Restituições
130	4.4.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	IAD Demais Aplicações Diretas
131	4.4.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	I AD Operações entre Órgãos
132	4.5.00.00.00	Inversões Financeiras = ( 133+...+140+152)	Inversões Financeiras
133	4.5.20.00.00	Transferências à União	IF Transf à União
134	4.5.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal	IF Transf EstDF

Ct Despesas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Título Finbra
135	4.5.40.00.00	Transferências a Municípios	IF Transf Municípios
136	4.5.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	IF Transf Privada SFL
137	4.5.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	IF Transf Privada CFL
138	4.5.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos	IF Transf Consórcios Públicos
139	4.5.80.00.00	Transferências ao Exterior	IF Transf Exterior
140	4.5.90.00.00	Aplicações Diretas = ( 141+...+151)	IF Aplicações Diretas
141	4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis	IFAD Aquisição Imóveis
142	4.5.90.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda	IFAD Aquis Prod Revenda
143	4.5.90.63.00	Aquisição de Títulos de Crédito	IFAD Aquis Titulos Credito
144	4.5.90.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado	IFAD Aquis Tit Cap Integral
145	4.5.90.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas	IFAD Const Aum Capital
146	4.5.90.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos	IFAD Concessao Empréstimo
147	4.5.90.67.00	Depósitos Compulsórios	IFAD Dep Compulsorios
148	4.5.90.91.00	Sentenças Judiciais	IFAD Sentenças Judiciais
149	4.5.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores	IFAD Desp Exerc Anteriores
150	4.5.90.93.00	Indenizações e Restituições	IFAD Inden e Restituições
151	4.5.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	IFAD Demais Aplicações Diretas
152	4.5.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	IF AD Operação entre Órgãos
153	4.6.00.00.00	Amortização da Dívida = ( 154)	Amortização da Dívida
154	4.6.90.00.00	Aplicações Diretas = ( 155+...+165)	AD Aplicações diretas
155	4.6.90.71.00	Principal da Dívida Contratual Resgatado	ADAD PrincipalDivContratual
156	4.6.90.72.00	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado	ADAD PrincipalDivMobiliaria
157	4.6.90.73.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada	ADAD CorreçãoDivContratua
158	4.6.90.74.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada	ADAD CorreçãoDivMobiliaria
159	4.6.90.75.00	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita	ADAD CorreçãoDivARO
160	4.6.90.76.00	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado	ADAD PrincCorrigidoDivCont
161	4.6.90.77.00	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado	ADAD PrincCorrigidoDivMob
162	4.6.90.91.00	Sentenças Judiciais	ADAD Sentenças Judiciais
163	4.6.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores	ADAD Desp Exerc Anteriores
164	4.6.90.93.00	Indenizações e Restituições	ADAD Inden e Restituições
165	4.6.90.XX.X X	Demais Aplicações Diretas	ADAD Demais Aplicações Diretas
166	7.7.99.99.99	Reserva do RPPS	Reserva do RPPS
167	9.9.99.99.99	Reserva de Contingência	Reserva de Contingência

### ANEXO III – Plano de Contas da Despesa por Função (Finbra 2010)

CT DespFuncao Consulta			
CO DIG O	Portari a 163	DESCRICAO	Título Finbra
1		Total da Despesa por Função = (2+6+10+14+27+32+37+41+47+53+61+67+76+80 +85+90+94+98+105+110+119+123+130+137+141 +147+154+159)	Despesas por Função
2	00001	Legislativa = (3+4+5)	Legislativa
3	01031	Ação Legislativa	Ação Legislativa
4	01032	Controle Externo	Controle Externo
5	01999	Demais Subfunções - Legislativa	Outras Desp na Função Legislativa
6	00002	Judiciária = (7+8+9)	Judiciária
7	02061	Ação Judiciária	Ação Judiciária
8	02062	Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário	Defesa do Interesse Público
9	02999	Demais Subfunções - Judiciária	Outras Desp na Função Judiciária
10	00003	Essencial à Justiça = (11+12+13)	Essencial à Justiça
11	03091	Defesa da Ordem Jurídica	Defesa da Ordem Jurídica
12	03092	Representação Judicial e Extrajudicial	Representação Jurídica
13	03999	Demais Subfunções - Essencial à Justiça	Outras Desp na Função Justiça
14	00004	Administração = (15+...+26)	Administração
15	04121	Planejamento e Orçamento	Planejamento e Orçamento
16	04122	Administração Geral	Administração Geral
17	04123	Administração Financeira	Administração Financeira
18	04124	Controle Interno	Controle Interno
19	04125	Normatização e Fiscalização	Normatização e Fiscalização
20	04126	Tecnologia da Informação	Tecnologia da Informação
21	04127	Ordenamento Territorial	Ordenamento Territorial
22	04128	Formação de Recursos Humanos	Formação de Recursos Humanos
23	04129	Administração de Receitas	Administração de Receitas
24	04130	Administração de Concessões	Administração de Concessões
25	04131	Comunicação Social	Comunicação Social
26	04999	Demais Subfunções - Administração	Outras Desp na Função Administração
27	00005	Defesa Nacional = (28+...+31)	Defesa Nacional
28	05151	Defesa Aérea	Defesa Aérea
29	05152	Defesa Naval	Defesa Naval
30	05153	Defesa Terrestre	Defesa Terrestre
31	05999	Demais Subfunções - Defesa Nacional	Outras Desp na Função Defesa
32	00006	Segurança Pública = (33+...+36)	Segurança Pública
33	06181	Policciamento	Policciamento
34	06182	Defesa Civil	Defesa Civil
35	06183	Informação e Inteligência	Informação e Inteligência
36	06999	Demais Subfunções - Segurança Pública	Outras Desp na Função Segurança Pública
37	00007	Relações Exteriores = (38+39+40)	Relações Exteriores
38	07211	Relações Diplomáticas	Relações Diplomáticas



CT DespFuncao Consulta			
CO DIG O	Portari a 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
39	07212	Cooperação Internacional	Cooperação Internacional
40	07999	Demais Subfunções - Relações Exteriores	Outras Desp na Função Relações Exteriores
41	00008	Assistência Social = (42+...+46)	Assistência Social
42	08241	Assistência ao Idoso	Assistência ao Idoso
43	08242	Assistência ao Portador de Deficiência	Assistência ao Deficiência
44	08243	Assistência à Criança e ao Adolescente	Assistência à Criança
45	08244	Assistência Comunitária	Assistência Comunitária
46	08999	Demais Subfunções - Assistência Social	OUtras Desp na Função Assistência Social
47	00009	Previdência Social = (48+...+52)	Previdência Social
48	09271	Previdência Básica	Previdência Básica
49	09272	Previdência do Regime Estatutário	Previdência do Regime Estatutário
50	09273	Previdência Complementar	Previdência Complementar
51	09274	Previdência Especial	Previdência Especial
52	09999	Demais Subfunções - Previdência Social	Outras Desp na Função Previdência Social
53	00010	Saúde = (54+...+60)	Saúde
54	10301	Atenção Básica	Atenção Básica
55	10302	Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Assistência Hospitalar
56	10303	Suporte Profilático e Terapêutico	Suporte Profilático
57	10304	Vigilância Sanitária	Vigilância Sanitária
58	10305	Vigilância Epidemiológica	Vigilância Epidemiológica
59	10306	Alimentação e Nutrição	Alimentação e Nutrição
60	10999	Demais Subfunções - Saúde	Outras Desp na Função Saúde
61	00011	Trabalho = (62+...+66)	Trabalho
62	11331	Proteção e Benefício ao Trabalhador	Proteção ao Trabalhador
63	11332	Relações de Trabalho	Relações de Trabalho
64	11333	Empregabilidade	Empregabilidade
65	11334	Fomento ao Trabalho	Fomento ao Trabalho
66	11999	Demais Subfunções - Trabalho	Outras Desp na Função Trabalho
67	00012	Educação = (68+...+75)	Educação
68	12361	Ensino Fundamental	Ensino Fundamental
69	12362	Ensino Médio	Ensino Médio
70	12363	Ensino Profissional	Ensino Profissional
71	12364	Ensino Superior	Ensino Superior
72	12365	Educação Infantil	Educação Infantil
73	12366	Educação de Jovens e Adultos	Educação de Jovens e Adultos
74	12367	Educação Especial	Educação Especial
75	12999	Demais Subfunções - Educação	Outras Desp na Função Educação
76	00013	Cultura = (77+78+79)	Cultura
77	13391	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico	Patrimônio Cultural
78	13392	Difusão Cultural	Difusão Cultural
79	13999	Demais Subfunções - Cultura	Outras Desp na Função Cultura
80	00014	Direitos da Cidadania = (81+...+84)	Direitos da Cidadania



CT DespFuncao Consulta			
CO DIG O	Portari a 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
81	14421	Custódia e Reintegração Social	Custódia e Reintegração Social
82	14422	Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	Direitos Humanos
83	14423	Assistência aos Povos Indígenas	Assistência Povos Indígenas
84	14999	Demais Subfunções - Direitos da Cidadania	Outras Desp na Função Cidadania
85	00015	Urbanismo = (86+...+89)	Urbanismo
86	15451	Infra-Estrutura Urbana	Infra-Estrutura Urbana
87	15452	Serviços Urbanos	Serviços Urbanos
88	15453	Transportes Coletivos Urbanos	Transportes Coletivos Urbanos
89	15999	Demais Subfunções - Urbanismo	Outras Desp na Função Urbanismo
90	00016	Habitação = (91+92+93)	Habitação
91	16481	Habitação Rural	Habitação Rural
92	16482	Habitação Urbana	Habitação Urbana
93	16999	Demais Subfunções - Habitação	Outras Desp na Função Habitação
94	00017	Saneamento = (95+96+97)	Saneamento
95	17511	Saneamento Básico Rural	Saneamento Básico Rural
96	17512	Saneamento Básico Urbano	Saneamento Básico Urbano
97	17999	Demais Subfunções - Saneamento	Outras Desp na Função Saneamento
98	00018	Gestão Ambiental = (99+...+104)	Gestão Ambiental
99	18541	Preservação e Conservação Ambiental	Preservação Ambiental
100	18542	Controle Ambiental	Controle Ambiental
101	18543	Recuperação de Áreas Degradadas	Recuperação Areas Degradadas
102	18544	Recursos Hídricos	Recursos Hídricos
103	18545	Meteorologia	Meteorologia
104	18999	Demais Subfunções - Gestão Ambiental	Outras Desp na Função Gestão Ambiental
105	00019	Ciência e Tecnologia = (106+...+109)	Ciência e Tecnologia
106	19571	Desenvolvimento Científico	Desenvolvimento Científico
107	19572	Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia	Desenvolvimento Tecnológico
108	19573	Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	Difusão do Conhecimento Científico
109	19999	Demais Subfunções - Ciência e Tecnologia	Outras Desp na Função Ciência e Tecnologia
110	00020	Agricultura = (111+...+118)	Agricultura
111	20601	Promoção da Produção Vegetal	Promoção da Produção Vegetal
112	20602	Promoção da Produção Animal	Promoção da Produção Animal
113	20603	Defesa Sanitária Vegetal	Defesa Sanitária Vegetal
114	20604	Defesa Sanitária Animal	Defesa Sanitária Animal
115	20605	Abastecimento	Abastecimento
116	20606	Extensão Rural	Extensão Rural
117	20607	Irrigação	Irrigação
118	20999	Demais Subfunções - Agricultura	Outras Desp na Função Agricultura
119	00021	Organização Agrária = (120+121+122)	Organização Agrária
120	21631	Reforma Agrária	Reforma Agrária
121	21632	Colonização	Colonização
122	21999	Demais Subfunções - Organização Agrária	Outras Desp na Função Organização Agrária

CT DespFuncao Consulta			
CO DIG O	Portari a 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
123	00022	Indústria = (124+...+129)	Indústria
124	22661	Promoção Industrial	Promoção Industrial
125	22662	Produção Industrial	Produção Industrial
126	22663	Mineração	Mineração
127	22664	Propriedade Industrial	Propriedade Industrial
128	22665	Normalização e Qualidade	Normalização e Qualidade
129	22999	Demais Subfunções - Indústria	Outras Desp na Função Indústria
130	00023	Comércio e Serviços = (131+...+136)	Comércio e Serviços
131	23691	Promoção Comercial	Promoção Comercial
132	23692	Comercialização	Comercialização
133	23693	Comércio Exterior	Comércio Exterior
134	23694	Serviços Financeiros	Serviços Financeiros
135	23695	Turismo	Turismo
136	23999	Demais Subfunções - Comércio e Serviços	Outras Desp na Função Comércio e Serviços
137	00024	Comunicações = (138+139+140)	Comunicações
138	24721	Comunicações Postais	Comunicações Postais
139	24722	Telecomunicações	Telecomunicações
140	24999	Demais Subfunções - Comunicações	Outras Desp na Função Comunicações
141	00025	Energia = (142+...+146)	Energia
142	25751	Conservação de Energia	Conservação de Energia
143	25752	Energia Elétrica	Energia Elétrica
144	25753	Petróleo	Petróleo
145	25754	Álcool	Álcool
146	25999	Demais Subfunções - Energia	Outras Desp na Função Energia
147	00026	Transporte = (148+...+153)	Transporte
148	26781	Transporte Aéreo	Transporte Aéreo
149	26782	Transporte Rodoviário	Transporte Rodoviário
150	26783	Transporte Ferroviário	Transporte Ferroviário
151	26784	Transporte Hidroviário	Transporte Hidroviário
152	26785	Transportes Especiais	Transportes Especiais
153	26999	Demais Subfunções - Transporte	Outras Desp na Função Transporte
154	00027	Desporto e Lazer = (155+...+158)	Desporto e Lazer
155	27811	Desporto de Rendimento	Desporto de Rendimento
156	27812	Desporto Comunitário	Desporto Comunitário
157	27813	Lazer	Lazer
158	27999	Demais Subfunções - Desporto e Lazer	Outras Desp na Função Desportos e Lazer
159	00028	Encargos Especiais = (160+...+166)	Encargos Especiais
160	28841	Refinanciamento da Dívida Interna	Refinanciamento da Dívida Interna
161	28842	Refinanciamento da Dívida Externa	Refinanciamento da Dívida Externa
162	28843	Serviço da Dívida Interna	Serviço da Dívida Interna
163	28844	Serviço da Dívida Externa	Serviço da Dívida Externa
164	28845	Transferências	Transferências

CT DespFuncao Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
165	28846	Outros Encargos Especiais	Outros Encargos Especiais
166	28999	Demais Subfunções - Encargos Especiais	Outras Desp na Função Encargos Especiais
167	0	TOTAL DA DESPESA POR FUNÇÃO ( INTRA-ORÇAMENTÁRIA)	Despesa por Função Intra-Orçamentária
168	0	TOTAL GERAL DA DESPESA POR FUNÇÃO = (1+167)	Total Geral da Despesa por Função

#### ANEXO IV – Plano de Contas da Receita (Finbra 2009)

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
1		Receita Total = (2+131-187+197+198)	Rec Orçamentária
2	1.0.00.00.00	Receitas Correntes = (3+17+37+51+52+53+54+124)	Rec Correntes
3	1.1.00.00.00	Receita Tributária = (4+13+16)	Rec Tributária
4	1.1.10.00.00	Impostos = (5+11)	Impostos
5	1.1.12.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda = (6+7+10)	Imp s Patrimonio e Renda
6	1.1.12.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	IPTU
7	1.1.12.04.00	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR = (8+9)	Imp s Renda e Proventos
8	1.1.12.04.31	Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os Rendimentos do Trabalho – IRRF	IRRF Trabalho
9	1.1.12.04.34	Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre Outros Rendimentos	IRRF Outros Rendimentos
10	1.1.12.08.00	Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis – ITBI	ITBI
11	1.1.13.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação = (12)	Imp s Produção e Circulação
12	1.1.13.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN	ISSQN
13	1.1.20.00.00	Taxas = (14+15)	Taxas
14	1.1.21.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia	Tx Poder de Policia
15	1.1.22.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços	Tx Prestação de Servicos
16	1.1.30.00.00	Contribuição de Melhoria	Contr de Melhoria
17	1.2.00.00.00	Receitas de Contribuições = (18+36)	Rec de Contribuição
18	1.2.10.00.00	Contribuições Sociais = (19+...+35)	Contribuições Sociais
19	1.2.10.29.00	Contribuições para o Regime Próprio de Previdência do Servidor Público	Contr para o Reg Prop de Prev do Serv Público
20	1.2.10.29.01	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio	Contr Patr de Serv Ativo Civil para o Reg Prop
21	1.2.10.29.02	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Militar	Contr Patr de Serv

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
			Ativo Militar
22	1.2.10.29.03	Contribuição Patronal - Inativo Civil	Contr Patr - Inativo Civil
23	1.2.10.29.04	Contribuição Patronal - Inativo Militar	Contr Patr - Inativo Militar
24	1.2.10.29.05	Contribuição Patronal - Pensionista Civil	Contr Patr - Pens Civil
25	1.2.10.29.06	Contribuição Patronal - Pensionista Militar	Contr Patr - Pens Militar
26	1.2.10.29.07	Contribuição do Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio	Contr do Serv Ativo Civil para o Reg Prop
27	1.2.10.29.08	Contribuição de Servidor Ativo Militar	Contr de Serv Ativo Militar
28	1.2.10.29.09	Contribuições do Servidor Inativo Civil para o Regime Próprio	Contr do Serv Inativo Civil para o Reg Prop
29	1.2.10.29.10	Contribuições de Servidor Inativo Militar	Contr de Serv Inativo Militar
30	1.2.10.29.11	Contribuições de Pensionista Civil para o Regime Próprio	Contr de Pens Civil Reg Prop
31	1.2.10.29.12	Contribuições de Pensionista Militar	Contr de Pens Militar
32	1.2.10.29.13	Contribuição Previdenciária para Amortização do Déficit Atuarial	Contr Prev Amortiz do Déficit Atuarial
33	1.2.10.29.15	Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos	Contr Prev em Reg de Parcel de Débitos
34	1.2.10.99.00	Outras Contribuições Sociais	Outras Contr Sociais
35	1.2.10.XX.XX	Demais Contribuições Sociais	Demais Contr Sociais
36	1.2.20.00.00	Contribuições Econômicas	Contribuições Econômicas
37	1.3.00.00.00	Receita Patrimonial = (38+39+48+49+50)	Rec Patrimonial
38	1.3.10.00.00	Receitas Imobiliárias	Rec Imobiliárias
39	1.3.20.00.00	Receitas de Valores Mobiliários = (40+...+47)	Rec Valores Mobiliários
40	1.3.21.00.00	Juros de Títulos de Renda	Juros de Títulos de Renda
41	1.3.22.00.00	Dividendos	Dividendos
42	1.3.23.00.00	Participações	Participações
43	1.3.25.00.00	Remuneração de Depósitos Bancários	Remuneração de Dep Bancários
44	1.3.26.00.00	Remuneração de Depósitos Especiais	Remuneração de Dep Especiais
45	1.3.27.00.00	Remuneração de Saldos de Recursos Não Desembolsados	Remuneração de Saldos de Recur Não Desembol

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
46	1.3.28.00.00	Remuneração dos Investimentos do Regime Próprio de Previdência do Servidor	Remun Invest Reg Próprio Previd Servidor
47	1.3.29.00.00	Outras Receitas de Valores Mobiliários	Outras Receitas de Valores Mobiliários
48	1.3.30.00.00	Receitas de Concessões e Permissões	Rec Concessões e Permissões
49	1.3.40.00.00	Compensações Financeiras	Compensações Financeiras
50	1.3.90.00.00	Outras Receitas Patrimoniais	Outras rec Patrimoniais
51	1.4.00.00.00	Receita Agropecuária	Rec Agropecuária
52	1.5.00.00.00	Receita Industrial	Rec Industrial
53	1.6.00.00.00	Receita de Serviços	Rec de Serviços
54	1.7.00.00.00	Transferências Correntes = (55+98+99+100+101+119)	Rec Transf Correntes
55	1.7.20.00.00	Transferências Intergovernamentais = (56+75+90+94)	Transf Cor Intergovern
56	1.7.21.00.00	Transferências da União = (57+61+69+...+74)	Transf Intergov da União
57	1.7.21.01.00	Participação na Receita da União = (58+59+60)	Participação Rec União
58	1.7.21.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM	Cota FPM
59	1.7.21.01.05	Cota-Parte do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	Cota ITR
60	1.7.21.01.32	Cota-Parte do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários Comercialização do Ouro	Cota IOF Ouro
61	1.7.21.22.00	Transferências da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Naturais = (62+...+68)	Transf Uni CompFinanc
62	1.7.21.22.11	Cota-parte da Compensação Financeira de Recursos Hídricos	Cota-parte Comp Fin RecHídricos
63	1.7.21.22.20	Cota-parte da Compensação Financeira de Recursos Minerais – CFEM	Cota-parte CFEM
64	1.7.21.22.30	Cota-parte Royalties - Compensação Financeira pela Produção de Petróleo - Lei nº 7.990/89	Cota-parte Royalties Petróleo
65	1.7.21.22.40	Cota-Parte Royalties pelo Excedente da Produção do Petróleo - Lei nº 9.478/97, artigo 49, I e II	Cota Royalties Excedente
66	1.7.21.22.50	Cota-Parte Royalties pela Participação Especial - Lei nº 9.478/97, artigo 50	Cota Royalties Part Especial
67	1.7.21.22.70	Cota-Parte do Fundo Especial do Petróleo - FEP	Cota Petróleo
68	1.7.21.22.90	Outras Transferências Decorrentes de Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Naturais	Outras Transf U ComFin
69	1.7.21.33.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS - Repasses Fundo a Fundo	SUS União
70	1.7.21.34.00	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS	FNAS
71	1.7.21.35.00	Transferências de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE	FNDE

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
72	1.7.21.36.00	Transferências Financeira do ICMS - Desoneração - L.C. Nº 87/96	LC 87_96 ICMS
73	1.7.21.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf União Consórcios Públicos
74	1.7.21.99.00	Outras Transferências da União	Outras Transfer União
75	1.7.22.00.00	Transferências dos Estados = (76+82+87+88+89)	Transf Intergov Estado
76	1.7.22.01.00	Participação na Receita dos Estados = (77+...+81)	Participação Rec Estados
77	1.7.22.01.01	Cota-Parte do ICMS	Cota ICMS
78	1.7.22.01.02	Cota-Parte do IPVA	Cota IPVA
79	1.7.22.01.04	Cota-Parte do IPI sobre Exportação	Cota IPI Exportação
80	1.7.22.01.13	Cota-Parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	Cota CIDE
81	1.7.22.01.99	Outras Participações na Receita dos Estados	Outras Part Rec Estado
82	1.7.22.22.00	Transferências da Cota-Parte da Compensação Financeira (25%) = (83+...+86)	Transf Est CompFinanc
83	1.7.22.22.11	Cota-Parte da Compensação Financeira de Recursos Hídricos	Cota ComFin Rec Hídricos
84	1.7.22.22.20	Cota-Parte da Compensação Financeira de Recursos Minerais – CFEM	Cota ComFin Rec Minerais
85	1.7.22.22.30	Cota-Parte Royalties - Compensação Financeira pela Produção de Petróleo - Lei nº 7.990/89, artigo 9º	Cota Royalties Produção
86	1.7.22.22.90	Outras Transferências Decorrentes de Compensações Financeiras	Outras Transf E CompFin
87	1.7.22.33.00	Transferências de Recursos do Estado para Programas de Saúde - Repasse Fundo a Fundo	Transf Est Saude Fundo
88	1.7.22.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf Est Consórcios Públicos
89	1.7.22.99.00	Outras Transferências dos Estados	Outras Transf Estados
90	1.7.23.00.00	Transferências dos Municípios = (91+92+93)	Transf dos Municípios
91	1.7.23.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS	SUS Municípios
92	1.7.23.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	Transf Mun Consórcios Públicos
93	1.7.23.99.00	Outras Transferências dos Municípios	Out Transf Municípios
94	1.7.24.00.00	Transferências Multigovernamentais = (95+96+97)	Transf Multigovernamentais
95	1.7.24.01.00	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB	Transf Multigov FUNDEB
96	1.7.24.02.00	Transferências de Recursos da Complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB	Transf Multigov FUNDEB Comp

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
97	1.7.24.99.00	Outras Transferências Multigovernamentais	Outras Transf Multigov
98	1.7.30.00.00	Transferências de Instituições Privadas	Transf Instit Privadas
99	1.7.40.00.00	Transferências do Exterior	Transf Exterior
100	1.7.50.00.00	Transferências de Pessoas	Transf Pessoas
101	1.7.60.00.00	Transferências de Convênios = (102+109+113+117+118)	Transf Convênios
102	1.7.61.00.00	Transferências de Convênios da União e de Suas Entidades = (103+...+108)	Transf Convênios União
103	1.7.61.01.00	Transferências de Convênios da União para o Sistema Único de Saúde – SUS	TrConvUn SUS
104	1.7.61.02.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Educação	TrConvUn Educação
105	1.7.61.03.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Assistência Social	TrConvUn Assist Social
106	1.7.61.04.00	Transferências de Convênios da União Destinadas aos Programas de Combate à Fome	TrConvUn Combate Fome
107	1.7.61.05.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrConvUn Saneamento Basico
108	1.7.61.99.00	Outras Transferências de Convênios da União	Outras TrConvUn
109	1.7.62.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de Suas Entidades = (110+111+112)	Transf Convênios Estados DF
110	1.7.62.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde – SUS	TrConvEst SUS
111	1.7.62.02.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Educação	TrConvEst Educação
112	1.7.62.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Estados	Outras TrConvEst
113	1.7.63.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de Suas Entidades = (114+115+116)	Transf Convênios Municípios
114	1.7.63.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios para o Sistema Único de Saúde – SUS	TrConvMun SUS
115	1.7.63.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinadas a Programas de Educação	TrConvMun Educação
116	1.7.63.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios	Outras TrConvMun
117	1.7.64.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas	Transf Convênios Inst Privadas
118	1.7.65.00.00	Transferências de Convênios do Exterior	Transf Convênios Exterior
119	1.7.70.00.00	Transferências para o Combate à Fome = (120+...+123)	Transf pCombate Fome
120	1.7.71.00.00	Provenientes do Exterior	TrCF Exterior
121	1.7.72.00.00	Provenientes de Pessoas Jurídicas	TrCF PJ
122	1.7.73.00.00	Provenientes de Pessoas Físicas	TrCF PF
123	1.7.74.00.00	Provenientes de Depósitos não Identificados	TrCF Não Identificado
124	1.9.00.00.00	Outras Receitas Correntes = (125+126+127+130)	Out Rec Correntes
125	1.9.10.00.00	Multas e Juros de Mora	Multas e Juros de Mora



Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
126	1.9.20.00.00	Indenizações e Restituições	Indeniz e Restituições
127	1.9.30.00.00	Receita da Dívida Ativa = (128+129)	Rec Divida Ativa
128	1.9.31.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária	Rec Divida Ativa Tributária
129	1.9.32.00.00	Receita da Dívida Ativa Não Tributária	Rec Divida Ativa Não Trib
130	1.9.90.00.00	Receitas Diversas	Receitas Diversas
131	2.0.00.00.00	Receitas de Capital = (132+135+138+139+186)	Rec de Capital
132	2.1.00.00.00	Operações de Crédito = (133+134)	Operações de Crédito
133	2.1.10.00.00	Operações de Crédito Internas	OPC Internas
134	2.1.20.00.00	Operações de Crédito Externas	OPC Externas
135	2.2.00.00.00	Alienação de Bens = (136+137)	Alienação de Bens
136	2.2.10.00.00	Alienação de Bens Móveis	Alien Bens Móveis
137	2.2.20.00.00	Alienação de Bens Imóveis	Alien Bens Imóveis
138	2.3.00.00.00	Amortização de Empréstimos	Amortização de Empréstimos
139	2.4.00.00.00	Transferências de Capital = (140+156+...+160+181)	Rec Transf de Capital
140	2.4.20.00.00	Transferências Intergovernamentais = (141+146+151)	Transf Cap Intergovern
141	2.4.21.00.00	Transferências da União = (142+143+144+145)	Transf Cap Inter União
142	2.4.21.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapU SUS
143	2.4.21.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapU Educação
144	2.4.21.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapU Consórcios Públicos
145	2.4.21.99.00	Outras Transferências da União	Outras TrCapU
146	2.4.22.00.00	Transferências dos Estados = (147+148+149+150)	Transf Cap Inter Estados
147	2.4.22.01.00	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS	TrCapEst SUS
148	2.4.22.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapEst Educação
149	2.4.22.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapEst Consórcios Públicos
150	2.4.22.99.00	Outras Transferências dos Estados	Outras TrCapEst
151	2.4.23.00.00	Transferências dos Municípios = (152+153+154+155)	Transf Cap Inter Municípios
152	2.4.23.01.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Saúde	TrCapMun SUS
153	2.4.23.02.00	Transferências de Recursos Destinados a Programas de Educação	TrCapMun Educação
154	2.4.23.37.00	Transferências a Consórcios Públicos	TrCapMun Consórcios Públicos
155	2.4.23.99.00	Outras Transferências dos Municípios	Outras TrCapMun
156	2.4.30.00.00	Transferências de Instituições Privadas	Transf Cap de Inst Privadas



Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
157	2.4.40.00.00	Transferências do Exterior	Transf Cap Exterior
158	2.4.50.00.00	Transferências de Pessoas	Transf Cap Pessoas
159	2.4.60.00.00	Transferências de Outras Instituições Públicas	Transf Cap Inst Publicas
160	2.4.70.00.00	Transferências de Convênios = (161+168+175+179+180)	Transf Cap Convênios
161	2.4.71.00.00	Transferências de Convênios da União e de suas Entidades = (162+...+167)	Transf Cap Conv União
162	2.4.71.01.00	Transferências de Convênios da União para o Sistema Único de Saúde – SUS	TrCapConvU SUS
163	2.4.71.02.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvU Educação
164	2.4.71.03.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrCapConvU Saneamento
165	2.4.71.04.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Meio Ambiente	TrCapConvU Meio Ambiente
166	2.4.71.05.00	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Infra-Estrutura em Transporte	TrCapConvU Transporte
167	2.4.71.99.00	Outras Transferências de Convênios da União	Outras TrCapConvU
168	2.4.72.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades = (169+...+174)	Transf Cap Conv Estados
169	2.4.72.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde – SUS	TrCapConvEst SUS
170	2.4.72.02.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvEst Educação
171	2.4.72.03.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Saneamento Básico	TrCapConvEst Saneamento
172	2.4.72.04.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Meio Ambiente	TrCapConvEst Meio Ambiente
173	2.4.72.05.00	Transferências de Convênios dos Estados Destinadas a Programas de Infra-Estrutura em Transporte	TrCapConvEst Transporte
174	2.4.72.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Estados	Outras TrCapConvEst
175	2.4.73.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de suas Entidades = (176+177+178)	Transf Cap Conv Municípios
176	2.4.73.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinados a Programas de Saúde	TrCapConvMun SUS
177	2.4.73.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios Destinadas a Programas de Educação	TrCapConvMun Educação
178	2.4.73.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios	OutrasTrCapConv Mun
179	2.4.74.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas	Transf Cap Conv Inst Privadas
180	2.4.75.00.00	Transferências de Convênios do Exterior	Transf Cap Conv Exterior
181	2.4.80.00.00	Transferências para o Combate à Fome = (182+183+184+185)	Transf Cap Combate à Fome
182	2.4.81.00.00	Provenientes do Exterior	TrCapCF Exterior

Ct Receitas Consulta			
CO DIG O	Portaria 163	DESCRICAO	Titulo Finbra
183	2.4.82.00.00	Provenientes de Pessoas Jurídicas	TrCapCF PJ
184	2.4.83.00.00	Provenientes de Pessoas Físicas	TrCapCF PF
185	2.4.84.00.00	Provenientes de Depósitos não Identificados	TrCapCF Não Identificado
186	2.5.00.00.00	Outras Receitas de Capital	Outras Rec Capital
187	9.0.0.00.00.00	Deduções da Receita Corrente = (188+192+196)	Deduções Rec Corrente
188	9.1.7.21.01.00	Dedução das Receitas de Transferências da União = (189+190+191)	Dedução Rec Tr União
189	9.1.7.21.01.02	Dedução de Receita do FPM - FUNDEB e Redutor Financeiro	Dedução FUNDEB FPM
190	9.1.7.21.01.05	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - ITR	Dedução FUNDEB ITR
191	9.1.7.21.36.00	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB – ICMS Desoneração - Lei Complementar 87/ 96	Dedução FUNDEB LC87_96
192	9.1.7.22.01.00	Dedução das Receitas de Transferências dos Estados = (193+194+195)	Dedução Rec Tr Estado
193	9.1.7.22.01.01	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - ICMS	Dedução FUNDEB ICMS
194	9.1.7.22.01.02	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - IPVA	Dedução FUNDEB IPVA
195	9.1.7.22.01.04	Dedução de Receita para a Formação do FUNDEB - IPI - Exportação	Dedução FUNDEB IPI Exp
196	9.1.X.XX.XX.XX	Demais Deduções da Receita	Demais Deduções da Receita
197	7.0.00.00.00	Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	Rec Cor Intra-Orçamentárias
198	8.0.00.00.00	Receitas de Capital Intra-Orçamentárias	Rec Capital Intra-Orçamentárias

### ANEXO V – Plano de Contas da Despesa (Finbra 2000)

Ct Despesas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
53	DESPESA = (54+74)
54	DESPESAS CORRENTES = (55+64+73)
55	Despesa de Custeio = (56+62+63)
56	Despesa de Pessoal = (57+58+59)
57	Ativos
58	Obrigações Patronais
59	Demais Despesas de Pessoal = (60+61)
60	Terceirização de Mão-de-obra
61	Outras
62	Serviços de Terceiros/Encargos
63	Outros Custeios

Ct Despesas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
64	Transferências Correntes = (65+70+71+72)
65	Transferências a Pessoas = (66+...+69)
66	Inativos
67	Pensionistas
68	Salário-Família
69	Outras Transferências a Pessoas
70	Contribuição para a Formação do PASEP
71	Juros e Encargos da Dívida
72	Demais Transferências Correntes
73	Outras Despesas Correntes
74	DESPESA DE CAPITAL = (75+76+77)
75	Investimentos
76	Inversões Financeiras
77	Transferência de Capital = (78+79)
78	Amortizações
79	Outras Transferências de Capital
80	SUPERAVIT/DEFICIT = (1-53)
81	Legislativa
82	Judiciária
83	Planejamento
84	Agricultura
85	Educação e Cultura
86	Habitação e Urbanismo
87	Indústria e Comércio
88	Saúde e Saneamento
89	Assistência e Previdência
90	Transporte
91	Defesa Nacional e Segurança Pública
92	Desenvolvimento Regional
93	Energia e Recursos Minerais
94	Comunicações
95	Outras

#### ANEXO VI – Plano de Contas da Receita (Finbra 2000)

Ct Receitas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
1	RECEITA = (2+45)
2	RECEITAS CORRENTES = (3+12+16+19+...+22+42)
3	Receita Tributária = (4+8+11)
4	Impostos = (5+6+7)
5	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU
6	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS
7	Imposto sobre Transmissão - Intervivos - ITBI

Ct Receitas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
8	Taxas = (9+10)
9	Poder de Polícia
10	Prestação de Serviços
11	Contribuição de Melhoria
12	Receita de Contribuição = (13+14+15)
13	Contribuição Servidores Custeio Prev/ Ass. Social
14	Compensação Fin. ref. § 9º, Art. 201 da Constituição
15	Outras Receitas de Contribuição
16	Receita Patrimonial = (17+18)
17	Receitas Financeiras
18	Outras
19	Receita Industrial
20	Receita Agropecuária
21	Receita de Serviços
22	Transferências Correntes = (23+33+41)
23	Transferências Intergovernamentais - da União = (24+...+32)
24	Cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM
25	Imposto de Renda Retido na Fonte (Art, 158, I - CF) - IRRF
26	Cota-parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR
27	Cota-parte do IOF Ouro
28	Transferências Financeiras - Lei Complementar nº 87/96
29	Cota-parte da Contribuição do Salário-educação
30	Transferências do FUNDEF
31	Transferências para o Sistema Único de Saúde - SUS
32	Outras Transferências da União
33	Transferências Intergovernamentais - do Estado = (34+...+40)
34	Cota-parte do ICMS
35	Cota-parte do IPVA
36	Cota-parte do IPI - Exportação
37	Cota-parte da Contribuição do Salário-educação
38	Transferências do FUNDEF
39	Transferências para o Sistema Único de Saúde - SUS
40	Outras Transferências do Estado
41	Outras Transferências Correntes
42	Demais Receitas Correntes = (43+44)
43	Receita de Dívida Ativa
44	Outras
45	RECEITAS DE CAPITAL = (46+47+48+52)
46	Operações de Crédito
47	Alienação de Bens
48	Transferências de Capital = (49+50+51)
49	Transferências da União
50	Transferências dos Estados
51	Outras Transferências de Capital
52	Outras Receitas de Capital

### ANEXO VII – Plano de Contas da Receita (Finbra 1999)

Ct Receitas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
1	RECEITA = (2+45)
2	RECEITAS CORRENTES = (3+12+16+19+...+22+42)
3	Receita Tributária = (4+8+11)
4	Impostos = (5+6+7)
5	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU
6	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS
7	Imposto sobre Transmissão - Intervivos - ITBI
8	Taxas = (9+10)
9	Poder de Polícia
10	Prestação de Serviços
11	Contribuição de Melhoria
12	Receita de Contribuição = (13+14+15)
13	Contribuição Servidores Custeio Prev/ Ass. Social
14	Compensação Fin. ref. § 9º, Art. 201 da Constituição
15	Outras Receitas de Contribuição
16	Receita Patrimonial = (17+18)
17	Receitas Financeiras
18	Outras
19	Receita Industrial
20	Receita Agropecuária
21	Receita de Serviços
22	Transferências Correntes = (23+33+41)
23	Transferências Intergovernamentais - da União = (24+...+32)
24	Cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM
25	Imposto de Renda Retido na Fonte (Art, 158, I - CF) - IRRF
26	Cota-parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR
27	Cota-parte do IOF Ouro
28	Transferências Financeiras - Lei Complementar nº 87/96
29	Cota-parte da Contribuição do Salário-educação
30	Transferências do FUNDEF
31	Transferências para o Sistema Único de Saúde - SUS
32	Outras Transferências da União
33	Transferências Intergovernamentais - do Estado = (34+...+40)
34	Cota-parte do ICMS
35	Cota-parte do IPVA
36	Cota-parte do IPI - Exportação
37	Cota-parte da Contribuição do Salário-educação
38	Transferências do FUNDEF
39	Transferências para o Sistema Único de Saúde - SUS
40	Outras Transferências do Estado
41	Outras Transferências Correntes
42	Demais Receitas Correntes = (43+44)

Ct Receitas Consulta	
CODIGO	DESCRICAO
43	Receita de Dívida Ativa
44	Outras
45	RECEITAS DE CAPITAL = (46+47+48+52)
46	Operações de Crédito
47	Alienação de Bens
48	Transferências de Capital = (49+50+51)
49	Transferências da União
50	Transferências dos Estados
51	Outras Transferências de Capital
52	Outras Receitas de Capital