




**A UTILIZAÇÃO DA RESERVA DE CONTINGÊNCIA NOS MUNICÍPIOS DE
ALEGRETE, ITAQUI, SÃO BORJA E URUGUAIANA - 2022**

**THE USE OF THE CONTINGENCY RESERVE IN THE MUNICIPALITIES OF
ALEGRETE, ITAQUI, SÃO BORJA AND URUGUAIANA - 2022**

Recebido em: 24/02/2023

Aceito em: 23/05/2023

Márcio Luciano dos Santos Campos¹ 
Luis Hamilton Tarragô Pereira Júnior² 
Ronaldo Bernardino Colvero³ 

RESUMO: O orçamento público é considerado uma ferramenta de planejamento dentro da esfera pública, tanto Federal, Estadual e Municipal. Ele é formado por receitas e despesas públicas, e estas recebem várias classificações dentro da Lei Orçamentária Anual. Entre elas uma das classificações são as reservas de contingências. O presente estudo foi realizado nas Prefeituras de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiiana. A pesquisa se justifica tanto acadêmica como socialmente, no sentido de ter maiores informações sobre o tema. O objetivo é entender o que é a reserva de contingência, apresentar a sua finalidade e sua utilização dentro do orçamento público dos municípios desta pesquisa. Foram pesquisados conceitos de orçamento público, classificação das despesas orçamentárias, conceitualização da reserva de contingência e a concepção de fronteira-oeste do Rio Grande do Sul. Levantaram-se informações extraídas nas páginas das prefeituras dos referidos municípios, com o fim de diagnosticar a realidade dos dados em estudo e por fim, fez-se uma análise das informações levantadas com o objetivo de responder se os municípios utilizam de forma correta a reserva de contingência. Chegando a conclusão que apenas o município de São Borja, não está plenamente dentro das legislações orçamentárias no tocante da reserva de contingência.

Palavras-chave: Orçamento público; Reserva de contingência; Fronteira-oeste.

ABSTRACT: The public budget is considered a planning tool within the public sphere, both Federal, State and Municipal. It is made up of public revenues and expenditures, and these receive various classifications within the Annual Budget Law. Among them, one of the classifications are contingency reserves. The present study was carried out in the municipalities of Alegrete, Itaqui, São Borja and Uruguaiiana. The research is justified both academically and socially, in the sense of having more information on the subject. The objective is to understand what the contingency reserve is, to present its purpose and its use within the public budget of the municipalities in this research. Concepts of public budget, classification of budget expenditures, conceptualization of the contingency reserve and the conception of the western border of Rio Grande do Sul were researched. Information extracted from the pages of the city halls of the referred municipalities was collected, in order to diagnose the reality of the data under study and finally, an analysis of the information collected was carried out with the objective of answering whether the municipalities correctly use the reserve of contingency. Coming to the conclusion that only the municipality of São Borja is not fully within the budget legislation regarding the contingency reserve.

Keywords: Public budget; Contingency reserve; Border-west.

¹ Mestre em Políticas Públicas pela Universidade Federal do Pampa – Campus São Borja. E-mail: marciocampos@unipampa.edu.br

² Aluno do Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Pampa – Campus São Borja. E-mail: luisjunior@unipampa.edu.br

³ Professor do Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Pampa – Campus São Borja. E-mail: ronaldocolvero@unipampa.edu.br

INTRODUÇÃO

Os orçamentos públicos dos municípios do Brasil têm uma significância enorme, pois é através deles que são construídos os investimentos, nos serviços públicos, o que é uma maneira de devolução à sociedade em contraprestação pelo pagamento de impostos. É de uma grande importância, pois eles carregam o conjunto de investimento, que é alocado nos serviços e políticas públicas, em favor da coletividade.

Assim os orçamentos públicos dos municípios, são considerados os planejamentos, em curto prazo, dentro da esfera pública. Visto que, tanto os ingressos das receitas, assim como os gastos com a despesa, devem estar programados, ou seja, previstos para que não ocorra um desequilíbrio nas contas públicas e causem prejuízos no atendimento das necessidades coletivas.

Portanto, o orçamento além de ser um instrumento contábil, que registra as receitas e as despesas, também é um instrumento de gestão no planejamento de curto prazo. Pois dentro do orçamento, quando considerado uma peça contábil, ele obedece a diversas normas que são peculiares da legislação que permeia o assunto, as quais as principais legislações são a Lei 4.320, de 17 de março de 1964⁴ e Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000⁵. São essas duas principais legislações que normatizam o modo de como proceder à construção e a execução orçamentária nos três níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal.

Igualmente o orçamento público é considerado um planejamento de curto prazo. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), em seu art. 165, considera instrumentos de planejamento o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA). Sendo que o PPA é considerado um planejamento de médio prazo e a LDO e LOA, são consideradas instrumentos de planejamento de curto prazo.

Dessa forma dando relevância, que a peça denominada orçamento público além de ser um instrumento contábil, também é uma ferramenta de planejamento tanto do ingresso das receitas assim como, do gasto nas despesas. Considerando assim o orçamento público como uma ferramenta de gestão, a qual engloba o planejamento de registrar toda a movimentação

⁴ Esta Lei é diretriz para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ver mais em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.

⁵ Conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ela estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Ver mais em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

orçamentária, com racionalidade do gasto público e com a entrega de melhores serviços para sociedade.

Sob esses dois aspectos, contábil e planejamento, repousa o presente estudo, pois são muitas as áreas de alocação de recursos dentro do orçamento, como saúde, educação, habitação, transporte, segurança, meio ambiente, reserva de contingência, entre outras. Esta última requer um estudo mais específico, pois ainda existem dúvidas que cercam o tema sobre a reserva de contingência. Visto que ela serve para provisionar os possíveis riscos fiscais que podem ocorrer e impactar no orçamento anual.

Portanto o presente trabalho se justifica tanto para o meio acadêmico, que pode aprofundar pesquisas e reflexões, como incorporar novos conhecimentos ao grupo de pesquisa do Observatório de Políticas Públicas. Assim como para as pessoas que trabalham direto com orçamento público, como os servidores públicos municipais das cidades pesquisadas, para os membros de conselhos municipais, políticos, sindicatos, partidos, ONGs entre outros.

Tem como objetivo, esclarecer a luz da legislação, o que é a reserva de contingência, apresentar a sua finalidade e sua utilização dentro do orçamento público dos municípios de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiana, referente ao ano de 2022, dentro da área conhecida como fronteira-oeste do Rio Grande do Sul, no Brasil. Esse esclarecimento se faz necessário para saber se as prefeituras das quatro cidades pesquisadas estão utilizando corretamente a reserva de contingência.

Sendo assim, para o desenvolvimento deste trabalho foi utilizada uma abordagem qualitativa e a pesquisa foi bibliográfica e documental. E está estruturado da seguinte maneira: inicialmente, elaborou-se o referencial teórico, onde trouxe conceitos de orçamento público, classificação das despesas orçamentárias, conceituação da reserva de contingência e a concepção de fronteira-oeste do Rio Grande do Sul, onde se justifica a realidade a ser investigada por meio de autores referenciados. Depois levantaram-se informações sobre o assunto através de dados extraídos nas páginas das prefeituras dos municípios de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiana, com o fim de diagnosticar a realidade dos dados em estudo e por fim, faz-se uma análise das informações levantadas com o objetivo de responder ao problema da pesquisa.

ORÇAMENTO PÚBLICO E RESERVA DE CONTINGÊNCIA

No Brasil, a CF/88, no art. 165, normatiza três figuras de planejamento, assim conhecidas como peças orçamentárias, as quais são: Plano plurianual (PPA), Lei de diretrizes

orçamentárias (LDO) e Lei do orçamento anual (LOA). Essas peças orçamentárias validam a programação do ingresso de numerário, assim chamado de receita pública, e do desembolso, conhecido como despesa pública.

No tocante ao orçamento público (LOA), ele obedece a diversas normas que a legislação e a literatura assim determinam para uma melhor aplicação do recurso público à sociedade, com especial atenção a eficiência, eficácia e efetividade. Dessa forma, Jacintho (1989, p. 63) traz a conceituação orçamentária, assim expressando, “O Orçamento Público, em sua expressão mais ampla, é a definição política econômico-financeira, para cada exercício financeiro, e o programa de trabalho do Governo, em qualquer de seus níveis.”

Enquanto Aguiar conceitua o orçamento público, conforme o Art. 2º da Lei 4.320, de 17 de março de 1964,

A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (AGUIAR, 2005, p. 30).

Luiz assim define o orçamento público,

A Lei Orçamentária Anual é o instrumento de planejamento utilizado pelos governantes para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. Também conhecida como Lei de Meios, representa elemento fundamental na gestão dos recursos públicos, uma vez que sem ele o administrador não recebe autorização para executar o orçamento (LUIZ, 2003, p. 83).

Com as citações acima, observa-se que o orçamento é um balizador das contas públicas, ao mesmo tempo é considerado uma ferramenta de planejamento. O qual é responsável, pela criação dos programas de trabalho dos governos em seus três níveis.

Os programas de trabalhos podem ser considerados como planos, diretrizes e/ou projetos norteadores, ou seja, são as ações que os governantes pretendem realizar dentro do exercício financeiro, que começa em 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano. Pois todo o governante tem projetos a serem canalizados para a sociedade. Visto que são seus atos concretos, para desenvolvimento daquela população que o elegeu, através das eleições e que ele se comprometeu em muitas das vezes, nas campanhas eleitorais, se eleito, tais ações deveriam cumprir como forma de compromisso e responsabilidade do ente político representativo.

É oportuno elucidar que o orçamento público (LOA), não é apenas relacionado com a despesa pública, mas também a receita pública. Pois só podemos gastar o que estiver previsto receber. Isto é, o orçamento público é uma correspondência entre receitas e despesas. De uma forma muito didática, pode-se dizer que orçamento público é uma previsão da receita e uma fixação da despesa, com acentuada preocupação pelo equilíbrio entre elas, em sua execução, pois ao contrário será constituída uma irregularidade ou infração, sob o ponto de vista legal (ANDRADE, 1976).

A LOA, no que concerne às despesas públicas, obedece a certas classificações, por efeito da legislação, que assim normatiza o assunto. Sendo assim, a primeira classificação é a institucional. A classificação institucional identifica qual é o órgão e a unidade responsável pela execução da despesa. Ou seja, o mote principal da classificação é a identificação do responsável institucional pelo gasto.

Os valores do quadro 1, 2, 3 e 4 são apenas para efeito didático e explicativo. No quadro 1 percebe-se a classificação institucional, onde é demonstrado as divisões do orçamento municipal dentro de um município. Em termos mais didáticos, são as secretarias que fazem parte da Lei do Orçamento Anual, com suas despesas públicas fixadas em valores, para fazer frente aos pagamentos dos serviços públicos prestados para a coletividade.

Quadro 1: Classificação Institucional

Especificação	Valor
01. Câmara Municipal	116.000,00
02. Gabinete do Prefeito	152.100,00
03. Secr. Municipal de Administração e Finanças	364.000,00
04. Secr. Municipal de Educação	1.117.100,00
05. Secr. Municipal de Saúde e Assistência Social	838.900,00
06. Secr. Municipal Transporte, Obras e Serviços Urbanos	892.000,00
07. Secr. Municipal Agricultura, Indústria, Comércio e Turismo	212.300,00
08. Encargos Gerais	155.500,00
99. Reserva de Contingência	149.000,00
Total	3.996.900,00

Fonte: Luiz (2003, p. 108), adaptado pelo autor.

Para exemplificar, pode-se tomar o quadro 1, Classificação Institucional, significa que o investimento em cada secretaria municipal representa um determinado valor, ou a parcela de investimento na despesa pública. Se o quadro 1 fosse considerado um orçamento público, conforme a classificação funcional, a soma dos valores de todas as secretarias representa o

total de investimento em despesas públicas de um determinado município, o qual importa o total em R\$ 3.996.900,00.

Enquanto a classificação por função ou funcional serve para separar a aplicação em despesas públicas em funções e subfunções, dessa forma indicando em que serão gastos os recursos orçamentários (ENAP, 2023). Tem como base a Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999⁶.

Considera-se função o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. E subfunção é um nível de agrupamento inferior a função, onde demonstra cada área de atuação do governo (ENAP, 2023).

Quadro 2: Classificação por Função

Especificação	Valor
01. Legislativa	116.000,00
04. Administração	516.100,00
08. Assistência Social	80.900,00
10. Saúde	773.000,00
12. Educação	1.009.300,00
13. Cultura	3.500,00
15. Urbanismo	307.200,00
17. Saneamento	148.500,00
20. Agricultura	196.300,00
23. Comércio e Serviços	16.000,00
24. Comunicações	2.500,00
26. Transporte	436.300,00
27. Desporto e Lazer	86.800,00
28. Encargos Especiais	155.500,00
99. Reserva de Contingência	149.000,00
Total	3.996.900,00

Fonte: Luiz (2003, p. 108), adaptado pelo autor.

No quadro 2 é evidenciado a classificação por função ou subfunção, o que significa dizer que essas áreas são uma forma de especificação padrão nos três níveis de governo. Com essa classificação padrão, o país pode saber quanto é aplicado na cultura, ou no transporte ou nas comunicações de forma geral. Assim como saber quanto foi aplicado, nos exemplos acima, apenas nos municípios de um determinado estado. Partindo que o quadro 2 fosse um orçamento público, a aplicação em despesa por função ou subfunção estaria previsto em R\$ 3.996.900,00.

⁶ A portaria serve para atualizar a discriminação da despesa por funções. Ver mais em: <https://www.fnpe.gov.br/index.php/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/item/3474-portaria-mpog-n%C2%BA-42-de-14-de-abril-de-1999>.

Outra forma de classificação das despesas públicas é por programa, onde são consideradas as ações do governo de forma estruturada em programas, que se encontram com os objetivos do Plano Plurianual (PPA) e propõem-se mitigar um problema ou uma necessidade da sociedade.

Quadro 3: Classificação por Programa

Especificação	Valor
0001. Processo Legislativo	116.000,00
0006. Gestão Administrativa Superior	152.100,00
0009. Administração Geral	306.000,00
0014. Organização e mod. Administrativa	28.000,00
0016. Retransmissão de Sinais de TV	2.500,00
0018. Criança na Escola	1.027.800,00
0021. Esporte é Vida	86.800,00
0025. Saúde para Todos	758.000,00
0027. Criança e Adolescente Assistidos	12.100,00
0028. Assistência Social	68.800,00
0031. Serviços de Utilidade Pública	155.200,00
0034. Água Potável	4.500,00
0036. Prevenção a Doenças	144.000,00
0039. Estradas Vicinais	423.800,00
0041. Passageiro ao Abrigo	12.500,00
0044. Trânsito Seguro	7.000,00
0046. Urbanização de vias	145.000,00
0048. Pequeno Produtor Assistido	196.300,00
0051. Modelópolis Turismo	16.000,00
0054. Fortalecimento do Municipalismo	30.000,00
0000. Encargos Especiais	155.500,00
9999. Reserva de Contingência	149.000,00
Total	3.996.900,00

Fonte: Luiz (2003, p. 109), adaptado pelo autor.

No quadro 3 que representa a classificação por programa, o que certifica que os orçamentos públicos contribuem com o elemento central de organização da ação do governo e está atrelado a determinados objetivos a serem perseguidos pelos governos (SANTOS, 2010). Ainda considerando que o quadro 3 fosse o orçamento da despesa, classificado por programas, ele totaliza em R\$ 3.996.900,00.

E por último, em relação as despesas públicas, existe a classificação por natureza, que tem o propósito de obter informações dos gastos do setor público na economia, além de propiciar um controle contábil do gasto efetuado na esfera pública.

Quadro 4: Classificação por Natureza

Especificação	Valor
3.0.00.00 – Despesas Correntes	2.925.300,00
3.1.90.00 – Pessoal e Encargos Sociais	1.582.600,00
3.2.90.00 – Juros e Encargos da Dívida	10.000,00
3.3.50.00 – Outras Despesas Correntes	64.300,00
3.3.90.00 – Outras Despesas Correntes	1.268.400,00
4.0.00.00 – Despesas de Capital	922.600,00
4.4.90.00 – Investimento	882600,00
4.6.90.00 – Amortização da Dívida	40.000,00
9.9.99.00 – Reserva de Contingência	149.000,00
Total	3.996.900,00

Fonte: Luiz (2003, p. 109), adaptado pelo autor.

No quadro 4 onde está explicitada a classificação por natureza, serve para identificar as ações dos governos, em relação aos critérios necessários para o controle da gestão, tanto dos órgãos como das políticas do governo (SANTOS, 2010). No quadro acima está classificado como despesa corrente, que são consideradas as despesas com a manutenção da máquina pública e despesas de capital, que são as contribuições para a formação ou aquisição de bens de capital, como exemplo, a compra de imóveis, assim como a concessão de empréstimos e amortização da dívida. Considerando o quadro 4, sendo o orçamento público, com a classificação por natureza da despesa, ele totaliza em R\$ 3.996.900,00.

Ressalta-se que nos quadros 1, 2, 3 e 4, sempre consta na última linha a reserva de contingência. Reitera-se que a reserva de contingência não é considerada uma despesa institucional, por função ou subfunção, por programa ou por natureza.

A reserva de contingência ocorre no município, quando é separada uma parte das dotações do orçamento geral e fica para ser utilizada em situações imprevistas, conforme definições da legislação. Por ser considerada como situação imprevista, logo, não pode ainda ser apontada como despesa, por essa situação ela não se enquadra como despesa institucional, por função ou subfunção, por programa ou por natureza.

Conforme art. 5º, inciso III, b, da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como LRF,

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. (BRASIL, 2000, s/p.)

O projeto de Lei Orçamentária Anual do município deverá separar uma dotação para precaver os passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. Para determinar o valor desta dotação será utilizado um percentual, tendo como base a Receita Corrente Líquida⁷ (RCL), o qual será definido na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

É a Lei de Diretrizes Orçamentárias que define o percentual sobre a RCL para constituir a reserva de contingência e a Lei Orçamentária Anual determina o valor, com base nesse percentual. Ressalta-se que a LDO serve como instrumento delineador na formação e construção da LOA, pois através de suas diretrizes gerais que são definidas as especificações na Lei de Orçamento Anual.

Cabe conceituar o que são passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. De acordo com o Tribunal de contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), os passivos contingentes do governo são definidos como "expectativa de exigências futuras". A expressão, passivo contingente, remete a possibilidade da ocorrência ou da não ocorrência do fato gerador da obrigação do setor público.

No entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ela traz o seguinte conceito, "Riscos Fiscais são possibilidades de ocorrências de eventos capazes de afetar as contas públicas, comprometendo o alcance dos resultados fiscais estabelecidos como metas e objetivos." Ou seja, para que esses eventos sejam classificados como riscos fiscais, uma condição necessária é que os mesmos não possam ser controlados ou evitados pelo governo (STN). Enquanto eventos fiscais imprevistos são os fatos geradores de desequilíbrio financeiro não previsto (LUIZ, 2003).

São exemplos de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos: riscos financeiros já existentes decorrentes de ações judiciais trabalhistas, cíveis, previdenciárias, indenizações por apropriações e outros que poderão causar perdas ou danos

⁷ RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, consideradas algumas deduções. LUIZ, Wander. **LRF Fácil**: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. 5 ed. Brasília: CFC, 2003.

ao patrimônio da entidade, bem como comprometer a execução de ações planejadas para serem executadas no período em que as ocorrências se efetivaram.

Quadro 5: Anexo III – Riscos Fiscais

Riscos Fiscais Art. 4º, § 3º da LRF	
IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS	EXERCÍCIO x1
UNIDADE GESTORA DA PREFEITURA	
1. Passivos contingentes	3.000,00
1.1 Processo de desapropriação de imóvel	3.000,00
2. Riscos Fiscais	136.000,00
2.1 Intempéries	30.000,00
2.2 Frustração na cobrança de dívida ativa	25.000,00
2.3 Despesas não orçadas ou orçadas a menor	81.000,00
3. Eventos fiscais imprevistos	10.000,00
3.1 Ocorrência de fatos não previstos em execução de obras ou serviços	7.000,00
3.2 Campanhas de saúde	3.000,00
SOMA	149.000,00
TOTAL	149.000,00

Fonte: Luiz (2003, p. 79), adaptado pelo autor.

No quadro 5 consta um exemplo dos riscos fiscais, que fazem parte integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias e servem para nortear a construção do orçamento público (LOA). Os valores da tabela são apenas ilustrativos para efeito de entendimento de como é elaborado o anexo de riscos fiscais.

O anexo de riscos fiscais é uma exigência conforme o art. 4º, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal. O referido diploma legal conduz uma nova conceituação no processo de elaboração da lei orçamentária anual, pois além de planejar as ações de investimentos nas despesas públicas, também é responsável pelo controle do endividamento público. Sua materialização ocorre nas possíveis concretizações dos riscos, e esses ocorrendo, a Lei Orçamentária Anual, terá o remédio para abrandar tais imprevistos.

Além da reserva de contingência contemplar os passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, também poderá ser utilizada para a abertura de créditos

adicionais, conforme preceitua a Portaria Interministerial n. 163, de 04 de maio de 2001⁸, no seu art. 8º, sendo assim,

Art. 8º A dotação global denominada Reserva de Contingência, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos “99.999.9999.xxxx.xxxx” e 99.997.9999.xxxx.xxxx”, respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação das ações correspondentes e dos respectivos detalhamentos. (BRASIL, 2001, s/p.)

Com esse entendimento acima, ficam também autorizados os municípios em utilizar a reserva de contingência para a abertura de créditos adicionais, que podem ser complementares, especiais e extraordinários. Os quais, esse último não haveria necessidade da existência de recursos, pela razão da excepcionalidade da situação.

Consoante a Portaria MPO 42, de 14 de abril de 1999⁹, estabelece em seu art. 5º mais informação sobre a reserva de contingência,

Art. 5º A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art.91 do Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada por código definido pelos diversos níveis de governo. (BRASIL, 1999, s/p.)

Dessa forma fica explícito que os valores da reserva de contingência podem ser utilizados também para a abertura de créditos adicionais. Todavia, essa informação deve estar contida dentro da LDO, a qual contribui no processo de confecção da LOA do ano seguinte.

Os créditos adicionais são as autorizações para a consecução das despesas que não foram previstas na lei do orçamento anual ou reforço para as dotações, que ficaram insuficientes dentro da lei do orçamento anual (AGUIAR, 2004). Se dividem em

⁸ Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ver mais em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>.

⁹ Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Ver mais em: <https://www.fnpe.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/item/3474-portaria-mpog-n%C2%BA-42-de-14-de-abril-de-1999>.

suplementares, especiais e extraordinários. Os créditos suplementares são os reforços das dotações orçamentárias; créditos especiais são novas dotações para as despesas não previstas na lei anual do orçamento e créditos extraordinários são dotações destinadas para as despesas imprevistas e urgentes (AGUIAR, 2004).

O COREDE E OS MUNICÍPIOS DA FRONTEIRA-OESTE

Os Coredes foram criados pela Lei nº 10.283, de 17 de outubro de 1994 e regulamentado pelo Decreto nº 35.764, de 28 de dezembro de 1994, e tem o objetivo,

[...] a promoção do desenvolvimento regional, harmônico e sustentável, através da integração dos recursos e das ações de governo na região, visando à melhoria da qualidade de vida da população, à distribuição equitativa da riqueza produzida, ao estímulo à permanência do homem em sua região e à preservação e recuperação do meio ambiente. (RIO GRANDE DO SUL, 1994, s/p.).

Os Conselhos Regionais de Desenvolvimento (COREDES) são os espaços para as discussões relativas ao enfrentamento dos problemas públicos de uma determinada região. Demonstram o seu propósito no processo de desenvolvimento regional, onde envolvem ações integradas entre os municípios participantes e o governo do Estado do Rio Grande do Sul, com a proposta de impulsionar atividades que gerem riquezas para as comunidades, e com a manutenção do meio ambiente (COREDE, 2023).

O Corede da fronteira oeste é formado pelos municípios de Alegrete, Barra do Quaraí, Itacurubi, Itaqui, Maçambará, Manoel Viana, Quaraí, Rosário do Sul, Santa Margarida do Sul, Santana do Livramento, São Borja, São Gabriel e Uruguaiana (COREDE, 2023). O estado do Rio Grande do Sul, está dividido em 9 regiões funcionais. Os municípios que formam a fronteira-oeste integram a região funcional número 6, que engloba a campanha e a fronteira oeste (COREDE, 2023).

Os municípios que estão sendo estudados são Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiana, pois dentro da região da fronteira-oeste, são alguns dos municípios que tem maiores níveis populacionais (IBGE, 2010). Através desta pesquisa, poderá certificar se os municípios em suas LDOs contemplam o destino da utilização do saldo da reserva de contingência.

ANÁLISE DOS DADOS

Após a realização da pesquisa nos *sites* das prefeituras municipais de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiana, foram reunidas todas as Leis de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2022, assim como as Leis do Orçamento Anual do ano de 2022. Dessa forma foram extraídas as informações necessárias para a análise dos quadros a seguir.

Quadro 6: Reserva de Contingência conforme Lei de Diretrizes Orçamentárias

Cidades	Legislação Municipal	Destino da Reserva de Contingência
Alegrete	Lei nº 6403 – 22/11/2021	Riscos Fiscais – Limitado em 1,2% da RCL Abertura de Crédito Adicional
Itaqui	Lei nº 4556 – 22/12/2021	Riscos Fiscais – Limitado em 1,2% da RCL Abertura de Crédito Adicional Emendas Parlamentares – Limitado em 1,2% da RCL
São Borja	Lei nº 5799 – 15/10/2021	Riscos Fiscais – Limitado em 2% da RCL
Uruguaiana	Lei nº 5300 - 11/11/2021	Riscos Fiscais – Limitado em 0,30% da RCL Abertura de Crédito Adicional

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No quadro 6, contém as cidades, as legislações municipais da Lei de Diretrizes Orçamentárias e os destinos em que pode ser utilizada a Reserva de Contingência. A LDO é a expressão das metas e prioridades para o ano seguinte. Ou seja, é a norteadora da construção do orçamento público para o ano seguinte. Portanto, ela define metas, prevê o que o governo municipal pretende arrecadar, demonstra índices, vedações, limites, entre outras situações.

Na análise do quadro 6, o município de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiana informam o percentual que será utilizado nos riscos fiscais, tendo como base a receita corrente líquida.

A LRF determina que na LDO, deve constar qual é o percentual sobre a RCL que estará comprometida com os riscos fiscais e posteriormente informada em valor na Lei do Orçamento Anual, e assim constar dentro da reserva de contingência. No município de Itaqui, através da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não consta qual é o percentual previsto da RCL para fazer frente aos riscos fiscais, todavia essa informação está contida dentro da Lei Orgânica do município de Itaqui.

Nos municípios de Alegrete, Itaqui e Uruguaiana, em suas respectivas LDOs, estão também previstas a abertura de crédito adicional na conta da reserva de contingência, conforme o art. 8º da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, e art. 5º da Portaria MPO 42, de 14 de abril de 1999. O que ratifica a utilização de créditos adicionais dentro da reserva de contingência.

Quadro 7: Reserva de Contingência conforme Lei do Orçamento Anual

Cidades	Legislação Municipal	Valor fixado na LOA
Alegrete	Lei nº 6437 – 30/12/2021	R\$ 14.146.751,00
Itaqui	Lei nº 4557 – 22/12/2021	R\$ 1.067.522,88
São Borja	Lei nº 5823 – 16/12/2021	R\$ 17.154.874,00
Uruguaiana	Lei nº 5328 – 27/12/2021	R\$ 22.986.693,30

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No quadro 7, constam as cidades, a legislação municipal da Lei do Orçamento Anual e os valores fixados para utilização da Reserva de Contingência. É perceptivo que na LOA constam os valores destinados para a reserva de contingência e suas destinações dentro dela, que podem ser abertura de crédito adicional, riscos fiscais entre outros, portanto, confirma-se que a Lei de Diretrizes Orçamentárias é a peça contábil intermediária entre o Plano Plurianual e a Lei de Orçamento Anual. Pois foi utilizando o anexo de riscos fiscais que constam na LDO para os municípios se planejarem na construção da LOA, onde são previstas as receitas e fixadas as despesas.

Portanto, a Lei do Orçamento Anual, está cumprindo com as determinações legais, em que devem ser expressos em valores os recursos destinados para a Reserva de Contingência.

No quadro 8 constam as cidades participantes da pesquisa, a utilização da reserva de contingência dentro do texto da LDO e a existência do anexo de risco fiscal nas LDOs dos municípios pesquisados.

Quadro 8: Aplicação da Reserva de Contingência

Cidades	Consta reserva de contingência no texto da LDO	Consta anexo de risco fiscal na LDO
Alegrete	Sim	Sim
Itaqui	Sim	Sim
São Borja	Sim	Não
Uruguaiana	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Com a análise do quadro 8 pode-se afirmar que as prefeituras das cidades de Alegrete, Itaqui, São Borja e Uruguaiiana, constam as reservas de contingências no texto da LDO de forma adequada.

Conforme os dados, do quadro acima, onde foram extraídos das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos *sites* de cada município em estudo, obtém-se a percepção que os municípios de Alegrete, Itaqui e Uruguaiiana estão atendendo à legislação em relação a reserva de contingência. Portanto, esses municípios estão cumprindo de forma completa com as normas e determinações pertinentes da legislação em vigor. Ao passo que o município de São Borja, não consta o anexo de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias, portanto ele está cumprindo de forma incompleta a legislação em vigor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme a LRF, o anexo dos riscos fiscais, devem fazer parte da LDO, e instruir em valores a construção da LOA. Com base nessa legislação é realizada a seguinte conclusão. Na prefeitura de Alegrete, aparece na LDO o anexo dos riscos fiscais expresso no corpo da lei e como documento integrante junto dos demais anexos que compõem a referida lei. Na LOA apresenta-se a reserva de contingência, onde estão contemplados os valores previstos para enfrentar os riscos fiscais.

Em Itaqui, é demonstrado na LDO o anexo dos riscos fiscais expresso no corpo da lei e como documento integrante junto dos demais anexos que compõem a referida lei. Na LOA apresenta-se a reserva de contingência, onde estão contemplados os valores previstos para enfrentar os riscos fiscais.

Referente à prefeitura de São Borja consta no corpo da LDO que o anexo de riscos fiscais faz parte da referida lei, porém, não é documento integrante junto dos demais anexos que compõem a referida lei. Enquanto na LOA, está prevista a reserva de contingência para atender os riscos fiscais.

Na LOA não existem normas obrigatórias para apresentar o anexo de riscos fiscais. Todavia, o anexo dos riscos fiscais consta dentro da LOA como documento integrante da referida lei, a qual deveria constar somente na LDO.

Na prefeitura de Uruguaiiana, é evidenciado na LDO, o anexo dos riscos fiscais dentro do corpo da lei e como documento integrante junto dos demais anexos que formam a referida lei. Na LOA apresenta-se a reserva de contingência, onde estão contemplados os valores previstos para enfrentar os riscos fiscais.

Portanto, conclui-se que os municípios estudados de Alegrete, Itaquí, São Borja e Uruguaiana, nesta pesquisa, utilizam a reserva de contingência de forma correta. Todavia a prefeitura de São Borja não consta o anexo de riscos fiscais dentro da LDO, ou seja, está atendendo parcialmente a legislação que versa sobre o tema. Mas importante ressaltar que a forma de utilização da reserva de contingência pela prefeitura de São Borja, está de acordo com a legislação, falta apenas, a inclusão do anexo de riscos fiscais na LDO.

Com essas situações acima mencionadas, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, deve realizar fiscalizações preventivas nas prefeituras que erroneamente constroem as Leis de Diretrizes Orçamentárias e Leis do Orçamento Anual. Pois dessa maneira, o TCE/RS estará contribuindo para a consecução da disposição correta da apresentação da reserva de contingência dentro da LDO e seus valores na LOA, ao mesmo tempo sendo um facilitador para o exercício do controle social pelos membros da sociedade.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro**: a Lei nº 4.320 - comentada ao alcance de todos. 3 ed., 2ª tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ALEGRETE. **Lei nº 6403, DE 22 de novembro de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: <https://alegrete.rs.gov.br/leis/1-6403-2021-1.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2023.

ALEGRETE. **Lei nº 6.437, de 30 de dezembro de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa do Município de Alegrete para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: <https://alegrete.rs.gov.br/leis/1-6437-2021-1.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2023.

ANDRADE, Benedicto de. **Contabilidade Pública**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1976.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Educação. **Portaria MPOG nº 42 de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/index.php/aceso-a->

informacao/institucional/legislacao/item/3474-portaria-mpog-n%C2%BA-42-de-14-de-abril-de-1999. Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 20 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em 20 jan. 2022.

COREDES RS. **Fórum dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento do Rio Grande do Sul**. COREDES. Disponível em: <https://www.forumdoscoredes.org.br/coredes/#:~:text=Quando%20foram%20criados%3F,28%20de%20dezembro%20de%201994>. Acesso em 21 jan. 2022.

ENAP. Diretoria de Desenvolvimento Gerencial. Coordenação Geral de Educação a Distância. **Orçamento Público – Conceitos Básicos**. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2209/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABablico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%2020%284%29.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

IBGE. **Cidades e Estados**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 13 fev. 2023.

ITAQUI. **Lei nº 4.557, de 22 de dezembro de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa do município de Itaquí (RS) para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: https://sapl.itaqui.rs.gov.br/media/sapl/public/anexonormajuridica/2021/5474/lei__4.557-21_-_loa_2022.pdf. Acesso em: 09 fev. 2023.

ITAQUI. **Lei nº 4.556, de 22 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: https://sapl.itaqui.rs.gov.br/media/sapl/public/anexonormajuridica/2021/5475/lei__4.556-21_-_ldo_2022.pdf. Acesso em: 09 fev. 2023. Acesso em: 09 fev. 2023.

JACINTHO, Roque. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Ática, 1989.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 11 de junho de 2007**. Disponível em: <https://atosoficiais.com.br/tcers/instrucao-normativa-n-11-2007-altera-os-anexos-i-e-ii-da-instrucao-normativa-no-20-de-27-de-dezembro-de-2006?origin=instituicao&q=passivos%20contingentes>. Acesso em: 14 fev. 2023.

LUIZ, Wander. **LRF Fácil: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5 ed. Brasília: CFC, 2003.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 10.283, de 17 de outubro de 1994.** Dispõe sobre a criação, estruturação e funcionamento dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento e dá outras providências. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=12666&hTexto=&Hid_IDNorma=12666#:~:text=Sistema%20LEGIS&text=LEI%20N%C2%BA%2010.283%2C%20DE%2017,DO%20RIO%20GRANDE%20DO%20SUL. Acesso em: 21 jan. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 35.764, de 28 de dezembro de 1994.** Regulamenta a Lei nº 10.283, de 17 de outubro de 1994, que criou os Conselhos Regionais de Desenvolvimento - CRDs. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/Legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=12439&hTexto=&Hid_IDNorma=12439#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2035.764%2C%20DE%2028,Conselhos%20Regionais%20de%20Desenvolvimento%20%2D%20CRDs. Acesso em 21 jan. 2022.

SÃO BORJA. **Lei nº 5.799, de 15 de outubro de 2021.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para 2022. Disponível em: https://www.saoborja.rs.gov.br/images/Lei_5799_-_LDO_2022.pdf. Acesso em: 09 fev.2023.

SÃO BORJA. **Lei nº 5.823, de 16 de dezembro de 2021.** Estima a receita e fixa a despesa do município de São Borja, para o exercício financeiro de 2022, e dá outras providências. Disponível em: https://www.saoborja.rs.gov.br/images/LOA2022/Lei_5823-2022_-_LOA.pdf. Acesso em: 09 fev. 2023.

SÃO BORJA. **Demonstrativo das Projeções da Despesa. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL 2022 – 2022.** Disponível em: https://www.saoborja.rs.gov.br/images/LOA2022/8_-_PROJEO_DA_DESPESA_POR_FUNO.pdf. Acesso em: 09 fev. 2023.

SÃO PAULO (Cidade). Secretaria da Fazenda. **Despesa Orçamentária:** conceitos, codificação e classificação. Disponível em: https://www.fazenda.sp.gov.br/sigeolei131/paginas/arquivoslc/lc_131_despesas.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Plano Plurianual e Orçamento Público.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2010.

TESOURO NACIONAL (Brasil). **Riscos Fiscais.** Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estatisticas-fiscais-e-planejamento/riscos-fiscais>. Acesso em: 20 jan. 2022.

URUGUAIANA. **Lei n.º 5.300, de 11 de novembro de 2021.** Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: <https://www.uruguaiana.rs.gov.br/arquivos/c537ba896ab399de33738828ff5ccc3d.pdf>. Acesso em: 09 fev.2023.

URUGUAIANA. **Lei n.º 5.328, de 27 de dezembro de 2021.** Estima a receita e fixa a despesa do Município para o exercício financeiro de 2022. Disponível em: <https://www.uruguaiana.rs.gov.br/arquivos/838f014b3193ce5a955b94330bd7873e.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2023.