

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA NACIONAL DE FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

VINÍCIUS FEISTEL VALÉRIO

**Orçamento público como instrumento de planejamento: análise do processo
de elaboração e execução do orçamento no Município de Ibirubá**

**Porto Alegre
2015**

VINÍCIUS FEISTEL VALÉRIO

Orçamento público como instrumento de planejamento: análise do processo de elaboração e execução do orçamento no Município de Ibirubá

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Professor Orientador: Rafael Flores

**Porto Alegre
2015**

Dedicatória

*Dedico este trabalho a minha filha,
Natália, e a minha esposa, Odete,
companheiras nesta importante jornada.*

RESUMO

Os recursos públicos são sempre escassos frente às demandas sociais crescentes, exigindo dos gestores públicos a aplicação adequada e eficiente das receitas disponíveis. Nesse contexto, é indispensável que as ferramentas de planejamento postas à disposição da administração pública, entre elas o orçamento público, sejam utilizadas de maneira correta. O planejamento das ações públicas é o caminho para que bons resultados sejam alcançados, para que o bem-estar da população beneficiada por esta ação seja ampliado e para que os serviços públicos prestados à sociedade tenham melhor qualidade. O presente trabalho teve por objetivo avaliar o processo de elaboração e execução do orçamento anual do Município de Ibirubá, analisando sua utilização como instrumento efetivo de planejamento. O desenvolvimento deste trabalho foi fundamentado na análise dos valores constantes no plano plurianual do Município para os exercícios 2014 a 2017, os montantes levados à lei orçamentária anual do exercício de 2014 e os valores efetivamente realizados, principalmente aqueles relacionados às despesas de projetos programados. Através das análises realizadas, constatou-se que o Município não tem no orçamento uma peça de programação para a efetiva consecução de suas metas, pois as alterações realizadas no decorrer do exercício evidenciam que o orçamento não está sendo utilizado como ferramenta ao planejamento das ações desenvolvidas pela administração.

Palavras-chave: orçamento público, planejamento, controle, princípios orçamentários.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Principais fontes de receitas de Ibirubá no exercício 2014	36
Tabela 2 – Comparativo das receitas previstas para o exercício 2014	42
Tabela 3 – Prioridades do PPA e sua inclusão no orçamento de 2014	43
Tabela 4 – Comparativo das receitas previstas e arrecadadas no exercício 2014	47
Tabela 5 – Comparativo das despesas previstas e realizadas no exercício 2014	48
Tabela 6 – Demonstrativo dos créditos orçamentários do exercício 2014	52
Tabela 7 – Análise da variação da receita no exercício 2014	53

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Quadro comparativo da frequência de citação dos princípios orçamentários ...	28
Gráfico 1 – Representatividade das principais fontes de receitas 2014	36
Figura 1 – Estrutura administrativa básica do Município de Ibirubá	38
Quadro 2 – Composição funcional do Setor Contábil do Município de Ibirubá	41

LISTA DE SIGLAS

ARO	Operação de Crédito por Antecipação de Receitas Orçamentárias
COMPAQ	Comissão Permanente de Capacitação, Controle e Avaliação de Desempenho e Qualidade do Servidor e do Serviço Público Municipal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH-M	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos
ITR	Imposto Territorial Rural
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	9
1.2	JUSTIFICATIVA.....	10
1.3	OBJETIVOS.....	12
2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	13
3	REVISÃO CONCEITUAL E NORMATIVA	14
3.1	O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO LEGAL	14
3.2	O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA ADMINISTRATIVA.....	25
3.3	PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	27
4	ANÁLISE DO ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ	35
4.1	BREVE APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ.....	35
4.2	ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ.....	37
4.3	ANÁLISE DAS PRIORIDADES DO PLANO PLURIANUAL 2014-2017 E OS VALORES FIXADOS NO ORÇAMENTO 2014	41
4.4	PROCESSO INTERNO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	45
4.5	ANÁLISE DA EXECUÇÃO DOS PROJETOS PRIORITÁRIOS	46
4.6	ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES NO ORÇAMENTO.....	50
4.7	AVALIAÇÃO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	53
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
	REFERÊNCIAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Constituição Federal, em 1988 (CF/88), os municípios ganharam posição de entes federados, com direitos e obrigações próprias. Com o passar dos anos, muitas ações governamentais foram transferidas a eles, sem que houvesse contrapartida financeira para custear as despesas delas decorrentes. Um exemplo disso está na área da saúde, onde os municípios, além de cumprir com um valor mínimo de aplicação de recursos próprios, ainda figuram no polo passivo de ações judiciais de pessoas que precisam de tratamentos especializados e que não possuem recursos para tal. O índice de aplicação mínimo em saúde a ser observado pelos municípios, conforme disposto na Constituição, é de 15% da receita arrecadada de impostos e transferências. Cenário idêntico é verificado na área de educação. Também, ações assistenciais e, mais recentemente, de controle e preservação do meio ambiente, têm trazido para os municípios muitas obrigações que, conseqüentemente, obrigam a realização de despesas cada vez maiores.

Nesse contexto, o planejamento e o controle orçamentário são fundamentais para que os municípios consigam cumprir suas obrigações e produzir bens e serviços públicos de qualidade e em quantidade suficiente para atender as demandas de suas comunidades. A eficiência, princípio expresso na Carta Magna, depende de bons controles e diretrizes balizadas pelo orçamento público.

Além do aspecto do planejamento, o orçamento é uma exigência legal. É importante notar que a administração pública está sujeita a imposições normativas, devendo obedecer, de modo especial, aos princípios constitucionais esculpidos no *caput* do art. 37 de nossa Carta Maior. Entre os preceitos fundamentais que regem a administração pública está o princípio da legalidade, que determina que todas as ações dos governantes devem estar previstas em lei.

O orçamento público é uma ferramenta de planejamento que foi imposta por lei aos administradores públicos. Toda despesa pública só pode ser realizada se houver autorização legal para isso. Essa autorização se dá através da lei orçamentária anual (LOA), cujo projeto é de iniciativa exclusiva dos chefes do Poder Executivo, que o encaminham ao Poder Legislativo competente para apreciação e votação. O projeto de lei aprovado, com ou sem emendas, se transforma em lei e os gestores poderão, então, desenvolver suas ações e realizar dispêndios financeiros.

No entanto, a obediência ao princípio da legalidade, no campo da orçamentação pública, criou uma barreira entre a elaboração do orçamento e a sua utilização como instrumento de planejamento e controle sobre os recursos financeiros do Estado. Isso porque, muitas vezes, o orçamento é visto como uma necessidade legal para que os gastos sejam realizados e não como uma ferramenta administrativa capaz de dar efetividade às políticas públicas.

Durante a execução do orçamento, algumas alterações são realizadas. Esta situação faz parte da rotina da administração pública, pois no decorrer de um exercício, muitas variáveis podem se apresentar, determinando aos gestores uma nova ação que não estava prevista anteriormente. É o caso, por exemplo, de uma epidemia, de uma catástrofe ou de situações anormais que exigem soluções urgentes e efetivas. Porém, as alterações orçamentárias, realizadas através de créditos adicionais especiais ou suplementares, extrapolam, muitas vezes, qualquer situação de anormalidade e materializam a incorreção da elaboração dos orçamentos.

No caso dos pequenos municípios, as divergências entre os orçamentos elaborados e a execução realizada são ainda mais visíveis, pois não há, muitas vezes, um setor exclusivo para elaborar a peça orçamentária, acompanhar a sua execução e avaliar se os gastos efetivamente atingiram as metas propostas. Quando existe um setor específico, a falta de pessoal capacitado e de ferramentas apropriadas para trabalhar a orçamentação impede que melhores resultados sejam alcançados.

O presente trabalho de conclusão de curso de Especialização em Gestão Pública buscará, através da análise da elaboração e da execução do orçamento do Município de Ibirubá, avaliar se este instrumento pode ser considerado uma ferramenta eficaz de planejamento ou se serve, tão somente, como meio de autorização legislativa para que o Poder Executivo realize suas despesas.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O orçamento público é a base, legal e administrativa, para o planejamento das ações a serem desenvolvidas pela administração pública. No Brasil, a

elaboração das leis orçamentárias é exigida pela Constituição Federal e por outras leis de observância obrigatória por parte das administrações direta e indireta, como a Lei Federal 4.320/1964 e Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Todos os regramentos estabelecidos têm como objetivo dar à administração pública uma ferramenta de planejamento capaz de tornar eficazes suas ações e, também, como forma de controlar os gastos públicos, mantendo-os dentro dos parâmetros de arrecadação.

O diagnóstico de uma situação de deficiência é o primeiro passo para que se possa pensar em uma solução capaz de sanar os problemas existentes. No caso dos problemas das administrações municipais, quanto ao planejamento, o princípio da resolução está na verificação da utilização ou não das ferramentas disponíveis, entre elas, do orçamento. Não se trata, no entanto, de verificar se os orçamentos existem, mas sim se estão sendo utilizados efetivamente como instrumentos de planejamento e gestão.

Considerando as imposições legais vigentes, por certo podemos afirmar que os municípios elaboram a lei orçamentária anual, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e também o plano plurianual (PPA). O que se buscará com este trabalho de conclusão de curso de Especialização em Gestão Pública é comprovar uma possível subutilização dos orçamentos, e, sobretudo, de sua elaboração como mero instrumento necessário para dar cumprimento aos mandamentos legais.

Nesse contexto, o problema recai sobre o seguinte questionamento: **O Município de Ibirubá/RS utiliza, de fato, os orçamentos como instrumentos de planejamento?**

1.2 JUSTIFICATIVA

Os municípios, em virtude das inúmeras demandas existentes, precisam de recursos financeiros para a prestação de serviços públicos de qualidade para a população. Para atender as necessidades crescentes, é necessário que a administração utilize mecanismos de planejamento, visando obter melhores resultados e atingindo sua finalidade primeira, ou seja, o bem-estar de sua localidade.

Atualmente, a economia do país passa por um período conturbado. Após alguns anos de crescimento acentuado, o Brasil registra índices que apontam para uma recessão econômica. Esta crise, iniciada no final do ano de 2014, deve impactar negativamente as finanças de estados e municípios, pois os valores recebidos por estes entes a título de transferência da União, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) representam importante parcela das receitas por eles arrecadadas. Outras receitas também deverão ser afetadas, pois o baixo consumo, decorrente da elevação dos juros utilizada para conter o crescimento da inflação, deve reduzir a arrecadação de impostos, principalmente aqueles ligados à atividade econômica.

Para superar um momento de crise, é fundamental que os administradores públicos planejem suas ações e as executem de forma eficiente. Nesse sentido, o processo de elaboração e acompanhamento do orçamento público ganha destaque, principalmente quando visto como instrumento de gestão e não apenas como simples formalismo para que o Poder Executivo receba permissão legislativa para a realização de seus gastos.

A busca pela eficiência na administração pública, preconizada pela Constituição Federal de 1988 (com alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 19/1998), tornou a elaboração dos orçamentos peça indispensável para a gestão pública. Independentemente do momento econômico, o orçamento público deve ser utilizado como instrumento para que os recursos públicos sejam adequadamente aplicados e que os resultados das ações pretendidas pela administração possam ser mensuradas e avaliadas corretamente.

Ao analisar a elaboração e a execução do orçamento do Município de Ibirubá, será possível avaliar se os objetivos traçados pelos gestores estão sendo alcançados ou se o processo de planejamento existente atualmente, o qual é composto, além do orçamento anual, de um plano plurianual e de diretrizes orçamentárias, está sendo produzido apenas com a finalidade de fazer existir uma lei autorizativa para realização de gastos pelo governo. Dessa forma, espera-se que este trabalho contribua para que o processo de orçamentação do Município seja visto como um mecanismo eficaz para o planejamento e acompanhamento das ações desenvolvidas, possibilitando aos administradores alocar melhor os recursos públicos disponíveis em consonância com os objetivos inicialmente programados.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é avaliar o processo de elaboração e execução do orçamento anual do Município de Ibirubá, analisando sua utilização como instrumento efetivo de planejamento.

1.3.2 Objetivos Específicos

Este trabalho terá como objetivos específicos:

- a) identificar a estrutura setorial e de pessoal existente no Município, buscando verificar o grau de importância que o planejamento tem dentro da administração municipal;
- b) analisar os projetos prioritários da administração municipal através dos valores das despesas previstas no plano plurianual e aqueles incluídos no orçamento anual;
- c) verificar se houve troca de informação entre os gestores, secretários e técnicos do Município para melhor adequação do orçamento às metas e objetivos propostos no plano plurianual;
- d) pesquisar as alterações no orçamento do Município realizadas através de reduções e suplementações orçamentárias e o valor executado, buscando elementos capazes de demonstrar o grau de correção do orçamento; e
- e) avaliar se o orçamento público do Município realmente foi elaborado, executado e acompanhado como um instrumento de planejamento de ações e políticas públicas.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para se alcançar o objetivo proposto, será realizado um estudo de análise do processo de elaboração do orçamento no Município de Ibirubá, bem como o acompanhamento de sua execução, com ênfase especial às questões de planejamento e gestão que envolvem o tema.

A pesquisa está baseada no método qualitativo. Esse tipo de pesquisa, conforme explica Zanella (2010, p.75), está fundamentada principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados. Muitas informações foram extraídas de observações realizadas pelo autor, o qual é servidor público do órgão analisado.

Algumas informações estatísticas serão utilizadas, de forma subsidiária, especialmente para identificar possíveis incorreções e desvios no processo de elaboração do orçamento. Entretanto, a maior parte do estudo será sustentada por observações às normas orçamentárias elaboradas, aos seus conteúdos, aos valores orçados e aqueles efetivamente executados. Outro ponto de análise incidirá sobre os procedimentos realizados no processo de criação da peça orçamentária e a possibilidade deste instrumento ter servido como ferramenta de gestão à administração municipal.

No desenvolvimento deste trabalho, será analisado todo o processo que culminou na lei orçamentária do Município, cuja elaboração se deu no ano de 2013 e a execução ocorreu durante o exercício de 2014. Serão analisadas atas e demais documentos que serviram para embasar os valores registrados no orçamento estudado e os relatórios de execução orçamentária.

3 REVISÃO CONCEITUAL E NORMATIVA

Este capítulo apresenta uma ampla pesquisa conceitual e normativa acerca do orçamento público sob dois enfoques, quais sejam: enfoque legal e enfoque administrativo (instrumento de planejamento).

3.1 O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO LEGAL

O orçamento público é a base para o planejamento das ações a serem desenvolvidas pela administração pública. O arcabouço legal no qual se inserem os entes políticos impõe a necessidade de produção de leis orçamentárias. No Brasil, estas leis são exigidas pela Constituição Federal e por outras normas de observância obrigatória pelas administrações direta e indireta, como a Lei Federal 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Todos os regramentos estabelecidos têm como objetivo dar à administração pública uma ferramenta efetiva de planejamento.

3.1.1 O Orçamento nas Constituições anteriores a 1988

O orçamento público no Brasil é matéria constitucional há muito tempo. A Constituição Política do Império do “Brazil”, de 25 de março de 1824, trazia em seu texto a seguinte normatização acerca do orçamento:

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

Este regramento trazido pela Constituição de 1824 era bastante inovador e, por conta disso, o primeiro orçamento público no Brasil foi elaborado somente em

1830, com vigência para o período de 01/07/1831 a 30/06/1832, conforme explica Giacomoni (2012, p. 41 e 42).

Nova Constituição nacional só foi elaborada em 1891, após a Proclamação da República, ocorrida em 1889. Nesta Carta, algumas importantes alterações no campo das finanças públicas foram introduzidas como, por exemplo, a competência do Poder Legislativo para elaborar o orçamento (CF/1891, art. 34).

Na mesma Constituição de 1891, Giacomoni (2010, p.41) evidencia outra importante inovação em termos de controle das finanças públicas, que foi a instituição do Tribunal de Contas. Conforme o texto constitucional, era instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso (CF/1891, art. 89).

Em 16 de julho 1934, foi outorgada nova Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Nessa Carta, o orçamento público ganhou uma seção específica. O texto trazia as seguintes informações:

Art 50 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

§ 1º - O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento.

§ 2º - O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especialização.

§ 3º - A lei de orçamento não conterà dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nesta proibição:

a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação de receita;

b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o déficit .

§ 4º - É vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados.

§ 5º - Será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vintouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção.

Pode-se perceber que a iniciativa da elaboração da lei orçamentária troca de mãos. Antes a competência para elaboração da lei de meios estava sob responsabilidade do Poder Legislativo. Com a Constituição de 1934, tal atribuição passou para o Presidente da República. Necessário destacar, também, algumas semelhanças com a atual Constituição (1988), como a proibição para concessão de créditos ilimitados e a exclusividade do orçamento para tratar apenas de receitas e despesas.

Já no ano de 1937, foi outorgada a Constituição do Estado-Novo. Nela, os poderes estavam centralizados na figura do presidente Getúlio Vargas. No campo das finanças públicas, o trecho destinado ao orçamento foi ampliado, trazendo novos regramentos:

Art 68 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

Art 69 - A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição.

§ 1º - Por ocasião de formular a proposta orçamentária, o Departamento Administrativo organizará, para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, o quadro da discriminação ou especialização, por itens, da despesa que cada um deles é autorizado a realizar. Os quadros em questão devem ser enviados à Câmara dos Deputados juntamente com a proposta orçamentária, a título meramente informativo ou como subsídio ao esclarecimento da Câmara na votação das verbas globais.

§ 2º - Depois de votado o orçamento, se alterada a proposta do Governo, serão, na conformidade do vencido, modificados os quadros a que se refere o parágrafo anterior; e, mediante proposta fundamentada do Departamento Administrativo, o Presidente da República poderá autorizar, no decurso do ano, modificações nos quadros de discriminação ou, especialização por itens, desde que para cada serviço não sejam excedidas as verbas globais votadas pelo Parlamento.

Art 70 - A lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados, excluídas de tal proibição:

- a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação da receita;
- b) a aplicação do saldo ou o modo de cobrir o deficit .

A criação de um departamento específico para elaboração e fiscalização da execução orçamentária seja, muito provavelmente, a principal inovação imposta pela Constituição de 1937 sob o aspecto das finanças públicas. Também, deve ser destacado o nascimento expresso de outro princípio orçamentário: o da unidade. Nesse ponto, a Constituição do Estado-Novo estabeleceu que o orçamento deveria ser uno, compreendendo todas as receitas e todas as despesas necessárias ao desenvolvimento dos serviços públicos.

Historicamente, a Constituição promulgada em 18 de setembro de 1946 representou a redemocratização do Estado brasileiro. Essa característica também afetou o orçamento público, segundo nos informa Giacomoni (2010, p. 44):

O orçamento voltou a ser do “tipo misto” (na classificação de Arizio de Viana): o Executivo elaborava o projeto de lei de orçamento e o encaminhava para discussão e votação nas casas legislativas. Com o

instituto da emenda, os legisladores coparticipavam da elaboração orçamentária. Os dispositivos constitucionais sobre o orçamento consagravam certos princípios básicos (unidade, universalidade, exclusividade e especialização) além de evidenciar, de forma mais clara, o papel do Tribunal de Contas.

A ditadura militar se impôs no Brasil, e uma nova Constituição foi elaborada. Este documento, apesar de ter sido redigido por uma Assembleia Nacional Constituinte, foi ao encontro dos interesses dos militares, que pressionavam os deputados responsáveis pela elaboração daquela Carta.

Nesse sentido, Giacomoni (2010, p.44) explica que a grande novidade residiu na retirada de prerrogativas do Legislativo quanto a iniciativa de leis ou emendas que criassem ou aumentassem despesas, inclusive emendas ao projeto de lei do orçamento.

3.1.2 O Orçamento na Constituição de 1988

A Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, trouxe o processo orçamentário dividido em três fases: plano plurianual, diretrizes orçamentárias e o orçamento propriamente dito, conforme disposto em seu artigo 165:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais.

O plano plurianual é uma lei de iniciativa do chefe do Poder Executivo onde são traçadas as metas e objetivos para um período de quatro anos. Esta lei deve ser enviada ao Poder Legislativo no primeiro ano de mandato e sua vigência se dará a partir do segundo ano de seu mandato até o primeiro ano do mandato seguinte. Ainda, conforme disposição constitucional, o plano plurianual é definido desta forma:

Art. 165, § 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Essas diretrizes e objetivos devem estar em consonância com o programa de governo elaborado durante a eleição que conduziu o candidato ao posto de chefe do

executivo. Dessa forma, as ações prometidas no período eleitoral serão materializadas e se tornarão realidade.

O plano plurianual serve ainda como meio de verificação da compatibilidade do orçamento anual com os objetivos traçados pela administração. Não é possível, por exemplo, o gestor iniciar uma obra sem que esta esteja prevista na lei que estabeleceu o PPA ou em outra lei que autorize sua inclusão (CF/88, art. 167).

O planejamento de médio e longo prazo, tão pouco prestigiado pelas administrações públicas, é fundamental para boa gestão dos recursos financeiros. E, com relação às leis orçamentárias, o PPA é o instrumento de médio prazo que possibilita o planejamento para um período de quatro anos.

Esse planejamento de médio prazo confere ao plano plurianual uma função programática, ou seja, as políticas públicas ganham contornos de programas a serem desenvolvidos num determinado período. Nessa linha, Assis (2009, p.204), explica que o PPA, por se tratar de documento cuja essência é programática, deverá conter princípios ou metas de uma gestão ou governo.

Para que seja possível atingir as metas propostas no PPA, o orçamento anual deve seguir algumas regras. Essas indicações normativas devem estar inseridas na lei de diretrizes orçamentárias, segundo a Constituição de 1988:

Art. 165, § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO, como visto, é o elemento de ligação entre os objetivos determinados no PPA e a forma como eles serão alcançados através da execução da lei orçamentária. Para que isso seja possível, a lei de diretrizes orçamentárias deve tratar de matérias específicas como, por exemplo, alterações na legislação tributária. Nessa esteira, Santos (2001, p. 9) diz que a LDO é uma lei anual, também encaminhada pelo Executivo ao Legislativo, que fixa as regras pelas quais os orçamentos serão elaborados e executados, de modo a assegurar o cumprimento do PPA.

Na mesma ideologia, Costa (2010, p.9) define a LDO do seguinte modo:

A LDO é uma peça do sistema de planejamento que, a partir dos programas e das determinações do PPA, dispõe sobre um conjunto de elementos que necessariamente devem ser observados quando da elaboração do orçamento anual, são eles: (I) metas e prioridades da administração pública;

(II) despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; (III) alterações na legislação tributária; (IV) política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; (V) equilíbrio entre receitas e despesas; (VI) critério e forma de limitação de empenho; (VII) controle de custo; (VIII) avaliação de resultados.

Ao contrário do que acontece com a lei orçamentária, cujo conteúdo deve tratar exclusivamente da previsão de receitas e da fixação das despesas, a LDO é o instrumento correto para tratar de outros assuntos relativos às finanças públicas. Lima (2012, p.22) ao discorrer sobre o assunto no âmbito da União, afirma:

Por sua vez, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é a norma que norteia a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) na medida em que dispõe para cada exercício sobre diversos assuntos, entre eles: a s prioridades e metas da Administração Pública Federal, a estrutura e organização dos orçamentos, as diretrizes para elaboração e execução dos orçamentos da União e suas alterações, a dívida pública federal, as despesas da União com pessoal e encargos sociais e, ainda, as alterações na legislação tributária da União.

Como visto, tanto o plano plurianual quanto as diretrizes orçamentárias estabelecem metas, objetivos, prioridades para a administração. No entanto, a diferença entre elas está no fato de que a primeira existe para programar e a segunda, não, conforme nos ensina Lima (2012, p. 204 e 205):

[A LDO] É também uma lei anual, assim como a lei orçamentária, porém mais abrangente e com assuntos específicos. Difere do PPA, pois existe não para programar, em longo prazo, diretrizes e programas da Administração, mas para estabelecer as prioridades de investimento para um ano fiscal específico, além de dispor sobre alterações na legislação tributária e nas políticas de fomento.

O ciclo de planejamento, que se inicia com o PPA, é finalizado com a elaboração da lei orçamentária anual. A Carta Maior, ao tratar dessa espécie normativa, determina que o orçamento anual deve ser compatível com o plano plurianual, e terá, entre outras funções, a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (CF/88, art. 165, § 7º).

Analisando o texto constitucional, verificamos algumas diretrizes que devem, obrigatoriamente, serem seguidas pelos entes federados. Entre estas indicações, temos que existe uma única lei orçamentária anual, a qual compreende três tipos de orçamentos: (I) orçamentos fiscal; (II) orçamento de investimento das empresa públicas; (III) orçamento da seguridade social.

Da leitura do texto constitucional, verificamos ainda que a LOA, além de ser compatível com o PPA, não poderá conter matéria estranha à fixação da despesa e previsão da receita. Por tratar exclusivamente da previsão e fixação de receitas e despesas, a utilização da lei orçamentaria para dispor sobre outros temas é vedada.

A lei orçamentária anual é a peça onde estão detalhados todos os valores de ingressos e dispêndios de recursos disponíveis que serão utilizados para a realização de ações e políticas públicas. A princípio da universalidade do orçamento anual, existente em constituições pretéritas, recebeu tratamento específico da Constituição de 1988, segundo explica Giacomini (2010, p.228):

O tratamento concedido ao orçamento pela Constituição Federal consagra e consolida os esforços realizados, durante a década de 80, em busca da universalidade orçamentária. Apesar de estabelecido no marco legal anterior - Constituições de 1946, 1967, 1969 e Lei nº 4.320/64 -, o princípio da universalidade era sistematicamente desrespeitado. Em particular, o descumprimento do princípio era praticado pela esfera federal que disciplinava importantes parcelas de receita e despesa, não na lei orçamentária, mas no denominado orçamento monetário.

Como visto, a LOA compreende os recursos que ingressarão nos cofres públicos em um determinado exercício e aqueles que serão utilizados para atender às demandas da sociedade. Entre estes valores de receitas e despesas deve existir equilíbrio. O equilíbrio orçamentário é o mecanismo que impede a insolvência de um órgão público, pois, em regra, não será autorizado à administração gastar mais do que arrecada.

Ao discorrer sobre receitas e despesas constantes no orçamento anual, Costa (2010, p.12) tece a seguinte consideração:

A LOA é um documento que formaliza o conjunto de decisões políticas relativas às fontes dos recursos repassados ao setor governamental e as aplicações dos mesmos em bens e serviços cujo destino final deve ser a satisfação do interesse público. Em tese, é um documento que expressa as escolhas públicas realizadas por um determinado grupo social em relação a quanto estão dispostos a pagar para dispor da cesta de bens demandadas junto ao governo.

O projeto de lei elaborado pelo Executivo nem sempre se transformará em lei tal qual chegou ao Poder Legislativo. De acordo com a Carta Magna, o Legislativo pode emendar o projeto de lei orçamentária, respeitando alguns limites expressos. Essa possibilidade de adequar a lei orçamentária caracteriza o procedimento como misto, ou seja, a LOA pode conter valores introduzidos pelo órgão legislativo, além daqueles incluídos pelo Poder Executivo.

As emendas feitas de forma correta compõe o orçamento. Lima (2012, p.23) define o processo de nascimento da lei orçamentária anual, no âmbito da União, da seguinte maneira:

Já a LOA é a lei por meio da qual o governo estima as receitas e autoriza as despesas de acordo com a previsão de arrecadação. No Congresso, deputados e senadores discutem na Comissão Mista de Orçamentos e

Planos a proposta enviada pelo Poder Executivo, fazem as modificações que julgarem necessárias através das emendas e votam o projeto, que após aprovação é sancionado pelo Presidente da República e se transforma em lei.

3.1.3 O Orçamento em Normas Infraconstitucionais

Apesar de ser a norma maior de nosso país, a Constituição Federal de 1988 não é o regramento vigente mais antigo quando tratamos de orçamento público. Isso porque em 1964, a Lei Federal 4.320, estabeleceu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, impondo à administração pública a realização de processo de planejamento de despesas e receitas com o intuito de limitar a realização de gastos sem autorização legal e sem fonte de custeio, no caso, receitas capazes de absorver os dispêndios financeiros pretendidos. Tal lei foi recepcionada pela Constituição Cidadã de 1988 e ganhou status de lei complementar, visto ter a Carta Maior determinado que caberia a este tipo de espécie normativa regular questões sobre finanças públicas.

Inicialmente, a Lei Federal 4.320/1964 trouxe expressos alguns princípios:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Estes princípios foram explicados, posteriormente, na própria norma que trouxe, ainda, alguns princípios implícitos, como o equilíbrio entre receitas e despesas, a especificidade da peça orçamentária e o orçamento bruto, entre outros.

Além de trazer estes princípios, a Lei Federal 4.320/1964 detalhou sua forma de apresentação, informando alguns documentos que integrariam a lei orçamentária anual e outros que a acompanhariam, conforme §§ 1º e 2º do art. 2º:

Art. 2º

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

- I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº. 1;
- III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

- I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;

- II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;
- III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Outro importante aspecto tratado no texto da Lei Federal 4.320/1964 é a possibilidade de autorização, na própria lei orçamentária anual, para abertura de créditos suplementares e para a contratação de operações de crédito por antecipação de receitas, para atender a eventuais deficiências de caixa. Estas permissões, como visto anteriormente, também estão previstas no texto constitucional.

O formato da proposta orçamentária, conforme disposto no art. 22 da Lei Federal 4.320/1964, demonstra uma preocupação do legislador com a metodologia utilizada pelos orçamentistas para prever as receitas que iriam compor a lei de meios, bem como para fixar as despesas que seriam realizadas.

Além das disposições quanto à lei orçamentária anual, a Lei Federal 4.320/1964 apresenta importantes definições e determinações sobre temas como despesa pública, receita pública, subvenções sociais e econômicas, créditos adicionais, execução orçamentária, controles interno e externo e contabilidade pública.

A aplicação da Lei Federal 4.320/1964 não foi imediata. Foi necessária a adoção da classificação funcional-programática para que algumas novidades ganhassem aderência. Nesse sentido, argumenta Giacomini (2010, p. 231),

Inicialmente, com a promulgação da Lei nº 4.320/64, certos elementos da proposta e da própria lei orçamentária - programas especiais de trabalho e programa anual de trabalho do Governo - eram interpretados mais como mecanismos que visavam à modernização dos orçamentos do que uma exigência a ser observada por todos os orçamentos públicos. Sem regulamentação, tais dispositivos não eram cumpridos. Apenas com a adoção, a partir de 1974, da classificação funcional-programática é que as inovações passaram a ter significado.

A Lei Federal 4.320/1964 representa um importante marco em termos de orçamento e planejamento governamental. No entanto, até o ano 2000, apesar das disposições legais existentes, não havia norma efetiva que penalizasse o ente político que não respeitasse os princípios orçamentários e de gestão financeira. Essa lacuna legislativa facilitou a transformação do orçamento em mera peça para dar cumprimento às exigências, ou seja, não havia planejamento para a elaboração da lei orçamentária, sendo que muitas vezes as receitas eram superestimadas para comportar despesas orçamentárias vultuosas. Tal fato gerou grandes dívidas para

os governos, que não conseguiam arrecadar as receitas “previstas” e utilizavam praticamente todo o orçamento da despesa autorizada.

No ano 2000, com a publicação da Lei Complementar 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o planejamento foi fixado como norteador das ações dos governantes, que se viram obrigados a respeitar limites para a realização de despesas, visando manter o equilíbrio das contas públicas. Em seu art. 1º, §1º, a Lei Complementar 101/2000, dispõe:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com relação ao orçamento, a LRF trouxe novas regras para o orçamento anual e para a lei de diretrizes orçamentárias. O texto do projeto de lei relativo ao plano plurianual foi vetado pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso.

A Lei Complementar 101/2000 dedicou um capítulo exclusivo para o planejamento. Neste capítulo, são introduzidas normas sobre a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual, a execução orçamentária e o cumprimento de metas.

Relativamente à LDO, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, em seu art. 4º, a necessidade de equilíbrio entre receitas e despesas e critérios e formas de limitação de despesas caso fosse verificada a possibilidade de não atingimento das metas previstas para o exercício. Outra exigência da lei é a obrigatoriedade de normas relacionadas ao controle de custos e para avaliação de programas custeados com recursos dos orçamentos.

Ficou normatizado, a partir da LRF, que a lei de diretrizes orçamentárias conteria, como anexos, metas anuais de resultado primário e nominal, além do montante da dívida pública. (LC 101/2000, art. 4º). Exigiu, também, que houvesse avaliação das metas do exercício anterior, metodologia de cálculo de receitas e despesas, demonstração da evolução do patrimônio líquido e avaliação da situação financeira e atuarial dos entes submetidos aos seus regramentos.

Os regramentos sobre orçamento anual, por sua vez, estão disposto no art. 5º. Além de algumas determinações já existentes na Constituição e na lei 4.320/1964, como a vedação de consignar na lei orçamentária crédito com finalidade

imprecisa ou com dotação ilimitada e a impossibilidade de existência de dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA, a LRF apresentou normas com objetivo claro de tornar o orçamento um instrumento efetivo de planejamento, como, por exemplo, o *caput* artigo e o inciso I do referido artigo da lei, abaixo transcritos:

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;

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal focou a participação popular na elaboração das leis orçamentárias e também no controle das contas públicas, indicando penas aos Municípios e gestores que descumprissem suas disposições. Esta nova normatização obrigou os administradores a apresentar, em audiências públicas, as previsões de receitas e despesas e outros dados e informações sobre as ações projetadas. A imposição de participação e controle social está inserida em seu art. 48, *caput*, e parágrafo único, inciso I (com redação dada pela lei complementar 131/2009), conforme exposto abaixo:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009) I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Com o processo de normatização acerca dos orçamentos e da realização de despesas concluído, inclusive com a previsão de sanções àqueles que não se adequassem aos preceitos legais, os gestores públicos passaram a tratar das leis orçamentárias de forma mais pontual, sabedores que poderiam sofrer punições diversas caso colocassem em risco o equilíbrio das contas públicas. Na prática, isso significou que os administradores não poderiam deixar para seus sucessores obrigações financeiras sem suficiente valor em caixa para dar cobertura a esses gastos. No entanto, o objetivo de tornar o planejamento efetivo, dando aos gastos públicos uma característica de qualidade, não foi concretizado, especialmente nos

Município , onde as leis orçamentárias são vistas como entrave para a realização de ações.

3.2 O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA ADMINISTRATIVA

A elaboração do orçamento público visto pelo viés da legalidade, representa, basicamente, um mecanismo de controle do Poder Legislativo sobre os gastos realizados pela administração pública. Como exposto anteriormente, a lei orçamentária autoriza o gestor a realizar despesas com o objetivo de executar ações e políticas públicas.

Na seara da gestão pública, a peça orçamentária deve ser entendida como um instrumento de planejamento e avaliação das atividades desenvolvidas em busca do bem estar social. Nesse sentido, Koscianski (2003, p.53) afirma:

O orçamento público representa importante instrumento de gerenciamento e de controle dos recursos públicos na busca pela realização do bem-estar social. Assim, se por um lado deve a sociedade contribuir com as receitas públicas, por outro, deve o governo realizar as despesas com probidade e eficiência.

Para uma boa gestão, o planejamento deve ser visto como atividade indispensável para uma correta alocação de recursos públicos. No entendimento de Santos (2001, p.5), o governo necessita de um orçamento bem estruturado e preciso, para funcionar bem e saber o que deve fazer, quanto custa, quanto tempo leva a execução, para que serve, e que resultados são alcançados.

A elaboração do orçamento público é uma tarefa que exige conhecimento avançado das pessoas envolvidas. Assim como ocorre na iniciativa privada, o planejamento orçamentário pode determinar o sucesso ou o fracasso de uma jornada. Costa (2010, p.10) explica a importância do orçamento na gestão das entidades:

No campo do orçamento, seja ele público ou privado, o planejamento consiste exatamente no processo de explicar a realidade desejada e de transformar a realidade existente nas entidades. O planejamento aqui é, justamente, a inteligência que dá eficácia a este processo, pois neste campo o sistema de planejamento envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

Na área pública, o orçamento cumpre inúmeras formalidades legais. No entanto, sua função administrativa não deve ser desprezada. Willoughby¹ (*apud* Giacomoni, 2010, p. 57) traz uma definição bastante interessante do orçamento, expondo aspectos legais e administrativos inerentes ao orçamento:

O orçamento é algo mais que uma simples previsão da receita ou estimativa de despesa. É - ou deve ser - ao mesmo tempo, um relatório, uma estimativa e uma proposta. É - ou deve ser - um documento por cujo intermédio o chefe executivo, como autoridade responsável pela conduta dos negócios do governo, apresenta-se à autoridade a quem compete criar fontes de renda e conceder créditos e faz perante ela uma exposição completa sobre a maneira por que ele e seus subordinados administraram os negócios públicos no último exercício; é - ou deve ser - o documento em que expõe a situação do tesouro público no momento. Na base dessas informações é que ele traça o seu programa de trabalho para o exercício seguinte, então como acha ele que deve ser financiado esse programa.

Para Santos (2010, p. 15) o orçamento público revela-se importante instrumento de gestão pública, pois todas as ações de governo que demandam a aplicação de recursos financeiros têm, necessariamente, de passar pelo orçamento.

O orçamento público é construído considerando-se diversas variáveis. Ao elaborar a peça orçamentária, além de se observar as compatibilidades com o plano plurianual e com as diretrizes orçamentárias, fatores como custos, recursos humanos disponíveis, tempo de execução e metas traçadas devem ser verificados e avaliados. É importante destacar, nesse ponto, que a execução orçamentária deve objetivar o alcance de resultados (produtos e serviços) estabelecidos no plano plurianual.

Se na iniciativa privada, o orçamento é mecanismo para aumentar a lucratividade, na área pública ele serve para dar eficiência aos gastos públicos, isto é, possibilitar que os recursos disponíveis produzam uma quantidade de bens e serviços capazes de satisfazer as necessidades de uma determinada população. Santos (2001, p. 7), ao elencar diferenças entre o campo público e o privado, destaca que o objetivo do gestor público é o voto. Sabemos que isso é verdade e que a conquista do voto de um eleitor depende do grau de bem-estar que um governo lhe foi capaz de gerar.

O orçamento é instrumento de planejamento posto à disposição da administração pública. Quanto sua importância, Cervo (2012, p.10) destaca:

Analisando o orçamento público, percebe-se que ele é a peça mais importante da Administração Pública, pois reflete todos os atos praticados

¹¹ MOOJEN, Guilherme. Orçamento público. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959, p. 24-25

pelos gestores, bem como, os recursos disponibilizados para que os mesmos possam atender as necessidades da coletividade. Em síntese, é o mais eficiente instrumento de planejamento e controle colocado à disposição dos administradores em prol da comunidade.

Conforme Santos (2010, p. 19), o orçamento também é de fundamental importância:

Para a gestão pública, o orçamento é importante na medida em que se torna um instrumento para a consecução de ações que façam sentido para a comunidade e que atendam ao interesse público. Nas diversas áreas de intervenção governamental – saúde, educação, habitação, transporte e outras –, o orçamento deve refletir um planejamento de boa qualidade e deve conter as ações e os atributos necessários para a obtenção de um resultado satisfatório para a sociedade.

O orçamento é peça chave para que a administração pública alcance seus objetivos, pois ao planificar receitas e despesas de forma organizada, ele possibilita uma visualização antecipada das disponibilidades de recursos e as áreas que irão necessitar de investimentos e ações de toda ordem. Ademais, é inconcebível imaginar a gestão da coisa pública sem um instrumento de planejamento e avaliação como é o orçamento.

3.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Princípios são normas fundamentais, as quais devem ser observadas e respeitadas na realização de uma determinada ação. São, portanto, regras centrais que regulam uma atuação. Nas palavras de Mello (2013, p. 52) princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido humano.

No campo do orçamento público, os princípios traçam regras que devem ser respeitadas na elaboração da lei de meios. As regras impostas ao processo orçamentário são, em geral, de cunho legal, não sendo, portanto, garantidoras de que o orçamento cumprirá sua função como instrumento de planejamento. Nessa linha Giacomoni (2010, p.63) explica que essas regras (princípios) receberam

grande ênfase na fase em que os orçamentos possuíam forte conotação jurídica e, alguns deles, chegaram até os dias de hoje incorporados à legislação.

Com relação à quantidade dos princípios orçamentários, não existe uniformidade entre os estudiosos da área. Vieira (2011, p. 11) ao tratar desse tema, compilou as informações de alguns autores da área e concluiu que alguns princípios não são citados por todos os doutrinadores pesquisados e que outros têm citação generalizada., conforme pode ser observado no quadro a seguir:

Quadro 1 – Quadro comparativo da frequência de citação dos princípios orçamentários

Princípio Orçamentário	Piscitelli et al	Kohama	Slomski	Silva	Angélico	Araújo e Arruda	Giacomoni
Unidade	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Universalidade	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Orçamento Bruto	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
Anualidade	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Não afetação das receitas	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM
Especificação	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM
Exclusividade	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Equilíbrio	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Clareza	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Publicidade	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM
Exatidão	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Programação	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Uniformidade	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Precedência	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Legalidade da tributação	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO

Fonte: Adaptado de Vieira (2011, p. 11)

Analisando o quadro anterior, nota-se que os princípios da unidade, da universalidade, da anualidade e o da exclusividade são os únicos citados por todos os autores pesquisados. Este trabalho, no entanto, irá traçar as definições daqueles princípios que foram indicados por mais de um autor, dado a importância do tema tratado. Desse modo, apenas os princípios orçamentários da exatidão (citado apenas por Giacomoni), da uniformidade, da precedência e da legalidade tributária (citados apenas por Silva) não serão abordados.

3.3.1 Princípio da Unidade

O princípio da unidade está expresso no art. 2º da Lei Federal 4.320/1964. Segundo este princípio, o orçamento deve ser constituído por uma única peça, ou seja, não é possível existir orçamentos especiais, separados para determinadas finalidades.

Nos casos dos entes que possuem órgãos de administração indireta, por exemplo, o orçamento deve ser consolidado para que se resuma em um único instrumento. Esse modelo, em linhas gerais, segue a concepção da totalidade orçamentária, isto é, múltiplos orçamentos são elaborados de forma independente, sofrendo, entretanto, a consolidação que possibilita o conhecimento do desempenho global das finanças públicas (Giacomoni, 2010, p.67).

3.3.2 Princípio da Universalidade

Assim como o princípio da unidade, a universalidade, como regra orçamentaria, encontra base normativa no art. 2º da Lei Federal 4.320/1964. Logo após, a aludida norma define que a lei de orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei e que compreenderá, também, todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar (art. 3º e 4º da Lei Federal 4.320/1964).

Para Vieira (2011, p. 12), o princípio da universalidade consiste em incluir no orçamento todas as receitas e todas as despesas do exercício financeiro. Essa premissa tem por finalidade oferecer ao Poder Legislativo um controle adequado das operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo.

Na mesma esteira, Sant'anna e Silva² (*apud* Giacomoni, 2010, p. 67) resumem os benefícios, para o controle legislativo, resultantes do princípio da universalidade:

- a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

3.3.3 Princípio do Orçamento Bruto

Apesar de não estar expressamente indicado pela Lei Federal 4.320/1964 como um princípio orçamentário, a referida norma tratou da questão do orçamento bruto em seu art. 6º, ao estabelecer que todas as receitas e despesas constariam da lei de orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

O grande benefício deste princípio é a possibilidade de verificar deduções e descontos por ocorrer durante a execução orçamentária. Os impostos, por exemplo, devem ser previstos pelo valor total que se espera arrecadar e, em outra parte de peça orçamentária, devem constar as deduções daqueles impostos. Caso estes tributos fossem lançados na lei de orçamento pelo valor líquido, seria difícil evidenciar, por exemplo, o montante de descontos concedidos pelo pagamento antecipado do gravame.

3.3.4 Princípio da Anualidade ou da Periodicidade

Do mesmo modo que os princípios da unidade e da universalidade, a anualidade do orçamento está expressa no art. 2º da Lei Federal 4.320/1964.

² SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. Os princípios orçamentários. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962, p.14

Verifica-se que estes três princípios, conforme demonstrado no quadro anterior, são citados por todos os autores pesquisados por Vieira.

Kosciansk (2003, p.62) afirma que, legalmente, o orçamento público é um documento único que considera a previsão de todas as receitas e despesas do governo para o período de um ano. A anualidade refere-se ao período de vigência de uma lei orçamentária, que, normalmente, é de um ano. Giacomoni (2010, p. 73) explica a origem do princípio da anualidade da seguinte maneira:

A origem mais remota desse princípio está na regra da anualidade do imposto, que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento. A cada novo ano, o Parlamento votava os impostos, bem como o programa de aplicações desses recursos. Renovando periodicamente as autorizações para a cobrança dos tributos, o Parlamento mantinha eficaz vigilância sobre os gastos do Executivo; no caso de aplicações indevidas, no exercício seguinte poderia ser negada autorização para a cobrança daquele tributo cuja renda foi mal aplicada.

Através do princípio da anualidade, dois grandes benefícios podem ser evidenciados: o primeiro, é que o Poder Legislativo (Parlamento), deve autorizar a realização de despesas anualmente; o segundo, é a possibilidade de readequação da lei de meios, já que o orçamento sofre alterações em virtude do crescimento ou da estagnação da economia, parecendo razoável que sua estrutura seja periodicamente revista e revalidada para buscar o maior ajuste possível das finanças públicas e diminuir a incidência de alteração orçamentária ao longo do ano fiscal (Assis, 2009, p. 187).

3.3.5 Não Afetação das Receitas

Conforme disposto na Constituição Federal de 1988, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Entretanto, a Carta Maior traz algumas exceções: (I) repartição do produto da arrecadação dos impostos; (II) destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde - ASPS, (III) destinação para manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE; (IV) para realização de atividades da administração tributária e (V) para garantia às operações de crédito por antecipação de receita.

Para Piscitelli *et al*³ (*apud* Vieira, 2011, p. 13), tal princípio, claramente expresso no inciso IV do art.167 da Constituição, aplica-se às receitas de impostos, não sendo o caso dos demais tributos e de outros tipos de receitas.

A vedação da vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa atende ao postulado básico do direito tributário que concebe os impostos como a fonte de recursos que viabiliza o funcionamento do Estado (Giacomoni, 2010, p.76).

3.3.6 Discriminação ou Especificação

As receitas e despesas constantes na peça orçamentária devem estar detalhadas a tal ponto que permita uma correta verificação de suas origens e de suas aplicações. O princípio da especificação está positivado na Lei Federal 4.320/1964, art. 5º, que determina a lei de orçamento não conterà dotações globais destinadas a atender, de forma geral, despesas de pessoal, material, serviços, transferências ou quaisquer outras.

O detalhamento do orçamento público é importante para diversas atividades da administração pública, como o controle, acompanhamento e avaliação dos valores previstos e aqueles realmente ocorridos. Nas palavras de Giacomoni (2010, p. 78), a importância da especificação do orçamento para a gestão governamental é múltipla:

Hoje, a necessidade de discriminação orçamentária deve ser entendida no contexto dos múltiplos aspectos apresentados pelo orçamento: administrativo, econômico, contábil etc. Empregando a linguagem contábil, o orçamento deve ter suas contas classificadas segundo critérios que atendam a seus diferentes papéis. Assim, a especialização das contas de receita e despesa precisa considerar às exigências do controle externo e também do próprio controle interno, do planejamento administrativo, da avaliação econômica do impacto do gasto público sobre a economia, dos registros contábeis etc.

3.3.7 Princípio da Exclusividade

Existia no Brasil, durante a Primeira República, o costume de incluir, na lei orçamentária, disposições normativas sobre os mais variados temas (Giacomoni,

³ PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997

2010, p.79). Atualmente, no entanto, a Constituição Federal de 1988 estabelece que a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e fixação da despesa (CF/1988, art. 165, §8º).

Essa limitação possui exceções devidamente expressas no texto constitucional, como a possibilidade da lei orçamentária conter autorização para a abertura de créditos suplementares e para contratação de operações de crédito através de ARO's (antecipação de receitas orçamentárias).

3.3.8 Princípio do Equilíbrio

O equilíbrio orçamentário se materializa na justeza entre as receitas previstas para ingressarem nos cofres públicos em um determinado período e as despesas que serão financiadas com estes valores. Para Assis (2009, p.10) “o equilíbrio orçamentário se impõe não apenas como um princípio fundamental, como também como uma imposição legal”.

A equidade entre ingressos e dispêndios de recursos públicos é fator indispensável para que o Estado consiga atingir seus objetivos e manter suas contas de forma regular. É esse equilíbrio que impede o endividamento dos entes públicos e a geração de déficits orçamentários hábeis a afetar a capacidade de investimentos do Estado.

3.3.9 Princípio da Clareza

O orçamento deve ser elaborado de modo a permitir, a qualquer pessoa interessada, a obtenção e o entendimento de informações nele inseridas. A clareza da peça orçamentária possibilita, inclusive, o controle social, pois não se pode pensar em fiscalização das contas públicas sem a existência de prévio conhecimento das receitas e despesas inerentes a um determinado ente.

Entretanto, conforme explica Giacomoni (2010, p. 83) o princípio da clareza é uma regra de difícil observação, pois, devido aos seus variados papéis, o orçamento

reveste-se de uma linguagem complexa, acessível apenas aos especialistas. O autor sugere, como meio de melhorar a clareza do orçamento, a transformação dos anexos orçamentários em peças comentadas com informações globais sobre a programação do mesmo.

3.3.10 Princípio da Publicidade

De forma geral, aos atos da administração pública deve ser dada publicidade, conforme dispõe o art. 37, *caput*, de nossa Constituição Federal, que estabelece os princípios fundamentais que regem o setor público. Essa publicidade, assim como acontece com as demais normas produzidas no país, é cumprida com a publicação da lei do orçamento no Diário Oficial (Giacomoni, 2010, p.83).

O princípio da publicidade também está implícito na Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina, como forma de garantir transparência na gestão pública, que deve haver incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. A realização destas audiências é uma forma de divulgar as peças orçamentárias antes de sua análise e votação pelo Poder Legislativo, ou seja, é uma publicidade anterior à promulgação da lei.

3.3.11 Princípio da Programação

As ações traçadas pela administração pública devem ser estruturadas em programas a serem desenvolvidos em um espaço de tempo previamente definido. Apesar de não trazer previsão expressa em seu texto, a Lei Federal 4.320/1964 é tida como a precursora da programação orçamentária (Neto, 2006, p.27).

Neto (2006, p.27) explica que o programa de trabalho do governo, referido na Lei Federal 4.320/1964, é a essência do orçamento-programa, da programação orçamentária, pois é estruturado a partir de projetos e atividades, vinculados a programas, e estes, por sua vez, provenientes do planejamento plurianual.

4 ANÁLISE DO ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ

Este capítulo é dedicado à análise do processo de elaboração e execução do orçamento do Município de Ibirubá. Para facilitar o entendimento do leitor, inicialmente será feita uma breve apresentação do Município, sendo destacados, principalmente, dados populacionais e econômicos. Após, será analisada a estrutura setorial e pessoal da administração municipal responsável pela elaboração do orçamento e acompanhamento de sua execução e também os dados relativos ao orçamento do exercício de 2014, visando verificar a efetiva utilização do orçamento público como instrumento de planejamento e gestão.

4.1 BREVE APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ

O Município de Ibirubá, fundado no ano de 1954, está localizado na região noroeste do Rio Grande do Sul, distante 298 km da capital Porto Alegre. Segundo dados do IBGE, a população estimada do Município, para o ano de 2014, era de 20.181 habitantes. A área territorial do Município é de 607,454 km² e a densidade demográfica é de 31,79 habitantes por km².

A economia de Ibirubá está alicerçada, basicamente, na agricultura e na indústria, principalmente de máquinas agrícolas. O comércio é outro ponto de destaque na economia da cidade, atraindo moradores de cidades vizinhas e gerando emprego e renda para muitos munícipes.

A principal fonte de receita pública do Município provém da participação na arrecadação do ICMS estadual (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Os repasses da União relativos ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) se constituem em importantes fontes de ingressos nos cofres de Ibirubá, assim como os valores recebidos em decorrência da participação na arrecadação estadual do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e as receitas próprias de IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana) e ISS (Imposto sobre

Serviços), conforme pode ser verificado através dos dados das receitas arrecadadas no exercício de 2014 apresentados no quadro a seguir:

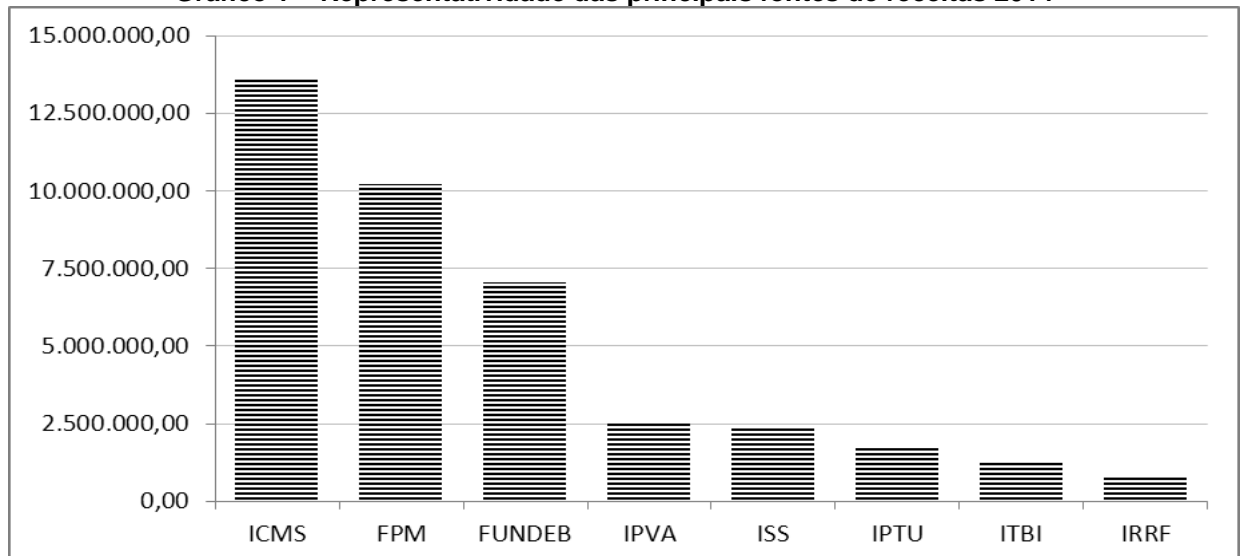
Tabela 1 – Principais fontes de receitas de Ibirubá no exercício 2014

DESCRIÇÃO DA RECEITA	VALOR LÍQUIDO ARRECADADO EM R\$ (a)	% DE PARTICIPAÇÃO (=a/total a)
ICMS - Transferência Estadual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços	13.632.247,42	27,42
FPM - Transferência Federal - Fundo de Participação dos Município	10.207.299,22	20,53
TRANSFERÊNCIA DO FUNDEB - Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica	7.046.344,07	14,17
ISS - Imposto sobre Serviços	2.541.466,32	5,11
IPVA - Transferência Estadual Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	2.325.508,86	4,68
IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	1.724.688,82	3,47
ITBI - Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos	1.260.321,46	2,54
IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte	814.946,37	1,64
IPI Exportação - Transferência Federal Imposto sobre Produtos Industrializados (Exportação)	177.334,40	0,36
ITR - Cota Parte - Transferência Federal Imposto Territorial Rural	260.577,30	0,52
OUTRAS RECEITAS	9.722.392,24	19,56
TOTAL DAS RECEITAS ARRECADADAS	49.713.126,48	100,00

Fonte: Informações disponíveis no Portal de Transparência do Município de Ibirubá, disponível no endereço https://sim.digifred.net.br/ibiruba/contas/receitas/receita_conta, acessado em 30/03/2015.

Graficamente, podemos observar com maior facilidade o grau de importância de algumas receitas frente ao total da arrecadação do Município:

Gráfico 1 – Representatividade das principais fontes de receitas 2014



No ano de 2010, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) do Município de Ibirubá, conforme dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento-PNUD, era de 0,765. Esse indicador garantia a Ibirubá a 289ª posição no ranking de desenvolvimento, entre 5.565 municípios brasileiros analisados.

Esse índice, que vai de 0,000 a 1,000, mede o desenvolvimento de um determinado local através de três dimensões: renda, saúde e educação. Quanto mais próximo de 1,000, maior o nível de desenvolvimento. Conforme informação constante no Atlas de Desenvolvimento Humano, publicado periodicamente pelo PNUD, são considerados municípios com alto desenvolvimento humano aqueles cujo IDH seja superior a 0,700 (2013, p.27).

4.2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ

A estrutura administrativa do Município de Ibirubá foi definida pela Lei Complementar Municipal nº 077, de 12/03/2013. Inicialmente, a referida lei estabelece a estrutura administrativa básica da “Prefeitura de Ibirubá” dividida em três grupos: órgãos da direção geral, órgãos de administração geral e órgãos consultivos e de desconcentração administrativa.

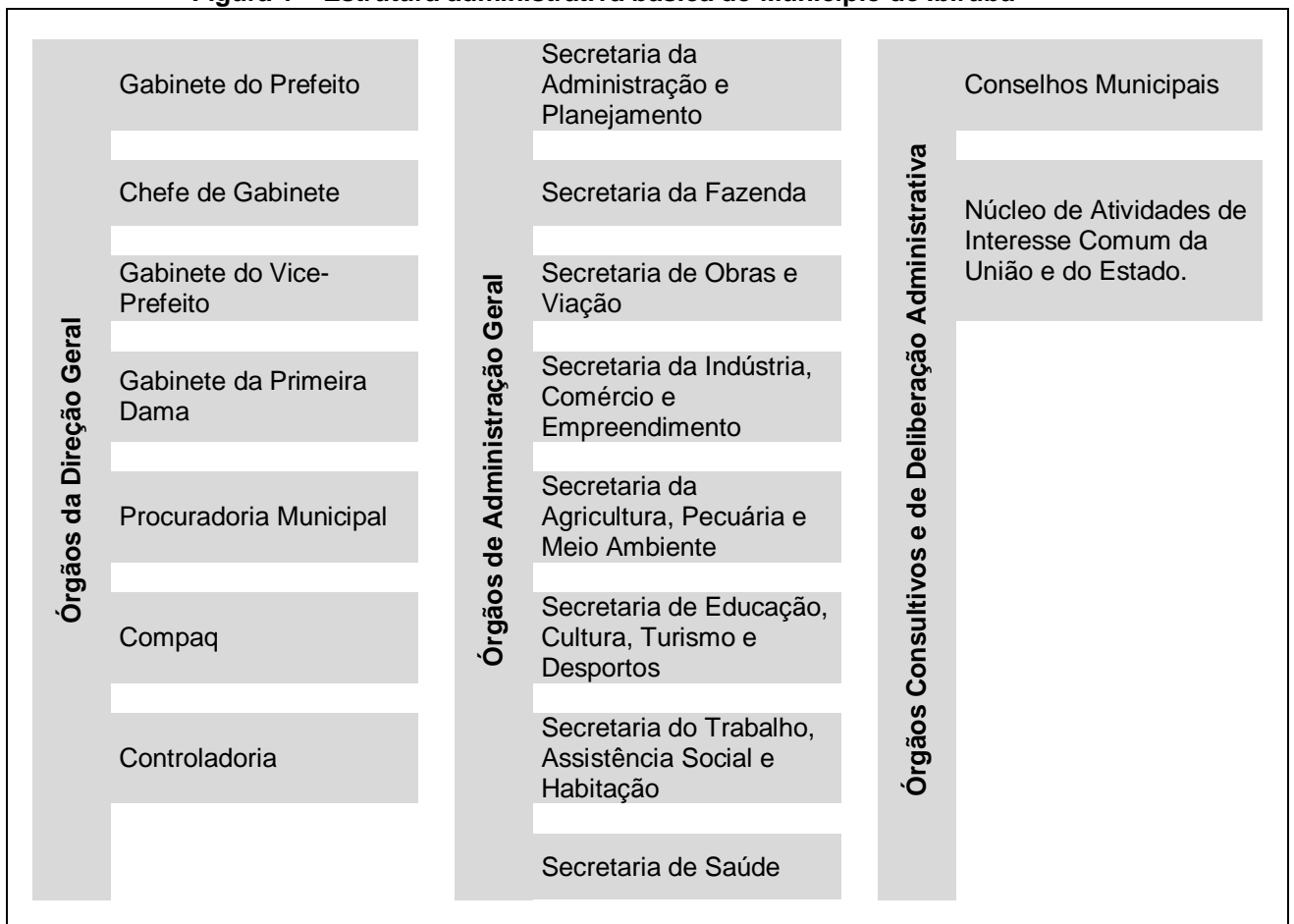
No grupo de direção geral estão órgãos diretivos como o Gabinete do Prefeito, Gabinete do Vice-Prefeito, Gabinete da Primeira Dama e Chefia de Gabinete. Também estão elencados neste grupo, órgãos de assessoria e controle, como a Procuradoria Municipal, a COMPAQ (Comissão Permanente de Capacitação, Controle e Avaliação de Desempenho e Qualidade do Servidor e do Serviço Público Municipal, criada pela Lei Municipal 1.907/2003, com a finalidade de capacitar de forma contínua os servidores e avaliar anualmente o desempenho individual e coletivo) e a Controladoria (ou Sistema de Controle Interno, instituído pela Lei Municipal 1.948/2003, com o objetivo de promover a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência na administração dos recursos e bens públicos).

A administração geral é composta de oito secretarias: Secretaria da Administração e Planejamento, Secretaria da Fazenda, Secretaria de Obras e Viação, Secretaria da Indústria, Comércio e Empreendimento, Secretaria da Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente, Secretaria de Educação, Cultura, Turismo e Desportos, Secretaria do Trabalho, Assistência Social e Habitação e Secretaria de Saúde. Cada secretaria é composta por um número variado de departamentos/setores, de acordo com a abrangência e a importância de cada área.

O último grande grupo estabelecido pela lei de estrutura administrativa são os órgãos consultivos e de desconcentração administrativa. Nele estão inseridos os conselhos municipais e o núcleo de atividades de interesse comum da União e do Estado.

Esquematizando, a estrutura administrativa básica do Município de Ibirubá pode ser assim evidenciada:

Figura 1 – Estrutura administrativa básica do Município de Ibirubá



Fonte: Art. 1º da Lei Complementar Municipal 077/2013 que organiza a estrutura administrativa do Município de Ibirubá.

Analisando a estrutura administrativa apresentada anteriormente e as atribuições de cada órgão do Município, verifica-se que entre os órgãos de administração geral, seis secretarias possuem características de ações finalísticas, ou seja, de atuação direta na prestação de serviços à população. Duas secretarias, por outro lado, possuem atribuições de apoio administrativo e operacional, quais sejam: Secretaria da Administração e Planejamento e Secretaria da Fazenda.

À Secretaria de Administração e Planejamento compete, entre outras atividades, acompanhar o processo de descentralização e integração administrativa, desenvolver e aprimorar a estrutura organizacional da administração direta, formular as políticas de recursos humanos; estabelecer e implementar políticas de desenvolvimento gerencial e capacitação profissional de servidores municipais, aperfeiçoar as relações de trabalho existente no serviço público, implementar e coordenar o sistema de avaliação de desempenho dos servidores, organizar a estrutura administrativa, detalhando o planejamento e a previsão de pessoal, sua movimentação, promoção e remanejamento, gerenciar o desenvolvimento, a implantação e a manutenção dos sistemas de tecnologia de informação, lógica e automação, definir políticas para a administração direta, relativas a suprimentos e estocagem de materiais, desenvolver a política de vigilância dos próprios municipais e controlar o patrimônio mobiliário, coordenar o processo de digitalização de documentos, supervisionar os processos licitatórios, bem como os contratos deles decorrentes (Lei Complementar Municipal 077/2003, art. 14, com adaptações).

A Secretaria da Fazenda possui atribuições relacionadas ao controle das atividades administrativas dos setores contábil, cadastro, tributação, fiscalização e financeiro, além de formular políticas tributárias de competência do Município, promover a manutenção dos cadastros de pessoa jurídica e física sujeitos à tributação municipal; promover o lançamento e arrecadação dos tributos e das receitas municipais; controlar e gerenciar a arrecadação orçamentária e extra orçamentária e os pagamentos devidos pelo tesouro municipal; promover o processo de cobrança administrativa da dívida ativa do Município; realizar todos os registros e demonstrativos contábeis; controlar registros do patrimônio do Município; assessorar os demais órgãos quanto a assuntos de natureza fazendária, entre outras funções (Lei Complementar Municipal 077/2003, art.15, com adaptações).

4.2.1 Estrutura Setorial e de Pessoal Responsável pelo Orçamento

A competência para a elaboração do orçamento público do Município de Ibirubá não foi disciplinada de forma clara pela lei de estruturas. Como visto, as atribuições de planejamento direcionadas para a Secretaria de Administração e Planejamento referem-se a processos internos e não à programação de políticas públicas. À Secretaria da Fazenda couberam atividades direcionadas ao acompanhamento da execução orçamentária, como, por exemplo, controlar e gerenciar a arrecadação e os pagamentos devidos pelo tesouro municipal.

Uma análise mais detalhada da norma permite verificar que compete ao Gabinete do Prefeito “zelar pelo fiel cumprimento das leis, do Plano Diretor do Município, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei do Orçamento Global Anual” (Lei Complementar Municipal 077/2003, art. 2º). À Secretaria de Administração e Planejamento, através do Departamento de Planejamento e Projetos, cabe “assistir e assessorar o secretário e auxiliares de apoio técnico e administrativo no desempenho das atividades de planejamento, orçamento e pesquisa em novos investimentos” (Lei Complementar Municipal 077/2003, art. 14, V, §2º). A todas as secretarias municipais instituídas pela aludida lei compete “participar da elaboração do orçamento municipal e acompanhar a sua execução” (Lei Complementar Municipal 077/2003, art.12, V).

Atualmente, o setor responsável pela elaboração dos orçamentos é o Setor Contábil, integrante da Secretaria da Fazenda. Conforme disciplina a norma de estrutura administrativa do Município de Ibirubá, compete ao Setor Contábil, entre outras funções, efetuar os registros contábeis, orçamentários, patrimoniais e financeiros, sintética e analiticamente, de acordo com a legislação e normas vigentes e proceder à análise das despesas e sua evolução.

O Setor Contábil é formado por um grupo de cinco pessoas, com cargos, atribuições e escolaridade variada. Todos os profissionais do setor possuem, no mínimo, ensino superior completo, apesar de tal exigência não constar como requisito dos cargos ocupados, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 2 – Composição funcional do Setor Contábil do Município de Ibirubá

Cargo	Qtde.	Escolaridade do Cargo	Escolaridade do Servidor Ocupante do Cargo	Carga Horária Semanal	Forma de Provimento do Cargo
Contador	1	Ensino Superior	Ensino Superior	40 horas	Concurso Público
Assistente Administrativo	3	Ensino Médio	Ensino Superior	40 horas	Concurso Público
Auxiliar Administrativo	1	Ensino Fundamental	Especialização	40 horas	Concurso Público

Fonte: Lei Complementar Municipal 003/2002

.A responsabilidade técnica da elaboração do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual recai sobre o contador do Município. Constam no rol de atribuições do cargo de contador, definidas na Lei Complementar Municipal 003, de 28/01/2002, organizar e dirigir os trabalhos inerentes à contabilidade municipal, planejando, supervisionando, orientando e executando, de acordo com as exigências legais e administrativas, para apurar os elementos necessários à elaboração orçamentária e ao controle da situação patrimonial e financeira da instituição (Lei Complementar Municipal 003/2002, com adaptações).

4.3 ANÁLISE DAS PRIORIDADES DO PLANO PLURIANUAL 2014-2017 E OS VALORES FIXADOS NO ORÇAMENTO 2014

O plano plurianual é um instrumento de planejamento que estabelece metas e prioridades da administração pública para um período de quatro anos. O orçamento elaborado anualmente deve estabelecer os valores que serão despendidos para que os objetivos traçados sejam alcançados, bem como as receitas que irão suportar estas despesas.

Em 2013, no primeiro ano de mandato do atual prefeito municipal de Ibirubá, foi elaborado, através da Lei Municipal 2.487, de 18/09/2013, o PPA, com vigência para o período de 2014 a 2017. As ações previstas no plano plurianual se dividem em projetos e atividades. Os primeiros representam ações com duração determinada, ou seja, será finalizado com o alcance de um objetivo determinado. É o caso, por exemplo, de ações que visam à construção de prédios públicos ou aquisição de equipamentos. As atividades, por sua vez, são caracterizadas por

serem ações de manutenção da administração que se realizam de modo permanente e contínuo. Estas ações são custeadas por receitas arrecadadas pelo Município, cuja previsão no PPA e na LOA encontram-se no quadro a seguir:

Tabela 2 – Comparativo das receitas previstas para o exercício 2014

FONTE DE RECEITA	VALOR PREVISTO NO PPA	VALOR PREVISTO NA LOA	VARIACÃO
RECEITAS CORRENTES			
Receita tributária	7.186.857,90	7.587.157,90	5,57%
Receita de contribuições	550.000,00	550.000,00	0,00%
Receita patrimonial	161.414,40	180.913,90	12,08%
Receita agropecuária	1.650,00	18.000,00	990,91%
Receita industrial	0,00	0,00	0,00%
Receita de serviços	70.264,70	70.264,70	0,00%
Transferências correntes	43.738.895,30	44.378.446,70	1,46%
Outras receitas correntes	597.457,57	715.756,71	19,80%
(-) Deduções da receita corrente	-7.020.039,87	-7.047.039,91	0,38%
RECEITAS DE CAPITAL			
Operações de crédito	0,00	0,00	0,00%
Alienação de bens	16.500,00	16.500,00	0,00%
Transferências de capital	0,00	0,00	0,00%
Amortização de empréstimos	0,00	0,00	0,00%
TOTAL DAS RECEITAS	45.303.000,00	46.470.000,00	2,58%

Fonte: Anexos do plano plurianual 2014-2017 e na lei orçamentária anual 2014 do Município de Ibirubá

Nota-se que há um acréscimo de R\$ 1.167.000,00 (um milhão e cento e sessenta e sete mil reais) entre os valores previstos no PPA e na lei de orçamento. O período de tempo entre a data de envio do projeto do plano plurianual e do orçamento anual, conforme dispõe a Lei Orgânica do Município de Ibirubá, é de, aproximadamente, quatro meses e meio, sendo que o PPA deveria ser remetido à Câmara de Vereadores até o dia 30 de junho de 2013 e o projeto relativo à lei de orçamento para o exercício de 2014, até o dia 15 de novembro de 2013. Esse período pode ser o fator determinante da variação das receitas previstas no PPA e na LOA, pois muitas informações relacionadas ao cenário econômico do país, bem

como sobre os índices de participação do Município nas receitas da União e do Estado, se tornam mais consistentes à medida que o fim do exercício se aproxima.

Analisando as ações previstas no PPA e o orçamento anual de 2014, em termo de despesas, é possível observar quais são os projetos priorizados pela administração e, também, verificar a existência de variações importantes, conforme explicitado no quadro abaixo:

Tabela 3 – Prioridades do PPA e sua inclusão no orçamento de 2014

(continua)

AÇÃO	SECRETARIA RESPONSÁVEL	DESCRIÇÃO DA AÇÃO	VALOR PREVISTO NO PPA	VALOR PREVISTO NA LOA	VARIACÃO
1034	ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	Implantação da modernização da administração pública	3.000,00	3.000,00	0,00
1003	ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	Construção de prédio público da prefeitura	150.000,00	250.000,00	66,67
1004	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Aquisição de veículos, máquinas e Implementos agrícolas	39.600,00	39.600,00	0,00
1005	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Sistema de ampliação de água potável	5.000,00	5.000,00	0,00
1014	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Calçamento e pavimentação no interior	30.000,00	30.000,00	0,00
1028	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Implantação e viabilização do abatedouro municipal de animais	700,00	700,00	0,00
1012	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Implantação da usina de reciclagem de lixo do aterro sanitário	16.400,00	411.400,00	2.408,54
1023	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de escola de educação infantil - PROINFÂNCIA	205.000,00	6.000,00	-97,07
1008	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de escola municipal de ensino fundamental	402.000,00	152.000,00	-62,19
1009	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção e conclusão de ginásios de esportes	59.665,00	59.665,00	0,00
1019	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Desapropriação de áreas de interesse público	2.200,00	2.200,00	0,00
1038	EDUCAÇÃO, CULT. TUR. E DESPORTO	Sinalização turística municipal	7.825,70	7.825,70	0,00
1039	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de creches nos bairros Odila e Chácara	150.220,00	450.220,00	199,71
1035	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Implantação do Centro Municipal de Atendimento Educacional Especializado	56.560,00	187.560,00	231,61
1037	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Aquisição de veículo	0,00	1.000,00	
1007	GABINETE DO PREFEITO	Desapropriação de áreas de interesse público	2.200,00	2.200,00	0,00

Tabela 3 – Prioridades do PPA e sua inclusão no orçamento de 2014

(conclusão)

AÇÃO	SECRETARIA RESPONSÁVEL	DESCRIÇÃO DA AÇÃO	VALOR PREVISTO NO PPA	VALOR PREVISTO NA LOA	VARIAÇÃO
1029	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Implantação do Parque Múltiplo de Eventos	11.000,00	11.000,00	0,00
1030	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Aquisição de veículo	50.000,00	50.000,00	0,00
1006	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Aquisição, implantação e ampliação do parque industrial	200.000,00	435.000,00	117,50
1011	OBRAS E VIAÇÃO	Aquisição de Máquinas e veículos.	290.950,00	210.000,00	-27,82
1036	OBRAS E VIAÇÃO	Construção de pórtico	5.500,00	5.500,00	0,00
1010	OBRAS E VIAÇÃO	Calçamento e pavimentação	640.100,00	750.100,00	17,18
1021	SAÚDE	Aquisição de veículos - ASPS	155.200,00	55.200,00	-64,43
1018	SAÚDE	Construção e ampliação dos postos de saúde	96.200,00	96.200,00	0,00
1020	SAÚDE	Ampliação e conservação do sistema de esgotos	10.000,00	10.000,00	0,00
1027	SAÚDE	Construção de módulos sanitários	11.000,00	11.000,00	0,00
1017	SAÚDE	Sistema de construção, ampliação e conservação de água potável do Município	40.450,00	360.450,00	791,10
1026	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Construção do CRAS-Centro de Referência em Assistência Social	40.920,00	1.920,00	-95,31
1016	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Aquisição de imóvel para o loteamento popular	194.000,00	150.000,00	-22,68
1022	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Conclusão do Centro de Convivência de Idosos	3.531,00	3.531,00	0,00
1024	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Ampliação de centros comunitários	11.935,00	11.935,00	0,00
1025	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Ampliação do Centro Comunitário Floresta	15.110,00	15.110,00	0,00
1031	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Aquisição de veículos	50.000,00	50.000,00	0,00
1015	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Construção e melhorias habitacionais de interesse social	110.330,00	312.830,00	183,54
TOTAL			3.116.596,70	4.223.146,70	35,51

Fonte: Anexos do plano plurianual 2014-2017 e balanços orçamentários e contábeis do Município de Ibirubá relativos ao exercício 2014.

Os projetos existentes no orçamento do Município de Ibirubá representam, de modo geral, despesas de capital, ou seja, investimentos e inversões financeiras cujo objetivo representa a aquisição ou a construção de um bem. Nas atividades, as principais despesas são correntes, ou seja, dispêndios com pessoal e encargos, juros e encargos da dívida, aquisição de material de consumo, contratação de serviços de terceiros, entre outras.

Nota-se que o PPA do Município de Ibirubá não foi totalmente observado na elaboração da lei orçamentária anual do exercício de 2014. Alguns projetos tiveram seus valores aumentados e outros, ao contrário, sofreram supressão de recursos. Nos projetos 1012 - Implantação da usina de reciclagem de lixo do aterro sanitário, 1039 - Construção de creches nos bairros Odila e Chácara, 1035 - Implantação do Centro Municipal de Atendimento Educacional Especializado, 1006 - Aquisição, implantação e ampliação do parque industrial, 1017 - Sistema de construção, ampliação, conservação de água potável do Município e 1015 - Construção de melhorias habitacionais de interesse social, as variações superaram o valor previsto no PPA em mais de 100%, ou seja, nestes projetos, os valores alocados no orçamento são, pelo menos, o dobro do montante planejado e informado, para aquele exercício, no plano plurianual.

Outro ponto importante a destacar é o valor total previsto nos projetos especificados no quadro e o valor que constou no orçamento. Monetariamente, há um acréscimo de R\$ 1.106.550,00 (um milhão, cento e seis mil e quinhentos e cinquenta reais), o que representa uma variação de 35,51%. Comparando esta variação com aquela registrada nas receitas, pode-se verificar que os valores são muito próximos, o que pode indicar que foi projetada a utilização do acréscimo das receitas previstas para custear estes projetos.

4.4 PROCESSO INTERNO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

O orçamento deve ser elaborado em consonâncias com as metas e prioridades da administração elencados no plano plurianual e conforme as disposições existentes na lei de diretrizes orçamentárias. Para que a peça

orçamentária cumpra sua finalidade, é necessário que diversos atores estejam envolvidos em sua elaboração.

Conforme preconizam as normas vigentes, os orçamentos devem ser apresentados à sociedade antes de sua votação pelo Poder Legislativo. Nas casas legislativas, os projetos devem ser analisados, discutidos e, caso necessário, emendados. No entanto, uma importante etapa do planejamento orçamentário é realizada internamente pelo Poder Executivo, onde gestores e técnicos devem analisar variáveis e tomar decisões sobre os objetivos e valores do orçamento.

Ao analisar o processo de elaboração do orçamento do Município de Ibirubá para o exercício de 2014, não foi constatado nenhum procedimento capaz de evidenciar a forma como os gestores elegeram suas prioridades e se os valores orçados foram originados de alguma reunião ou de outro meio de comunicação interna. Em conversa com a Secretária de Fazenda do Município, esta informou que os valores do orçamento foram definidos pelo Prefeito Municipal em consenso com os secretários, que levaram suas demandas ao gestor no momento da elaboração do plano plurianual. A Secretária de Fazenda, assim como o Setor Contábil do Município, relataram que os secretários não possuíam conhecimento suficiente para participar de forma direta da elaboração do orçamento anual, sendo que foram consultados, basicamente, sobre os investimentos em obras e aquisições de equipamentos e materiais permanentes programados para o exercício seguinte e os valores necessários para essas despesas.

4.5 ANÁLISE DA EXECUÇÃO DOS PROJETOS PRIORITÁRIOS

No decorrer de um exercício financeiro, muitos fatores podem influenciar a execução orçamentária. Uma frustração de receita, por exemplo, acabará, fatalmente, acarretando em contenção de despesas anteriormente projetadas. Pode ocorrer também, o surgimento de despesas imprevistas, que demandam uma ação imediata da administração, postergando a realização de outras despesas programadas.

No Brasil, o orçamento tem caráter autorizativo, ou seja, os valores previstos na lei orçamentária representam uma mera permissão do Poder Legislativo para que

o Executivo realize seus gastos. Não existe, portanto, obrigação de que as programações orçamentárias sejam executadas. No entanto, para que o orçamento seja visto como ferramenta de planejamento é fundamental que os valores programados sejam realizados em sua quase totalidade.

O Município de Ibirubá, durante o exercício de 2014, arrecadou receitas conforme o quadro a seguir:

Tabela 4 – Comparativo das receitas previstas e arrecadadas no exercício 2014

FONTES DE RECEITA	VALOR PREVISTO NA LOA	VALOR ARRECADADO NO EXERCÍCIO	VARIAÇÃO
RECEITAS CORRENTES			
RECEITA TRIBUTÁRIA	7.587.157,90	7.345.106,44	-3,19%
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	550.000,00	455.652,10	-17,15%
RECEITA PATRIMONIAL	180.913,90	529.152,56	192,49%
RECEITA AGROPECUÁRIA	18.000,00	10.263,60	-42,98%
RECEITA INDUSTRIAL	0,00	0,00	0,00%
RECEITA DE SERVIÇOS	70.264,70	86.234,73	22,73%
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	44.378.446,70	45.451.238,45	2,42%
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	715.756,71	525.841,10	-26,53%
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA CORRENTE	-7.047.039,91	-6.773.485,87	-3,88%
RECEITAS DE CAPITAL			
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	0,00	0,00	0,00%
ALIENAÇÃO DE BENS	16.500,00	0,00	-100,00%
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	0,00	2.083.123,87	*
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	0,00	0,00	0,00%
TOTAL DAS RECEITAS	46.470.000,00	49.713.126,98	6,98%

Fonte: Balanços orçamentários e contábeis do Município de Ibirubá relativos ao exercício 2014.

Analisando o quadro acima, observa-se que a previsão da receita constante na lei orçamentária anual do Município de Ibirubá, de forma geral, foi arrecadada durante o exercício 2014, com exceção das receitas oriundas de transferências de capital, cuja previsão de arrecadação não havia no orçamento e da receita patrimonial, cujo valor arrecadado é, aproximadamente, três vezes maior que o montante inicialmente previsto.

Com relação aos projetos elencados no plano plurianual e contemplados no orçamento do exercício de 2014, verifica-se uma grande variação entre as programações iniciais e os valores executados no período. Esse desvio pode ser observado a partir do quadro abaixo:

Tabela 5 – Comparativo das despesas previstas e realizadas no exercício 2014

(continua)

AÇÃO	SECRETARIA RESPONSÁVEL	DESCRIÇÃO DA AÇÃO	VALOR PREVISTO NA LOA	VALOR EXECUTADO	VARIAÇÃO
1034	ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	Implantação da modernização da administração pública	3.000,00	0,00	-100,00
1003	ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	Construção de prédio público da prefeitura	250.000,00	0,00	-100,00
1004	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Aquisição de veículos, máquinas e Implementos agrícolas	39.600,00	0,00	-100,00
1005	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Sistema de ampliação de água potável	5.000,00	119.132,30	2.282,65
1014	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Calçamento e pavimentação no interior	30.000,00	354.625,09	1.082,08
1028	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Implantação e viabilização do abatedouro municipal de animais	700,00	0,00	-100,00
1012	AGROPECUÁRIA E MEIO AMBIENTE	Implantação da usina de reciclagem de lixo do aterro sanitário	411.400,00	26.372,50	-93,59
1023	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de escola de educação infantil - PROINFÂNCIA	6.000,00	0,00	-100,00
1008	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de escola municipal de ensino fundamental	152.000,00	0,00	-100,00
1009	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção e conclusão de ginásios de esportes	59.665,00	23.106,57	-61,27
1019	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Desapropriação de áreas de interesse público	2.200,00	0,00	-100,00
1038	EDUCAÇÃO, CULT. TUR. E DESPORTO	Sinalização turística municipal	7.825,70	0,00	-100,00
1039	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Construção de creches nos bairros Odila e Chácara	450.220,00	0,00	-100,00
1035	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Implantação do Centro Municipal de Atendimento Educacional Especializado	187.560,00	0,00	-100,00
1037	EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	Aquisição de veículo	1.000,00	551.280,00	55.028,00
1007	GABINETE DO PREFEITO	Desapropriação de áreas de interesse público	2.200,00	0,00	-100,00
1013	GABINETE DO PREFEITO	Aquisição de veículo	75.000,00	73.000,00	-2,67

Tabela 5 – Comparativo das despesas previstas e realizadas no exercício 2014

(conclusão)

AÇÃO	SECRETARIA RESPONSÁVEL	DESCRIÇÃO DA AÇÃO	VALOR PREVISTO NA LOA	VALOR EXECUTADO	VARIACÃO
1029	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Implantação do Parque Múltiplo de Eventos	11.000,00	67.696,87	515,43
1030	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Aquisição de veículo	50.000,00	0,00	-100,00
1006	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Aquisição, implantação e ampliação do parque industrial	435.000,00	630.606,01	44,97
1011	OBRAS E VIAÇÃO	Aquisição de Máquinas e veículos.	210.000,00	355.229,00	69,16
1036	OBRAS E VIAÇÃO	Construção de pórtico	5.500,00	188.603,41	3.329,15
1010	OBRAS E VIAÇÃO	Calçamento e pavimentação	750.100,00	1.367.584,96	82,32
1021	SAÚDE	Aquisição de veículos - ASPS	55.200,00	149.200,00	170,29
1018	SAÚDE	Construção e ampliação dos postos de saúde	96.200,00	261.160,74	171,48
1020	SAÚDE	Ampliação e conservação do sistema de esgotos	10.000,00	0,00	-100,00
1027	SAÚDE	Construção de módulos sanitários	11.000,00	0,00	-100,00
1017	SAÚDE	Sistema de construção, ampliação e conservação de água potável do Município	360.450,00	321.466,03	-10,82
1026	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Construção do CRAS-Centro de Referência em Assistência Social	1.920,00	287.820,78	14.890,67
1016	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Aquisição de imóvel para o loteamento popular	150.000,00	726.917,49	384,61
1022	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Conclusão do Centro de Convivência de Idosos	3.531,00	0,00	-100,00
1024	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Ampliação de centros comunitários	11.935,00	0,00	-100,00
1025	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Ampliação do Centro Comunitário Floresta	15.110,00	0,00	-100,00
1031	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Aquisição de veículos	50.000,00	0,00	-100,00
1015	ASSISTÊNCIA SOCIAL E HABITAÇÃO	Construção e melhorias habitacionais de interesse social	312.830,00	515.765,56	64,87
TOTAL			4.223.146,70	6.019.567,31	42,54

Fonte: Balanços orçamentários e contábeis do Município de Ibirubá relativos ao exercício 2014.

Constata-se, com base nas informações apresentadas no quadro acima, que apenas 48,57% dos projetos previstos no PPA do Município de Ibirubá tiveram

execução durante o exercício de 2014. Dois outros projetos tiveram valor executado muito inferior ao previsto no orçamento (menor que 50%).

O valor total investido nos projetos é R\$ 1.796.420,61 (um milhão, setecentos e noventa e seis mil, quatrocentos e vinte reais e sessenta e um centavos) superior ao montante inicialmente projetado. A arrecadação de receitas de transferências de capital foi de R\$ 2.083.123,87 (dois milhões, oitenta e três mil, cento e vinte e três reais e oitenta e sete centavos), ou seja, valor muito próximo ao excesso de investimento nos projetos analisados. Essa combinação pode indicar que o Município alocou recursos para execução de projetos que receberam repasses através de convênios, demonstrando, por conseguinte, que a prioridade de aplicação varia de acordo com as transferências que entram nos cofres do Município e a necessidade de contrapartida para determinada despesa.

Nota-se que em alguns projetos o valor orçado é bastante inferior ao valor de investimento que seria necessário para a realização daquele objetivo. Isso acontece, por exemplo, no caso da ação 1037 – Aquisição de veículo, no órgão da Secretaria de Educação, Cultura, Turismo e Desporto, onde a previsão inicial (R\$ 1.000,00) é visivelmente inferior ao valor de aquisição de qualquer tipo de veículo. Isso demonstra que o orçamento é projetado para suportar inúmeras despesas sem que seja necessária a abertura de créditos especiais, que dependem de autorização legislativa específica. Ao prever um valor, por menor que seja, o Poder Executivo pode, dentro de limites pré-estabelecidos, suplementar o orçamento por meio de decreto, o que traz celeridade ao procedimento de alteração do orçamento e a sua posterior execução.

4.6 ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES NO ORÇAMENTO

Durante a execução do orçamento, podem ocorrer mudanças nas direções traçadas anteriormente pela administração. Novas necessidades podem surgir, muitas vezes de forma totalmente inesperada, como no caso de catástrofes naturais ou surtos epidêmicos, por exemplo. Para que tais necessidades sejam sanadas, a administração deve, muitas vezes, realocar recursos de uma para outra ação. Essa

realocação de recursos se dá através da alteração do orçamento, com a abertura de créditos adicionais.

Existem três tipos de créditos adicionais: suplementares, especiais e extraordinários. Conforme a Lei Federal 4.320/1964, os créditos suplementares e especiais podem ser abertos por decreto, desde que precedidos de lei autorizativa. Essa autorização, para o caso dos créditos suplementares, pode ser dada através da própria lei de orçamento.

No caso do Município de Ibirubá, a Lei Municipal 2.501, de 20/12/2013, que tratou do orçamento para o exercício de 2014, estabeleceu em seu art. 5º, inciso I, que o Poder Executivo estaria autorizado a abrir créditos suplementares até o limite de 15% do total da despesa fixada para o exercício, incluindo a administração direta e indireta, que foi de R\$ 52.665.000,00 (cinquenta e dois milhões e seiscentos e sessenta e cinco mil reais). Dessa forma, a autorização para suplementação do orçamento alcançou a cifra de R\$ 7.899.750,00 (sete milhões, oitocentos e noventa e nove mil e setecentos e cinquenta reais). Ainda, a aludida Lei Municipal citou hipóteses em que as suplementações não iriam ser computadas para apuração daquele índice, como nos casos de créditos abertos por recebimento de recursos vinculados (auxílios e convênios) e para despesa de pessoal, através de remanejamento de dotação.

Analisando a execução orçamentária do Município de Ibirubá, verificamos que foi adicionado ao orçamento de 2014, R\$ 9.123.379,72 (nove milhões, cento e vinte e três mil, trezentos e setenta e nove reais e setenta e dois centavos), o que representa um acréscimo de 19,63%. Para a abertura de créditos suplementares, foram emitidos, durante o exercício de 2014, sessenta decretos, o que representa uma média de cinco decretos de suplementação orçamentária por mês.

Analisando detalhadamente os decretos do exercício de 2014, verifica-se que vinte e sete decretos possuem mais de dez movimentações. Alguns, possuem mais de cinquenta modificações, se considerado as suplementações e reduções de forma separada. O número total de alterações realizadas no orçamento através de abertura de crédito por suplementação e as reduções utilizadas para estas aberturas é superior a oitocentos lançamentos. Diversas ações tiveram elementos de despesas reduzidos e depois suplementados e outras com processo inverso, pois primeiro foram suplementadas e, posteriormente, reduzidas.

Em termos monetários, podemos verificar uma significativa mudança do orçamento inicial, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Tabela 6 – Demonstrativo dos créditos orçamentários do exercício 2014

TIPO DO CRÉDITO	VALOR
Orçamentário (inicial)	46.470.000,00
Crédito suplementar por superávit do exercício anterior	3.312.369,35
Crédito suplementar por excesso de arrecadação	1.587.475,23
Crédito suplementar por redução de verba	6.879.467,41
Crédito suplementar por auxílios e convênios (excesso de arrecadação)	4.223.535,14
Crédito especial por redução de verba	70.000,00
Reduções Orçamentárias	-6.949.467,41
Total dos créditos orçamentários	55.593.379,72
Créditos abertos durante o exercício	9.123.379,72
Alteração do orçamento inicial	19,63%

Fonte: Relatório de decretos orçamentários (analítico) do Município de Ibirubá relativos ao exercício 2014.

A alteração do orçamento no Município de Ibirubá, resultante da abertura de créditos suplementares, em uma análise preliminar, supera o limite estabelecido na lei de orçamento para o exercício 2014. Seria necessário um estudo mais aprofundado sobre estas suplementações para que fosse possível evidenciar as modificações que, conforme disposto na LOA, não onerariam o limite de 15% estabelecido. No entanto, independentemente da questão legal acerca destas alterações orçamentárias, é possível verificar que os decretos de suplementação modificaram substancialmente os valores alocados inicialmente nas ações a serem desenvolvidas pela administração municipal.

O orçamento autorizado, considerando-se o valor inicial e os créditos abertos durante o ano, não foi totalmente executado pela administração municipal de Ibirubá. Certamente, executar a totalidade do orçamento autorizado é tarefa bastante complexa, mas espera-se que os valores executados se aproximem ao máximo da autorização recebida. No exercício de 2014, o índice de execução do orçamento, obtido através do confronto entre o total das despesas empenhadas e o valor da despesa autorizada, alcançou 90,98%.

4.7 AVALIAÇÃO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Para que o orçamento público se materialize como um efetivo instrumento de planejamento governamental, é indispensável que os objetivos traçados inicialmente se transformem em ações que tragam benefícios, diretos e indiretos, às comunidades afetadas por essas ações. É necessário, portanto, que o planejamento imponha metas aos gestores e que os resultados almejados sejam alcançados.

A análise do orçamento do Município de Ibirubá, com relação às receitas, considerando-se os valores existentes no PPA, na LOA, comparados com aqueles efetivamente arrecadados, permite-nos inferir que o processo de previsão destes ingressos de recursos foi realizado com bom grau de correção, visto que a variação entre a receita estimada para o exercício de 2014 no plano plurianual e a previsão constante na lei orçamentária anual é de apenas 2,58%. Comparando a receita prevista na LOA e aquela arrecadada no exercício, desconsiderando-se os valores recebidos pelo Município relativos às transferências de capital, evidencia-se uma variação inferior a 2,50%. Essas variações podem ser visualizadas através da tabela a seguir:

Tabela 7 – Análise da variação da receita no exercício 2014

Descrição	Plano plurianual (a)	Lei orçamentária (b)	Variação (%) (b-a)/a	Valor efetivamente arrecadado (c)	Variação (%) (c-b)/b
Receita total (1)	45.303.000,00	46.470.000,00		49.713.126,48	
Receita de transferências de capital (2)	0,00	0,00		2.083.123,37	
Receita considerada (1 - 2)	45.303.000,00	46.470.000,00	2,58%	47.630.003,11	2,50%

Fonte: Balanços orçamentários e contábeis do Município de Ibirubá relativos ao exercício 2014.

A exclusão das transferências de capital do cálculo da receita, para fins de verificação da variação entre as previsões do PPA e da LOA e o montante efetivamente arrecadado, decorre do fato de que essas receitas são de difícil previsibilidade, pois sua arrecadação depende, em geral, de convênios com a União e o Estado. Esses acordos, normalmente, necessitam de um grande número de documentos para que sejam firmados. Mesmo após esta etapa de habilitação e

formalização do ajuste, a transferência dos recursos de um ente para outro depende da existência de recursos financeiros disponíveis, o que dificulta uma estimativa precisa desses ingressos.

Com relação às despesas, o cenário indica pouca observância das metas financeiras estabelecidas no PPA com os valores incluídos na lei orçamentária anual e os montantes de gastos efetivamente realizados. Considerando as ações do tipo projeto incluídos no plano plurianual, verifica-se que apenas quinze, de um total de trinta e cinco, constaram no orçamento com o mesmo valor indicado no plano plurianual.

Analisando a despesa efetivamente realizada no exercício, evidencia-se um acréscimo de 8,84% com relação ao valor inicialmente fixado. É necessário destacar que no exercício de 2014, o Município de Ibirubá realizou despesas em montante superior a sua arrecadação de receitas.

Por fim, com base na análise realizada sobre as alterações orçamentárias realizadas através de decretos de abertura de créditos orçamentários, é possível identificar um alto grau de modificação do orçamento. Apesar de não haver, em tese, nenhuma ilegalidade no procedimento, visto existir autorização legislativa para suplementações através de decreto do chefe do Poder Executivo no próprio texto da LOA, a alta incidência deste tipo de alteração pode indicar que a despesa inicialmente fixada não foi devidamente executada. A consequência mais sensível e esperada em decorrência dessas modificações no orçamento do Município é o não alcance das metas previstas no PPA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública no Brasil passa por sérios questionamentos da sociedade quanto a sua efetiva colaboração para o desenvolvimento do país. Em um momento econômico e político conturbados, onde escândalos de corrupção e desvio de dinheiro público para alguns particulares, aliado a incidência de encargos financeiros à sociedade decorrentes de serviços públicos caros e alta carga tributária, é fundamental que os gestores conheçam e utilizem os instrumentos disponíveis para dar qualidade aos gastos e, conseqüentemente, proporcionar bem-estar à população através da prestação de bons serviços públicos.

Como exposto neste trabalho, o orçamento é ferramenta indispensável para os administradores públicos, pois possibilita a alocação correta de recursos em políticas públicas capazes de melhorar a qualidade de vida de uma determinada comunidade. Permite, ainda, que metas e prioridades sejam estabelecidas e que os resultados das ações desenvolvidas possam ser comparados com os objetivos traçados.

A maioria dos atores envolvidos no processo de orçamentação conhece sua utilidade administrativa como ferramenta para melhor controle da origem e aplicação dos recursos públicos e para acompanhamento das metas e prioridades estabelecidas pela administração. No entanto, existe uma cultura fundada de que a elaboração do orçamento deve servir, principalmente, para atender aos ditames legais e ser instrumento de autorização do Poder Legislativo para que o Executivo realize suas ações.

Quando essa cultura prevalece, temos orçamentos mal elaborados, cuja execução evidenciará alto grau de incorreção nos valores inicialmente previstos. Não se trata de mera alteração orçamentária decorrente de alguma mudança no planejamento ou do surgimento de alguma nova ação que necessite de recursos para sua execução. São, na verdade, erros de planejamento que geram transtornos para diversos setores públicos e dificultam o desenvolvimento de ações efetivas para a sociedade.

No caso apresentado neste estudo, verificou-se que o processo de elaboração e execução dos orçamentos do Município de Ibirubá indica um possível desprezo desta ferramenta como instrumento de planejamento. Isso porque,

conforme demonstrado através das análises realizadas neste trabalho, os projetos estabelecidos no plano plurianual não foram levados, em sua totalidade, ao orçamento e, aqueles que foram levados, em muitos casos, não foram executados.

Por certo, muitos fatores devem ser considerados na análise da utilização do orçamento como instrumento de planejamento governamental e a simples variação entre os valores contidos no PPA, na LOA e aqueles constatados na verificação da execução efetivamente realizada não é, por si só, capaz de determinar a qualidade do planejamento realizado pelo Município. É necessário, para que se estabeleça um juízo quanto a isso, que várias situações sejam analisadas, como, por exemplo, o cenário econômico em que o ente está inserido, o surgimento de demandas imprevisíveis e, também, a forma com que o administrador municipal elege as prioridades orçamentárias.

Com base na análise do orçamento, previsto e executado, algumas constatações foram possíveis. Em primeiro lugar, nota-se que os projetos que receberam recursos foram, em sua maioria, financiados, mesmo que parcialmente, por transferências de outros entes. Ou seja, o Município previu um grande número de projetos, mas a execução destes depende, substancialmente, do aporte de recursos da União ou do Estado. Desse modo, conforme os convênios eram assinados e os recursos depositados, o Município destinava verbas orçamentárias para determinado projeto.

Outro ponto bastante interessante é o volume de decretos de abertura de créditos orçamentários. Como citado no decorrer do trabalho, essas suplementações não são ilegais, mas acarretam serviços aos setores contábil e administrativo, que seriam desnecessários caso o orçamento fosse bem construído. Também, não há como menosprezar a demora na ação da administração pública em decorrência da inexistência de previsão orçamentária para realização de determinadas despesas, inevitável quando não existe orçamento para suportar os gastos necessários.

Durante a realização deste estudo, através de conversa com servidores envolvidos na elaboração do orçamento, foi possível constatar deficiência no controle sobre a execução das ações programadas. Este acompanhamento, na inexistência de órgão específico, poderia ser realizado pelo Sistema de Controle Interno, a quem compete, conforme disposto na Lei Orgânica do Município, acompanhar a execução de programa de trabalho e a aplicação orçamentária e avaliar os resultados alcançados pelos administradores. (LOM, art. 139-B, II e II).

Outra informação importante conseguida durante a realização deste trabalho, também originada de diálogo com técnicos do Município, é o fato de que os gestores sempre buscaram apresentar bons números orçamentários disponíveis para investimentos. No entanto, era de conhecimento de ambos, técnicos e gestores, que seria necessário deslocar recursos para cobrir gastos de custeio, durante a execução do orçamento, orçados, inicialmente, para despesas de capital. Amparado pela autorização concedida pelo Poder Legislativo, permitindo suplementar verbas orçamentárias, por decreto do Executivo, até o limite de 15% do total do orçamento, o gestor adequava a programação para dar cobertura às despesas correntes. Este mecanismo demonstra, claramente, um objetivo político com a elaboração e apresentação do orçamento à sociedade, só possível pela falta de acompanhamento de sua execução pelo Legislativo, poder incumbido constitucionalmente pelo controle externo do Executivo.

Certamente, este trabalho não objetiva apontar erros existentes no processo de planejamento do Município de Ibirubá, tampouco avaliar a conduta dos gestores, vereadores e técnicos envolvidos com a elaboração e execução do orçamento. Representa, contudo, uma colaboração inicial para que o Município adote ações administrativas que tornem o orçamento, de fato, um instrumento eficaz de planejamento e possibilite o desenvolvimento de políticas públicas efetivas e eficientes, dando qualidade aos gastos públicos e permitindo a satisfação, pela administração municipal, das necessidades de sua comunidade.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do Parlamento** Tese apresentada como requisito para obtenção do Título de Doutor em Direito do Estado. Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14/03/2015.

_____. **Lei 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 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 14/03/2015.

_____. **Lei Complementar 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 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 14/03/2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento - MTO**. Edição 2014. Brasília, 2013. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2014.pdf>. Acesso em 31/03/2015.

CERVO, Francismary da Ponte. **O orçamento público como instrumento de planejamento e controle: análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de conservação da biodiversidade (período 2008 a 2011)**. Trabalho apresentado à Escola de Administração Fazendária - ESAF como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas com Ênfase em Administração Orçamentária. Escola de Administração Fazendária, Ministério da Fazenda. Brasília, 2012.

COSTA, Marcelo Luís. **Orçamento público: o instrumento da gestão**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis para obtenção do diploma de graduação. Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

DINIZ, Célia Regina e SILVA, Iolanda Barbosa. **Metodologia científica**. Campina Grande; Natal: UEPB/UFRN - EDUEP, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento público** – 15ª. edição, ampliada, revista e atualizada - São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO MUNICIPAL BRASILEIRO. Atlas do **Desenvolvimento Humano no Brasil, 2013**. Brasília: PNUD, Ipea, FJP, 2013. 96 p.

INSITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **IBGE Cidades**. Disponível em <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=>

431000&search=||infogr%E1ficos:-informa%E7%F5es-completas>. Acesso em 31/03/2015.

KOSCIANSKI, Rogério. **O orçamento-programa como instrumento planejamento e gerenciamento públicos**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

LIMA, Rafael Sousa. **Orçamento público como instrumento de gestão no nível das organizações governamentais: o caso da Polícia Federal**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MATTOS, Ana Maria *et al.* **Aplicação das normas da ABNT para apresentação de trabalhos acadêmicos na Escola de Administração: atualizada às normas vigentes até maio de 2013**. Porto Alegre: UFRGS, 2013.

MORGADO, Laerte Ferreira. **O orçamento público e a automação do processo orçamentário**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado . Textos para Discussão n°. 85. Brasília, 2011. Disponível em <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-85-o-orcamento-publico-e-a-automacao-do-processo-orcamentario>>. Acesso em 14/03/2015.

MUNICÍPIO DE IBIRUBÁ. **Portal de Transparência – Serviço de Informações Municipais. Receitas por Conta no exercício de 2014**. Disponível em <https://sim.digifred.net.br/ibiruba/contas/receitas/receita_conta>. Acesso em 30/03/2015.

_____ **Lei Municipal 2.501, de 20 de dezembro de 2013**. Estima a receita e fixa a despesa do Município de Ibirubá - RS, para o exercício de 2014. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 07/04/2015.

_____ **Lei Municipal Complementar 077, de 12 de março de 2013**. Organiza a estrutura administrativa da prefeitura de Ibirubá. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 30/03/2015.

_____ **Lei Municipal Complementar 003, de 28 de janeiro de 2002**. Dispõe sobre a implantação do plano de carreira, estabelece o quadro de cargos, subsídios e funções públicas do Município e dá outras providências. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 31/03/2015

_____ **Lei Municipal 1.907, de 22 de janeiro de 2003**. Dispõe sobre o programa de valorização do servidor público e criação da Comissão Permanente de Capacitação, Controle e Avaliação de Desempenho e Qualidade do Servidor e do Serviço Público Municipal (COMPAQ), estabelece procedimentos e critérios de preparação, controle e avaliação de desempenho, processos disciplinares e dá outras providências. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 31/03/2015.

_____ **Lei Municipal 1.948, de 09 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre a instituição do sistema de controle interno do Município e dá outras providências. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 31/03/2015

_____ **Lei Orgânica Municipal**. Promulgada em 03 de abril de 1990. Disponível em < <http://www.ibiruba.cespro.com.br/>>. Acessado em 17/04/2015

NETO, José Alves. **Princípios orçamentários: uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais.** Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como um dos requisitos para a conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília. Brasília: UnB, 2006.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. **Orçamento público e os Município : alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal.** Porto Alegre: Escola de Administração da UFRGS, 2001.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Orçamento público e plano plurianual.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC, 2010.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio do curso de Administração.** São Paulo: Editora Atlas, 1996.

VIEIRA, Vanessa Moraes. **A importância do orçamento público: uma análise geral sobre seus principais aspectos e o despertar da consciência cidadã.** Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

ZAGO, Silvio Luís da Silva. **Balanced scorecard como ferramenta na avaliação de desempenho da gestão do orçamento público. Caso prático: DMAE.** Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2006.