



**LUIZ GUSTAVO FAUSTINO**

**PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO: EVOLUÇÃO  
DOS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO  
DE UM MUNICÍPIO LOCALIZADO NO SUL DE MINAS  
GERAIS.**

**LAVRAS – MG**

**2018**

**LUIZ GUSTAVO FAUSTINO**

**PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO: EVOLUÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE  
PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DE UM MUNICÍPIO LOCALIZADO NO SUL DE MINAS  
GERAIS**

Monografia apresentada à  
Universidade Federal de Lavras, como  
parte das exigências do Curso de  
Administração Pública, para a  
obtenção do título de Bacharel.

Prof. Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline

Orientador

**LAVRAS – MG**

**2018**

**LUIZ GUSTAVO FAUSTINO**

**PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO: EVOLUÇÃO DOS INSTRUMENTOS  
DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DE UM MUNICÍPIO LOCALIZADO NO SUL  
DE MINAS GERAIS**

**PLANNING AND PUBLIC BUDGET: EVOLUTION OF THE BUDGETARY  
PLANNING INSTRUMENTS OF A LOCATION IN THE SOUTH OF MINAS GERAIS**

Monografia apresentada à  
Universidade Federal de Lavras, como  
parte das exigências do Curso de  
Administração Pública, para a  
obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em 25 de janeiro de 2018.

Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline UFLA

Dr. Renato Silvério Campos UFLA

Prof. Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline

Orientador

**LAVRAS – MG**

**2018**

*À minha família em especial meus pais  
José e Adriana pelo incentivo e carinho e  
por serem meu maior exemplo de vida.*

*Dedico*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado força e saúde para superar as dificuldades.

À minha família pelo apoio recebido todos os anos durante a graduação em especial meus pais Adriana e José por todo amor e carinho.

Meus irmãos Carlos Henrique e Ana Luiza, que são minha motivação para seguir em frente.

À minha avó Lourdes como exemplo de determinação e perseverança.

Aos meus amigos que iniciaram comigo a jornada em Lavras, Samuel Soares, Elivelton e Mateus Araújo que me apoiaram em todos os momentos difíceis da graduação. Pelos momentos de alegria também, foram anos maravilhosos.

Aos meus colegas de Cooposal por todos os anos de convivência e trabalho.

À Juliana minha prima que me encorajou em todos os momentos difíceis por ser minha amiga e poder compartilhar momentos maravilhosos de muita alegria ao seu lado.

Aos meus amigos Samuel Alves, Mateus Vitor, Francis, Rafaela, Ana Flávia, Kleyciane. Estar instantaneamente perto de amigos como vocês é mais que um privilégio é um presente divino. Serei sempre grato a Deus por ter vocês em minha vida.

As minhas colegas de trabalho Roseli e Telma, por todo apoio e carinho, vocês são muito especiais.

Ao meu padrinho Everaldo por acreditar em mim no meu potencial e por toda confiança depositada.

As minhas tias Maria, Madalena, Aparecida, e Andréa por serem tão especiais na minha vida. Aos meus tios também, Israel, José, Geraldo.

À minha família de Floripa em especial minhas primas Blenda e Adriana.

Aos meus afilhados Kauê, Luana e Anderson amo muito vocês.

À avó Nézia e avô Zinho por todo apoio e carinho, vocês são muito especiais na minha vida.

Aos meus colegas de UFLA, Suellen, Zé, Renilze, Danielle, Mayara, Krissia dentre outros. Aos meus colegas do ônibus também vocês são muito especiais.

Ao meu orientador Carlos que abraçou a minha causa, me apoiou e tanto contribuiu para realização deste trabalho. Serei eternamente grato.

À Andressa e Daniela professoras do departamento por toda contribuição e apoio.

À Universidade Federal de Lavras e aos docentes do curso de Administração Pública por toda excelência no ensino.

**MUITO OBRIGADO!**

## RESUMO

O presente trabalho é resultado de um estudo baseado em uma análise descritiva e bibliográfica. O objeto deste estudo está no âmbito das políticas públicas e do orçamento público brasileiro. Utilizou-se técnicas de gestão alinhadas ao planejamento organizacional e estratégico da Administração Pública, associadas a procedimentos inerentes à eficácia do gasto público, tais como as leis que regem o planejamento orçamentário. A prerrogativa inicial deste estudo encontra-se no processo de intensificação das Leis de Planejamento Orçamentário no cenário brasileiro, de forma mais específica no âmbito da Gestão Municipal. Desta forma, este estudo propõe uma análise da evolução orçamentária de um Município localizado no sul de Minas Gerais, em consonância com a evolução do Orçamento Público, num aspecto geral, verificando como o Município se adaptou à constante evolução, e quais perspectivas ainda precisam ser adaptadas. A análise de dados se deu através do conteúdo das Leis de Planejamento Orçamentário do Município, ou seja, seguiu-se um roteiro de avaliação que norteou a pesquisa para obtenção dos resultados. Além desse roteiro, realizou-se também a análise de solvência orçamentária no ano de 2016, conforme Lima e Diniz (2016). Os resultados obtidos refletiram a realidade do Município, ou seja, é notória sua evolução frente aos conceitos esperados e à adequação aos princípios analisados mesmo que, no âmbito jurídico, estes estejam em constantes mudanças. Através da análise de solvência orçamentária percebeu-se que o município foi eficiente na execução orçamentária, mantendo o equilíbrio das contas públicas.

**Palavras – Chave:** Planejamento, Solvência Orçamentária, Leis de Planejamento Orçamentário.

## **ABSTRACT**

The present work is the result of a study based on a descriptive and bibliographic analysis. The object of this study is within the scope of the public policies and the Brazilian public budget. Management techniques were used in line with the organizational and strategic planning of the Public Administration associated with procedures regarding the effectiveness of public spending, such as the laws governing budgetary planning. The initial prerogative of this study is the intensifying process of the Budget Planning Laws in the Brazilian scenario, more specifically, in the scope of the Municipalities Management. Thus, this study proposes an analysis of the budgetary evolution of a Municipality located in the south of the State of Minas Gerais, in line with the evolution of the Public Budget in a general aspect, verifying how the Municipality has adapted to the constant evolution, and what perspectives still need to be adapted. Data analysis was done through the content of the Municipal Budget Planning Laws, that is, followed by an evaluation roadmap that was a guide to get the research results. In addition to the road map, the analysis of budgetary solvency was carried out based on data of 2016 following Lima and Diniz (2016). The results obtained reflect the reality of the Municipality, that is, it is notorious its evolution against the expected concepts and the adequacy of the analyzed principles even though in the legal scope these are in constant changes. Through the analysis of budgetary solvency it was noticed that the municipality was efficient in budget execution, maintaining the balance of public accounts.

**Keywords:** Planning, Public Budget, Budget Solvency.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Leis orçamentárias e anexos.....	15
Quadro 2	Quanto às causas possíveis do Resultado da execução orçamentária	27
Quadro 3	Quanto aos fatores positivos e negativos que influenciam o Resultado da execução orçamentária .....	28
Quadro 4	Classificação da receita orçamentária .....	33
Quadro 5	Estrutura da despesa orçamentária .....	34
Figura 1	Evolução conceitual do orçamento público no Município.....	32
Tabela 1	Indicadores de execução da receita orçamentária .....	42
Tabela 2	Indicadores de execução da despesa orçamentária .....	43
Tabela 3	Indicadores do desempenho orçamentário .....	45



## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
2	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	12
2.1	Planejamento .....	12
2.2	Orçamento Público: uma forma de planejar .....	13
2.2.1	O Plano Plurianual.....	16
2.2.2	A Lei de Diretrizes Orçamentárias .....	18
2.2.3	Lei Orçamentária Anual.....	19
2.2.4	O Ciclo Orçamentário (Elaboração, Execução e Avaliação).....	20
2.3	Princípios Orçamentários .....	23
2.4	A Solvência Orçamentária.....	25
3	<b>METODOLOGIA</b> .....	29
4	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	30
4.1	A Evolução Conceitual do Orçamento .....	30
4.1.1	Classificação da Receita e Despesa no Orçamento-Programa .....	33
4.2	Análise a partir dos Princípios Orçamentários .....	36
4.2.1	O Princípio da Unidade .....	37
4.2.2	O Princípio da Universalidade .....	37
4.2.3	O Princípio da Não Afetação de Receitas.....	39
4.2.4	O Princípio da Exclusividade .....	39
4.2.5	O Princípio da Anualidade .....	40
4.2.6	O Princípio da Discriminação, Especialização ou Especificação .....	41
4.3	Análise de Solvência Orçamentária .....	42
5	<b>CONCLUSÃO</b> .....	47
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	49
	<b>APÊNDICE A</b> .....	52



## 1 Introdução

Com o passar dos anos, planejar e gerir a máquina pública tem sido ferramenta fundamental para obtenção de resultados eficazes e que produzem maiores ganhos para a gestão pública. Com a reforma do Estado (1990/1995), as inovações das ferramentas de planejamento ganharam intensidade e geraram grandes efeitos nos serviços públicos. "A busca por ferramentas inovadoras formaram o que chamamos hoje de governança pública" (PETERS, 2013, p.28).

A manutenção da máquina pública em relação à arrecadação de tributos passou por mudanças significativas, o que inclui a forma como o dinheiro público seria gasto. Com as grandes transformações advindas da reforma do Estado, tem-se hoje o que é considerado como cerne para uma gestão pública eficiente e eficaz que é o planejamento orçamentário. O orçamento compreende o início de reformas que potencializam a forma como o dinheiro público será gasto, um planejamento bem elaborado que produz grandes impactos na administração pública.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000, dentre as técnicas que integram o orçamento público estão as diretrizes e metas que possibilitam o direcionamento dos riscos fiscais, que orientam a estimativa da receita e a fixação das despesas que comporão as peças orçamentárias. Os desafios enfrentados pelos municípios atualmente é pensar no orçamento público como principal indutor para a eficiência da máquina pública, ou seja, planejar de forma adequada visando à qualidade dos gastos e a efetividade das políticas públicas.

Desta forma, o que na maioria das vezes acontece é a falta de transparência e qualificação dos gestores em elaborar ou de certa forma planejar e integralizar o orçamento no âmbito da sua execução e controle. A justificativa inicial para esse estudo parte do princípio de que planejar efetivamente o gasto público impactaria na qualidade das políticas públicas. Desta forma, o problema de pesquisa que se pretende estudar parte de uma análise da evolução histórica dos Instrumentos de Planejamento Orçamentário, um recorte temporal a partir do Marco Regulatório que traça os princípios orçamentários em um município do sul de Minas Gerais.

Justifica-se, o estudo pela necessidade de compreender a adaptação do município às leis de planejamento orçamentário e contribuir para o amadurecimento da metodologia

(métodos utilizados para elaboração das leis de planejamento) dos instrumentos de planejamento como o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e, conseqüentemente da Lei Orçamentária Anual, ou seja, a forma como são executados representa hoje, um desafio para uma gestão pública de qualidade.

Objetiva-se, portanto analisar a evolução histórica dos instrumentos de planejamento orçamentário do município de Ibituruna localizado no sul de Minas Gerais, a partir da evolução conceitual do orçamento público, bem como questionar a aplicação dos princípios orçamentários constitucionais de forma que se obtenha do Município a adequação constante dos mesmos, visto que alguns estão se readaptando frente ao Estado Moderno, e por fim tratar da análise de solvência orçamentária por representar direta ou indiretamente impacto no planejamento orçamentário.

Em suma, propiciar um estudo acerca do orçamento público no âmbito das políticas públicas representa para Administração Pública o passo inicial para compreensão e mobilização da oferta de serviços públicos de qualidade, além de estimular a sociedade à participação efetiva, de forma que todos possam contribuir para uma administração pública que se torne mais justa e igualitária

## **2 Referencial Teórico**

Esta seção está dividida de forma a propiciar um levantamento teórico acerca das questões que serão tratadas durante os próximos capítulos. Em relação ao conteúdo será abordado primeiramente o conceito de planejamento de forma a elucidar sua importância no estabelecimento de metas e prioridades no alcance dos objetivos, ou seja, a efetividade das políticas públicas. Posteriormente, o conceito de orçamento público, bem como sua evolução, primordial para esclarecer o elo entre planejamento e orçamento, portanto desta forma, serão discutidas as bases para elaboração do orçamento-programa, ou seja, as diretrizes e concepções acerca do PPA, da LDO e LOA. Por fim, além de demonstrar sinteticamente a consolidação dos princípios orçamentários de forma geral a evolução do orçamento público.

### **2.1 O Planejamento**

"Planejar significa escolher ou estabelecer a missão da organização, seu propósito e objetivos, e depois determinar diretrizes, projetos, programas, procedimentos, métodos, sistemas, orçamentos, padrões e estratégias necessárias para atingi-los" (MAQUEIRA et al.1998 p.18).

De acordo com Silva (2001), o planejamento é a parte fundamental da administração, e tem suas origens nas mais remotas civilizações, desde o momento em que o homem precisou realizar tarefas e organizar recursos disponíveis. Tal prerrogativa fundamenta o conceito de planejamento na administração tradicional, como é o caso de Barbosa (2004) que descreve o planejamento como a formulação sistemática de objetivos e ações alternativas, que ao final a escolha se dará pela melhor ação. Desta forma, planejar também diz respeito às implicações futuras de decisões presentes, pois é um processo de decisões recíprocas e independentes que visam alcançar objetivos anteriormente estabelecidos.

Um conceito bastante difundido na esfera privada e que está ganhando espaço no setor público é de planejamento estratégico. Bryson (1998) discorre sobre o planejamento estratégico como um esforço disciplinado para produzir decisões fundamentadas para moldar a natureza e a direção das atividades de uma organização, dentro de certos limites legais.

Entretanto atenta-se para a visão de Mintzberg (2006), quando ele afirma que o planejamento estratégico é um sistema com estratégias formuladas, ou seja, este intimamente ligado a forma como são planejadas as leis de planejamento orçamentário.

O sistema começa com o planejamento estratégico, em que a organização avalia suas forças e fraquezas considerando as tendências do ambiente no qual está inserida e, depois, formula as estratégias integradas que pretende seguir no futuro. Essas estratégias são depois desdobradas em programas e projetos (MINTZBERG,2006, citado por SILVA, 2001).

Em termos gerais a visão de Planejamento se intensificou nas organizações criando o conceito de Planejamento Estratégico, que para Alday (2000), refere-se a uma Projeção Futura, como uma forma de se pensar no futuro. Segundo Kotler (1975), o Planejamento Estratégico é como uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação com o ambiente.

Desta forma, o planejamento torna-se o resultado tático das organizações e também não muito distante o setor público, que atualmente trabalha sob a ótica gerencialista e societal da gestão, num ambiente condicionado ao planejamento estratégico e direcionado a efetividade das políticas públicas (SILVA, 2001).

## **2.2 Orçamento Público: uma forma de planejar**

A gestão pública durante os anos vem intensificando suas funções como forma de aprimoramento e melhora na prestação dos serviços públicos. A reforma do Estado na década de 90 com Bresser Pereira gerou a implementação de práticas gerencialistas na administração pública, a qual passou a ser pautada por instrumentos capazes de promover eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, contudo isto só seria possível unindo um princípio fundamental para a administração em geral, que é o planejamento (KHAIR,2000).

O orçamento público surgiu na Inglaterra, em 1822 sendo este o período pelo qual o Estado Liberal estava preocupado com aumento dos gastos públicos e partindo do pressuposto de que o controle seria uma forma eficaz de aplicação de tributos (GIACOMONI, 2008). Desta forma fizeram surgir a partir de então a evolução conceitual do orçamento público, caracterizado por algumas fases sejam elas: o orçamento tradicional, o orçamento por desempenho, e por fim o orçamento programa ou orçamento moderno.

O orçamento tradicional, de acordo com Giacomoni (2008), exercia sua principal função como apenas de controle político, ou seja, os tratadistas clássicos apenas analisavam questões ligadas à tributação, considerando a despesa pública como um mal necessário. Desta forma, num plano mais técnico, o orçamento se propõe em duas classificações clássicas, a

primeira em unidades administrativas simples, e a segunda por denominação do objeto, ou item da despesa.

O orçamento por desempenho (*performance budget*), por sua vez é aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa (GIACOMINI,2008, p.58). Em suma, este tipo de orçamento, se preocupa basicamente com ações que o governo realiza.

O orçamento moderno caracteriza-se enquanto sua função principal como instrumento de administração, ou seja, integra planejamento e orçamento. De acordo com a Lei nº 4320/64 que menciona o orçamento programa como moderno determina que a cada ano, será realizado um pré-orçamento que determinará as diretrizes para elaboração do Plano Plurianual. Desta forma, o orçamento programa pode ser entendido como a elaboração do orçamento com ênfase não somente no gasto, mas também no seu objetivo. Estes objetivos baseiam-se na operacionalização de um documento não apenas com cunho legal, mas que estabeleça diretrizes nas realizações de programas e atividades.

Desta forma, o orçamento público entendido como ferramenta de planejamento e gestão, segundo Bastos (1998), tem o objetivo de se tornar o instrumento de exercício da democracia pelo qual, os participantes exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas, e as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas pela lei orçamentária.

Em contraste com a “década perdida” (1980-90), a Constituição Federal de 1988 estabeleceu importantes inovações e avanços no campo de planejamento e orçamento. Além de preconizar a elaboração de planos de desenvolvimento nacionais, regionais e setoriais, a nova carta determinou o funcionamento da administração pública sob o marco de três leis hierarquizadas: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Essas alterações, concebidas, entre outros objetivos, para integrar o planejamento e o orçamento e propiciar seu monitoramento e avaliação, representaram uma evolução conceitual do orçamento público brasileiro em direção ao que é convencionalmente chamado de orçamento moderno (GIACOMONI, 2008, citado por SANTOS, 2015 p.12).

O planejamento e o orçamento, de acordo com Motta (2001), deve ser um mecanismo que impeça abusividades por parte de gestores públicos, devendo ser um verdadeiro instrumento de implementação dos projetos do governo, e que possibilite ao administrador orientação e a população informação e conhecimento. Ainda segundo o autor, o planejamento

não consiste apenas em conhecer a realidade, projetar para o futuro, e estudar possibilidades estratégicas de realização do plano. Ou seja, trata-se de um processo permanente e incessante de fazer, revisar, avaliar e refazer planos que somente concluem sua tarefa na decisão concreta do dia-a-dia.

Desta forma, cabe a gestor público estabelecer relação com os instrumentos de planejamento, ou seja, integrá-los no cotidiano das organizações de forma eficiente e sistêmica. Segundo Santos (2012), o Orçamento Público reúne um conjunto de receitas e despesas, sendo assim não apenas um instrumento contábil, mas fundamentalmente um instrumento político de alocação de recursos econômicos e sociais entre o governo e a sociedade.

De um lado, ao definir que receitas serão arrecadadas e que despesas serão financiadas com essas receitas, o orçamento promove uma redistribuição de recursos entre os diferentes segmentos da sociedade, para o benefício de toda a coletividade; e por outro lado, a definição de quem participará da elaboração do orçamento e de como se dará sua execução confere poderes políticos, sociais e econômicos os determinados atores (SANTOS, 2012, p.18)

Segundo a Constituição Federal de 1998, o sistema orçamentário compõe-se das leis orçamentárias, dos órgãos envolvidos no processo orçamentário e das normas que regem a elaboração e a execução dessas leis, incorporam esse sistema o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Quadro 1 – Leis orçamentárias e anexos.

<b>Leis Orçamentárias</b>		
<b>Lei do Plano Plurianual (PPA)</b>	<b>Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)</b>	<b>Lei Orçamentária Anual (LOA)</b>
Encaminhamento no 1º ano de mandato até 4 meses antes do fim do exercício.	Anexo de metas fiscais, metas anuais para 3 exercícios e anexo de riscos fiscais.	Demonstração de compatibilidade, Demonstração de efeitos redutórios e Reserva de Contingência
Art. 3º, LRF, vetado	Art. 4º, LRF	Art. 5º, LRF
Art. 165, I, § 1º, CF	Art. 165, I, § 2º, CF	Art. 165, I, § 5º, CF

Fonte: adaptado por MOTTA (2001).

Depois de muitas décadas de uma Administração Pública conturbada por desequilíbrios econômicos e instabilidade política e social, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu as bases para a retomada de um processo amplo de planejamento. Longe de se



restringir ao modelo dos grandes planos nacionais adotados ao longo do século XX (SANTOS 2012). Desta forma:

A adoção do sistema de planejamento constituído por planos e programas nacionais, regionais e setoriais, a consolidação de Plano Plurianual de médio prazo e a determinação de que o detalhamento deve ser feito anualmente por meio de orçamento anual, elaborada e executada de acordo com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, igualmente de periodicidade anual. (BRASIL, 1998, citado por SANTOS 2012).

Portanto é ao através do planejamento que o administrador poderá estabelecer critérios para as decisões que deverão ser tomadas em um longo ou curto espaço de tempo, muitas das vezes inseridos em cenários ou ambientes diferentes. No âmbito do orçamento público brasileiro, por exemplo, têm-se grandes ferramentas de planejamento, que se completam de forma a alcançar os objetivos e atividades pretendidos, ou seja, a qualidade da prestação dos serviços públicos. O Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual são os mecanismos pelo qual o gestor público utiliza para consolidar o plano de metas e prioridades para a Administração Pública.

### **2.2.1 O Plano Plurianual**

O Plano Plurianual (PPA) juntamente com as leis subsequentes de planejamento orçamentário, representaram um avanço nos demonstrativos das contas públicas bem como a elaboração e as especificidades dos programas, projetos e atividades a ela vinculados. Como primeiro demonstrativo, o Plano Plurianual viabiliza e esclarece de forma agrupada os programas e atividades que formalmente serão realizados durante o governo, e que posteriormente serão detalhadas nos planos seguintes, em forma de diretrizes, metas e receitas (KOHAMA, 2014).

"A lei do PPA define as estratégias, diretrizes e metas do governo para o médio prazo. Não se trata apenas de propor ações a serem implementadas em dado período" (SANTOS, 2012, p.21). Trata-se de instituir um plano de ação que, partindo de um planejamento estratégico, discrimine os objetivos de governo a serem perseguidos durante o mandato do chefe do poder executivo, estabeleça os programas setoriais a serem implementados e defina as fontes de financiamento e as metodologias de elaboração, gestão, avaliação e revisão dos programas. O plano abrange, inclusive, as ações não orçamentárias que contribuem para os objetivos dos programas.

O Plano Plurianual também é considerado por alguns autores como instrumento de planejamento estratégico. Paulo (2014), afirma que na medida em que estabelece um mandato político para além do mandato presidencial, que vai orientar a formulação das leis orçamentárias e planos setoriais e regionais, é considerado um instrumento de gestão estratégica, uma vez que o cumprimento das metas estabelecidas deve ser avaliado pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Debates sobre a função planejamento na elaboração de peças orçamentárias têm evoluído no meio acadêmico, isto porque devemos considerar o Plano Plurianual não apenas como mediador de programas e propostas a serem seguidas, mas também que revigore as perspectivas de políticas públicas bem elaboradas e com metas significativas.

Para tornar efetivo o seu papel de instrumento de planejamento e gestão estratégica, o Plano Plurianual deve ser capaz de abrigar o debate político acerca da definição das metas. Para tanto, deve comportar maior flexibilidade metodológica e desvincular-se parcialmente da estrutura orçamentária, sendo capaz de mobilizar os tomadores de decisão e representar com clareza o compromisso político assumido (PAULO, 2014, p.14).

Neste trabalho, entretanto, será proposto uma discussão acerca das questões e perspectivas que envolvem o Plano Plurianual, por representar para o orçamento público peça fundamental para início do planejamento orçamentário, além de diretrizes para elaboração da LDO e LOA. Desta forma, o descrevem de maneira sistêmica, uma forma de agrupar atividades, definir riscos e metas além de transpor transparência em certa instância quando tratamos de fixação de despesas e alocação de recursos (KOHAMA, 2014).

No entanto não se limita somente a este fato, pois o Plano Plurianual deve nortear a elaboração dos demais instrumentos. O Plano Plurianual segue normas distintas de elaboração, a saber: formulação da proposta inicial pelo Poder Executivo e apreciação e votação da proposta pelo Poder Legislativo (SANTOS 2012).

A apreciação por parte do Legislativo é feito pelos parlamentares do município que votarão as propostas e discutirão os programas e atividades a serem executados pelo Executivo.

O Plano possui um papel de coordenador das ações do governo federal, podendo subordinar aos seus propósitos todas as iniciativas que não tenham sido previstas no começo do processo (GARCIA, 2009). Desta forma, a concepção do PPA envolve a orientação para alocação dos recursos públicos de modo eficiente e racional, com base na utilização de modernas técnicas de planejamento (CAVALCANTE, 2007).

O Plano Plurianual desta forma define as diretrizes, objetivos e metas que posteriormente serão estratificadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

### **2.2.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias**

A LDO estabelece o equilíbrio entre a receita e a despesa, de forma a limitar os movimentos e empenhos relacionados ao controle de custos, além de propor certa avaliação dos resultados dos programas pré-estabelecidos no PPA. Preferivelmente a LDO deve conter certos demonstrativos que irão nortear a Lei Orçamentária Anual em relação à estimativa de receitas e fixação de despesas. Estes demonstrativos deverão conter metas fiscais para três exercícios, além de uma avaliação do cumprimento de metas do exercício anterior.

De acordo com a Constituição Federal, artigo 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. (BRASIL, 1988).

Na LDO também devem ser encontrados a memória a metodologia do cálculo utilizada, e o anexo de riscos fiscais que estabelecerão a definição da forma de utilização e montante da reserva de contingência, além de definir os incentivos ou benefícios de natureza tributaria (SANTOS, 2012).

A LDO deve ser encaminhada a Câmara Municipal até 15 de abril como Projeto de Lei, onde estão detalhadas todas as despesas para manutenção da maquina administrativa detalhadas por valores (GARCIA, 2009).

O Projeto de Lei deve seguir determinado exercício, no que concerne o diagnóstico da realidade e a previsão da receita para o exercício seguinte, definição de programas com ações e metas, e posteriormente a audiência publica onde se dará o envio do Projeto a Câmara.

Assim, podemos afirmar que é por intermédio dos anexos da LDO que se definem as condições nas quais se dará a programação e a execução orçamentária para o exercício seguinte e, por consequência, quanto das metas do PPA poderão ser efetivamente implementadas. (SANTOS, 2012, p.36).

A LDO neste sentido estabelece o elo do planejamento governamental entre o PPA e a LOA, portanto com os adventos da Lei de Responsabilidade Fiscal (nº101/2000) foi o instrumento de planejamento orçamentário que ganhou maior ênfase. Em relação ao seu conteúdo a LDO possui base constitucional, definido na CF 1988 artigos 165, § 2,º e 169, §

1º, inciso II, base legal como exposto na Lei Complementar nº 101/200 e específico que é o originado do texto da LDO.

Desta forma é preciso harmonia entre o PPA e a LDO para que se possa evidenciar as finalidades e metas pretendidas pela Administração Pública, efetivando assim a LOA como principal instrumento de gerenciamento de receitas e despesas exercido pelo orçamento público.

### **2.2.3 Lei Orçamentária Anual**

Segundo Santos (2012) a finalidade principal da LOA é estimar as receitas que o governo espera dispor no ano seguinte e fixar as despesas que serão realizadas com tais recursos. Importa notar que a lei orçamentária é uma autorização de gastos, mas não uma obrigação de gastos. Por isso o orçamento é dito autorizativo, não impositivo.

A LOA em seu ordenamento jurídico foi fundamentada como instrumento de transparência, advindo da Lei de Responsabilidade fiscal, marco que regulariza os portais de transparência e participação popular no Brasil.

Segundo Santos (2012) a Lei de Responsabilidade Fiscal no artigo 48, ampliou o princípio da publicidade, explicitando sua função de promover a transparência das contas públicas e a participação social no processo orçamentário, dando ensejo ao princípio da transparência e participação, ou seja, os planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias; prestações de contas e relatórios de execução orçamentária devem ser instrumentos de transparência da gestão fiscal, devendo o processo orçamentário incentivar a participação popular.

Alguns municípios adotam o que denominam “orçamento participativo”, “orçamento popular”, “administração comunitária”, ou qualquer outro nome, mas como objetivo de democratizar o processo de elaboração das leis orçamentárias, o que significa um passo importante para a materialização da participação popular na administração pública [...] (FONSECA, 2003, p.9).

Portanto de acordo com Kohama (2014) a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade.

Assim como a LDO a LOA, também ganhou destaque com as reformas introduzidas pela Lei Complementar nº 101/200 a de Responsabilidade Fiscal, que se propôs a estabelecer maiores critérios para elaboração do orçamento anual.

Desta forma, pode-se estabelecer a LOA como característica importante na concepção do orçamento-programa, este porque materializa os programas e atividades existentes no PPA, além de observar três funções básicas estatais: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora. Ressalta-se, portanto que é através do orçamento público que o governo exerce ou efetiva suas funções estatais.

#### **2.2.4 O Ciclo Orçamentário (Elaboração, Execução e Avaliação)**

A elaboração do orçamento se encontra em conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, o que compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, como o cálculo de recursos humanos e materiais financeiros para sua concretização (KOHAMA,2014). Desta forma, estabelece a formalização de um documento com todas as propostas relativas às atividades e programas que envolvem o orçamento, a ser apreciado pelo legislativo e sancionado em forma de lei.

Os Instrumentos de planejamento por regra devem seguir o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o manual dispõe de todos os anexos e funcionalidades que especificam receita e despesa de forma explícita, além de elencar os riscos e as metas fiscais (BEZERRA, 2016).

No âmbito municipal a elaboração das peças orçamentárias segue este mesmo padrão o que altera de forma analítica é claro são os valores e as subvenções futuras que devem ser coordenadas de forma sequencial, os valores devem ser planejados de forma a orientar a administração pública e aos cidadãos sobre as diretrizes e metas para o período do mandato que segue o plano plurianual de quatro anos (FONTENELLE, 2003).

A execução do orçamento se estabelece na concretização dos objetivos e metas pré-estabelecidos, desta forma:

A etapa de execução deve, necessariamente, fundamentar-se na programação, não só para ajustar-se às orientações estabelecidas no orçamento aprovado, como também para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorrem da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre detalhes ligados à execução das modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento (KOHAMA, 2014, p. 52).

A avaliação ou controle deste tipo de política pública, muitas das vezes não ocorre como estabelecido pelo tribunal de contas, atualmente estão sendo exigidos dos municípios a criação do cargo de controle interno (FONSECA, 2003).

O controle interno atua na administração pública como regulador das decisões do governante, suas ações são amplamente planejadas de forma a garantir a existência de eficácia no gasto público e a garantia de um serviço público bem prestado.

O controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre a sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Na esfera federal, esse controle é denominado de supervisão ministerial pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (DI PIETRO, 2006).

Segundo Moreira (2013) a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno convergem para o implemento de ações planejadas e transparentes, com procedimentos de gestão administrativa, voltados à obtenção do equilíbrio orçamentário e financeiro.

Em resumo, a participação popular na administração pública não pode ser analisada sem que se dimensione o grau de desenvolvimento da democracia e da consciência de cidadania que cada indivíduo detenha, frutos de uma interminável caminhada em busca do bem comum, com justiça, igualdade e liberdade para todos (FONSECA, 2003, p.6).

De acordo com Britto (1992) o controle é direito, e não poder, e fora do exercício do poder não há como o setor privado imputar a prática de ações governamentais. Segundo o autor, o controle social do poder expressa caráter de direito público subjetivo e não expressão do poder político.

Em seu artigo “Distinção entre Controle Social do Poder e Participação Popular”, Britto (1992) ressalta a importância dos direitos de liberdade e de cidadania, além de promover um debate sobre o poder político e o direito público subjetivo, o controle social.

Em suma, os novos institutos da democracia direta redimensionam o princípio constitucional da soberania popular, permitindo-nos falar de uma democracia participativa. Pena que tais institutos ainda sejam de reduzido número e com baixo teor de eficácia, a patentear o abismo que se rasga entre as promessas de arejamento político da Carta em vigor e os efeitos práticos que ela pode deflagrar por si mesma. Não assim quanto ao regramento dispensado ao controle social do poder, anote-se, cujos mecanismos são mais numerosos e dotados de maior teor de operacionalidade. A liberdade e a cidadania à frente da soberania (BRITTO, 1992, p.122).

Ainda que inovador e democrático de certa forma, o ciclo orçamentário quando ampliado em sentido que possa estabelecer maior definição acerca das suas estratégias de consecução apresenta alguns problemas, que alguns doutrinadores tratarão de forma mais

analítica, num aspecto de demonstrar os gargalos do orçamento moderno. Tais perspectivas serão aludidas no estudo de Sanches (1993) denominado "o ciclo orçamentário: uma reavaliação a luz da constituição de 1998". Dentre as principais avaliações prospectivas, assim descritas pelo autor, encontra-se a LOA, como instrumento com poucas possibilidades de mudança, e a grande flexibilidade que o Executivo possui para executar apenas parte do orçamento (orçamento autorizativo).

De modo tradicional, o ciclo orçamentário se apresenta com quatro fases, sejam elas indispensáveis para consecução das atividades típicas do orçamento público, no entanto de acordo com Sanches (1993), com a inclusão do PPA, LDO e da LOA, o ciclo deverá conter oito fases, sendo denominado de "ciclo orçamentário ampliado". Sejam elas:

- Formulação do planejamento plurianual, pelo Executivo;
- Apreciação e adequação do plano, pelo Legislativo;
- Proposição de metas e prioridades para a administração e da política de alocação de recursos, pelo Executivo;
- Apreciação e adequação da LDO, pelo Legislativo;
- Elaboração da proposta de orçamentos, pelo Executivo;
- Apreciação, adequação e autorização legislativa;
- Execução dos orçamentos aprovados;
- Avaliação da execução e julgamento das contas.

Ainda segundo o autor, tais fases são insuscetíveis de aglutinação, dado que cada uma possui ritmo próprio, finalidade distinta e periodicidade definida. Um exemplo seria quanto ao plano plurianual que não poderá ser aglutinado na fase de elaboração, por constituir elemento superior aquela, como articulado pela Constituição Federal de 1998 em seu art. 167, § 1º.

Desta forma, quando tratamos de ciclo orçamentário, seus processos e fundamentações, assim como a perspectiva de um ciclo orçamentário ampliado, e singularidades, devemos considerar que todas as etapas deverão estar em constante harmonia com os princípios orçamentários para aplicação efetiva do Estado Democrático de Direito.

## 2.3 Princípios Orçamentários

Os princípios no ordenamento geral do orçamento público brasileiro representam um conjunto de normas que auxiliam e ao mesmo tempo garantem maior coerência e estabilidade ao sistema orçamentário. Ressaltam algumas doutrinas sobre a não exaustão dos princípios, pois o próprio conceito de orçamento público está em constante evolução.

De acordo com Silva (1962), os princípios não têm um caráter absoluto ou dogmático, antes constituem categorias históricas e, como tais, estão sujeitos a transformações e a modificações em seu conceito e significação.

A Lei nº 4.320/64 representará aspectos gerais da organização do sistema orçamentário brasileiro em normas e técnicas do direito financeiro, e propõe em seu Art. 2º a obediência a três princípios básicos, ou seja, a unidade, universalidade e a anualidade. Importante ressaltar que os demais princípios surgiram advindos do orçamento moderno, o qual trará proposições advindas da elaboração dos instrumentos de planejamento e da interpretação jurídica da Constituição Federal.

- **Princípio da Legalidade Orçamentária**

Reconhecido pela Constituição Federal (1988) inciso II art. 5º o princípio da legalidade esclarece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Desta forma, entende-se que o orçamento público deverá ser elaborado na forma de lei e apreciado pelo poder Legislativo para que produza efeitos legais, ou seja, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e a Lei Orçamentária Anual.

A Constituição de 88 também irá prever que qualquer programa ou atividade não incluído na lei orçamentária será vetado, reconhecendo em amplitude o planejamento orçamentário e a execução do legislativo em relação à elaboração de leis.

- **Princípio da Anualidade ou Periodicidade**

Este princípio se relaciona ao período de vigência da lei orçamentária, ou seja, de um ano. O art.2º da Lei 4.320/64 estabelece que a Lei Orçamentária 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 da unidade, universalidade e da anualidade.

- **Princípio da Universalidade**

O princípio da Universalidade também está contido na Lei 4.320/64 e propõe a partir do art. 3º que a Lei do Orçamento compreenderá todas as receitas inclusive as de operações de crédito autorizadas por lei, ou seja, em suma, todas as receitas e despesas devem estar no orçamento. Inclusive da Administração direta e Indireta e das fundações.



- **Princípio da Unidade**

O princípio da Unidade ou da Totalidade, estabelece que na LOA deva estar contido todos os orçamentos, ou seja, o fiscal o da seguridade social e o de Investimentos. Desta forma propõe que o orçamento deve ser único e indivisível, não podendo haver um orçamento para cada entidade governamental.

- **Princípio da Exclusividade**

Previsto no art. 165; § 8º da CF/88, o princípio da exclusividade esclarece que a Lei Orçamentária Anual não conterà dispositivo estranho a previsão da receita e a fixação da despesa, ou seja, o orçamento deverá apenas conter matéria financeira.

- **Princípio da Discriminação, Especialização ou Especificação**

Este princípio está previsto no art. 5º da Lei nº 4.320/64 e estabelece que a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no art. 20 e seu parágrafo único. Desta forma, este princípio resume basicamente no detalhamento do orçamento, ou seja, ele deve ser especificado para facilitar seu entendimento.

- **Princípio do Equilíbrio Orçamentário**

O princípio do Equilíbrio se concentra em questões relacionadas ao déficit orçamentário, ou seja, o equilíbrio pressupõe que a receita prevista na LOA deve ser igual a despesa nela fixada. Desta forma, o gasto deve estar em função das receitas, portanto não se deve gastar mais do que se pode arrecadar.

- **Princípio da Não Afetação das Receitas**

Este princípio está contido art. 167, inciso IV, § 4º da CF/88, e estabelece que:

(...) É vedada a vinculação de receita de **impostos** a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação da receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como no disposto no § 4º deste artigo.

Em suma, o princípio do equilíbrio esta relacionado aos impostos, que por regra sua aplicação não pode ser vinculada a órgãos, entidades, ou fundos de despesa. Importante ressaltar que a regra não vale para vinculação com taxas e contribuições.

- **Princípio da Publicidade**

Princípio Constitucional, o princípio da publicidade têm por objetivo dar transparência aos atos da Administração Pública, este previsto no art.165 § 3º: (...) o Poder Executivo publicará até trinta dias de encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

- **Princípio da Clareza**

Estabelecido como Princípio Doutrinário, estabelece que o orçamento público deva ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas as pessoas que, por força do ofício ou interesse, precisam manipulá-lo. Difícil de ser empregado em razão da facilidade de a burocracia se expressar em linguagem complexa.

## 2.4 A solvência orçamentária

De acordo com Lima e Diniz (2016), o equilíbrio financeiro refere-se a solvência orçamentária, isto é, a capacidade do governo em gerar receita suficiente para atender suas despesas sem incorrer em déficits, sem fazer uso das reservas financeiras e sem comprometer a liquidez.

As reservas financeiras são formadas pela acumulação de superávits financeiros produzidos ao longo do tempo que servirão para suprir insuficiências de arrecadação, enfrentar crises econômicas e financiar gastos não recorrentes. A liquidez refere-se a capacidade de pagamento da entidade atestada pelo fluxo de caixa (LIMA E DINIZ, 2016, p.176).

Desta forma, a análise de solvência orçamentária representa a posição operacional do governo por meio do equilíbrio orçamentário, ou seja, de acordo com os resultados orçamentários de previsão e execução.

A análise do resultado de previsão é obtida pelo confronto entre receitas previstas e as despesas fixadas no orçamento e em créditos adicionais, ou seja, deve ser analisado a partir do saldo do orçamento, conjugando-se os créditos adicionais abertos e reabertos no exercício financeiro, representando as seguintes posições operacionais:

Dotação atualizada	=	Previsão atualizada	⇒	equilíbrio orçamentário
Dotação atualizada	>	Previsão atualizada	⇒	déficit de previsão
Dotação atualizada	<	Previsão atualizada	⇒	superávit de previsão

Por outro lado, a análise do resultado de execução orçamentária é obtida quando confrontadas as receitas arrecadas e as despesas legalmente empenhadas, podendo apresentar as seguintes posições operacionais:

Receita arrecada > despesas empenhadas  $\implies$  superávit de execução  
 Receita arrecada > despesas empenhadas  $\implies$  déficit de execução  
 Receita arrecada = despesas empenhadas  $\implies$  execução equilibrada

Desta forma, Lima e Diniz (2016) esclarecem que quando o resultado de execução apresenta superávit, fica caracterizado que houve sobra de recursos, entretanto esse resultado somente é favorável, quando esse superávit faz parte de um planejamento de longo prazo com o objetivo de gerar recursos internos. Pois se o superávit de execução foi sem propósito, o ente governamental não está atendendo às demandas da população, ou seja, não está executando ações governamentais por inércia dos gestores ou por falta de previsão adequada dos problemas da comunidade, ou sua carga tributária está elevada.

Por outro lado, quando o resultado da execução apresenta déficit, fica caracterizado excesso de execução de despesa em relação a receita arrecada no exercício. Contudo, esse resultado negativo não significa, necessariamente, que a condição financeira seja desfavorável, pois os superávits financeiros de exercícios anteriores podem ter sido usados para cobrir os excessos de despesas.

Portanto, o equilíbrio orçamentário, segundo Lima e Diniz (2016), não é alcançado entre todas as receitas e todas as despesas, mas entre receitas e despesas específicas, reforçando o princípio do equilíbrio orçamentário.

Neste trabalho, serão utilizados os principais indicadores para analisar a solvência orçamentária sejam eles: 1) indicadores de execução da receita orçamentária; 2) indicadores de execução da despesa orçamentária; e 3) indicadores do desempenho orçamentário.

Estes indicadores têm como base alguns conceitos estabelecidos por Lima e Diniz (2016), ou seja, durante a análise deve-se observar os seguintes resultados:

Quadro 2 - Quanto às causas possíveis do resultado da execução orçamentária:

<b>SUPERÁVIT - Excesso de arrecadação</b>
Crescimento da receita em decorrência de variações positivas das variáveis que compõem sua estimativa.
Previsão irreal da receita mediante subestimação.
Aumento efetivo da receita em decorrência da melhoria no processo de fiscalização
Aumento da receita em decorrência de tributos que passaram a vigorar após a elaboração do orçamento (contribuições, impostos).
<b>DÉFICIT – Insuficiência de arrecadação</b>
Previsão da receita superior a capacidade de arrecadação com o objetivo de apresentar equilíbrio orçamentário.
Não exercício da capacidade tributaria plena.
Ausência de medidas de combate a evasão e a sonegação.
Ausência de ajuizamento de ações para a cobrança da dívida ativa e de medidas para recebimento de créditos passíveis de cobrança administrativa.
Impedimentos legais ou judiciais para arrecadar tributos previstos no orçamento anual.
Concessão de benefícios fiscais sem as devidas compensações.
<b>ECONOMIA ORÇAMENTÁRIA</b>
Fixação das despesas em montante superior as reais necessidades.
Contenção de gastos como medida para equilibrar o fluxo de caixa da entidade.
Falta de execução de alguns programas por negligência dos administradores.
<b>EXCESSO DE GASTOS</b>
Aumento das despesas em decorrência da elevação dos preços dos produtos/serviços.
Abertura de créditos adicionais com superávit financeiro do exercício anterior.
Abertura de créditos adicionais sem recurso para abertura.
Abertura de créditos adicionais com indicação de recursos superestimados.
Créditos reabertos sem que houvesse superávit financeiro no período anterior.

Fonte: adaptado por LIMA E DINIZ (2016).

Quadro 3 - Quanto aos fatores positivos e negativos que influenciam o resultado da execução orçamentária:

<b>FATORES POSITIVOS</b>	<b>FATORES NEGATIVOS</b>
Saldo do orçamento não utilizado	Saldo do orçamento que for irregularmente utilizado a maior
Parcela do superávit financeiro não utilizada	
Parcela do excesso de arrecadação efetivo que exceder o excesso de arrecadação utilizado na abertura de créditos adicionais	Parcela do financeiro irregularmente utilizado a maior
Economias orçamentárias ocorridas no exercício (despesa executada menor que a despesa fixada).	Parcela do excesso de arrecadação utilizado que exceder o excesso de arrecadação efetivo para abertura de créditos suplementares e especiais.
Operações de crédito para consolidação da dívida flutuante.	Ônus transferido do período anterior não coberto pelo superávit financeiro bruto.

Fonte: adaptado por LIMA E DINIZ (2016).

Portanto, a análise de solvência orçamentária consiste basicamente em saber se o governo foi efetivo tanto na arrecadação quanto na fixação das despesas, ou seja, se obedeceu aos critérios estabelecidos pelo princípio do equilíbrio orçamentário. A análise de solvência orçamentária permite também saber se o orçamento foi executado com resultado favorável, se houve a cobertura para os créditos adicionais, a capacidade de geração interna de recursos, a capacidade de pagamento da dívida e também o limite de gastos com pessoal.

### 3 Metodologia

Esta pesquisa está classificada quanto a sua abordagem como quali-quantitativa, e seu objetivo como descritivo, o procedimento utilizado para coleta de dados caracteriza-se pela análise bibliográfica e documental (GIL, 2008) por representar uma análise investigativa acerca da evolução das peças orçamentárias e também pelo método de observação participante. O objeto de estudo encontra-se no âmbito das políticas públicas do orçamento brasileiro por representar técnicas de gestão alinhadas ao planejamento organizacional e estratégico da Administração Pública associada a procedimentos inerentes a eficácia do gasto público como as leis que regem o planejamento orçamentário.

A prerrogativa inicial deste estudo encontra-se no processo de intensificação das Leis de Planejamento Orçamentário no cenário brasileiro, de forma mais específica no âmbito da Gestão Municipal. Portanto este estudo propõe uma análise da evolução orçamentária de um Município localizado no sul de Minas Gerais, e em consonância com a evolução do Orçamento Público Brasileiro num aspecto geral.

Segundo Gil (2008), a coleta de dados na pesquisa documental é muito semelhante à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, podendo ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa.

A análise de dados foi feita com base nas Leis de Planejamento Orçamentário do Município, a partir de um roteiro de avaliação que norteou a pesquisa para a obtenção dos resultados. O roteiro foi composto basicamente pelos princípios que regem o orçamento público brasileiro, bem como as regras de organização das Leis de Planejamento contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dentre algumas regras estão aquelas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. O roteiro encontra-se em anexo, ao final deste estudo. Foi efetuado também uma análise de solvência orçamentária do Município no exercício de 2016, segundo Lima e Diniz (2016), a partir de dados do ano de 2016, obtidos por meio do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (Sicom) do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG).

## **4 Resultados e Discussão**

### **4.1 A Evolução Conceitual do Orçamento**

Como primeira proposta de análise, pode-se evidenciar a evolução do Município em relação à adequação das peças orçamentárias frente às novas concepções que a legislação se propõe.

Desta forma, pode-se destacar a presença de mudanças significativas na estrutura principal das leis de planejamento orçamentário (PPA, LDO, LOA), que como a doutrina estabelece é um processo originário do orçamento público brasileiro, visto que estas estão presentes no passado e servem de parâmetro para o futuro.

Como consequência destas mudanças pode-se destacar a presença de aspectos importantes nas peças orçamentárias do município, dentre eles: o orçamento tradicional, o orçamento por desempenho ou realizações e o orçamento moderno ou orçamento programa. Isto fica bem claro quando da análise das peças orçamentárias de um período relacionado de 1980 até o ano de 2016.

Em 1980 o orçamento do município era descrito como uma forma de investimento do setor público municipal, caracterizando a dogmática do orçamento tradicional classificado meramente como um previsor de gastos, ou seja, se concentrava em questões relacionadas a compras e processos contábeis. De acordo com Giacomoni (2008), o orçamento tradicional não pensava no volume dos gastos públicos na atividade econômica, mas apenas analisa questões ligadas à tributação e seus efeitos.

Percebe-se neste momento a presença de um documento de cunho simples apenas com estimativa de receitas e fixação despesas, sem prévia determinação ou percurso metodológico para tal. O gasto, por consequência era dividido entre os órgãos de atividades administrativas principais, dentre elas estão a secretaria de gabinete, administração, saúde, finanças e promoção social.

Por volta de 1983, o município passou a elaborar seu orçamento de forma mais analítica, este contendo basicamente o detalhamento das receitas correntes e de capital, e mesmo que ainda carente de um sistema uniforme e característico de um documento orçamentário legal, começava a dar seus primeiros passos em relação ao agrupamento de atividades e programas tal como é exigido atualmente.

Esta característica pode ser considerada como a evolução do orçamento tradicional, e é chamado de orçamento por desempenho, pois estabelece de certa forma as ações que o município deseja realizar e não somente o que ele deseja comprar como no orçamento tradicional (GIACOMONI, 2008). Ainda que revolucionário, o orçamento por desempenho

ainda não continha o incremento principal no ordenamento orçamentário atual, ou seja, ainda que se baseie em seus resultados não pode ser considerado efetivo, pois não se vinculava ao planejamento.

Como a relevância deste estudo parte de um sistema orçamentário brasileiro condensado basicamente por um ciclo de planejamento pelo qual estão presentes a Lei do Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, deve-se ressaltar que de 1980 a 1991 não há correspondência nos documentos existentes sobre a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Dando ênfase neste período de adequação do município à legislação vigente, pode-se destacar que desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu um modelo consistente para o orçamento público e assim conhecida como cidadã o município elaborou sua primeira LDO logo após três anos.

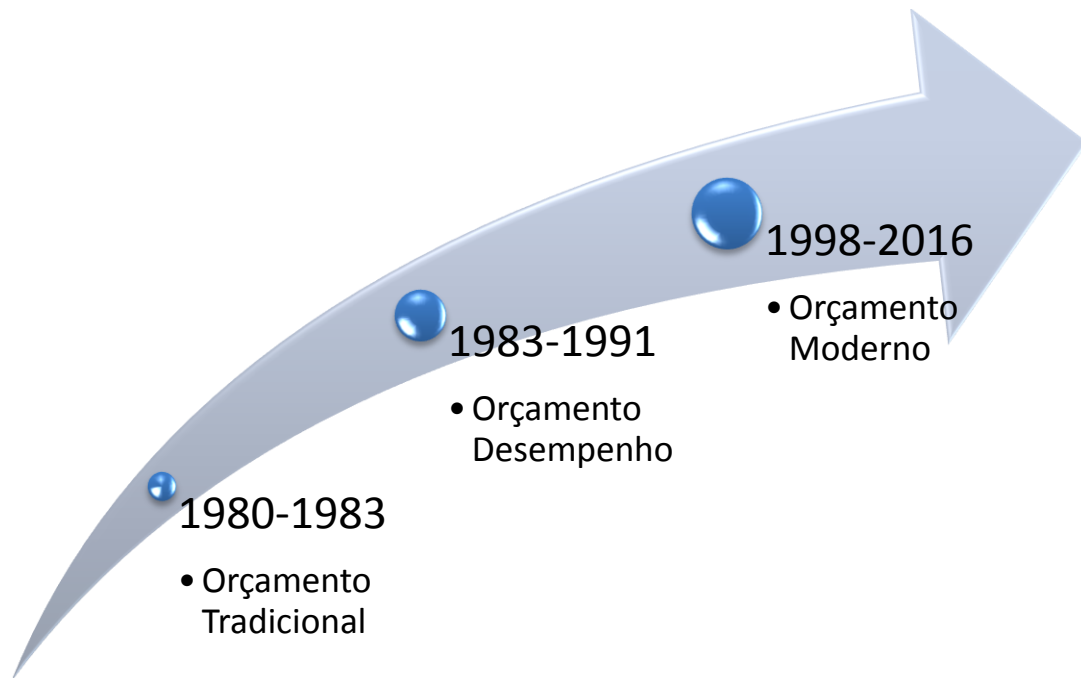
Desde então as peças orçamentárias deveriam fornecer um elo entre elas, em relação ao conteúdo, forma e ao objetivo, caracterizando forte relação com o orçamento- programa atual, que integra planejamento e orçamento. Além disso, este tipo de orçamento promove a quantificação dos objetivos e a fixação de metas, bem como avaliação programática dos resultados e alcance dos objetivos (GIACOMINI, 2010).

No município esta realidade durante os anos ainda continha apenas cunho legal, ou seja, percebe-se ao longo dos anos que os instrumentos de planejamento eram elaborados apenas por exigência constitucional, deixando de lado as bases que integram o planejamento e orçamento como eficácia de políticas públicas em relação aos gastos.

Esta percepção fica clara, quando da análise dos documentos ficam evidenciados que as leis de planejamento continham mesmo conteúdo, ou seja, as dotações direcionadas aos programas e atividades de cada secretaria na maioria das vezes eram as mesmas, assim como seu valor fixado.



Figura 1 – Evolução conceitual do orçamento público no município



Fonte: Do autor (2017)

Desta forma, à medida que as técnicas de planejamento e orçamento foram evoluindo, os instrumentos de planejamento orçamentário foram se adaptando de acordo à realidade do Município. Atualmente percebe-se evidente a adoção do orçamento-programa como ferramenta utilizada para o planejamento das finanças do Município, este adaptando-se desde o ano de 2004, de acordo com os registros de leis.

As principais características encontradas na análise feita a partir de 2004 em consonância com as diretrizes bases do orçamento-programa foram:

- Alto grau de detalhamento de programas, projetos e atividades, divididos em secretarias específicas para cada atividade/programa.
- Alto grau de detalhamento quanto à fixação de objetivos e metas, subdividas de forma sistêmica, ou seja: políticas institucionais, políticas educacionais, política de saúde, política de desenvolvimento urbano e social.
- Alto grau de acompanhamento físico-financeiro da organização e estrutura do orçamento, sendo eles o orçamento fiscal, o orçamento da administração direta, o orçamento dos fundos, o orçamento das autarquias e fundações.
- Baixo grau de avaliação dos resultados para fins de acompanhamento e fiscalização orçamentária, o Executivo deve enviar mensalmente ao Legislativo o balancete

financeiro da receita e da despesa, porém não foram encontradas evidências de que acontece.

- Médio grau da aplicação dos recursos com objetivos definidos, ou seja, foram encontradas com frequência as seguintes presunções de recursos, na sua ordem: pagamento da dívida municipal e seus serviços, pagamento de sentenças judiciais, pagamento de pessoal e encargos sociais, a manutenção e desenvolvimento do ensino, a manutenção dos programas de saúde, fomento à agropecuária, agricultura, fruticultura, piscicultura e apicultura, fomento do esporte, turismo, cultura e a preservação do meio ambiente, aos recursos da atividade administrativa operacional, a contrapartida de programas pactuados em convênio.

#### 4.1.1 Classificação da Receita e Despesa no Orçamento-Programa

De acordo com os critérios de classificação do orçamento, e em relação ao orçamento-programa como método de planejamento utilizado pelo Município, foram destacados alguns aspectos importantes para classificação da Receita e da Despesa Orçamentária. Ambos servem de parâmetro para construção do orçamento público em consonância com os princípios orçamentários, estes presentes em cada etapa das finanças públicas municipais. Os quadros a seguir representam a estrutura da receita e da despesa orçamentária, bem como a classificação e conceituação, ou seja, representa o ingresso dos recursos nos cofres públicos e também a alocação dos créditos orçamentários.

Quadro 4 – Classificação da receita orçamentária

<b>CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA</b>	
<b>CATEGORIA ECONÔMICA</b>	Lei Federal nº 4.320/64 art.11 classifica a receita orçamentária em: Receitas Correntes e Receitas de Capital.
<b>ORIGEM</b>	Tem por objetivo identificar a natureza da procedência das receitas, quando ingressam no orçamento público. Exemplo: Receita tributária.
<b>ESPÉCIE</b>	Vinculado a origem, e permite detalhar o fato gerador da receita. Exemplo: Impostos.
<b>RUBRICA</b>	Detalhamento das espécies de receitas. Exemplo: Impostos sobre o patrimônio e renda.
<b>ALÍNEA</b>	O nome da receita propriamente dita. Exemplo: IPTU.
<b>SUBALÍNEA</b>	Nível mais analítico da receita, quando há necessidade de maior detalhe. Exemplo: Imposto sobre a propriedade predial.

Fonte: Kohama(2014), adaptado pelo autor.

Como é possível perceber no quadro 4, estão presentes na estrutura da receita orçamentária duas etapas inerentes do processo orçamentário, sejam elas: o planejamento e a execução. O planejamento representa nesta etapa o elo entre a LOA e a previsão da receita que será estimada e fixada em forma de despesa. A receita pública no momento da execução ainda perpassa pelos estágios de lançamento, arrecadação e recolhimento.

Quadro 5 – Estrutura da despesa orçamentária

<b>ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>		
<b>INSTITUCIONAL</b>	<b>ÓRGÃO/UNIDADE ORÇAMENTÁRIA</b>	Evidencia quem ou qual órgão é responsável pela execução. Exemplo: Secretaria de Saúde, Secretaria de Educação, etc.
<b>FUNCIONAL</b>	<b>FUNÇÃO</b>	Função: Detalha em que área da ação governamental a despesa é realizada. Exemplo: função saúde, função educação, etc.
	<b>SUBFUNÇÃO</b>	A Subfunção: é a subdivisão da função que agrega os subconjuntos de despesa do setor público. Exemplo: Assistência Hospitalar, Reforma de Prédios Escolares.
	<b>PROGRAMA</b>	Programa: Indica a finalidade ou o objetivo da despesa, ou seja, os recursos gastos em determinada ação. Exemplo: Ampliação do SUS, Compra de livros didáticos, etc.

<b>PROGRAMÁTICA</b>	<b>PROJETO</b>	Projeto: instrumento de promoção orçamentária que envolve operações limitadas no tempo, que resultam em um produto que concorre para expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo. Exemplo: Construção de uma Biblioteca, etc.
	<b>ATIVIDADE</b>	Atividade: instrumento de promoção orçamentária que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário a manutenção ação do governo. Exemplo: Aquisição e distribuição de medicamentos básicos.

Fonte: Kohama (2014), adaptado pelo autor.

Através da evolução conceitual do orçamento público e a aplicação destes conceitos para a realidade do Município, possibilitou um engajamento maior para elucidar os momentos e fases desta evolução através dos anos. Possibilitou também um estudo mais analítico sobre o orçamento-programa como método utilizado pelo município, ou seja, quando da análise teórica do método na aplicação pelo município, resultando nas características encontradas, definindo as mesmas pelo seu grau de inserção nas leis orçamentárias. Por fim neste capítulo foram também aludidas as proposições encontradas na estrutura da lei do orçamento, para posteriormente desenvolver quadros conceituais em relação à estimativa de receitas e aplicação de despesas, demonstrando o principal funcionamento do orçamento-programa, ou seja, as diretrizes, objetivos, metas e programas a serem desenvolvidos pela máquina pública. Os princípios orçamentários desta forma vêm em conjunto nortear todas as etapas a serem desenvolvidas, e, portanto serão analisados na próxima seção.

## **4.2 Análise a partir dos Princípios Orçamentários**

Nesta seção será proposto uma reflexão acerca da adequação do Município em relação á alguns aspectos do processo orçamentário. Ressalta-se que não se pretende aqui, esgotar todos os conceitos em relação aos princípios, mas propor através de uma análise despreziosa como as leis de planejamento orçamentário foram se encaixando nas proposições estabelecidas pelos Princípios. Ora, como exposto por Silva (1962), "esses princípios não têm caráter absoluto ou dogmático, antes constituem categorias históricas e, como tais, estão sujeitos a transformações e a modificações em seu conceito e significação".

Assim como ressalta Giacomoni (2008), muitos princípios perderam significação, mas a maioria continua apresentando utilidade conceitual, isto porque ainda de acordo com o autor suas formulações originais, rígidas e simples, próprias da pouca complexidade que caracterizava as finanças do Estado Liberal, não conseguem atender á todas as perspectivas do Estado Moderno.

Portanto, esta etapa propõe-se a identificar a presença dos princípios orçamentários no corpo da lei, ou seja, no conteúdo das leis orçamentárias, desta forma não será feita uma análise mais analítica de todos os princípios, mas apenas dos princípios fundamentais, o que relata Silva (1962) como o princípio da universalidade, da unidade, da não afetação de receitas, da exclusividade, da anualidade e da discriminação.

Toda via, o autor se justifica reiterando que o orçamento público possui funções historicamente construídas através dos princípios orçamentários, e que não se chegaria a um resultado diferente quanto da análise de outros princípios, visto que num aspecto tradicional o orçamento deveria ser previamente aprovado, ser sincero e claro, e ter ampla publicidade, justamente para que nenhum aspecto juntamente com as operações financeiras não escapasse ao controle e fiscalização das então assembleias representativas.

Através do entendimento de Silva (1962), pode-se estabelecer o orçamento público quanto da aplicação dos princípios meramente como aplicadores da ação estatal em promover o bem comum e a prosperidade do corpo social. Desta forma, valem os princípios orçamentários pelo auxilio que possam prestar a mais fácil adaptação do orçamento e da política fiscal á missão que lhes cumpre desempenhar os instrumentos da ação estatal (SILVA, 1962).

#### **4.2.1 O Princípio da Unidade**

Foram analisadas a partir do ano de 1980 até o ano de 2016, vinte e oito documentos inscritos no Livro de Leis Municipais, os quais continham denominação específica para a LOA. De modo geral, com os adventos da Lei nº 4320/64, percebe-se que o Município atendeu de forma jurídica, o disposto na Lei, constando apenas um documento para as repartições municipais, ou seja, para o Executivo e Legislativo. Desta forma, a Constituição de 1988 também tratou de estabelecer maior entendimento a composição do orçamento anual, ou seja, ele passará a ser integrado pelas seguintes partes: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento, e o orçamento das entidades de seguridade social.

Analisando a partir da Constituição de 1988, percebe-se a sensibilidade do Município em relação à consolidação de um único documento segregado em três partes, ainda que carente de um detalhamento mais amplo começa a se encaixar nos aparatos da legislação vigente. A doutrina moderna estabelece que a LOA, ou seja, o orçamento possa ser então caracterizado como um princípio da totalidade orçamentária, o que segundo Giacomoni (2010), representa múltiplos orçamentos elaborados de forma independente, sofrendo, entretanto, a consolidação que possibilita o conhecimento do desempenho global das finanças públicas.

Entre os anos de 1991 á 1999, não foram encontrados registros no livro de leis específico sobre a Lei Orçamentária Anual, o que consta apenas parafraseado de acordo com o inscrito original seria a existência de um livreto, cujo conteúdo existe proposta orçamentária para o ano seguinte. Ou seja, oito documentos pertencentes à Lei do Orçamento Anual não puderam ser analisados.

Utilizou-se como parâmetro de pesquisa a Lei Orçamentária Anual porque constitucionalmente este instrumento de planejamento orçamentário contém em si o orçamento propriamente dito, ou seja, expresso em números contábeis. Quando da análise feita constatou-se em relação à estrutura e organização da Lei Orçamentária a presença do princípio da unidade orçamentária, de acordo com seus fundamentos estabelecidos.

#### **4.2.2 O Princípio da Universalidade**

O princípio da Universalidade nesta seção será analisado de acordo com a lei do orçamento, ou seja, a Lei Orçamentária Anual, a qual disporá sobre todas as receitas e todas as despesas da Administração Direta, Indireta e Fundações.

Durante a análise dos documentos contabilizados na seção anterior que registrava 28 documentos descritos como leis orçamentárias num período datado de 1980 á 2016 encontram-se as seguintes características de acordo com o princípio da Universalidade:

No período de 1980 á 1983, as receitas correntes eram definidas por: receita tributária, patrimonial, industrial, transferências correntes e receitas diversas. As receitas de capital em: operações de crédito, alienação de bens móveis imóveis e transferências de capital.

As despesas por sua vez, fixadas em igual valor e segregadas pelo Legislativo e Executivo, sendo elas: gabinete e secretaria, serviço de fazenda, serviço de contabilidade, serviço municipal de estradas e rodagem, serviço de educação e cultura, serviço de saúde e saneamento, serviço de assistência, previdência e serviços urbanos.

Neste Período também o limite para realização de operações de crédito por antecipação de receita era de 25%, e para abertura de créditos suplementares 40%.

Como esperado, a evolução do Município em relação à arrecadação de receitas, teve seu aumento esperado por consequente dos anos de 1983 á 1988, ou seja, refletiu também sobre as despesas criando novas unidades administrativas, sejam elas: agricultura, viação e urbanismo, estradas e pontes.

Vale ressaltar também que a abertura de créditos adicionais teve seu limite consideravelmente aumentado para 50%, assim como as operações de crédito, de acordo com os documentos analisados.

De 1988 á 2016 especificamente tem-se representado maior detalhamento da estima da receita bem como da fixação de despesas do município, presentes na lei do orçamento. Desta forma, obtêm-se como característica do princípio da universalidade as seguintes proposições:

- As receitas (corrente e de capital) são estimadas mediante arrecadação de tributos, como determinado pela lei 4.320/64, também pela renda e outras receitas que não são pré-estabelecidas.
- As despesas serão realizadas segundo as funções de governo, pelos quais se encaixam: legislativa, administração, segurança pública, assistência social, previdência social, saúde, educação, cultura urbanismo, habitação, saneamento, gestão ambiental, agricultura, comércio e serviços, comunicações, energia, transporte, desporto e lazer, reserva de contingência. E também por categoria econômica: despesas correntes, de capital e reserva de contingência.
- Abertura de créditos suplementares no valor de 25% e operações de crédito no valor de 10%. (os valores estão de acordo com a lei nº 4.320/64).

De acordo com as análises feitas ao decorrer dos anos, evidencia-se a adequação e presença do princípio da universalidade no orçamento do Município, desta forma, representa a busca pela exatidão das finanças no orçamento, não permitindo qualquer omissão ou imperfeição, ou seja, qualquer orçamento secreto, e que não obedeça á legislação regular.

#### **4.2.3 O Princípio da Não Afetação das Receitas**

Princípio previsto pela Constituição Federal, o princípio da Não Afetação de Receitas esclarece sobre a aplicação desvinculada de impostos, exceto as taxas e contribuições. Este princípio também se apresenta no ordenamento jurídico com grandes ressalvas, visto que é vedado a criação de fundos sem prévia autorização legislativa.

Dentre as exceções estabelecidas pela constituição em seu art. 167, IV, § 4º estão presentes os fundos constitucionais. No Município pode-se encontrar a presença dos seguintes fundos: FPE (Fundo de Participação do Estado), FPM (Fundo de Participação dos Municípios), FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico e da Valorização do Magistério).

De certa forma, as receitas do Município possuem bastante clareza na adequação ao princípio constitucional, principalmente quando estabelece a previsão da receita oriunda de transferências governamentais, por exemplo, os fundos vêm por consequência vincular as ações do município de acordo com sua finalidade.

Não foram encontrados dados durante os anos que foram analisados sobre qualquer vinculação de receitas oriundas de impostos a qualquer fato gerador que especifica qualquer atividade relativa ao contribuinte, ou serviços públicos.

Desta forma, pode-se concluir que o Município em síntese se ateu as atribuições do referido princípio, o que de fato possa ser estabelecido, é que de acordo com os documentos constantes no Livro de Leis do Município, o princípio seja devidamente enquadrado nos termos da rigidez orçamentária,

#### **4.2.4 O Princípio da Exclusividade**

Durante análise em relação à aplicação do princípio constitucional da Exclusividade, nos documentos registrados no Livro de Leis, de forma mais específica a LOA, pode-se extrair as seguintes características:

De acordo ao princípio Constitucional da Exclusividade, este vem por manter maior clareza quanto das normas que deveriam ser aprovadas, portanto excluindo quaisquer matérias que fossem negativas ao cunho financeiro em questão, como por exemplo, criação de tributos e concessão de Subsídios, etc.



Desta forma, quando dá análise percebe-se que logo após aprovação do projeto de lei orçamentária, de forma sequencial constavam projetos de Lei que se referiam à concessão de subvenções e auxílios financeiros, criação e readaptação de tributos, dentre outros, demonstrando sensibilidade do Município em relação à observância do princípio constitucional da exclusividade na lei orçamentária.

O princípio também prevê a autorização para abrir crédito adicional suplementar, excluindo a previsão para abertura de outros créditos adicionais como exemplo o extraordinário e especial. Diante da análise, constatou-se a presença do princípio constitucional nos documentos em relação à lei orçamentária, os quais continham previsão de autorização apenas para abertura de crédito suplementar.

De acordo com princípio da Exclusividade a lei orçamentária também poderá prever autorização para contratar operações de crédito. As análises apresentam que o Município também se adaptou a esta característica, ressaltando a autorização para realização de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária.

Desta forma, pode-se destacar que o Município adaptou-se ao princípio Constitucional de forma a promover maior clareza financeira em relação à real funcionalidade das peças orçamentárias, em consonância a efetividade das políticas públicas.

#### **4.2.5 O Princípio da Anualidade**

Após análise das peças orçamentárias do Município, de forma mais específica a LOA, e se tratando do princípio constitucional da Anualidade, pode-se destacar as seguintes proposições:

Os anos pelos quais não foram encontradas qualquer elaboração, discussão, ou característica em relação à Lei Orçamentária Anual são de 1992 a 1999, por outro lado durante este mesmo período de tempo houve apenas a elaboração e aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não sendo encontrados desta forma quaisquer indícios de elaboração da Lei do Plano Plurianual.

O ano de 1988 também não registrou nenhuma das peças orçamentárias.

A partir do ano de 2000 até 2016 foram contabilizados 17 documentos registrados no livro de leis como Lei do Orçamento Anual, e desta forma obedecendo ao princípio da Anualidade.

Em se tratando de periodicidade e anualidade e em relação ao conceito de vigência e ciclo orçamentário, deve-se destacar que o primeiro se refere ao período de um ano e o segundo um período maior e complexo. As peças que integram o ciclo orçamentário além da Lei Orçamentária Anual são o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes, ambas com distintos

períodos de elaboração, aprovação e execução, ou seja, um, quatro e um ano(s) respectivamente.

Desta forma, em relação aos conceitos apresentados, após análise das peças orçamentárias do Município, vale destacar algumas características encontradas:

Do período de 1980 á 1990 não foram encontrados quaisquer registros que continham lei específica para elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Após este período, de 1991 á 2016 foram contabilizados 26 documentos inscritos no livro de leis com denominação específica para Lei de Diretrizes Orçamentárias, ou seja, em anuência ao princípio da Anualidade.

O Plano Plurianual por sua vez, demonstrou algumas variações durante o período selecionado para análise, ou seja, no período de 1983 á 1987 foi registrado anualmente, e consecutivamente. Foram encontrados registros nos anos de 2000, 2001, 2005, 2009, e 2013 e 2016 caracterizando formalidade em relação ao ciclo orçamentário que para o PPA é de quatro anos.

Neste contexto, fica evidente a evolução do Município em relação à adequação quanto ao princípio da anualidade, principalmente nos anos que sucedem a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (2001), o que caracteriza também a reformulação das Leis de Planejamento Orçamentário, principalmente o que tange á LDO.

#### **4.2.6 O Princípio da Discriminação, Especialização ou Especificação**

No Município pode-se analisar este princípio aplicando o conceito de detalhamento por elementos, ou seja, a classificação da despesa de acordo aos meios que servem para alocação dos recursos. Desta forma, a despesa do município quanto à discriminação e o detalhamento dos elementos estão classificados por função do governo, ou seja, como exposto no princípio da universalidade, a adequação do Município em promover com maior clareza e entendimento as fontes de alocação de recursos.

Não se sabe ao certo o grau de especificação que atenderá melhor o disposto no princípio da discriminação/especificação, o que se deve ter em mente é que além de uma peça contábil o orçamento também representa um instrumento de cunho político, o que dessa forma possa representar maior controle por parte do Legislativo.

Em relação à proposição quanto á evolução do Município quando analisadas as leis de planejamento (1980/2016), pode-se concluir de forma evidente que o grau de detalhamento quanto à obediência ao princípio da discriminação tem alcançado maior clareza, ou seja, percebe-se que a cada Lei Orçamentária fica mais fácil o entendimento.

### 4.3 Análise de Solvência Orçamentária

Segundo Lima e Diniz (2016), a condição financeira do município depende do equilíbrio orçamentário, que é a capacidade do governo em gerar receitas para atender suas despesas sem comprometer a liquidez, nem incorrer em déficits ou consumir reservas financeiras. A análise da solvência orçamentária quando feita por indicadores, permite verificar as seguintes situações:

1. se o orçamento foi aprovado com equilíbrio;
2. se o orçamento foi executado com resultado favorável;
3. se houve a cobertura para os créditos adicionais;
4. a capacidade de geração interna de recursos,
5. a capacidade de pagamento da dívida; e
6. o limite de gastos com pessoal

Ainda segundo Lima e Diniz (2016), os principais indicadores para analisar a solvência orçamentária são: 1) indicadores de execução da receita orçamentária (Tabela 1); 2) indicadores de execução da despesa orçamentária (Tabela 2); e 3) indicadores do desempenho orçamentário (Tabela 3).

**Tabela 1 – Indicadores de execução da receita orçamentária**

<b>Indicador</b>	<b>Fórmula</b>	<b>Índice</b>
Desempenho da Arrecadação	Receita realizada / Receita prevista	$11.631.457,89 / 14.750.000,00 = 0,79$
Desempenho Relativo da Arrecadação	Receita realizada – receita prevista / Receita corrente	$3.118.542,11 / 11.631.457,89 = 0,27$
Eficiência na arrecadação de impostos	Receita de impostos arrecadados / Receita prevista de impostos	$314.707,19 / 554.349,28 = 0,57$
Participação da receita corrente	Receita corrente / Receita orçamentária total	$11.631.457,89 / 11.631.457,89 = 1$
Participação da receita de capital	Receita de capital / Receita orçamentária total	$0 / 11.631.457,89 = 0$

Fonte: Indicadores conforme Lima, S. C de e Diniz, J. A. 2016. Contabilidade Pública: análise financeira governamental, 1ªed., São Paulo: Atlas. Dados obtidos com TCE/MG

Percebe-se pela análise do desempenho da arrecadação que o município superestimou as receitas em 2016, pois não chegou a ser arrecado 80% do previsto. Esse número é relevante, pois o desempenho relativo da arrecadação indica que a diferença entre a receita arrecada e a receita prevista representou 27% da receita corrente.

O indicador de eficiência da arrecadação de impostos evidencia o quanto o sistema de coleta da prefeitura foi eficiente em trazer para os cofres públicos os recursos tributários previstos no orçamento. No caso do município que estamos analisando esse indicador foi de 0,57%, o que significa que menos de 60% do que estava previsto foi efetivamente recebido.

Por outro lado, o município não teve receita de capital, indicando que não fez uso de empréstimos, operações de crédito, ou até mesmo, alienação de bens.

A tabela 2 apresenta os indicadores de execução da despesa orçamentária que confronta os indicadores de execução da receita orçamentária, onde se pode avaliar o desempenho na arrecadação de receitas, com o desempenho na execução da despesa orçamentária, por diversos fatores, que evidenciam também a relevância dos dispêndios correntes e o índice de modificações orçamentárias.

**Tabela 2 – Indicadores de execução da despesa orçamentária**

<b>Indicador</b>	<b>Fórmula</b>	<b>Índice</b>
Desempenho da despesa orçamentária	$\frac{\text{Despesa executada}}{\text{Despesa fixada}}$	$\frac{11.225.665,22}{14.750.000,00} = 0,76$
Desempenho relativo da despesa	$\frac{\text{Despesa fixada} - \text{despesa executada}}{\text{Despesa total}}$	$\frac{14.750.000,00 - 11.225.665,22}{11.225.665,22} = 0,31$
Índice de modificações orçamentárias	$\frac{\text{Créditos adicionais}}{\text{Despesas totais}}$	$\frac{1.683.701,66}{11.225.665,22} = 0,15$
Grau de cobertura dos créditos adicionais	$\frac{\text{Desempenho relativo da arrecadação}}{\text{Índice de modificações orçamentárias}}$	$\frac{0,31}{0,15} = 2,1$
Participação da despesa corrente	$\frac{\text{Despesas correntes}}{\text{Despesa total}}$	$\frac{11.225.665,22}{11.225.665,22} = 0,1$

Participação da despesa de capital	Despesa de capital / Despesa total	0 / 11.225.665,22 = 0
------------------------------------	------------------------------------	--------------------------

Fonte: Indicadores conforme Lima, S. C de e Diniz, J. A. 2016. Contabilidade Pública: análise financeira governamental, 1ªed., São Paulo: Atlas. Dados obtidos com TCE/MG.

De acordo com a tabela 2 o índice obtido pelo município no indicador de desempenho da despesa orçamentária demonstra que 76% da despesa fixada não foi gasta, evidenciando o que foi verificado na tabela 1 no indicador de desempenho da receita que evidenciou que o município superestimou sua receita em 80%, ou seja, revel que a economia orçamentária deste indicador é devido á superestimação do município e, conseqüentemente, baixa arrecadação da receita, o que inviabilizou executar a despesa fixada (despesa executada < despesa fixada).

O indicador de desempenho relativo da despesa demonstra que a diferença entre a despesa fixada e a despesa executada do município representou 31% da despesa total. O índice de modificações orçamentárias revela o grau de alteração do orçamento, ou seja, um grau muito elevado denota que as ações previstas na Lei Orçamentária Anual não foram planejadas adequadamente.

O indicador do grau de cobertura dos créditos adicionais revela se os recursos existentes para arrecadação pela execução orçamentária do município foram suficientes para custear a abertura de créditos adicionais. No município em estudo, esse indicador foi de 2,1%, evidenciando que a diferença entre a despesa executada e a despesa fixada foi um pouco superior ao dobro dos créditos adicionais. No entanto, um análise detalhada dos dados revela que os créditos adicionais não foram cobertos por excessos de arrecadação, que não ocorreram como verificamos na tabela 1, mas sim contingenciamentos.

Percebe-se pela análise do indicador de participação da despesa corrente que 100% das despesas estão destinadas a manutenção da máquina pública, ou seja, a totalidade dos gastos estão ligadas as despesas com pessoal, encargos sociais e outras despesas correntes. Conseqüentemente, o indicador de participação da despesa de capital revela que a não houve investimentos que gerassem despesas de capital.

A tabela 3 apresenta os indicadores de desempenho orçamentário:

**Tabela 3 – Indicadores do desempenho orçamentário**

<b>Indicador</b>	<b>Fórmula</b>	<b>Índice</b>
Resultado de previsão orçamentária	Previsão atualizada / Dotação atualizada	14.750.000,00 / 14.799.462,18 = 0,99
Resultado de execução orçamentária	Receita executada / Despesa executada	11.631.457,89 / 11.225.665,22 = 1,03
Cobertura de custeio	Receita corrente / Despesa corrente	11.631.457,89/ 11.225.665,22 = 1,03
Capacidade de geração de poupança	Receita corrente – Despesa corrente / Receita corrente	11.631.457,89 – 11.225.665,22 / 11.631.457,89 = 0,03
Resultado do orçamento de capital	Receita de capital / Despesa de capital	0 / 0 = 0
Índice de crescimento de receitas e despesas	Crescimento da Receita / Crescimento da despesa	1.708.146,17 / 1.139.566,00 = 1,5
Desempenho orçamentário acumulado	Superávit financeiro acumulado +/- resultado financeiro do exercício / Despesa corrente	368.272,61 + 433.334,46 / 11.225.665,22 = 0,0714

Fonte: Indicadores conforme Lima, S. C de e Diniz, J. A. 2016. Contabilidade Pública: análise financeira governamental, 1ªed., São Paulo: Atlas. Dados obtidos com TCE/MG.

O indicador do Resultado de previsão orçamentária do município em estudo evidenciou que a receita orçamentária prevista não foi suficiente para dar cobertura às despesas. Verificou-se também que houve a abertura de créditos adicionais. No entanto, um análise mais detalhada dos dados do município revela que os créditos adicionais abertos tiveram que ser reduzidos, pois não se efetivou o excesso de arrecadação esperado e que restou um valor aproximadamente R\$ 50 mil, dotado a maior pelo município, que se refere a pagamento de restos a pagar não processados, possível de ser efetuado devido a saldos financeiros de exercícios anteriores.

Já o indicador do Resultado de execução orçamentária foi ligeiramente superior a 1 (um), indicando que o município está em equilíbrio em relação a execução do orçamento.

O indicador de cobertura de custeio apresentou o mesmo valor do indicador do Resultado de execução orçamentária, pois não houve nem receita nem despesa de capital no ano analisado.

O indicador de capacidade de geração de poupança evidenciou, no município em estudo apenas 0,03% de capacidade de geração interna de poupança, um resultado baixo. No entanto, não quer dizer que sejam tão desfavorável, pois verificando anos anteriores percebe-se que o município possui reservas financeiras acumuladas.

O indicador do Resultado do orçamento de capital revelou índice de 0% isto porque o município não obteve nenhum tipo de receita nem efetuou nenhuma despesa de capital. Por outro lado, o indicador de crescimento de receitas e despesas evidenciou um crescimento das receitas 1,5 vezes superior ao crescimento das despesas.

Por fim, o indicador de desempenho orçamentário acumulado revela que o município tem 7,14% de reservas financeiras em relação aos seus gastos correntes, o que de acordo com Lima e Diniz (2016) é um volume de reservas financeiras relativamente confortável para lidar com contingências futuras, partindo-se do princípio que a entidade tem potencial para gerar excessos de arrecadação e proporcionar economias orçamentárias em níveis que não comprometam a execução de programas governamentais importantes.

Adicionalmente, verificou-se que 92% da receita realizada foi proveniente de transferências correntes, sendo que 68,6% provenientes do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), indicando forte dependência de recursos arrecadados na esfera federal. Os tributos locais (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre servidores e empresas do município, Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis – ITBI, Taxas e Contribuições) representaram apenas 2,7% do total arrecadado em 2016.

## 5 Conclusão

O presente trabalho teve por finalidade analisar a evolução dos instrumentos de planejamento orçamentário de um Município localizado no Sul de Minas Gerais. Como primeira proposta foi apresentado a evolução conceitual do orçamento que demonstrou significativamente grandes mudanças no orçamento do Município, ou seja, é notória a adequação das peças orçamentárias de acordo com as constantes mudanças advindas desde a Constituição de 1988 até a Lei de Responsabilidade Fiscal, possibilitando um enquadramento detalhado quando da análise das peças orçamentárias nos anos pelos quais se atribuíam os conceitos do orçamento tradicional, orçamento por desempenho e orçamento-programa.

Ainda que represente um avanço no município é presente a noção e o entendimento acerca do orçamento-programa, pois nota-se a adequação do município frente á atualidade jurídica das leis orçamentárias. Como por exemplo, a subdivisão das atividades e programas, a adoção de um sistema de participação dentre outros. Possibilitou também, de acordo com o orçamento programa, a classificação da receita e da despesa, suas funcionalidades e características presentes atualmente nas leis de planejamento orçamentário em especial a LOA.

Pode-se concluir também, quando analisados os princípios orçamentários propostos por Silva (1962), que o Município durante o período analisado demonstrou grandes variações em relação a obediência das características propostas, ou seja, em alguns anos não foram evidenciados os instrumentos de planejamento orçamentário, invalidando os preceitos estabelecidos pelo princípio da unidade, por exemplo. Desta forma, somente após a consolidação da Lei de Responsabilidade Fiscal é que o Município se adequou aos princípios orçamentários.

Por fim, a análise de solvência orçamentária, estabelecida por Lima e Diniz (2016), evidenciou que o Município, no exercício de 2016, superestimou suas receitas o que fez com que o desempenho da arrecadação fosse baixo e, conseqüentemente, afetou a execução da despesa orçamentária, pois a despesa fixada foi maior do que a executada. Como o Município utilizou apenas Receitas Correntes e também não teve nenhuma Despesa de Capital, o indicador de desempenho orçamentário mostrou equilíbrio em relação à execução da receita e da despesa. Por outro lado, ficou demonstrado pouca capacidade de geração interna de poupança, sendo que o município utiliza-se de saldos financeiros acumulados em exercícios anteriores para garantir o equilíbrio na execução orçamentária. Os indicadores também evidenciaram que em 2016, as receitas tiveram um crescimento ligeiramente superior as despesas e que o Município consegue custear seus gastos operacionais, pois tem reservas



financeiras acumuladas de exercícios anteriores, mas apresenta forte dependência de transferências intergovernamentais e tem pouca arrecadação de tributos próprios.

È recomendável que estudos futuros se aprofundem na avaliação da capacidade financeira do Município, ou seja, a solvência orçamentária, empregando-se indicadores fiscais. O planejamento orçamentário é a base para consolidação das ações governamentais, portanto é importante utilizar das ferramentas ou instrumentos de planejamento orçamentário para que os as políticas públicas sejam ofertadas com qualidade e de forma efetiva.

## Referências Bibliográficas

- \_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2016.
- ALBERTI, Adriana; BERTUCCI, Guido. Replicating innovations in governance: an overview. **Innovations in governance and public administration: Replicating what works**, p. 1-21, 2006.
- ALDAY, Hernan E. Contreras. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. **Revista FAE, Curitiba**, v. 3, n. 2, p. 9-16, 2000.
- AVRITZER, Leonardo. O orçamento participativo e a teoria democrática: um balanço crítico. **A inovação democrática no Brasil. São Paulo: Cortez**, p. 13-60, 2003.
- BARBOSA, Emerson Rodrigues; BRONDANI, Gilberto. Planejamento estratégico organizacional. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 1, n. 2, p. 123, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. Saraiva, 1998.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade Aplicada ao Setor Público-Abordagem simples e objetiva. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 220, p. 90-90, 2016.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil. Leis de Iniciativa do Poder Executivo, Art.165**. Brasília : Senado Federal, 2001.
- BRASIL. Ministério do Planejamento e Gestão. **O que é Lei Orçamentária Anual**. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/leis-e-principios-orcamentarios/o-que-e-lei-orcamentaria-anual-loa>. Acesso em: 27 jan. 2017.
- BRITTO, Carlos Ayres. “Distinção entre controle social do poder” e participação popular”. **Revista de direito administrativo**, v. 189, p. 114-122, 1992.
- BRYSON, John M. A strategic planning process for public and non-profit organizations long range planning. **Long Range Planning**, v. 21, n. 1, p. 73-81, 1988.
- CAVALCANTE, Pedro Luiz. O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do Planejamento e Orçamento no Brasil. 2007.
- DE PAULA, Ana Paula Paes. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. FGV Editora, 2005.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FONSECA, Gilberto Nardi. A participação popular na administração pública: Audiências públicas na elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos dos municípios. **id/496892**, 2003.

FONTENELE, Alysson Maia. O orçamento público no Brasil: uma visão geral. **Jus Navigandi, Teresina, ano**, v. 7.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. Subsídios para organizar avaliações da ação governamental. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 23, 2009.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 218p.

GRAHAM, Cole Blease; HAYS, Steven W. Para administrar a organização pública. **Rio de Janeiro: Jorge Zahar**, 1994.

KHAIR, Amir Antônio. **Guia de orientação para as prefeituras: Lei de responsabilidade fiscal**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**, 14ª. Edição, São Paulo: Atlas, 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática** . Editora Atlas SA, 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo : Atlas, 1975.

LIMA, Severino Cesário de; DINIZ, Josedilton Alves. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. 1ª.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MAQUIEIRA, Carlos P.; MEGGINSON, William L.; NAIL, Lance. Wealth creation versus wealth redistributions in pure stock-for-stock mergers. **Journal of Financial Economics**, v. 48, n. 1, p. 3-33, 1998.

Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de Orçamento (MTO)**. Versão 2010. Brasília, DF: MP, 2009a. Disponível em: <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO\\_2010\\_VF6\\_de\\_190510.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2010_VF6_de_190510.pdf)>. Acesso em: 20 dez. 2016.

MINTZBERG, Henry. Criando organizações eficazes. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. cap. 4.

MOREIRA, Márcia Maria. O controle interno como paradigma da Administração Pública gerencial. **Jus Navigandi, Teresina, Ano**, v. 10, 2013.

MOREIRA, Samantha Thais Baião et al. Uma proposta de modelo analítico para a inovação na gestão pública. **Revista do Serviço Público**, v. 67, p. 59-84, 2016.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal: lei complementar n. 101 de 4/5/2000**. Del Rey, 2001.

PAULO, Luiz Fernando Arantes. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. **Revista do Serviço Público**, v.61, n. 2, p. 171-187, 2014.

PETERS, Brainard Guy. O que é Governança?. **Revista do TCU**, n. 127, p. 28-33, 2013.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SANTOS, Rita de Cássia L. F. **Orçamento Público**. 2012.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SILVA, Reinaldo Oliveira da. Teorias da administração. **São Paulo: Pioneira**, p. 1-42, 2001.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna. Os princípios orçamentários. 1962.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. **CALDAS, M**, p. 137-195, 1999.

## APÊNDICE A – Roteiro de Análise – PPA/LDO/LOA (1980-2016)

### ROTEIRO DE ANÁLISE – PPA/LDO/LOA (1980-2016)

**Objetivo:** Este roteiro de análise é elaborado para pesquisas que utilizam como método a análise bibliográfica ou documental de Leis de Planejamento Orçamentário, ou seja, o PPA, a LDO e a LOA. O intuito desta pesquisa será descrever ou propor uma análise conceitual e ao mesmo tempo prática da utilização dos instrumentos de planejamento orçamentário no âmbito municipal. O que se pretende por conclusivo é analisar a evolução histórica do orçamento público e propor meios para maior efetivação das políticas públicas.

**Justificativa:** O período selecionado para análise será de 1980 a 2016, este por conter maior representação em relação à quantificação das leis de planejamento orçamentário e também devido à restrição de alguns documentos serem manuscritos e que com o tempo ficaram difíceis de serem analisados.

### CONTÉUDO PROGRAMÁTICO

#### 1 – Análise quanto à evolução conceitual do orçamento público.

- i. Observar os conceitos relacionados às definições do orçamento público brasileiro, e aplicar à realidade do Município, o que se espera é quantificar ou descrever as fases desta evolução através dos anos.
- ii. Aplicar o conceito do orçamento-programa à realidade do Município, classificando a receita e a despesa orçamentária, o que se espera é demonstrar de forma quase prática como realmente serão determinados como atividade ou programa.
- iii. Aplicar a análise de acordo com as diretrizes bases do orçamento-programa nas leis orçamentárias do Município, que deverão ser estabelecidas em relação ao grau de existência de seus conceitos, ou seja, alto, médio e baixo, respectivamente.

#### 2 – Análise a partir dos princípios orçamentários.

- i. Propor uma reflexão acerca da adequação do Município em relação aos princípios orçamentários.
- ii. Propor uma análise crítica através dos conceitos estabelecidos por Giacomoni (2008) e Silva (1962), quanto à classificação dos princípios fundamentais, ou seja, o princípio

da universalidade, unidade, não afetação de receitas, da exclusividade, da anualidade e da discriminação.

- iii. Analisar os princípios fundamentais de forma mais sintética e de acordo a adequação do Município, em relação ao exposto por Silva (1962), esta análise consiste basicamente em transcrever os conceitos em relação aos princípios para a realidade do Município, e encontrar as principais características nas leis orçamentárias que se encaixam em cada proposição.
- iv. Deverão ser estabelecidos para cada análise dados quantitativos (tempo, porcentagem, etc.), pois este representa maior confiabilidade quanto às informações que serão demonstradas além de maior eficácia quanto á quantificação dos resultados.

### **3- Análise quanto à abertura de créditos adicionais.**

- i. Por fim tratar de questões relacionadas ao planejamento como ferramenta para efetivação de políticas públicas e em consonância a isto propor uma análise quanto à abertura de créditos adicionais que estão ligados de forma inerente a questões relacionadas ao planejamento orçamentário.
- ii. Esta análise se dará da quantificação dos dados em relação à abertura dos créditos adicionais no período determinado (1980-2016), e o conclusivo norteará conceitos estabelecidos pelo autor.