

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE-FANESE**

ALBERTINA VIEIRA DE SOUZA SILVEIRA

EDJANE DA SILVA DANTAS

**O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL À LUZ DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL**

Aracaju

Março de 2008

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
DE SERGIPE-FANESE**

ALBERTINA VIEIRA DE SOUZA SILVEIRA

EDJANE DA SILVA DANTAS

**O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

**Relatório apresentado como um dos
pré-requisitos para obtenção do grau de
Pós-Graduação no Curso de
especialização em Auditoria
Governamental e Contabilidade
Pública.**

Aracaju

Março de 2008

ALBERTINA VIEIRA DE SOUZA SILVEIRA

EDJANE DA SILVA DANTAS

**O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

APROVADA ____ / ____ / ____

*Com orgulho dedicamos esta obra aos nossos queridos
filhos, alegria das nossas vidas; aos nossos esposos pela
constante dedicação e maravilhosa companhia.*

AGRADECIMENTOS

É com muita alegria que chegamos ao final de mais uma etapa do nosso cotidiano acadêmico, e esse momento deve ser compartilhado com àqueles que têm estado presentes nas nossas dificuldades e conquistas. Portanto, não podemos deixar de agradecer a todos que direta e indiretamente, contribuíram para a consecução dos objetivos propostos quando da opção pela especialização em auditoria governamental e contabilidade pública.

Assim, agradecemos primeiramente a Deus, refúgio e fortaleza, fonte de vida, de inteligência e bondade que iluminou nossas mentes, nossos corações, fortalecendo nossas vontades para atingirmos nossos objetivos.

Aos nossos pais por terem nos concedido o dom da vida e não medirem esforços para que esta conquista pudesse ser alcançada.

Ao Professor João Eudes Bezerra Filho nosso orientador, pela transmissão de seus conhecimentos que muito contribuiu para a realização do nosso trabalho.

A todos da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, por ter nos proporcionado toda infra-estrutura, necessária ao desenvolvimento desse trabalho, bem como, aos seus funcionários pela dedicação no desempenho de suas funções.

*Não existe fracasso senão no fato de não se tenta mais;
não existe derrota senão aquela que está dentro de nós;
não existem barreiras intransponíveis senão as
inerentes a nossa fraqueza de propósitos.*

Elbert Hubbard

RESUMO

A superação dos desafios para construção da realidade atual desejada por todos exige mudanças significativas na forma de atuação da administração pública. Na modernidade não há lugar para gestão ineficiente. Assim, partindo do princípio de que planejar as ações do governo se torna parte necessária para atender as crescentes demandas da sociedade, que exige cada vez mais rigor no trato dos negócios públicos, e considerando as mudanças ocorridas no planejamento governamental, a partir de 1988, com a promulgação da Constituição Federal, quanto aos conteúdos e forma de organização, na busca da melhor performance com os gastos públicos, surgiu a necessidade de compreender esse processo tão importante para a viabilização das políticas públicas. Afinal, é no planejamento que se visualiza a relação entre o discurso e a realidade, entre a teoria e prática do administrador, porque apresenta de forma detalhada o que no discurso chama-se de prioridades. Dessa forma, com o propósito de demonstrar a importância do planejamento governamental, para promoção do controle das contas públicas e viabilização dos programas de governo, tornando a gestão eficiente e eficaz, foi desenvolvido este estudo apresentando, primeiramente, os aspectos teóricos do planejamento, destacando suas características e importância. Além disso, discorreu-se sobre os fundamentos legais previstos no Conteúdo Constitucional e na Lei de Responsabilidade Fiscal que vem reafirmar o papel que o planejamento exerce como um instrumento capaz de propiciar a obtenção da eficiência, da eficácia, e da efetividade na Administração. Especial destaque, também, mereceu os instrumentos de planejamento que foram analisados exhaustivamente, e, através de seus significados e finalidades ratificou-se o papel relevante que estes desempenham na viabilização das ações governamentais, que apesar das limitações orçamentárias e crescentes demandas sociais, despontam como ferramentas básicas para concretização dessas ações. Vê-se, que no contexto da Lei de Responsabilidade

Fiscal o planejamento se torna necessário para assegurar o equilíbrio fiscal, quando orienta a execução orçamentária para que as despesas sejam realizadas de acordo com a receita arrecadada, visando à responsabilidade na gestão fiscal. Além disso, a LRF avançou muito na medida em que democratizou o processo de planejamento garantindo a participação popular para deliberações e tomadas de decisões quanto à forma de melhor direcionar os recursos públicos. No entanto, há muito que se fazer para a sociedade, no seu conjunto, se conscientizar da importância de sua participação nesse processo, onde todos deverão exercer seu dever de bom cidadão. E assim, o planejamento não deve ser entendido como uma peça técnica que se esgota na elaboração dos planos, mas, na concepção moderna, ele será acompanhado, monitorado e avaliado periodicamente, estando em processo contínuo de aperfeiçoamento, se traduzindo num instrumento de adequação às necessidades sociais, no sentido de beneficiar, de fato, o público-alvo para os quais se destinam as ações que compõem estes planos.

PALAVRAS-CHAVES: Planejamento governamental, Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	
2.1 Caracterização.....	13
2.2 Importância	14
2.3 Fundamentos legais.....	16
3 OS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	
3.1 O Plano Plurianual – PPA.....	19
3.1.1 Conteúdo do PPA.....	21
3.1.2 etapas de elaboração do PPA.....	24
3.2 A Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO.....	25
3.2.1 As novas finalidades da LDO.....	26
3.2.2 Anexos da LDO.....	31
3.3 A Lei Orçamentária Anual	33
3.3.1 A Lei orçamentária na Constituição	34
3.3.2 A Lei orçamentária na LRF	39
3.3.3 A Lei orçamentária na Lei 4.320/64	41
3.3.4 Princípios orçamentários.....	43
3.3.5 Classificação orçamentária.....	48
3.3.6 Ciclo orçamentário.....	56

3.3.7 Orçamento participativo.....	57
4 CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS.....	61

INTRODUÇÃO

Pensar o futuro é, sem dúvida, a ação humana que está mais próxima do ato de planejar. Tal ato, numa organização, se traduz na forma mais apropriada para se chegar ao alcance dos objetivos esperados. Assim, considerando o planejamento como ponto de partida para o sucesso de toda organização, entende-se, também, que este é determinante no setor público. Por isso, buscou-se o aprofundamento do conhecimento sobre o planejamento governamental acerca da legislação pertinente com a finalidade de identificar possíveis contribuições trazidas após a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº101 de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como, a de ampliar a oportunidade de aperfeiçoamento e desenvolvimento profissional.

O objetivo deste trabalho está em demonstrar que, a partir de 1988, com a promulgação da Constituição Federal e com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, o planejamento governamental tornou-se fundamental para promoção do controle das contas públicas e viabilização dos programas de governo tornando a ação governamental mais eficiente e eficaz.

O estudo foi desenvolvido através de observações no setor de estágio, de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. O trabalho está organizado de modo que, inicialmente, apresenta uma abordagem teórica da caracterização do planejamento, enfatizando sua importância devido ao fato de ser muito utilizado, nas diversas áreas públicas, sendo um instrumento indispensável para o desenvolvimento das instituições governamentais, como também para otimização dos gastos públicos. Dar destaque especial, ao conteúdo do planejamento de acordo com o Texto Constitucional e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em seguida, enfoca os aspectos conceituais dos instrumentos de planejamento com detalhamento do seu conteúdo, apresentando os princípios e procedimentos básicos que orientam os gestores em relação às medidas a serem adotadas para adequação as normas estabelecidas pela Constituição Federal e pela LRF. Enfatiza os anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias e, ainda, discorre sobre a trajetória de elaboração do Plano Plurianual e da Lei Orçamentária Anual.

Enfim, o trabalho, destaca os pontos relevantes que se constituem para concretização do planejamento governamental, com o propósito de oferecer subsídios que sirvam de apoio para aqueles que desejam entender a maneira de planejar da Administração Pública, e ainda, para outros relatórios-monográficos, através da socialização das informações contidas neste estudo.

2 O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1 CARACTERIZAÇÃO

O planejamento governamental possui características peculiares, que podem ser identificadas a partir da análise da definição apresentada a seguir:

Método coerente e compreensivo de formação e implementação de diretrizes, através de um controle central de vastas redes de órgãos e instituições interdependentes, viabilizados por conhecimentos científicos e tecnológicos. (LOPES, 1990, p.24).

Observe-se que a palavra "diretrizes" pode ser entendida como normas de direção, ou então, a forma de como os procedimentos serão conduzidos. Já no que concerne ao "controle central de vastas redes de órgãos e instituições interdependentes", o termo consiste na existência de setores específicos dependentes entre si, que acompanharão a formulação e a implementação de políticas públicas, determinadas através de técnicas no Planejamento.

É através do Planejamento que a Administração Pública define objetivos, estabelece metas e prioridades baseadas em diagnóstico das potencialidades, necessidades

e dificuldades existentes em cada região da qual faz parte o ente público, com o objetivo de ampliar a capacidade produtiva e promover o desenvolvimento sócio-econômico local.

O planejamento envolve aspectos sociais, econômicos e políticos. É justamente neste último que está à decisão governamental de como aplicar os recursos disponíveis, de modo, a atender os interesses de toda a sociedade. Um dado essencial para o planejamento da ação governamental é o reconhecimento do ambiente onde se vai atuar para o desenvolvimento das ações. Pois em um ambiente de limitações orçamentárias e crescentes demandas sociais, faz-se necessário uma reflexão sobre qual o melhor direcionamento dos recursos orçamentários para a otimização dos gastos públicos.

O planejamento significa antever uma situação, no sentido de tomar decisão tendo como base o que irá acontecer. É uma etapa da administração, que pode ser mais bem definido como um processo, porque após mensuração e avaliação dos resultados, deve a administração corrigir os desvios, corrigir erros de planejamento, verificados, modificar ações se for o caso, redefinir indicadores e, com isso, adequar o planejamento realizado.

Dessa forma, uma das soluções para conduzir essa questão está no planejamento de curto e médio prazo das ações do governo que deverá ser elaborado para atender as necessidades e dificuldades enfrentadas pelo município. O critério básico para a delimitação dessas ações deve ser sempre o bem comum, ou seja, o bem-estar e a qualidade de vida da população e não o interesse de determinados grupos.

2.2 IMPORTÂNCIA

O aprimoramento da gestão pública é de fundamental importância para tornar a ação governamental eficiente e eficaz. Nesse contexto, o planejamento governamental assume

um papel essencial como ferramenta básica para viabilizar as políticas públicas na realização de objetivos e metas planejados para satisfação de anseios e necessidades da população.

Diante disso, o planejamento desponta como um instrumento para a nova administração pública que se orienta pela busca de formas mais ágeis e eficazes de gestão, visando à redução das desigualdades sociais, a promoção da cidadania, a democratização institucional, a gestão financeira responsável e a solução para muitos outros desafios que surgem na administração. Muitos destes desafios estão relacionados aos processos de planejamento, haja vista as mudanças ocorridas na sociedade em geral.

Assim, é possível identificar um conjunto de desafios a serem enfrentados pelos planejadores na conjuntura atual: a disseminação de informações sobre o processo de tomada de decisões, seja no âmbito das políticas públicas, seja no âmbito dos programas, projetos e ações da organização; a implementação de práticas participativas; o aprimoramento dos processos de democratização da informação, entre outros. Por isso, se observa que o planejamento, nesse contexto será entendido como um processo que não se limita à elaboração de planos, mas, que se constituem pela elaboração, monitoramento e avaliação das ações do governo. Sendo importante a atualização permanente dos planos por ser fator imprescindível para o aprimoramento do planejamento.

Dessa forma, se tornam importantes a criatividade da administração e a capacidade individual do gestor em resolver problemas. Essa capacidade de resolver problemas deverá partir da nova sistemática de elaboração do plano plurianual, ficando a disposição dos controles externos e da sociedade, para avaliação. Pois, é importante que a administração preste contas a sociedade, não somente para cumprimento da lei, mas principalmente, para que esta possa avaliar a capacidade do gestor à frente do governo, o que nada mais é, do que o derivativo da aplicabilidade do princípio constitucional da eficiência.

Desse modo, o planejamento tornou-se uma atividade normal ao lado de outras funções governamentais. E um plano bem elaborado ajuda a alcançar a eficiência, ou seja, a execução perfeita de uma tarefa que se realiza, mas não é essa a única busca do planejamento; ele visa também à eficácia que consiste na obtenção de resultados satisfatórios frente às necessidades da sociedade.

2.3 FUNDAMENTOS LEGAIS

Atualmente, o processo de planejamento está definido na Constituição de 1988, que estabeleceu como instrumentos de planejamento governamental o disposto no seu artigo 165, através das leis de iniciativa do Poder Executivo, conforme transcrito a seguir:

Art.165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I-o plano plurianual;
- II-as diretrizes orçamentárias;
- III-os orçamentos anuais.

De acordo com Nascimento e Debus (2002, p.25), o artigo 165 da Constituição Federal pode ser traduzido da seguinte forma:

a Constituição de 1988, no tocante ao planejamento na administração pública, teve a clara preocupação de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento, ao tornar compulsória a elaboração dos três instrumentos básicos para esse fim.

Portanto, entende-se, claramente que o artigo 165 da Constituição Federal torna o Planejamento função obrigatória dos Poderes Públicos e estabelece como instrumentos de planejamento governamental, o Plano Plurianual-PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO e a Lei Orçamentária Anual-LOA.

A Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, em conjunto com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Constituição da República, em especial o art.74, inciso I, institucionalizaram o Planejamento Estratégico. As referidas legislações infraconstitucionais contribuem para institucionalização pela valorização do plano plurianual como instrumento que deve contemplar os programas de governo, mensurados por indicadores de desempenho.

Nesse sentido, o planejamento governamental pode ser dividido, conforme classificação de Silva(2001, p.36), “Estratégico, que tem como documento básico o Plano Plurianual; e Operacional, que tem como instrumentos a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual.” A sistemática do planejamento estratégico, deve contemplar a situação atual, as necessidades e anseios da população, o que e quanto se poderá atender, e, como se fará para chegar ao planejado.

No contexto da Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal o Planejamento deverá ser elaborado, através da integração dos três instrumentos, constituídos pelo Plano Plurianual-PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO e Lei Orcamentaria Anual-LOA, já previstos na Constituição Federal.

O parágrafo 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que:

§ 1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita ,

geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidadas e mobiliária, operações de créditos, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal reconhece na ação planejada um pressuposto para a responsabilidade na gestão fiscal, apresentando novo enfoque à gestão de recursos. Portanto, o propósito dessa Lei é a gestão fiscal responsável, que deverá ocorrer mediante cuidadoso planejamento, cuja execução busque o equilíbrio das contas públicas, a prevenção de riscos, a correção de desvios verificados em sua execução.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no parágrafo único do art.48, vem garantir a participação popular na definição das prioridades para aplicação dos recursos públicos, através de “audiências públicas durante o processo de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Assim, o que puder ser previamente debatido com representantes da comunidade não deverá ser resolvido nos gabinetes fechados. A população é quem conhece melhor seus problemas, por isso deve ser ouvida, embora, na maioria das vezes, isso não aconteça.

Acrescente-se ainda, que no planejamento governamental os objetivos são definidos e as metas e prioridades estabelecidas através desses instrumentos e da elaboração de quatro anexos, que deverão acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, a saber: o Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Prioridades e Metas, Anexo de Riscos Fiscais, o Anexo de Compatibilização das Metas Físicas e Fiscais por Ações.

Assim sendo, o planejamento resulta na elaboração de leis, especialmente, a LDO e LOA, que deverão incluir seus anexos, para melhor acompanhamento e discussão do seu conteúdo. Devendo este ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

3 OS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 PLANO PLURIANUAL-PPA

O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento estratégico da ação governamental, que inclui diretrizes, objetivos e metas de investimentos e de ações de duração continuada para quatro anos. É elaborado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo até o final do primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes. Sua validade começa no segundo ano de mandato do gestor subsequente. Assim quando um gestor inicia o mandato está em vigor o PPA aprovado na legislatura anterior e em execução pelo seu antecessor. Tal periodicidade atende a lógica de que quando um governante assume o poder tem o primeiro ano para propor seu programa de trabalho, adaptado à forma de uma lei que norteará o planejamento e as ações da Administração durante todo o seu mandato.

Por ser o documento de planejamento de médio prazo, dele se derivam as Leis de Diretrizes Orçamentárias-LDO e Leis Orçamentárias Anuais-LOA. A execução das ações governamentais passa a estar condicionada a compatibilidade desses três instrumentos de planejamento.

O PPA compõe-se de: **Base Estratégica** que compreende a avaliação da situação econômica e social do ente público, as diretrizes, os objetivos e prioridades estabelecidas pelo gestor e as perspectivas para a ação governamental. E **os Programas** que são os instrumentos

de definição dos problemas que se pretendem solucionar, bem como o conjunto de ações que serão desenvolvidas para o alcance dos objetivos estabelecidos.

O Ministério do Planejamento (VAINER, 2005, p.19), apresenta os principais objetivos do PPA, a saber:

- definir, com clareza as metas e prioridades da administração bem como os resultados esperados;
 - organizar, em Programas, as ações de que resultem oferta de bens ou serviços que atendam demandas da sociedade;
 - estabelecer a necessária relação entre Programas a serem desenvolvidos e a orientação estratégica de governo;
 - nortear a alocação de recursos nos orçamentos anuais, compatível com as metas e recursos do Plano;
 - facilitar o gerenciamento das ações do governo, atribuindo responsabilidade pelo monitoramento destas ações e pelos resultados obtidos;
 - integrar ações desenvolvidas pela União, Estado e governo;
 - estimular parcerias com entidades privadas, na busca de fontes alternativas para o financiamento dos programas;
 - explicitar, quando couber, a distribuição regional das metas e gastos do governo;
- dar transparência a aplicação de recursos e aos resultados obtidos.

Espera-se que o PPA não seja elaborado apenas para atender as exigências da lei, mas, principalmente, para colaborar com o desenvolvimento sócio-econômico do ente público. Assim, para o alcance dos objetivos é necessário que haja compatibilidade entre o PPA e a capacidade financeira e operacional dos diversos órgãos municipais; a integração com a LDO e a LOA; e que seja monitorado, avaliado e revisto periodicamente.

Como não há indicações de prazos e elaboração do PPA na Lei nº. 4.320/64 e LRF, prevalecem as determinações da CF, art.165 quando dispõe que compete aos

Municípios suplementar a legislação federal e estadual no que couber, além dos Manuais de Planejamento estabelecidos pelos Órgãos Centrais de Planejamento dos Entes da Federação.

Assim, havendo normas nas Constituições estaduais e Lei Orgânicas dos Municípios - LOM, elas valerão como orientação de prazos para os Estados e municípios, respectivamente. De acordo com a legislação que lhe é pertinente, o Executivo deve elaborar o projeto de PPA até o prazo estabelecido nas respectivas Leis. Na falta da qual deverá observar o prazo de 31 de agosto do primeiro ano de mandato, conforme estabelecido no Ato das Disposições Transitórias Constitucionais, quando então deve remetê-lo para o Poder Legislativo. Este, por sua vez, após análise e aprovação deverá devolver ao Executivo até 22 de dezembro do exercício em que for encaminhado.

3.1.1 CONTEÚDO DO PPA

A Constituição Federal no seu artigo 165 incisos I estabelece o Plano Plurianual. Ainda nesse artigo parágrafo 1º dispõe sobre o conteúdo do PPA conforme se segue:

Art.165 (...)

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

No tocante a “forma regionalizada” entende-se que no PPA, torna-se importante a regionalização da informação, considerando que nos Municípios de grande porte existe a segregação da população de acordo com a região que habita, a exemplo dos bairros nobres e

das áreas periféricas. E ainda, nos municípios pequenos pela localização, identificando a direção do gasto quando na zona rural ou urbana.

Quanto ao seu conteúdo, deve compreender as “despesa de capital” como aquelas que contribuem para criação e o aperfeiçoamento da capacidade técnica produtiva do Poder Público, no Município, de oferecer mais bens ou serviços aos cidadãos. Geralmente, envolvem investimentos que são concretizados através da aquisição de bens, como veículos, por exemplo, ou a construção de prédios para funcionamento de escolas e hospitais.

As despesas “decorrentes” das despesas de capital são aquelas despesas geradas como resultado da necessidade de, ao longo do tempo, ou seja, dos anos seguintes à efetivação das Despesas de Capital, manter em condições de funcionamento o bem ou serviço incorporado ao patrimônio do Município.

Pode-se definir “programa de duração continuada” como aqueles constituídos de ações governamentais que geram benefícios permanentes em favor da população, tais como educação, saúde, segurança pública etc.

Verifica-se, então, que por meio do PPA, que o Poder Executivo ordenará suas ações com a finalidade de atingir objetivos e metas.

Já o parágrafo 9º do art.165, determina que caberá a lei complementar dispor sobre a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA. Assim também, o artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias, trata do período de vigência do PPA e o início desse período, além da regionalização das aplicações.

O artigo 166, § 3º, inciso I, e § 4º, prevê que as emendas ao Projeto da LOA ou aos projetos que modifiquem o orçamento somente podem ser aprovadas caso haja compatibilidade com o PPA e com a LDO.

Por fim, o art. 167, § 1º, veda o início do investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, sem que tenha sido incluído no PPA ou previsto em lei específica, ou seja, lei que apresente as normas sobre planejamento de médio ou longo prazos.

A Seção I do Capítulo II da Lei de Responsabilidade Fiscal que deveria dizer respeito ao Plano Plurianual (PPA), teve o artigo 3º vetado pelo Presidente da República; todavia permanece o PPA, tal como definido na Constituição Federal, o que não desobriga o Município de sua elaboração.

Segundo, Nascimento (2002, p.26) o art.3º da LRF que trata do Plano Plurianual, e que foi vetado, instituía o Anexo de Política Fiscal, que deveria indicar os objetivos e metas plurianuais de política fiscal pretendidos para o período da vigência do plano, de forma a demonstrar a sua compatibilização com as premissas e os objetivos das políticas econômicas nacionais”.

O “Anexo de Política Fiscal”, acima mencionado, destinava-se a demonstrar a compatibilidade dos objetivos e metas plurianuais nele contidos, com as linhas gerais da política econômica nacional e de desenvolvimento social. Dessa forma poderia assegurar certa uniformidade de linhas de ação nas três esferas de governo. Contudo, ainda de acordo com Nascimento (2002, p.26), o PPA foi objeto de veto pelo Presidente da República, sob o argumento de que inviabilizaria uma seleção mais criteriosa de programas e ações prioritárias de governo. Entretanto, o que deve ser ressaltado é o papel que o PPA representa no sistema de planejamento de qualquer ente público, razão pela qual os demais instrumentos de planejamento devem subordinar-se às diretrizes, objetivos e metas nele estabelecidos.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, reforça vínculos específicos de integração do PPA. Destaca a necessidade dessa articulação, determinando nos seus artigos 15, 16 e 17, que a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que

acarretem aumento de despesa como também de despesa de caráter continuado, devem estar compatíveis com o PPA e com a LDO.

3.1.2 ETAPAS DE ELABORAÇÃO DO PPA

A elaboração do PPA se desenvolve de forma contínua obedecendo algumas fases, e, estas, se constituindo em fonte de orientação para os passos seguintes. O processo de elaboração acompanha o roteiro (Guia Contábil da LRF, 2003, p.14) a seguir:

a) Diagnóstico - Levantamento das necessidades, dificuldades e potencialidades, conhecimento da vocação da cidade; definição de objetivos e metas através de programas;

b) Projeto de Lei, instituído por:

- estudo para previsão do montante de recursos que ingressarão no caixa do tesouro no período de vigência do PPA;
- elaboração das planilhas de identificação de cada programa, com diagnóstico da situação, diretrizes, objetivos, ações, produto, unidade de medida, metas físicas e metas financeiras por fonte de recursos;
- elaboração do Demonstrativo da Consolidação dos programas, de forma a evidenciar o equilíbrio com as receitas previstas;
- elaboração do Demonstrativo dos programas, ações, metas físicas e financeiras de despesas.

O roteiro acima, orienta para elaboração do PPA, sugerindo que seja observado alguns aspectos comuns tais como: estudar as condições de vida da população e a dinâmica local, elaborando um diagnóstico das necessidades com base nas informações disponíveis, de modo

que as lideranças comunitárias e políticas participem para definição das prioridades, já que a população é o referencial maior porque é a ela que se dirige o planejamento.

Encerrada a etapa de levantamento das necessidades, devem-se confirmar as ações que serão implementadas para solucionar os problemas. E, como o PPA trata principalmente de ações, devem-se selecionar aquelas que implicam a utilização de bens de capital e as que forem de duração continuada. Em seguida adequar as ações escolhidas aos recursos disponíveis e projetar para os anos seguintes tanto a variação nos recursos, quanto as ações e os valores correspondentes para cada ano do PPA.

3.2 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIA

A Lei de Diretrizes Orçamentária conhecida como LDO é um instrumento de planejamento que tem a finalidade de servir como um elo entre o planejamento de longo prazo, também chamado de planejamento tático, representado pelo Plano Plurianual - **PPA** e as ações políticas e necessárias do cotidiano, materializadas na lei orçamentária anual - **LOA**.

A função básica da Lei de Diretrizes Orçamentárias é orientar a elaboração do orçamento anual através da definição de metas e prioridades a serem executadas e, também, de nortear sobre as alterações na política tributária e de pessoal, bem como estabelecer alguns critérios no funcionamento da administração, tais como: avaliação de resultados, sistemas de custos, definição de despesas irrelevantes, aplicabilidade da reserva de contingência e outros que se fizerem necessários.

O prazo para o encaminhamento e aprovação da Lei de Diretrizes orçamentárias deve constar, também, da Lei Orgânica Municipal e Constituições Estaduais. Caso não haja a

referida previsão, o Executivo poderá encaminhar a LDO a qualquer tempo, desde que o prazo para sua apreciação e aprovação preceda o encaminhamento do Projeto de Lei Orçamentária Anual, que fornecerá informações necessárias para sua elaboração. No caso da União o encaminhamento ao Poder Legislativo atende o disposto no Inciso I, §2º, art.35 do ADCT, “será encaminhado até oito meses antes do encerramento do exercício financeiro”, ou seja, até o dia 15 de abril. O Poder Legislativo, após a análise e a eventual emenda ao projeto, deve devolvê-lo ao Executivo até o término da primeira sessão legislativa, ou seja, 17 de julho, para sanção, com ou sem vetos. Caso o projeto da LDO não seja aprovado, o Legislativo não entrará no seu primeiro recesso parlamentar.

3.2.1 AS NOVAS FINALIDADES DA LDO

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal a Lei de Diretrizes Orçamentária do ente público teve suas finalidades ampliadas, devendo também conter os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais.

Assim, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO, apresenta novas finalidades passando a dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios e a forma de limitação de empenho, a ser efetivado quando a arrecadação da receita comprometer os resultados primário nominal pretendidos, disporá, também sobre as normas relativas ao controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e as normas relacionadas com as condições e as exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Tratará, ainda, da forma de utilização e o montante de contingência, definida com base na receita corrente líquida, destinado ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, bem como dos critérios para inclusão de novos projetos na lei orçamentária e nas de créditos adicionais,

após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.

A Constituição da República define o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias no art. 165, § 2º:

Art.165.(...)

§2. A lei de diretrizes orçamentária 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 alterações na legislação tributária e estabelecerá política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

De acordo com o Texto Constitucional, cada uma das normas determinadas tem um significado. No caso da inclusão de metas e prioridades a intenção é a orientação das suas escolhas para elaboração da Lei orçamentária conforme estabelecido no PPA.

Quanto às alterações na Legislação tributária, decorre de que tais mudanças podem implicar modificações substanciais sobre o total de recursos como os quais o Poder Público contará no ano seguinte. Essas alterações só poderão ser concretizadas quando a LDO as autorizar.

No caso dos Municípios, este aspecto não é relevante, pois a maioria deles não possui agências financeiras oficiais de fomento, que é uma expressão utilizada para se referir genericamente a determinados bancos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 4º inciso I e §1º, estabelece as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias:

Art.4. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no parágrafo 2 do art.165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art.9 e no inciso II do par.1 do art.31;
- c)-vetado
- d)-vetado
- e) normas relativas ao controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Observe-se que a Lei de Diretrizes Orçamentária na sua concepção original, tinha como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além de estabelecer as prioridades e metas da administração, no exercício financeiro subsequente. Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO, recebe novas e importantes funções.

Quanto ao equilíbrio entre receitas e despesas, disposto na LRF, é importante entender que não se trata de uma simples igualdade numérica, onde, por exemplo, ao se olhar para o orçamento de um município, os totais das receitas se igualam ao das despesas. Mas como a compatibilidade entre receitas e despesas, ou seja, não gastar mais do que se arrecada.

Portanto, ao se estabelecer que a LDO passará a definir a forma como alcançar o equilíbrio entre receita e a despesa, deve ser entendido como pretende evitar e até mesmo eliminar a ocorrência de déficit na gestão fiscal. Dispor sobre esse equilíbrio significa adotar medidas a partir do conhecimento prévio da situação do Município, para que a manutenção do equilíbrio fiscal seja sempre observada.

Conforme dispõe a LRF, a LDO disporá sobre os critérios e as formas de **limitação de empenhos**. Esta norma destaca-se em decorrência da aplicação do art.9º daquela lei, a seguir transcrito:

Art.9º. Se verificado ao final do bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo das Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

A limitação de empenho e limitação da movimentação financeira são restrições estabelecidas quando as metas de resultado primário e resultado nominal não se concretizam ao final de um bimestre, ou seja, o Poder Executivo, bimestralmente, fará a verificação do comportamento da receita e, caso se constate que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, todos os Poderes deverão proceder, no prazo de trinta dias, a limitação de empenho e movimentação financeira, nos montantes necessários para o cumprimento do resultado fixado.

A limitação de empenho pode ser entendida como um disciplinamento adotado pela entidade na utilização de recursos orçamentários, quando a situação financeira estiver deficitária ou próxima desta. Esse disciplinamento é imposto a partir da escolha de critérios e formas pela administração, que perdurarão até que a situação seja regularizada.

Os critérios para limitação de empenhos podem ser das mais variadas naturezas, quer seja por prioridades, por cortes de gastos nas diversas áreas de atuação do governo e também, por cortes de gastos em áreas escolhidas, como as passíveis de adiamentos entre as iniciativas do conjunto da ação governamental.

Já as formas variam desde a distribuição dos recursos orçamentários por quotas periódicas entre as unidades orçamentárias ou órgãos da administração até o estabelecimento de percentuais-limites para cada dotação fixada para cada espécie de despesa.

Contudo, as restrições serão suspensas, mediante a recomposição das respectivas dotações, de forma proporcional as reduções efetivadas, na medida em que as receitas atinjam as metas que lhes foram determinadas.

Quanto à limitação da movimentação financeira, esta representa as restrições estabelecidas sobre os pagamentos das obrigações efetivamente empenhadas e processadas, com base em negociações feitas com os respectivos credores, até que os recursos financeiros oriundos da obtenção das receitas efetivas das entidades se concretizem mediante o atendimento das metas que lhes foram determinadas.

É importante ressaltar que, qualquer que seja a forma de distribuição dos recursos orçamentários e o critério escolhido, não será objeto de limitação financeira ou de empenho as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais, inclusive as destinadas ao pagamento do serviço da dívida - amortização e juros da dívida, e as ressalvadas pela LDO.

No tocante as normas relativas ao controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, a LRF apresenta nesta determinação dois elementos completamente diferentes entre si: são os custos e a avaliação de resultado.

Enquanto custos representa o consumo efetivo de insumos ou recursos destinados a prestação de serviços ou a formação de um produto, a avaliação de resultados é a atividade destinada a aferir, mediante indicadores, o desempenho da organização na execução das ações que lhes são pertinentes. Ambos são medidas que, se não estão juntas, ou perdem o seu significado ou não podem ser realizados.

O controle de custos deve ser ou estar planejado e estruturado de modo a incorporar a medição de custo - benefício das ações governamentais, as quais são realizadas

por diferentes órgãos componentes da estrutura administrativa, valendo o mesmo para a avaliação de resultados.

No entanto, o estabelecimento de normas e, também, de padrões para o reconhecimento dos custos e da avaliação dos resultados depende em muito da capacidade da entidade de manter um sistema de informações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais, que, em resumo, é a base em que se assenta o sistema de controle interno de qualquer organização.

A LRF determina, ainda, que a LDO deve estabelecer condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Entende-se como transferências de recursos aquelas de caráter voluntário, correntes ou de capital entregue a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema único de Saúde.

Vale ressaltar, que as transferências voluntárias somente poderão ocorrer mediante o cumprimento das exigências legais, a exemplo de existência de dotação específica na lei.

3.2.2 OS ANEXOS DA LDO

A LDO terá o acompanhamento obrigatório dos seguintes anexos, conforme disposto no parágrafo primeiro do art. 4º da LRF que determina:

§1º. Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominais e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Percebe-se que esse parágrafo da LRF especifica o que deverá conter o Anexo de Metas Fiscais. Este Anexo é uma demonstração importante para execução das funções do planejamento e do controle da responsabilidade fiscal da Administração, a qual integrará a LDO e demonstrará as metas fiscais para um triênio, a contar do seu primeiro exercício fiscal de validade, sendo que tais metas serão apresentadas em valores correntes e constantes.

Considerando que a realização das despesas programadas dependerá das receitas arrecadadas, a não realização das receitas esperadas importa na impossibilidade de realizar determinadas despesas, ou seja, não havendo a arrecadação prevista, parte das despesas programadas não poderão ser executadas.

Assim, para que a meta de resultado primário para um exercício não seja prejudicada, devido ao baixo desempenho na arrecadação, somente o incremento em outras receitas próprias (receitas não financeiras) ou a contenção em outras despesas (correntes ou de capital) poderá assegurar o cumprimento daquela meta fiscal.

Já no parágrafo terceiro, do artigo supracitado a LRF exige a apresentação do Anexo de Riscos Fiscais contendo avaliação de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, relacionando providências na hipótese de sua concretização.

O Anexo de Riscos Fiscais deverá constar da LDO, destacando aqueles fatos que poderão impactar nos resultados fiscais estabelecidos para o exercício. Pode ser considerado como um dos mais difíceis demonstrativos a ser elaborado, uma vez que lida com expectativas delicadas, a exemplo de calamidade pública e das decisões judiciais, que podem a qualquer momento gerar uma despesa inesperada, se não houver reserva para este tipo de contingência.

Dessa Forma, a LRF elegeu a LDO como um instrumento mais importante para obtenção do equilíbrio nas contas públicas, a partir de um conjunto de metas, que após

aprovadas, passam a ser compromisso de governo. Cabendo ao município, portanto, disciplinar na LDO as peculiaridades da administração financeira e orçamentária durante o processo de elaboração.

3.3 LEI ORÇAMENTARIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que, aprovada pelo Poder Legislativo, autoriza a Administração Pública a gerenciar receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. Esta lei se constitui no mais importante instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da Administração Pública, cuja principal finalidade é administrar o equilíbrio entre receitas e despesas. As despesas serão destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e deverão estar compatíveis com a estimativa de arrecadação de receitas. Por isso é uma lei que representa um elemento essencial na gestão de recursos públicos, uma vez que sem ele o Administrador não recebe autorização para executar o orçamento.

O Orçamento Público é um instrumento de previsão de receita e fixação de despesa de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, após aprovação do Poder Legislativo. Contudo, atualmente, o entendimento sobre orçamento vai além da estimativa de receita e fixação de despesa, podendo ser resumido na seguinte definição:

“o orçamento pode ser entendido como um conjunto de informações que evidenciam as ações governamentais, bem como um elo capaz de ligar os sistemas de planejamento e de finanças. Dele deve resultar um instrumento efetivo de programação que possibilite a concretização e a avaliação das ações de governo,

assim como a reformulação dos planos a tempo de assegurar o equilíbrio financeiro.”(MAURO, 2001, p.5)

Conclui-se, portanto que a ação planejada da Administração pública, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução dos seus projetos, se materializa no orçamento, através do qual é possível verificar a real situação econômica do órgão governamental, avaliando o comportamento de sua arrecadação, das suas eventuais operações de créditos e dos gastos a serem efetuados. No entanto, essa análise se reforça mediante comentário a seguir:

“o orçamento, como instrumento de controle preventivo, pressupõe, no mundo moderno, o estabelecimento de um novo ambiente sistematizado de planejamento, execução e controle dos recursos colocados à disposição dos administradores.”(SILVA, 2001, P.31).

A doutrina contábil costuma definir o orçamento público nos aspectos financeiro, econômico e jurídico. O financeiro considera o orçamento como o planejamento de aplicação dos recursos estimados em atividades de custeio, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo poder Executivo para um exercício financeiro, e aprovado pelo poder Legislativo. No econômico, o orçamento pode ser entendido como o reflexo da economia pública. Enquanto no jurídico, o orçamento é a lei que estima receita e fixa despesa para um determinado exercício financeiro, estabelecendo responsabilidade, compromisso e obrigações para a administração pública.

3.3.1 A LEI ORÇAMENTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988, em seu art.165, disciplina quanto à iniciativa para proposição do projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA, prazo para seu encaminhamento ao Poder Legislativo, aspectos a serem apreciados pelo Legislativo e, estabelece, ainda, algumas limitações ou vedações a serem observadas tanto na sua elaboração quanto na aprovação e execução.

Nesse contexto o §5º do art.165 da Constituição Federal, dispõe sobre a abrangência da Lei:

§5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I- o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.
- II- o orçamento de investimento das empresas em que a União direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III- o orçamento da seguridade, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Observe-se que se trata de uma lei que abrange orçamento distinto, a saber: orçamento fiscal que demonstrará a ação governamental dos Poderes; orçamento de investimentos das empresas estatais que detalhará as fontes de recursos e a programação de seus investimentos, onde cada empresa deverá indicar os objetivos e metas compatibilizadas com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias e, ainda discriminar as receitas e despesas operacionais para evidenciar o déficit ou superávit resultante; e por fim o orçamento da seguridade social.

Cabe observar que de acordo com o artigo 194 da Constituição Federal “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

Significa dizer, que a proposta de orçamento de seguridade será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, asseguradas a cada área a gestão de recursos.

Ressalte-se, porém, que o §5º supracitado, estabelece a composição do orçamento para União. No entanto no âmbito municipal o orçamento poderá ter outra abrangência, visto tratar-se de matéria concorrente. Todavia, todas as receitas e despesas municipais deverão constar na Lei Orçamentária.

Já o §8º do art.165 da Constituição Federal, estabelece:

§8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e a fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

O parágrafo acima dispõe sobre o conteúdo da LOA, onde se pode destacar a previsão de receita, a fixação da despesa e a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, vedando a inclusão de quaisquer assuntos que não correspondam a estes.

Percebe-se que o conteúdo desta lei foi bastante limitado, isso se deve ao fato de que o prazo para sua elaboração, aprovação e vigência é muito curto, impedindo assim, que fossem inseridos e aprovados dispositivos que necessitem de maior tempo para análise.

O artigo 166 § 6º da Constituição determina que “as emendas a lei orçamentária anual ou aos projetos que a modifiquem somente podem ser aprovadas, caso”:

- I- sejam compatíveis com o PPA e a LDO;
- II- indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa excluídas as que incidam sobre:
 - a) dotações para pessoal e seus encargos;
 - b) serviços da dívida;
 - c) transferência tributarias constitucionais para os Estados, Municípios e Distrito Federal, ou
- III- sejam relacionadas
 - a) com a correção de erros ou omissões; ou
 - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

Entende-se que as emendas ao PLOA devem estar articuladas com os demais instrumentos de planejamento, como também não devem alterar o total das despesas, sendo que este total somente poderá ser ampliado caso haja, comprovadamente, erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

Segundo o §8º do art. 166, “os recursos que em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de LOA ficarem sem despesas correspondentes, poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia autorização em lei”.

Cabe destacar que é de fundamental importância conhecer as vedações constantes no art. 167 do texto Constitucional, a saber:

Art.167. São vedados:

- I- o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

- II- a realização de despesa ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
 - III- a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;
 - IV- 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 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 de receita, previstas no art.165, § 8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº42, de 19.12.2003)
 - V- a abertura de créditos suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
 - VI - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;
 - VII- a utilização, sem autorização legislativa específica, de recurso dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art.165, § 5º.
- (...)

É cabível ressaltar o §1º desse artigo o qual determina que "nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade".

Destaque-se a importância que é dada à vinculação dos instrumentos de planejamento tendo em vista a necessária inclusão no PPA para realização de investimentos que seja superior a um exercício financeiro, de modo que se assim não o fizer responderá o gestor por crime de responsabilidade.

A Constituição Federal estabelece, com relação à matéria orçamentária, algumas regras gerais que deverão ser observados por todos os Entes Federados. No entanto é de competência concorrente da União, dos Estados e Municípios legislar sobre orçamento. Portanto, cada Ente da Federação exercerá a competência legislativa plena para atender suas peculiaridades.

3.3.2 A LEI ORÇAMENTÁRIA NA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal representa em termos de orçamento o que dispõe o seu art. 5º:

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

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

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

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

a) vetado

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Pela análise, a LOA deve estar compatível com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, como também, com a Lei de Responsabilidade Fiscal e depois de aprovado o orçamento, deve ser elaborada uma programação financeira e orçamentária, que é o planejamento da própria execução naquele exercício, em função da previsão de receita.

Quanto à indicação das medidas de compensação para o aumento de despesa obrigatória de caráter continuado, significa dizer que no ato da criação das despesas, estas precisarão ser compensadas, ou por aumento de receita ou por redução de outra despesa que neutralize o impacto da expansão do gasto. Esse mecanismo é importante porque antes da LRF um governante poderia criar despesas que seriam obrigatórias não só no ano seguinte, mas nos próximos anos, mandatos ou gerações, sem saber se na época do pagamento haveria ou não receita. O grave desse comportamento é que o equilíbrio do orçamento de um exercício não indicava, necessariamente, equilíbrio nos orçamentos futuros.

Assim, o objetivo do mecanismo de compensação é impedir, na essência, a geração de despesas que embutam desequilíbrios para orçamentos futuros. Somente se saberá que a nova despesa de duração continuada não induzirá desequilíbrios nos orçamentos futuros se, desde já, a receita utilizada em tal financiamento for conhecida.

O inciso I do §1º do artigo 32 da LRF, se refere à contratação de operações de crédito que deverá ter prévia e expressa autorização no texto da LOA, em créditos adicionais ou lei específica.

Já no Capítulo IX a LRF tem o mérito de assegurar a transparência da gestão fiscal, submetendo a soberania popular a definição de prioridades para aplicação dos recursos públicos, mediante incentivo à participação popular realização de audiências públicas, conforme determina o artigo 48, parágrafo único:

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

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Dada a inexistência de cultura acerca da transparência no país, as audiências públicas acabam por se tornarem eventos limitados em face da impossibilidade de participação de representantes de camadas da sociedade decorrente da falta de conhecimento do conteúdo, como também em razão da transparência depender da divulgação completa e correta dos dados relativos ao desempenho dos governos. Contudo, a partir do momento que a população se conscientizar do seu papel, então, a transparência acontecerá efetivamente.

Cabe lembrar o constante no artigo 62, incisos I e II da LRF , onde determina que os Municípios poderão contribuir para o custeio de despesas de competências de outros entes da Federação se houver autorização na LDO e LOA, como também se firmar convênio, acordo, ajuste ou congêneres, de acordo com a sua legislação.

3.3.3 A LEI ORÇAMENTÁRIA NA LEI nº4320/64

A Lei nº.4.320/64 apresenta as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios. O seu artigo 2º dispõe que “a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política

econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

Enquanto o artigo 3º estabelece que “A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei,” O artigo 4º trata das despesas, determinando que “A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da Administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, o disposto no artigo 2º.”

De acordo com o artigo 6º “Todas as receitas e despesas constarão de Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Significa que todas as receitas e todas as despesas devem aparecer no orçamento em seus valores brutos. Assim, sua finalidade é impedir a inclusão de importâncias líquidas, visando dar maior transparência aos gastos públicos.

Segundo o artigo 7º, a Lei Orçamentária Anual poderá autorizar abertura de créditos adicionais suplementares até determinada importância, utilizando os recursos definidos no art.43 da referida lei, desde que não comprometidos: superávit financeiro, excesso de arrecadação e anulação de saldos de dotações.

O artigo 22º trata do conteúdo da Proposta Orçamentária, o qual trará mensagem, projeto de lei do orçamento, tabelas explicativas e principais finalidades da cada Unidade Administrativa.

Já o artigo 32º estabelece que se a Lei Orçamentária Anual não for encaminhada no prazo fixado o Poder Legislativo considerará como proposta a LOA vigente. Enquanto o art.33º trata das limitações para apresentação de emendas ao projeto de Lei de Orçamento.

No tocante ao prazo da LOA, o artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelece que o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para

sanção até o encerramento da sessão legislativa, ou seja, encaminhado até 31 de agosto e devolvido em 22 de dezembro. Nos estados e municípios, caberá à Constituição estadual e lei orgânica estabelecer os prazos para encaminhamento e devolução do PLOA.

3.3.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS DA LOA.

Para se elaborar uma lei orçamentária é preciso seguir alguns princípios, que tem se perpetuado ao longo dos anos, sendo à base de qualquer proposta orçamentária. Conforme comentários de MAURO (2001, p.7) os Princípios Orçamentários “são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta orçamentária, implícita ou explicitamente expressas na legislação inerente à matéria.”

Esses princípios objetivam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento, mediante as aplicações dos aspectos gerais, quando aplicados às receitas e às despesas e, específicos quando aplicados apenas às receitas.

De acordo com o princípio da unidade, o orçamento deve ser uno, ou seja, cada ente federado deverá dispor de uma única política orçamentária onde todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei.

Entende-se, portanto que todos os órgãos autônomos que constituem o setor público elaborarão seus orçamentos de forma integrada, estruturado uniformemente em um único ato político, sempre com o objetivo de satisfazer às necessidades coletivas.

O Princípio da Universalidade estabelece que todas as receitas e todas as despesas necessárias para manutenção dos serviços públicos devem constar da lei orçamentária pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. É também denominado princípio do orçamento bruto. Assim, se um ente público tem competência constitucional para fiscalizar, arrecadar e cobrar determinado imposto e em seguida entregar parte dele para outro ente público (FPM,

ICMS para os Municípios, por exemplo), deve incluir essa receita tributária por seu total sem qualquer dedução.

A aplicação do princípio da anualidade estabelece que o orçamento público deve ser elaborado e autorizado por um determinado período, ou seja, deve ter vigência limitada ao período de um ano. A Constituição Federal de 1988, também dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os orçamentos anuais.

KAHOMA (2001, p.65) , apresenta como uma vantagem o critério de um ano para o período orçamentário, pois concilia duas condições opostas, que consistem no fato de que quanto mais distante a época para a qual se projeta maior a possibilidade de erro; assim, sob esse aspecto seria conveniente programar para períodos bem curtos. Portanto, o período de um ano para o orçamento é o que melhor atende à concretização dos objetivos sociais e econômicos.

Segundo SILVA (2001, p.53), o princípio da exclusividade é o que decorre do aspecto jurídico do orçamento. Conforme parágrafo 8º do artigo 165 da Constituição Federal “A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa [...]”

Significa que deverão ser incluídos no orçamento, exclusivamente, assuntos que lhe sejam pertinentes, evitando que se incluam na lei do orçamento normas relativas a outros campos jurídicos e, portanto, estranhas à previsão da receita e fixação da despesa.

Já o princípio do equilíbrio determina que os valores autorizados para a realização das despesas no exercício deverão ser compatíveis com os valores previstos para a arrecadação das receitas. A Constituição Federal de 1988 impôs sua aplicação no tocante às operações correntes, haja vista que o art.167, inciso III, da CF estabelece que é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

No que se refere a Lei de Responsabilidade Fiscal, pode-se verificar que não há uma proibição explícita da existência de déficits orçamentários. Entretanto, o texto da Lei revela que o legislador procurou, por meio de diversos mecanismos, conter o desequilíbrio orçamentário com o objetivo de reduzir os níveis de endividamento.

Estabeleceu, por exemplo, que a estratégia para alcançar o equilíbrio entre receita e despesas seja revelada na Lei de Diretrizes Orçamentárias e, ainda que a contratação de operações de crédito pode financiar o déficit. Tal dispositivo priorizou o resultado do orçamento corrente procurando evitar uma diferença negativa entre receitas e despesas correntes e, por via de consequência, as operações de crédito devem, apenas, custear as despesas de capital, ou refinarciar o principal da dívida pública. Sendo esse princípio denominado “regra de ouro” das finanças públicas.

E para melhor compreender o equilíbrio entre receitas e despesas segue o comentário de NASCIMENTO citado por SILVA:

Deve-se entender equilíbrio das contas públicas não como a igualdade aritmética entre a receita estimada e a despesa fixada para um exercício, embora isto acabe se verificando na proposta orçamentária, mas sim, como a necessidade de a organização estatal planejar e executar o financiamento de suas ações com base, em princípio, nos recursos financeiros disponíveis. Isto significa dizer que caberá à Administração gastar somente em função da arrecadação do dinheiro sobre o qual não haja a reivindicação de terceiros, ou seja, que não constitua obrigação de pagamento (SILVA, 2001, p.50).

Assim, é perceptível que o princípio do equilíbrio está intimamente ligado às Finanças Públicas e que deve ser observado a longo prazo.

O princípio da especificação está na classificação das receitas e despesas que será realizada, obrigatoriamente, pelas respectivas categorias econômicas. A classificação da receita obedece a critérios estabelecidos no Código Tributário e a classificação da despesa a critérios econômicos, financeiros e institucionais. É um aspecto formal, mas muito importante para que esse instrumento de gestão do setor público cumpra sua finalidade.

Pela Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ser do órgão central da União, enquanto não implementado o Conselho de Gestão Fiscal, a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas (§2º do art.50 e art.67).

Nesse aspecto, é preciso entender que a LRF atribuiu ao Conselho de Gestão Fiscal “o acompanhamento e a avaliação de forma permanente da política e da operacionalidade da gestão fiscal “(art.67, LRF) e não a competência para alterações da estrutura da classificação da receita e despesa, cuja competência permanece com o órgão central de orçamento.

O princípio da especificação estabelece que as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, demonstrando a origem e aplicação dos recursos. Pois quanto maior a discriminação, maior será a clareza e a possibilidade de fiscalização pelos agentes competentes.

Quanto ao princípio da não-afetação das receitas, de acordo com o art.56 da Lei n. 4320/64, todas as receitas serão recolhidas com observância a este princípio, ou seja, em um caixa único. Contudo, o art.71 do mesmo dispositivo cria uma exceção a este princípio: são os fundos especiais.

Convém ressaltar que a própria Constituição Federal possibilita algumas exceções, como a vinculação de recursos para a Educação, art.212, para a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, para a prestação de garantia ou

contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta, art.167, IV e parágrafo 4º, e para saúde, conforme Emenda Constitucional nº 29.

No entanto, segundo esse princípio, nenhuma parcela da receita de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender determinados gastos. Esse dispositivo visa garantir que o gestor possa alocar recursos para atender as despesas de acordo com as prioridades que cada circunstância requer.

Já o princípio da legalidade que diz respeito às limitações legais em relação aos gastos e às receitas e, em especial, ao que é apresentado por Mauro(2001,p.9) conforme se segue:

- a)exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b)instituir tratamento desigual entre contribuintes que encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- c)cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os tenha instituído ou aumentado;
- d)cobrar tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;
- e)utilizar tributo com efeito de confisco;
- f)estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio para utilização das vias conservadas pelo Poder Público.
- g)instituir impostos sobre:a)patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- h)templos de qualquer culto;c)patrimônios renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d)livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O princípio da clareza ressalta que sem se descuidar das exigências da técnica orçamentárias, principalmente, no que diz respeito a classificação das receitas e despesas, o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa, sendo de fácil compreensão a qualquer pessoa.

Segundo SILVA(2001, p.55), se o orçamento é hermético e vem acompanhado de quadros complicados, que somente um técnico entende, vai ser difícil que o cidadão comum compreenda, ficando este sem descobrir possíveis fatos importantes para sua vida.

Enquanto o princípio da publicidade visa atender os arts. 2º da Lei 4.320-1964 e 37 da Constituição Federal e à garantia da transparência e pleno acesso a qualquer interessado às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes.

Assim, SILVA(2001, p.54) explica que “o orçamento como instrumento de controle prévio não pode escapar a esse princípio e, por isso, deve ser rodeado da mais completa publicidade, devendo chegar não só ao conhecimento dos representantes do povo como também de toda a comunidade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforça esse princípio no seu artigo 48º e respectivo parágrafo, nos quais são estabelecidos os instrumentos de transparência da gestão fiscal sendo assegurada essa transparência mediante participação popular durante o processo de elaboração dos instrumentos de planejamento. Além disso, no artigo 49º a LRF estabelece que as contas do Poder Executivo ficarão a disposição durante um exercício, para consulta pelos cidadãos e instituições da sociedade.

3.3.5-CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Classificar as contas públicas é fundamental para melhor compreensão do orçamento. As Classificações orçamentárias permitem que o ente público, visualize os recursos alocados no orçamento sob diferentes enfoques ou abordagens. A classificação orçamentária, a partir de portaria STN-MPOG 42/99 e 163/01 é Institucional, Funcional, Programática e por Natureza da Despesa.

A classificação institucional consiste em evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, ou seja, quais os órgãos incumbidos de executar a programação orçamentária. Baseia-se na estrutura organizacional da Administração, permitindo a identificação do responsável pela execução de determinado programa ou ação governamental.

No Município, por exemplo, são órgãos orçamentários: o Gabinete do Prefeito, a Secretaria de Administração e Finanças, a Secretaria de Educação e Cultura, a Secretaria de Saúde, a Secretaria de Obras e Serviços Urbanos; a Secretaria de Ação Social, a Secretaria de Agricultura etc. Os órgãos orçamentários são compostos por unidades orçamentárias, que são as unidades executoras da ação governamental.

A classificação institucional será realizada com a utilização de código, de forma a identificar o órgão e a unidade orçamentária encarregada da aplicação dos recursos, devendo adequar-se à estrutura administrativa adotada pelo Município. Como exemplo, a Secretaria Municipal de Educação que é um órgão será codificada com dois dígitos e, em seguida o Departamento do Ensino Fundamental que é a unidade orçamentária identificada por três dígitos.

Em 14 de abril de 1999, a publicação da Portaria nº. 42, do Ministério do Planejamento e Orçamento introduziu a Classificação Funcional Programática. Por outro lado foi aprovado a Portaria nº.163, de 4 de maio de 2001 que ratifica as classificações da receita e

da despesa da Lei nº.4.320/64, mas, modifica a forma de classificação da despesa, anteriormente rígida e agora, flexível.

Segundo Mauro (2001, p.15), a classificação funcional-programática é a estrutura orçamentária que combina função, subfunção, programa, projeto ou atividade e que se destina ao registro e acompanhamento da execução orçamentária.

A Portaria MPMGO nº42/99 estabeleceu a nova Classificação Funcional e atualizou a discriminação da despesa por funções e subfunções de que tratam o inciso I, do §1º, do art.2º, e o §2º, do art.8º, ambos da Lei nº4.320/64. A utilização dessa portaria passou a ser obrigatória, a partir do exercício financeiro de 2002, para todos os entes da federação.

De acordo com a portaria, anteriormente mencionada, a função representa o nível mais elevado de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. Enquanto, a subfunção representa um segmento da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público.

Dessa forma, como exemplo de função tem-se a: Administração, Educação, Saúde etc. Já a subfunção identifica a natureza típica das ações que se vinculam as funções, podendo, também, apresentar-se de forma atípica, ou seja, com funções distintas daquelas a que estiverem relacionadas. Como exemplo tem-se a Administração Financeira da Secretaria de Educação como função atípica e a Educação Infantil dessa Secretaria como função típica. Portanto de acordo com BEZERRA FILHO(2006,p.85) “ a classificação funcional será efetuada por intermédio da relação da ação(projeto , atividade ou operação especial) com a subfunção e a função. com a subfunção e com a função”.

Quanto à estrutura programática, cada nível de governo passará a ter estrutura própria, seus próprios programas, adequados à solução dos seus problemas, haja vista que todo programa surge para solucionar um problema. Assim, não haverá mais sentido em falar-

se de classificação programática, mas sim de estruturas programáticas diferenciadas de acordo com as peculiaridades da cada ente.

Assim sendo, o programa é a peça de integração entre o plano e o orçamento. Em termos de estruturação, o orçamento começa onde o plano termina, isto é, no programa. Os projetos e atividades são instrumentos de realização dos programas. Portanto, para melhor visualização dessa integração, caso o PPA apresente alguma codificação, esta deverá ser observada na Lei Orçamentária.

Para estruturação dos programas governamentais, a Portaria MPOG nº42/99 traz os seguintes conceitos:

Programa é o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.

Projeto é o instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo;

Atividade é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

Operações Especiais são despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e que não geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços.

Na esfera federal pode-se apresentar quatro tipos de programas a saber: Programas Finalísticos ; de Gestão de políticas Públicas; de Serviços ao Estado; de Apoio Administrativo.

A classificação por Natureza da Despesa representa a união de duas classificações que constavam na lei nº.4.320/64, A Classificação Econômica e Classificação por Elemento de Despesa, acrescidas da Classificação por Grupos de Despesas.

De acordo com a Portaria Interministerial SOF-STN nº163, de 4 de maio de 2001, alterada, posteriormente, pelas portarias Interministeriais SOF-STN nº325, de 27 de agosto de 2001, e nº519, de 27 de novembro de 2001, a classificação da despesa, segundo a sua natureza, apresenta a seguinte composição:

I-Categoria Econômica que está dividida em duas categorias:

a)Despesa Corrente são as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital;

b)Despesa de Capital são as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

II-Grupo de natureza da Despesa. É a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Sendo seis os grupos de despesa:1-Pessoal e Encargos Sociais; 2-Juros e Encargos da Dívida; 3-Outras Despesas Correntes; 4-Investimentos; 5-Inversões Financeiras; 6-Amortização da Dívida.

III-Elemento de Despesa. Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo serviços de terceiros, entre outros, dos quais a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Assim, para classificar uma despesa quanto à sua natureza deve-se considerar a categoria econômica, o grupo a que pertence e o elemento. Ainda, de acordo com as Portarias anteriormente mencionadas o §1º determina:

Art.3º (...)

§1º. A natureza da despesa foi complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Dessa forma, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária será “**c.g.mm.ee.dd**”, onde **c** corresponde a categoria econômica, **g** ao grupo de natureza da despesa, **mm** a modalidade de aplicação, **ee** ao elemento de despesa e o **dd** para o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

A classificação orçamentária da União, escrita em sua forma completa pode-se ter: 01 código do Estado; 10, esfera; 22 Unidade Administrativa; 101 Unidade orçamentária; 20 código da Função que no caso é ; 602 a sub-função; 0356 como programa; 2145 sendo o projeto; 4490, onde 44 corresponde a categoria econômica e grupo de despesa; 90 para modalidade de aplicação que no caso corresponde a aplicações diretas; e por fim, 62 e 99, para o elemento de despesa e para o desdobramento da despesa, respectivamente. Portanto, a classificação da despesa pode ser representada de modo geral com a seguinte codificação: 01.10.22.101.20.602.0356.2145.4490.

Ressalte-se que a classificação institucional abrange: unidade administrativa e unidade orçamentária; a funcional refere-se a função e subfunção; a programática: compreende: projeto, atividade e operação especial. Enquanto a natureza da despesa se compõe de categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e fonte de recursos. Este último, destacado por Bezerra Filho(2006,p.92) o qual observa que é nesta classificação “onde está evidenciada a origem do recurso, como por

exemplo: recursos do tesouro, recursos conveniados etc” saliente-se que a Portaria STN/SOF nº163/01 não dispõe dessa classificação.

No que diz respeito à receita da Administração Pública, esta para atender às suas necessidades dispõe de recursos que lhe são entregues pela coletividade. A receita de acordo com sua origem pode ser subdividida em: Receita Orçamentária e Receita Extra-orçamentária.

A Receita extra-orçamentária é aquela que não consta do orçamento, pois compreende as entradas de dinheiro ou crédito de terceiros de que a Administração Pública é devedora como simples depositária ou como agente passivo da obrigação, a exemplo tem-se Depósitos de Diversas Origens, Operações de Crédito por Antecipação da Receita, Consignações etc. Enquanto a Receita orçamentária é aquela que integra o orçamento e que a Administração pode dispor como propriedade sua para custear suas despesas. As Receitas orçamentárias podem ser classificadas, sob o ponto de vista legal, por Categorias Econômicas, que se subdividem em Subcategorias; por Fontes, Rubricas entre outros

Quanto à classificação por categorias econômicas as receitas podem ser Corrente e de Capital conforme apresenta Bezerra Filho(2006,p. 50 e 51)

a)Receitas correntes – são os recursos financeiros que regularmente ingressam nos cofres do Estado (não são esporádicos) para financiar a princípio, as despesas corrente (custeio da máquina pública, juros/encargos de dívida e transferências legais). Ultrapassada a despesa corrente(superávit corrente), poderá financiar despesas de capital (investimento e amortização do principal da dívida pública).

b)Receitas de capital – são os recursos financeiros oriundos de possibilidades permitidas pela legislação através da constituição de dívidas, da conversão em espécie de seus bens e direitos (alienações); dos recursos

recebidos de outras pessoas de direito Público ou Privado (convênios e doações), destinados a atender despesas classificáveis em Despesa de Capital.

No que diz respeito às Receitas Corrente estas compreendem as Receitas Tributárias; de Contribuições(social, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas); Patrimoniais; Agropecuárias;Industrial; de Serviços; Transferências Correntes e Outras Receitas Correntes. As diversas receitas correspondem às subcategorias de Receita Corrente. Já as subcategorias das Receitas de Capital compreendem as Operações de Crédito; Alienações de Bens; Amortizações de Empréstimos; Transferências de Capital e Outras Receitas de Capital.

Assim, quanto aos níveis que compõe a codificação da Natureza da Receita cita-se o exemplo apresentado por Bezerra Filho(2006, p.54), onde a Receita Corrente é a categoria econômica; a Receita Tributária é a subcategoria econômica; a Receita de impostos é a Fonte; Imposto Sobre o Patrimônio e a Renda será a Rubrica; Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a alínea e Pessoas Físicas como subalínea.

Ressalte-se que por se tratar de componentes exclusivos do orçamento, tanto a Receita quanto a Despesa Pública tem merecido destaque, não somente no §8º do art.165 da Constituição Federal e no art.2º da Lei nº4320/64, como também, na LRF que reservou o capítulo III para a Receita, determinando nos termos do seu art.11 que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. E, também o fez quando estabelece regras de gestão para a Despesa Pública nos termos dos seus capítulos IV, V e VI.

Observe-se ainda, que a receita e a despesa orçamentária têm classificação orçamentária comum, ou seja, tanto uma quanto a outra se classifica em orçamentária e extra-orçamentária.

3.3.6 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Ciclo orçamentário é o período em que são realizadas todas as operações relativas ao orçamento e pode ser mais bem entendido através da definição de Araújo:

O ciclo orçamentário corresponde ao processo que se inicia com a concepção do orçamento, desenvolve-se nas audiências públicas, na discussão e na aprovação da proposta pelo Legislativo, ganha publicidade com sua ampla divulgação, consolida-se na execução e no controle e conclui-se com a avaliação dos resultados alcançados, ou seja, a análise de sua eficácia (ARAÚJO, 2004, p.82)

Percebe-se que o ciclo orçamentário envolve um período maior que o exercício financeiro, uma vez que abrange todas as fases do processo orçamentário: elaboração da proposta, discussão e aprovação, execução e acompanhamento e, por fim, controle e avaliação. Portanto, ressalte-se o que diz Bezerra Filho:

O ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro, pois este corresponde a uma das fases do ciclo, ou seja, à execução do orçamento, isto porque a fase de preparação da proposta orçamentária e sua elaboração legislativa precedem o exercício financeiro, e a fase de avaliação e prestação de contas (controle interno e externo) ultrapassa-o. (BEZERRA FILHO, 2006, P.30),

Destaque-se que exercício financeiro é o espaço de tempo compreendido entre primeiro de janeiro e trinta e um dezembro de cada ano, no qual se promove a execução orçamentária, ficando as outras fases do ciclo para além do exercício orçamentário.

Já elaboração da proposta é a fase de responsabilidade essencialmente do Poder Executivo, e deve ser compatível com os planos e diretrizes já submetidos ao legislativo. Se o processo orçamentário for conduzido de forma integrada, conforme descrito no início deste trabalho, diversas etapas da elaboração da LOA já terão sido praticamente vencidas. Normalmente, não haverá uma correspondência perfeita entre Programas de Trabalho e ações. Deve-se, no entanto, buscar que a elaboração do orçamento permita a avaliação do custo das ações através da execução dos Programas de Trabalho definidos no PPA, de forma a atingir as metas fixadas na LDO.

Saliente-se, ainda, outro momento importante nesse processo que diz respeito à participação popular nas discussões e elaboração da proposta orçamentária, assegurada pelo princípio da transparência assegurado na LRF.

3.3.7 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

O orçamento participativo significa a possibilidade de envolver a população no processo orçamentário para influir no destino da aplicação dos recursos, com base no preceito contido no inciso XII, do artigo 29, da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento governamental.

O envolvimento da população se dá mediante a criação de várias instâncias dentro e fora do governo como: conselhos, fóruns setoriais, comissões de bairros ou distritais e sob determinadas regras de discussão e deliberação acordadas, que buscam facilitar e estimular a participação ativa e continua.

O orçamento tem se mostrado um instrumento de participação popular ativo, no momento em que permite a participação direta do povo nas deliberações e tomada de decisões quanto à forma mais eficiente e eficaz de aplicação dos recursos públicos.

A participação possibilita maior eficiência, uma vez que o benefício a ser gerado, além de alcançar uma identificação e mensuração mais precisa, tenha sua realização acompanhada e avaliada permanentemente. Isso obviamente diminui desperdícios, evita desvios de recursos públicos e outras práticas viciadas na Administração.

Tradicionalmente, o orçamento é conhecido como uma peça técnica de previsão de receitas e fixação de despesa, baseado no que foi arrecadado no exercício anterior. E, sua elaboração deve acontecer nos gabinetes fechados, através de especialistas e técnicos. No entanto, o orçamento participativo se apresenta como uma experiência inovadora e revolucionária do planejamento democrático que se contrapõe à visão centralizadora e burocrática da administração pública. Essa inovação vai além dos aspectos administrativos porque diz respeito à redefinição da relação entre Governo e sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reafirma a importância do orçamento participativo, quando estabelece no seu artigo 48 que a população será incentivada a participar de audiência pública durante o processo de elaboração e discussão da LOA. Assim, tem-se a combinação da democracia representativa com a participativa.

Portanto, com a participação cresce a capacidade organizativa e o sentido de responsabilidade social da população e o envolvimento da diversidade de interesses favorece, o reconhecimento de prioridades sociais e uma distribuição mais justa de bens e serviços que se concretizará através do orçamento participativo.

4 CONCLUSÃO

O planejamento governamental se constitui num dos principais instrumentos da administração como um processo sistemático e constante de tomada de decisão, ou seja, um processo composto de ações inter-relacionadas e interdependentes que visam ao alcance de objetivos previamente estabelecidos.

Ainda que a Lei nº 4.320/64 tenha se dedicado a dispor sobre o planejamento governamental, a sua implementação não revelou resultados satisfatórios, de modo que este surge como função obrigatória da Administração pública conforme dispõe o Texto Constitucional, sendo ampliada sua discussão na Lei de Responsabilidade Fiscal, quando inseriu como um dos seus princípios a ação planejada. Nesse sentido o planejamento pressupõe a possibilidade de melhora no desempenho das ações governamentais, de forma a tornar a gestão eficiente e eficaz.

Ficou demonstrado a importância dos instrumentos de planejamento para a viabilização das políticas públicas, desde que estes sejam elaborados não somente para o atendimento da lei, mas, principalmente, para atender os anseios e necessidades da população. Já que o principal benefício do planejamento não deve ser o plano, mas o processo envolvido, onde a participação popular deve ser garantida para deliberar sobre a forma mais eficaz de aplicação dos recursos públicos.

E, conforme constatado durante o estágio, há ainda, muitos desafios a serem superados, naquele setor, dentre os quais citam-se: a limitação de pessoal qualificado para elaboração dos planos; a distribuição de funções entre os diversos setores da administração e, também, a conscientização da população no tocante a sua participação durante o processo de discussão dos instrumentos de planejamento. Este último, faz-se necessário, tendo em vista

que a participação popular ainda acontece de maneira indireta, através do legislativo que na maioria das vezes, apenas, acatam as decisões tomadas nos gabinetes do Poder Executivo e, até mesmo, nos escritórios de contabilidade. O que poderia ser modificado com o orçamento participativo.

Planejamento orçamentário tem que estar alinhado ao planejamento estratégico. Para obter resultados é preciso planejar necessidade de recursos. A natureza da estrutura de governança afeta a capacidade de gerenciar e alocar recursos. É preciso encontrar novos caminhos dentro dos marcos legais. O processo de planejamento orçamentário requer ferramenta de sistema de informação adequado. A inexistência não impede, mas, dificulta e pode atrasar a tomada de decisão. É preciso a compreensão de todos da importância de planejar para poder executar.

Todavia, conclui-se que a legislação atual torna o planejamento fundamental para o bom desempenho da administração pública, fazendo-se necessário, entretanto, que seus instrumentos sejam elaborados e executados adequadamente, tornado-se eficazes, na medida que atendam às peculiaridades de cada setor e que os programas governamentais visem cada vez mais os interesses da população.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC n.101-00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGELICO, João. *Contabilidade pública*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1979.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria a prática atualizada conforme a LRF*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BEUREN, Ilsen Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. In: LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUZA, Marco Aurélio Batista; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona (org). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões*. 2ª ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2006.- 2ª reimpressão 360p.
- MENDONÇA, Jouberto Uchôa. *Sergipe Panorâmico*. In: SILVA, Maria Lúcia Marques Cruz. Aracaju: UNIT, 2002.
- CHALFUN, Nelson. *Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável*. In: MÊLLO, Leonardo; REIS, Heraldo da Costa; BARATTA, tereza Cristina; NEVES; Gleisi Heisler (Org). Estudo em grupos de aprendizagem-Unidade de Estudo 2. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001. p.72.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio Século XXI Escolar: o minidicionário da língua portuguesa*. In: ANJOS, Margarida dos; FERREIRA, Marina Baird...[et. al] 4.ed. ver.ampliada: Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. comentada. Rio de Janeiro

- LOPES, Carlos; THOMAS, Guimarães. *Planejamento Estado e crescimento*. São Paulo: Pioneira (Novos Umbrais), 1990 .
- LUIZ, Wander; SOUZA, João batista Fortes de; DESCHAMPS, José Ademir. *LRF fácil: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: para aplicação nos municípios*. 5.ed.Brasília: CFC, 2003. v.2.
- MAURO, Elizabeth. *Operacionalizando o planejamento*. In: PINTO, João Roberto Lopes; REIS, Heraldo da Costa; BARATTA, Tereza Cristina, NEVES, Gleisi Heisler(Org).*Estudo em grupos de aprendizagem-Unidade de estudo 3*. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001. p.64.
- MAXIMIANO, Antonio César Amaru. *Fundamentos de Administração: manual compacto para cursos de formação tecnológica e seqüenciais*. São Paulo: Atlas, 2004.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Lei Complementar 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*.Brasília: ESAF, 2002. p.185.
- NUNES, Selene Peres. *Programa Nacional de Treinamento: Manual Básico para Municípios*. Brasília: MP, BNDES, CEF, 2. ed. 2002. 399 p.
- SILVA, Lino M. da. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- THOMPSON, Artur A.STRICKLAND, A. I. III *Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução*; tradução de Francisco Roque Monteiro Leite - São Paulo,Pioneira Thompson Learning, 2002.
- VAINER, Ari; ALBUQUERQUE, Josélia; GARSON, Sol. *Manual de Elaboração: o passo a passo da elaboração do PPA para os municípios*. 2. ed. Brasília: MP, ENAP, 2005.
- Legislação consultada
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do distrito Federal.

Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.