



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO – FEAACS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE.

JOSE HAMILTON CHAGAS SALDANHA

**Elaboração do Orçamento Público e a Análise de sua Execução: Estudo de Caso sobre a
elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró-CE**

FORTALEZA – CE

Julho/ 2013

JOSÉ HAMILTON CHAGAS SALDANHA

Elaboração do Orçamento Público e a Análise de sua Execução: Estudo de Caso sobre a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró-CE

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professora Orientadora: M.Sc. Nirleide Saraiva Coelho

FORTALEZA-CE

2013

JOSÉ HAMILTON CHAGAS SALDANHA

A Elaboração do Orçamento Público e a Análise de sua Execução: Um Estudo de Caso sobre a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró-CE.

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Aprovada em ___/___/___, com média _____.

Banca Examinadora:

1º membro: M.Sc.Nirleide Saraiva Coelho

2º membro: M.Sc.Cintia de Alemida

3º membro: M.Sc. Joyce Arrais de Araújo Andrade

Coordenador do Curso:

Profa. M.Sc. Jeanne Marguerite Molina Moreira

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, que me acompanha, ajuda e me protege ao longo de minha caminhada, pessoal, profissional e acadêmica.

Aos meus tios Crisanto e Laura, que me acolheram e sempre me incentivaram ao longo desta faculdade.

Aos meus pais José Milton e Ilzanir, que sempre me incentivaram e me apoiaram a seguir nas minhas mais diversas jornadas.

Aos meus irmãos Thiago e Lucas, a minha namorada Alice e minha cunhada Paula, que me apoiaram ao longo deste trabalho.

E em especial a esta banca examinadora e minha amiga e orientadora Nirleide Saraiva, que contribuiu para minha formação acadêmica e profissional, antes mesmo de ingressar nesta instituição de ensino.

RESUMO

O Orçamento Público é uma importante ferramenta de planejamento dos governos para o alcance dos seus objetivos e metas traçados no PPA e na LDO, através do desenvolvimento de seus programas e ações de governo para um determinado período de tempo. Neste trabalho procura-se analisar através de documentos e relatórios contábeis a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró no exercício de 2012, visando avaliar o comportamento de suas receitas e despesas, desde a sua previsão e fixação até a arrecadação e sua realização. Buscou-se desenvolver este trabalho através de uma pesquisa de natureza qualitativa e participante, adotando-se o estudo de caso, a pesquisa bibliográfica e documental. Com base nesta análise do estudo de caso ora realizado pode-se concluir que o resultado da execução orçamentária do Município não foi satisfatória, tendo em vista que houve um déficit orçamentário mesmo com o excesso de arrecadação ocasionado pelo incremento das receitas do Município gerando assim um desequilíbrio financeiro nas contas públicas no exercício de 2012.

Palavras-Chave: Orçamento Público, Planejamento, Receita e Despesas.

ABSTRACT

The Public Budget is an important planning tool of governments to achieve their goals and targets in the LDO and PPA, through the development of its programs and government actions for a given period of time. This work seeks to analyze through documents and accounting reports the development and implementation of the Annual Budget Law Municipality Choró the year 2012 in order to analyze the behavior of your income and expenses, this fixation and its prediction until the collection and its achievement. We sought to develop this work through a qualitative research and participant, adopting the case study, the research literature and documents. Based on this analysis of the case study conducted herein can be concluded that the result of executing the budget of the Municipality was not satisfactory considering that there was a budget deficit even with excess revenues caused by the increase in revenues of the municipality thus generating an imbalance financial public accounts for the year 2012.

Keywords: Public Budget, Planning, Revenue and Expenses.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público

DNOCS – Departamento Nacional de Obras Contra Seca

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento a Educação

FNAS – Fundo Nacional de Assistência Social

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB – Fundo Nacional de Desenvolvimento a Educação Básica

IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto sobre Serviços

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITR – Imposto territorial Rural

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

PIB – Produto Interno Bruto

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUS – Sistema Único de Saúde

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

FIGURA 1 – PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA _____	20
Gráfico 1 – Principais Receitas Previstas _____	52
Gráfico 2 – Fixação da despesa por categoria econômica _____	53

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Aspectos históricos do Orçamento Público _____	15
Quadro 2 – Classificação das receitas _____	36
Tabela 1 – Receita Prevista no Orçamento _____	51
Tabela 2 – Fixação da despesa por categoria econômica _____	53
Tabela 3 – Fixação da despesa por função de governo _____	54
Tabela 4 – Fixação da despesa por unidade gestora _____	55
Tabela 5 – Demonstrativo da receita prevista x arrecadada _____	57
Tabela 6 – Demonstrativo do excesso de arrecadação _____	59
Tabela 7 – Demonstrativo da despesa por categoria econômica _____	59
Tabela 8 – Demonstrativo da despesa executada por função de governo _____	61
Tabela 9 – Previsão x Realização da despesa por unidade gestora _____	62
Tabela 10 – Demonstrativo da abertura de créditos adicionais _____	63
Tabela 11 – Demonstrativo da receita arrecadada x Despesa empenhada por função de governo _____	65

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EXECUÇÃO	12
2.1 CONCEITO	12
2.2. ORIGEM DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL.	13
2.3 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO	16
a) <i>Princípio da Unidade</i>	21
b) <i>Princípio da Universalidade</i>	21
c) <i>Princípio da Anuidade</i>	22
d) <i>Princípio da Exclusividade</i>	22
e) <i>Princípio da Especificação ou Discriminação</i>	22
f) <i>Princípio do Equilíbrio</i>	23
g) <i>Princípio da Publicidade</i>	23
2.5 MODELOS DE ORÇAMENTO PÚBLICO	24
2.5.1 Orçamento Tradicional	24
2.5.2 Orçamento Moderno	25
2.5.2.1 Orçamento Programa	25
2.5.2.2 Orçamento de base zero ou por estratégia	28
2.5.2.3 Orçamento Participativo	29
2.6 ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EXECUÇÃO	30
2.6.1 Ciclo Orçamento	30
2.6.1.1 Elaboração da Proposta de Lei do Orçamento Anual	31
2.6.1.2 Discussão, Votação e Aprovação da Lei do Orçamento	32
2.6.1.3 Execução Orçamentária e Financeira	33
3. METODOLOGIA	45
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	45
3.2 AMBIENTE DA PESQUISA	46
4. ANÁLISE DE RESULTADOS	48
4.1 ANÁLISES DO ORÇAMENTO E SUA EXECUÇÃO NO EXERCÍCIO DE 2012	48
4.1.1 Previsão Orçamentária das Receitas	49
4.1.2 Fixação Orçamentária das Despesas	52
4.1.3 Execução Orçamentária do exercício de 2012.	55
5. CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	70

1. INTRODUÇÃO

A Proposta da Lei Orçamentária Anual é o instrumento de planejamento e programação das ações que serão executadas e que foram planejadas e contempladas dentro do Plano Plurianual de modo que à medida que a execução das mesmas se realize, os Programas e Ações de Governo vão se tornando realidade, ressaltando que os mesmos deverão estar em consonância com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Os critérios para elaboração da Proposta de Lei Orçamentária Anual terão de ser, obrigatoriamente, os contidos na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 4.320/64 e no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Segundo Piscitelli (2004, p.42):

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do Orçamento Público, que é o instrumento que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

A Constituição Federal de 1988 regulamentou, em seus artigos 165 a 167, a figura do Orçamento Público que já estava prevista na Lei nº. 4.320/64, onde os entes federativos deverão fixar e prever as suas despesas e receitas dentro de um Instrumento de Planejamento que é o Orçamento Público.

Nos últimos anos, com a mudança de ordem institucional e o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, foram instituídos limites para os gastos públicos como, por exemplo: o limite máximo de gastos com pessoal, os limites a serem gastos com saúde e educação dentre outros mais; os gestores passaram a dar maior atenção à elaboração do Orçamento Público e o Controle de sua execução, dadas também as circunstâncias de que um Orçamento bem elaborado é de suma importância para uma boa execução de suas despesas orçadas e receitas previstas, tornando mais transparente o processo de execução deste Orçamento.

O presente tema tem como justificativa a busca da análise dos procedimentos da elaboração da Lei Orçamentária Anual e sua execução no Município de Choró no ano de 2012, tendo em vista o autor deste trabalho, ter participado desde a elaboração desta lei até sua execução. Dentro deste contexto busca-se neste trabalho através da análise da Lei

Orçamentária Anual e sua Execução responder ao seguinte problema: Como se comportou a execução orçamentária no Município de Choró no exercício de 2012?

Este trabalho tem como objetivo analisar a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró no exercício de 2012 e tem como objetivos específicos: apresentar os critérios para previsão da Receita e Fixação da despesa na elaboração da LOA; a verificação da execução da Lei Orçamentária Anual, através do Balanço Orçamentário e anexos da Lei nº 4.320/64; analisar os critérios para a previsão da receita e fixação da despesa; descrever as etapas para a elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA e comparar a proposta da Lei Orçamentária Anual e a sua Execução no Município de Choró.

A metodologia utilizada neste trabalho foi qualitativa, adotando-se uma pesquisa documental, bibliográfica através de livros, trabalhos científicos, leis, instruções normativas, publicações de **internet** e estudo de caso realizado no Município de Choró através da análise dos Anexos da Prestação de Contas de Governo do Município no exercício de 2012 encaminhado ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

Este trabalho está dividido em seis seções, onde a primeira seção contempla a introdução do trabalho, com sua contextualização, justificativa, os objetivos e a metodologia.

Na segunda seção foram apresentados alguns conceitos acerca de orçamento público, um breve histórico do orçamento público no Brasil, os instrumentos de planejamento, princípios orçamentários, modelos de orçamento e o ciclo orçamentário e os conceitos básicos para o entendimento da execução do orçamento, tais como: receita pública, despesa pública, créditos adicionais e a programação financeira.

A terceira seção aborda sobre a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho através de conceitos teóricos;

A quarta seção traz o objetivo central desta monografia, que é o estudo de caso realizado através da análise das etapas de elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual do Município de Choro no ano de 2012.

E por último, a quinta seção, que expõe as conclusões obtidas com a realização deste trabalho baseado no estudo de caso realizado como base na Lei Orçamentária Anual e o Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012 do Município de Choró.

2. ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EXECUÇÃO

Esta seção discorrerá sobre o histórico do Orçamento Público no Brasil e seus aspectos relevantes, os instrumentos de planejamento para a elaboração do mesmo, os princípios orçamentários e os modelos de orçamentos adotados.

2.1 Conceito

O Orçamento Público consiste num conjunto de normas jurídicas, princípios e regras utilizadas pela Administração Pública no planejamento, elaboração e execução do processo orçamentário, planejamento este que se inicia desde a elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias até a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Machado Jr e Reis (1995, p.12) afirmam que: “o orçamento é uma técnica cujo maior significado moderno consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e de finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do Governo”.

O Orçamento pode ser compreendido como o conjunto de ações e programas governamentais, refletido dentro de seus projetos e atividades, como uma ferramenta capaz de integrar os sistemas de planejamento e de finanças do ente público. Dele deve resultar uma ferramenta poderosa de planejamento, de programação financeira que possibilite a concretização e a avaliação das ações e dos programas de Governo dentro do exercício financeiro, possibilitando e assegurando o equilíbrio das contas públicas.

Dentre as legislações e leis penitentes, a Constituição Federal de 1988 a Lei nº 4.320/64 impõem e fazem vigorar normas para elaboração e controles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, no aspecto normativo as Instruções Normativas emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional também são consideradas normas a serem seguidas para a elaboração do Orçamento Público.

Na Lei nº 4.320/64 destacam-se os seguintes artigos que orientam sobre a elaboração da lei orçamentária:

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

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Art. 4º 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, observado o disposto no artigo 2º.

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

§ 1º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada a transferência e como receita, no orçamento da que as deva receber.

Orçamento Público é o planejamento feito pela Administração para atender, durante determinado período, as ações e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa dos serviços prestados à sociedade. O Orçamento Público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo.

Orçamento Público considera-se, portanto a finalização do processo de planejamento, no qual o ente público estima a sua receita e fixa a sua despesa com base nas ações de governo a serem desenvolvidas naquele exercício financeiro, sendo o mesmo autorizado através de lei pelo poder legislativo. A Lei Orçamentária Anual integra como poderoso instrumento de planejamento para a administração pública, contemplado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2. Origem do Orçamento Público no Brasil.

Os primeiros indícios da figura do Orçamento no Brasil deram-se ainda no período do Brasil Colônia; Giacomoni (2005, p.48) relata que no Brasil, “o orçamento público se tornou evidente com a Inconfidência Mineira, tendo em vista o descontentamento às disposições tributárias oriundas de Portugal”. A organização das finanças iniciou-se com a vinda da família real ao Brasil, pois com a abertura dos portos, viu-se a necessidades de um maior controle e organização no tocante a cobrança de tributos aduaneiros e o controle mais efetivo da arrecadação dos mesmos e o controle dos gastos, conseguindo assim uma maior organização das finanças públicas no período do Brasil Colônia em meados do ano de 1800.

No período do Brasil república em meados de 1891, foi onde se intensificou ainda mais a figura do Orçamento Público, apesar das primeiras Constituições Federais não tratarem

diretamente do tema, simplesmente atribuindo competência privativa ao Congresso para orçar a receita e fixar a despesa, existiam leis ordinárias que regulavam o assunto. A mais importante delas foi a Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891, que atribuiu competência ao Ministério da Fazenda para “centralizar, harmonizar, alterar ou reduzir os orçamentos parciais dos Ministérios para organizar a proposta”. Todavia, atribuindo competência ao Ministério da Fazenda, havia uma afronta à Constituição da época, que acabou sendo reformada.

De acordo com o Ministério do Planejamento, a Lei nº 284, de 28 de outubro de 1936, foram consolidadas importantes inovações na proposta orçamentária. Depois a Exposição de Motivos de 16 de junho de 1937, do Conselho Federal do Serviço Público Civil ao Executivo propôs modificações na técnica orçamentária e sugeriu a criação de um órgão especializado, incumbido de tratar os problemas orçamentários do governo federal. Foi assim criado o DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público, subordinado diretamente ao Presidente da República.

Mas somente em 1964, com a publicação da Lei nº 4.320, instituindo normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é que foi consolidado o escopo básico do processo orçamentário brasileiro. Cabe enfatizar que ainda hoje é a principal diretriz para a elaboração do orçamento, apesar de várias alterações que foram sendo realizadas ao longo desses anos.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 constatou a necessidade de leis, de iniciativa do Poder Executivo, instituindo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. A Lei Complementar nº 101/00 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que regula o art. 163 da Constituição Federal, determinou normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal bem como a avaliação e o cumprimento dessas metas fiscais contempladas e estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentária, a participação popular na elaboração dos instrumentos de planejamento e a transparência dos gastos públicos em todas as suas esferas de poder através da divulgação dos mesmos.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 101/00 e a constante fiscalização dos órgãos de controle externo, a figura do orçamento se intensificou cada vez mais juntamente com os instrumentos de planejamento governamental, na avaliação do cumprimento de metas estipuladas na gestão fiscal, ganhando assim uma maior importância por parte dos gestores públicos na respectiva elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual, tendo um maior controle das receitas e despesas públicas sempre visando o equilíbrio fiscal, seja ele da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Evolução da técnica de orçamento público no Brasil se deu com os seguintes marcos históricos, expostos no Quadro nº 1.

Quadro 1: Aspectos históricos do Orçamento Público

ANO	ALGUNS ASPECTOS HISTÓRICOS
1.808	Foram criados o Erário Público e o regime de contabilidade
1.824	Surgem as primeiras exigências na elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais. Em seu art. 172, assim estabelecia aquela Lei magna: “O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas”.
1.830	Surge o primeiro orçamento aprovado pelo Decreto Legislativo de 15.12.1.830 que fixava as despesas e orçava as receitas das antigas províncias para o exercício de 1º. 07.1831 a 30.06.1832.
1.834	A Constituição foi emendada passando a regular o funcionamento das Assembleias Legislativas Provinciais, definindo entre suas competências a fixação de despesas municipais e provinciais, bem como os impostos necessários para atender a tais encargos; e a repartição das rendas entre os municípios e a fiscalização do emprego das mesmas.
1.891	Com a Constituição de 1.891, que se seguiu à Proclamação da República, houve importante alteração na distribuição das competências em relação ao orçamento. A elaboração destes passou a ser de competência do Congresso Nacional, assim como a tomada de contas do executivo. A constituição instituiu um tribunal de contas, visando auxiliar o congresso no controle.
1.922	Foi aprovado o Código de Contabilidade da União por ato do Congresso Nacional. Tal norma e seu regulamento logo baixados constituíram importante conquista técnica, pois possibilitou ordenar toda a gama imensa de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais, etc.
1.988	A Constituição de 1.988 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada.

Fonte: Adaptado de Giacomoni (2005, p. 45)

Este quadro demonstra que as primeiras regras para a elaboração do orçamento público no Brasil surgiram no ano 1.808, tendo sua ênfase na Constituição Federal de 1.988 que dedica capítulo às finanças públicas, tornando obrigatório o planejamento por meio do PPA, LDO e LOA e na Lei de Responsabilidade Fiscal que reforma a preocupação de manter as funções orçamentárias bem como dando uma maior relevância ao controle da execução destes orçamentos.

2.3 Instrumentos de Planejamento

O planejamento é uma ferramenta administrativa que possibilita perceber a realidade, avaliar os caminhos, construir um referencial futuro. Planejar, nada mais é que programar e administrar o futuro, pensando nas consequências e adaptações à realidade e aos fatos físicos, orçamentários, financeiros e históricos que venham a intervir no decorrer de uma ação e que possam influenciar resultados esperados. Não se pode falar de planejamento sem controle. Esta correspondência proporciona o acompanhamento da realização de fatos que agrupados demonstram vantagens e desvantagens para qualquer administração, permitindo ajustes com a finalidade de se obter resultados satisfatórios.

Para tanto, destacam-se algumas características mais relevantes do planejamento: antecedência, diagnósticos de situação e definição de programas e objetivos; avaliação de dados que devem proporcionar uma checagem final dos resultados e integração de todos os sistemas, esforços, recursos e resultados.

O processo de planejamento deverá considerar os aspectos técnicos envolvidos na fixação de objetivos, diretrizes e metas para a ação municipal, propiciando a autoridades, técnicos de planejamento, executores e representantes da sociedade civil a participação em debates sobre os problemas locais e as alternativas, buscando conciliar e solucionar conflitos.

O artigo 165 da CF determina que leis de iniciativa do Poder Executivo, estabeleçam o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

a) Plano Plurianual

O Plano Plurianual é o instrumento de planejamento estratégico das ações dos Governos Municipal, Estadual e Federal e deve contemplar um período de quatro anos. Dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o PPA é regido pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, Inciso I, que o considera instrumento normativo para que os entes públicos materializem o planejamento de seus programas e ações governamentais, de forma a fortalecer a integração entre as funções de planejamento e orçamento, determinando ainda a compatibilidade entre os três instrumentos legais básicos: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Lembrando também que o art.166 da CF prevê que as emendas ao projeto da LOA ou aos projetos que modificam o orçamento somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o PPA e com a LDO.

De acordo com Cruz (2001, p.64), o plano plurianual “é o documento que detalha o processo de planejamento e contempla as ações que deverão ser implementadas no período

de quatro anos, a fim de proporcionar à sociedade um melhor desenvolvimento”.

A Constituição Federal, em seu art. 165, estabelece que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

Plano Plurianual é um importante instrumento de organização da ação governamental, que visa melhorar o desempenho do gerenciamento e monitoramento da Administração Pública e contribuir para a consecução das prioridades e dos objetivos de governo.

b) Lei das Diretrizes Orçamentárias

A Lei das Diretrizes Orçamentárias orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária, estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais e fomento. Designa ainda a divisão dos recursos orçamentários entre os três poderes, bem como os parâmetros para a administração da dívida pública.

A LDO deu-se com o advento da Constituição Federal de 1988, que em seu art.165, inc. II impôs ao Gestor Público a obrigatoriedade da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a mesma teve sua regulamentação pelo art.4º da Lei Complementar nº 101/00 a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em conformidade com o 2º do Art. 165 da CF/88:

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

Em conformidade com o Art. 4 da Lei Complementar nº 101/00:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º 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. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

§ 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 nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem como objetivo estabelecer as diretrizes, prioridades e metas da administração, orientando a elaboração da proposta orçamentária de cada exercício financeiro, formado pelos orçamentos fiscais, pelos investimentos e pela seguridade social. Deverá compatibilizar as políticas, objetivos e metas estipuladas no Plano Plurianual e as ações previstas nos orçamentos para a sua consecução, promovendo em prazo compatível, um debate sobre a ligação e a adequação entre receitas, despesas públicas e as prioridades orçamentárias. Os critérios para elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias terão de ser necessariamente os contidos na Constituição Federal, na LRF e na Lei Orgânica do Município, se houver.

c) Lei Orçamentária Anual

Se a LDO viabiliza a execução dos programas governamentais, a LOA detalha as despesas e as fontes de receita que as financiam. Resulta no compromisso de executar os gastos dentro dos limites nela fixados, uma vez que, tecnicamente, foram obtidos através de um planejamento prévio. A Lei Orçamentária Anual é o orçamento propriamente dito; fazer um bom orçamento parte do pressuposto de um processo contínuo, dinâmico e flexível que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, assegurando a contínua e oportuna liberação desse recurso.

A Lei Orçamentária Anual é o instrumento de programação das ações de governo que serão executadas no exercício e que viabilizarão a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual de modo a transformá-las em realidade, obedecida a Lei de Diretrizes Orçamentárias. A LOA prevê as receitas e fixa as despesas de governo, materializando os programas e ações de governo que foram planejados no PPA, visando o melhor atendimento e bem estar da população, tornando mais eficientes os gastos públicos; ela faz o elo de ligação entre o planejamento das ações de governo e a sua execução, evidenciada nos serviços públicos de responsabilidade do governo e nos programas implantados para o benefício da coletividade.

A Constituição Federal, em seu art. 165, § 5º, estabelece que a lei orçamentária anual compreenda:

- 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 social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Os critérios para elaboração da Lei Orçamentária Anual devem ser necessariamente, os contidos na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal, nas Legislações Infraconstitucionais tais com Instruções Normativas da Secretaria do Tesouro Nacional e nas Leis Municipais, caso contemple critérios para a elaboração da LOA.

A Lei Complementar nº 101/00 em seu artigo 5º contempla os requisitos legais que devem ser analisados na elaboração da Lei Orçamentária Anual:

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

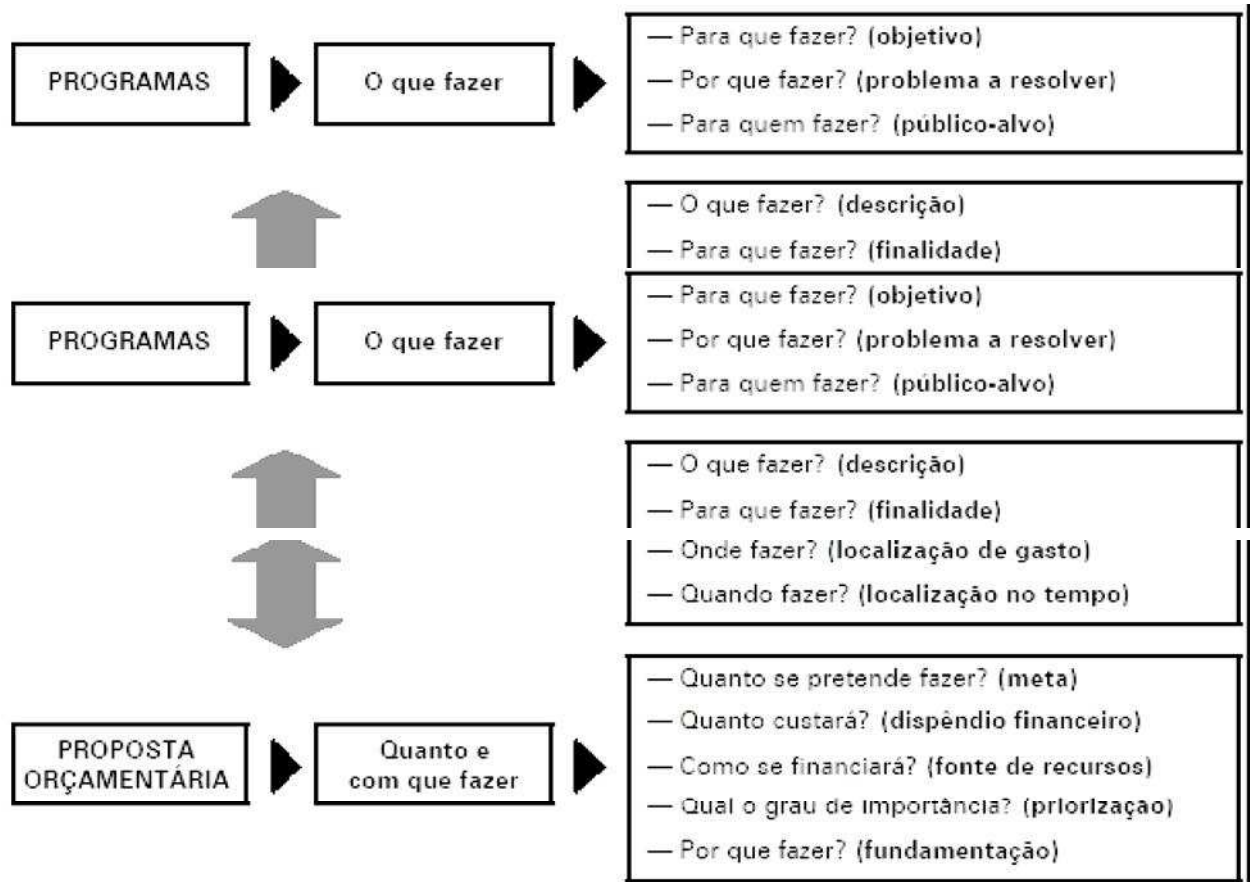
I – conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

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

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

Assim, definidos os programas de governo e as ações a serem implementadas, a LOA através dos projetos e atividades nela contemplados deve ser elaborado o Projeto de Lei Orçamentária Anual de forma condizente com a doutrina e Legislação vigente. Mauro (2001) apresenta uma sugestão de técnica de programação para adoção nas prefeituras, conforme se observa na figura 01, que pode ser estendida aos demais segmentos governamentais.

Figura 01 – Programação Orçamentária



Fonte: adaptado de Mauro (2001, p. 45)

2.4 Princípios Orçamentários

O Orçamento Público surgiu como um instrumento de planejamento, execução e controle das atividades financeiras do Governo, subordinados às regras ou princípios estabelecidos. De acordo com a Portaria Conjunta nº 1, de 20 de Junho de 2011 e Portaria nº 406, de 20 de Junho de 2011, institui o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, diz que: Os princípios orçamentários básicos para a elaboração, execução e controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e para os três níveis de governo, estão definidos na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 4.320/64, que instituem normas gerais de direito financeiro, aplicadas à elaboração e ao controle dos orçamentos.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, dentre os princípios orçamentários de maior relevância pode-se destacar os seguintes:

- Princípio da Unidade;
- Princípio da Universalidade;

- Princípio da Anuidade ou Periodicidade;
- Princípio da Exclusividade;
- Princípio da Especificação ou Discriminação;
- Princípio do Equilíbrio;
- Princípio da Publicidade.

a) Princípio da Unidade

O Princípio da Unidade determina que todas as receitas e despesas do governo devem estar agrupadas em uma única peça orçamentária, isto é, o orçamento deve ser uno, deve existir apenas um orçamento para o exercício financeiro, para cada entidade da federação, evitando assim orçamentos paralelos para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo Kohama (2010, p. 41) “Os Orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único”.

De acordo com Slomski (2003, p. 307), “o princípio da unidade deve constituir-se em uma só lei orçamentária, indicando as receitas e os programas de trabalho a serem desenvolvidos pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário”.

Como o advento da Constituição Federal de 1988 o modelo para elaboração do Orçamento Público ficou desmembrado em Orçamento Fiscal da Seguridade Social e de Investimentos. Este princípio é respaldado legalmente pelo Artigo 2 da Lei nº 4.320, de 1964 e pelo inciso 5º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988.

b) Princípio da Universalidade

O Princípio da Universalidade determina que o orçamento deve conter todas as Receitas e Despesas referentes aos Poderes da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios instituídos e mantidos pelo Poder Público. Silva (2009) explica que:

O Princípio da Universalidade refere-se à compreensão que devemos ter do orçamento como plano financeiro global, pois, para que o Orçamento atinja seu objetivo de controle da atividade econômica do Estado, não devem existir despesas ou receitas estranhas a esse controle. Isto é, o orçamento deve compreender todas as receitas e os gastos necessários para a manutenção dos serviços públicos.

Este princípio é respaldado legalmente no Artigo 3º e 4º da Lei nº 4.320, de 1964 e pelo inciso 5º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988.

c) Princípio da Anuidade

O Princípio da Anuidade estabelece que as previsões de receitas e despesas contempladas no orçamento devem ser sempre limitadas ao exercício financeiro que coincide com o ano civil que vai de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro.

De acordo com Silva (2009, p. 185),

A regra da anuidade no orçamento tem fundamentos econômicos e institucionais. No primeiro fundamento existem motivos práticos, pois seria difícil formular previsões de gastos para períodos superiores a um ano, mormente quando se trata de despesas de custeio, devidas à ação de fatores econômicos, tais como a variação do valor de moeda ou o aparecimento de novas necessidades coletivas. A razão institucional que fundamenta a regra da anualidade consiste na prerrogativa de controle prévio e subsequente por parte do Poder Legislativo que deve ser realizada do modo mais frequente possível; não fosse o princípio da anualidade, o Congresso Nacional ficaria impedido de exercer um controle mais eficaz.

Este princípio é respaldado legalmente no Artigo 34º da Lei nº 4.320, de 1964 e pelo inciso 3º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988.

d) Princípio da Exclusividade

O Princípio da Exclusividade dispõe que na Lei Orçamentária Anual deve conter apenas matéria orçamentária, no tocante à previsão de receita e fixação de despesas dentro das ações previstas pelo Poder Público, seja ele União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. O objetivo maior deste princípio é evitar que se incluam matérias não relacionadas ao orçamento dentro do Projeto de Lei do Orçamento Anual.

Este princípio é respaldado legalmente pelo inciso 8º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988.

e) Princípio da Especificação ou Discriminação

O princípio da Especificação ou Discriminação tem com função principal constituir um nível de detalhamento especificado de receitas e despesas para que se facilite a compreensão e o acompanhamento do Controle dos Gastos Públicos. De acordo com a Lei nº 4.320/64 em seu artigo 5º “A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas ao atendimento indiferente às despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras [...]”

Este princípio possibilita uma maior transparência no processo orçamentário de

padronização na elaboração deste e no processo de consolidação de contas, bem como possibilitando a facilidade do acompanhamento dos gastos públicos por parte dos Órgãos de Controle e Fiscalização e da própria sociedade.

f) Princípio do Equilíbrio

O Princípio do Equilíbrio afirma que em cada exercício financeiro, dentro do orçamento anual deve sempre manter um equilíbrio por meio de igualdade entre a previsão da receita e a fixação da despesa, limitando assim o endividamento do ente público. Este princípio constitui um dos maiores alicerces das finanças públicas, já que ele impõe um equilíbrio financeiro nos gastos do Governo, evitando assim, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contraiam dívidas.

Segundo Fortes (2006, p. 89) tratam do equilíbrio entre receitas e despesas apresentando o seguinte comentário:

Prevê a igualdade entre a previsão da receita e a fixação da despesa em cada exercício financeiro. Esse princípio defende que a proposta orçamentária deve ser encaminhado ao legislativo, equilibrada (Previsão=Fixação), mesmo que essa igualdade considere as operações de crédito. Se observamos, na sua grande maioria, os orçamentos são equilibrados com as chamadas operação de crédito, que representam autorizações de Legislativo para o endividamento do ente da federação com o objetivo de manter a igualdade entre receitas e despesas na elaboração do orçamento.

Uma razão fundamental de se prezar por esse princípio, é a certeza de que ele é uma ferramenta para limitar o crescimento dos gastos públicos, tendo o administrador público que observar o mesmo, não só na elaboração dos orçamentos, como também na execução desta peça de planejamento.

g) Princípio da Publicidade

O Princípio da Publicidade estabelece que a Lei Orçamentária Anual seja divulgada pelos veículos de comunicação oficiais, para o reconhecimento público e de sua validade, tendo em vista este ser um princípio exigido para todos os atos oficiais do Governo.

Segundo Silva (2009, p.193),

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 ao conhecimento não só dos representantes do povo como também de toda a comunidade. O Orçamento deve ser objeto de publicidade tanto em sua preparação como em sua discussão legislativa, bem como em sua execução e controle subsequentes.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, como um instrumento de

transparência da gestão fiscal, a lei determina ampla divulgação do orçamento inclusive em meio eletrônico de livre acesso ao público durante todo o exercício.

2.5 Modelos de Orçamento Público

O sistema orçamentário atual evoluiu e em paralelo ao crescimento dos governos representativos e das suas atividades econômicas, a história mostra que o orçamento aperfeiçoou-se bastante também do ponto de vista conceitual. Hoje segundo Silva (2009), podem-se reconhecer os tipos de orçamento elencados a seguir:

- Orçamento Tradicional;
- Orçamento Moderno.

2.5.1 Orçamento Tradicional

O Orçamento Tradicional consistia em um mero plano contábil, onde os governos tinham suas ações limitadas em um rígido controle de despesas públicas. Neste tipo de orçamento existia uma dissociação do processo de planejamento e programação, sua elaboração era focada no controle contábil, sem o foco no controle da gestão dos recursos. De acordo com Giacomoni (2005, p. 60), “o orçamento constituía-se numa fórmula eficaz de controle, pois colocava frente a frente às despesas e receitas”.

Dentre as principais características do Orçamento Tradicional podem-se ressaltar três aspectos importantes: político, financeiro e jurídico. Assim o orçamento atuou nesse período, sob a concepção de um Estado Liberal, que visava apenas manter o seu equilíbrio financeiro evitando o aumento dos gastos da máquina pública. Portando pode-se considerar que o Orçamento Tradicional propunha apenas a previsão da receita e a fixação da despesa, desprezando todo e qualquer tipo de planejamento que vemos nos dias de hoje.

Todavia, na atualidade não se pode contar com o orçamento tendo somente a figura de controle, devendo o mesmo ser utilizado, sobretudo como um instrumento de administração governamental, permitindo eficiência na alocação e otimização de recursos públicos e a efetividade em face aos anseios da sociedade.

2.5.2 Orçamento Moderno

O Orçamento Moderno representa uma evolução conceitual quando se fala no tema Orçamento Público, pois foi a partir do mesmo que se começou a incorporar preocupações com a eficiência e a efetividade dos gastos públicos, introduzindo então a figura do planejamento e da programação no tocante de orçamentos.

De acordo com Giacomoni (2005, p. 61), o século XX trouxe a luz da ideia de que o orçamento é mais que uma simples previsão de receita ou estimativa de despesa; para os idealizadores do orçamento moderno, este deve ser ao mesmo tempo um relatório, uma estimativa e uma proposta.

O orçamento que até pouco tempo era o principal instrumento de controle político, incorporando as peculiaridades de prever ou antecipar transforma-se em instrumento de administração que orienta e auxilia o poder executivo nos processos de planejamento, execução e controle dos gastos públicos. O orçamento moderno tem dois principais aspectos que merecem mais ênfase, eles são os aspectos gerenciais e econômicos.

Também de acordo com Giacomoni (2005, p. 62), os gastos públicos possuem ainda, um papel central no que diz respeito ao esforço de ajustamento econômico dos países em crise. Para tanto, as políticas econômicas adotadas foram de uma maneira geral contracionistas e, portanto inibidoras da expansão das despesas públicas. Dessa forma, a principal função do orçamento público no século XX foi a de regulamentação da economia, sendo que, em um ciclo econômico expansionista, dá-se ênfase a sua função de planejamento das ações de políticas públicas, ao passo que em um ciclo contracionista, sua função de controle é reforçada. Os tipos de orçamento moderno são os seguintes:

- Orçamento Programa;
- Orçamento de base zero ou por Estratégia;
- Orçamento Participativo.

2.5.2.1 Orçamento Programa

O Orçamento-Programa pode ser constituído em um mecanismo de programação na qual as despesas públicas são fixadas a partir da identificação das necessidades e o do interesse público através do bem comum para o País, Estado, Distrito Federal ou Municípios, dependendo da esfera em que esteja sendo utilizado o Orçamento-Programa. Segundo Giacomoni (2005, p. 143), “o Orçamento-Programa surgiu nos Estados Unidos, na década de

50, nas grandes empresas privadas em um esforço para planejar os seus desenvolvimentos empresariais”.

Para Kohama (2010, p. 49); “Orçamento por programas é uma modalidade de orçamento em que, do ponto de vista de sua apresentação, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados”.

No Brasil o Orçamento-Programa foi efetivado em 1964, com a edição da Lei nº 4.320/64, for de seu artigo 2º dispõe o seguinte:

Art. 2º - A Lei de 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.

§ 1º - Integração a Lei de Orçamento:

- I – sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II – quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas, na forma do Anexo número 1;
- III – quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV – quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º - Acompanharão a Lei de Orçamento:

- I – quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- II – quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos números 6 e 9;
- III – quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Tendo em vista que desde 1965, o orçamento da União já era classificado por Funções e Sub-funções, o Orçamento-Programa teve suas características claramente utilizadas e instituídas com a edição do Decreto-lei nº 200, de 25/02/1967, que contemplava os aspectos orçamentários, referindo-se diretamente ao Orçamento-Programa em ser artigo 7º:

A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de governo;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso.

O Orçamento-Programa está diretamente ligado ao planejamento do ente público e aos objetivos que o governo almeja alcançar durante o exercício financeiro ou mesmo o período em que aquele programa foi planejado para existir em consonância com o plano plurianual; pode-se dizer ainda que o orçamento-programa é utilizado como um plano de trabalho expressado por um conjunto de ações de governo que se realiza pela identificação dos recursos necessários à sua execução. Segundo Decreto-Lei nº 200, de 25/2/67 pode-se

considerar como as principais vantagens do Orçamento-Programa:

- Proporcionar um melhor planejamento para os Governos;
- Propiciar maior precisão na elaboração dos Orçamentos;
- Trazer maior determinação nas responsabilidades
- Gerar grandes oportunidades para redução de custos;
- Trazer uma melhor compreensão do seu conteúdo programático por parte do Executivo, Legislativo e da sociedade em geral;
- Melhor controle na execução dos programas,
- Propiciar com mais exatidão a identificação dos gastos e realizações por programas e sua comparação em termos absolutos e relativos;
- Expor os objetivos e os recursos da instituição e do inter-relacionamento entre os custos e programas;
- Priorizar e enfatizar as realizações do Governo e não o que ele gasta.

Segundo Fortes (2006, p. 75):

“O orçamento programa é, portanto, um plano de trabalho onde são detalhados os programas e despesas que se pretendem realizar durante o exercício financeiro, evidenciando a política econômica do governo. Nele são demonstrados os propósitos, objetivos e metas para qual a administração solicita os recursos necessários, identificando os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos e os dados quantitativos que medem as realizações dentro de cada programa”.

O orçamento programa pode ser caracterizado como um instrumento que fará o elo entre o planejamento e as funções administrativas na execução, acompanhamento, avaliação e controle dos gastos públicos na figura de suas ações e programas de governo.

As características básicas de um Orçamento Programa, segundo Decreto-Lei nº 200, de 25/2/67 são as seguintes:

- Necessidade da existência de créditos orçamentários para atingir objetivos e metas;
- É um instrumento de planejamento que propicia o acompanhamento, avaliação e controle da execução dos programas e ações governamentais.
- Fixa as metas para as receitas e prevê as despesas com o intuito de atender às necessidades econômicas e sociais da população;
- Identificação dos meios ou insumos tais como matérias, pessoal, equipamentos, serviços necessários para a obtenção de resultados;

- Tem como principal critério de classificação – funcional e programática.

Contudo, na aplicação do modelo de orçamento-programa podem-se mostrar de forma isolada os gastos com cada um dos projetos do executivo e seus custos, permitindo assim, alcançar a programação setorial do governo com um alto grau de consciência e integração. Esse modelo de orçamento trata de explicitar o custo das funções, dos programas e dos objetivos.

Desta forma diz-se que o marco inicial do orçamento-programa no Brasil foi a edição da Lei nº 4.320, de 1964, que possuiu um papel de destaque na implantação do planejamento, na determinação de responsabilidades, na redução de custos e na facilitação e compreensão do conteúdo orçamentário, criando assim uma importante ferramenta de gestão para o planejamento, elaboração, execução, controle e entendimento do orçamento para o Poder Executivo. O orçamento-programa foi definitivamente implantado com o advento da Constituição Federal de 1988, estabelecendo uma normatização da matéria orçamentária através do PPA, da LDO e da LOA.

2.5.2.2 Orçamento de base zero ou por estratégia

O orçamento por estratégia foi uma evolução do orçamento tradicional, constituindo-se em uma ferramenta para elaboração do orçamento-programa; logo se pode dizer que o mesmo centra o seu foco na questão dos indicadores de avaliação das políticas públicas, dos programas, projetos e atividades inclusos no orçamento que não tiveram uma avaliação adequada e novamente foram inseridos no orçamento do próximo ano.

Segundo Fortes (2006, p. 74):

“O orçamento à base zero é um instrumento de planejamento que obriga a demonstração e fundamentação de cada administrador para os recursos solicitados. Neste tipo de orçamento todos os projetos e atividades devem ser detalhados e relacionados obedecendo a uma ordem de importância. Sua característica principal e fundamental é a avaliação dos resultados alcançados”.

Para Kohama (2010, p. 57) “Orçamento à base zero é um processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrador a fundamentação da necessidade dos recursos totais solicitados e em detalhes lhe transfere o ônus da prova, a fim de que ele justifique a despesa”. As principais características do Orçamento de base zero são as seguintes:

- Existência de um planejamento orçamentário para o próximo exercício;

- Obediência ao princípio da economicidade na elaboração do orçamento;
- Estabelecimento de um planejamento estratégico, procurando identificar as necessidades reais do órgão;
- Acompanhamento sistemático dos programas;
- Planejamento estruturado em longo prazo.

Os órgãos governamentais deverão justificar anualmente, na fase de elaboração da sua proposta orçamentária, a totalidade de seus gastos sem utilizar o ano anterior como valor inicial mínimo; no orçamento à base zero não existem direitos adquiridos sob verbas autorizadas em exercícios anteriores, zerando no final de cada exercício financeiro os programas existentes. O orçamento à base zero trouxe uma grande contribuição e uma provocação aos gestores públicos no tocante a utilização e o planejamento dos gastos públicos.

2.5.2.3 Orçamento Participativo

O Orçamento Participativo constitui-se numa nova forma de governo, tendo em vista que o mesmo é considerado um instrumento governamental que insere a sociedade em seus mais diversificados níveis e classes sociais através de um amplo processo de consultas e debates sobre as prioridades de investimentos dentro da elaboração do Projeto de Lei do Orçamento Anual. Geralmente se vê um planejamento participativo no orçamento de investimentos das prefeituras em alguns municípios brasileiros que aderiram ao modelo de Orçamento Participativo. Para Pires, (2001, p. 13):

Fazer o Orçamento Participativo nada mais é do que fazer o Orçamento-Programa (dominando, pois os conceitos e a técnica que lhe são inerentes), tomando por base as decisões políticas referenciadas em processo de discussão de prioridades com a população organizada (o que exige, por sua vez, o domínio de outros conceitos e técnicas.)

Com o advento da LRF que em seu artigo 48, inciso I e a Lei Complementar nº 131/2009, que trata da participação popular e do acesso à informação, a elaboração dos instrumentos de planejamento para opinar e discutir sobre os programas e ações de governo a serem implementados através da realização de audiências públicas para discussão popular sobre o tema, fortaleceu a figura do Orçamento Participativo.

O Orçamento Participativo pode também ser considerado o processo no qual a comunidade atua através da análise, proposição, debate e deliberação sobre matérias

referentes às despesas públicas municipais, tendo como objetivo o resgate da cidadania e a melhoria da qualidade do planejamento público. Visa principalmente ser um instrumento de democratização, assegurando a participação direta da população na definição das principais prioridades para investimentos públicos e melhorias nos serviços.

2.6 ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EXECUÇÃO

Esta seção abordará o ciclo orçamentário desde sua preparação, elaboração, discussão, aprovação, execução.

2.6.1 Ciclo Orçamento

O Ciclo orçamentário pode ser definido como um ciclo contínuo, flexível e dinâmico no qual se prepara, elabora, discute, aprova, executa, controla e avalia a programação dos gastos públicos através de suas ações de governo nos aspectos físicos e financeiros contemplados na Lei Orçamentária Anual a serem executados naquele exercício financeiro. Segundo Kohama (2003, p. 65):

O orçamento embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior ou posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios.

Considera-se que o início do ciclo orçamentário se dá com a elaboração dos instrumentos de planejamento governamental por parte do poder executivo, pois a LOA deve conter as ações contempladas no PPA e suas metas fixadas pela LDO. O processo de elaboração do Orçamento Público no Brasil segue um ciclo integrado de planejamento de ações governamentais sempre seguindo a hierarquia disposta na Constituição Federal de 1988.

Segundo Silva (2009; p. 220)

O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos pré-fixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados são avaliados e as contas, finalmente, aprovadas.

São identificadas quatro etapas do ciclo orçamentário de acordo com as exigências legais impostas pela LRF e Lei nº 4.320/64, que são as fases de elaboração, discursão,

votação e aprovação.

2.6.1.1 Elaboração da Proposta de Lei do Orçamento Anual

Fase na qual a equipe de governo avalia e diagnostica os anseios da administração para a realização das ações de governo pretendidas para aquele exercício financeiro através das ações de governo definidas no PPA e priorizadas na LDO, somando-se àquelas ações adstritas apenas a este exercício financeiro.

A elaboração da Proposta de Lei do Orçamento e de competência do Poder Executivo, no qual o mesmo fará todo um estudo da execução orçamentária de períodos anteriores para que se possa realizar um detalhamento da fixação de receita e previsão das despesas em consonância com as ações de governo previstas no PPA com os objetivos e metas fixados na LDO. Os gastos do governo estarão todos contemplados através de suas ações no Projeto de Lei do Orçamento Anual.

Para Kohama (2010, p. 43)

A elaboração do orçamento, de conformidade com o dispositivo na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários à sua materialização e concretização.

A Proposta do Orçamento Anual, tendo por base o artigo 22 da Lei nº. 4.320/64 deverá vir disposta da seguinte forma:

1. Mensagem

É a peça na qual o Poder Executivo vai apresentar as suas razões e justificativas do encaminhamento daquele Projeto de Lei ao Poder Legislativo. A lei nº 4.320/64, entretanto impõe ao Poder Executivo expor de forma circunstanciada a situação econômico-financeira, demonstrando a dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis, como também a exposição e justificativa da política econômico-financeira do governo e alegação da receita e despesa, de modo particular ao orçamento de investimentos.

2. Projeto de Lei do Orçamento

Faz parte da proposta orçamentária onde figurará o montante da receita prevista e

despesa fixada do orçamento fiscal, da seguridade social e de investimentos. O mesmo também contém autorização para contratação de operação de crédito, para abertura de créditos adicionais e a disposição dos Quadros de Detalhamento de Receitas e Despesas, este projeto após aprovado constituirá a Lei do Orçamento Anual.

3. Tabelas Explicativas

Esta peça da proposta orçamentária tem como objetivo trazer informações que permitam comparar os dados de anos anteriores com os dados atuais. De acordo com o inciso III, art.22 da Lei nº 4.320/64 as tabelas explicativas devem conter além dos quadros demonstrativos de previsão de receita e fixação de despesas para o exercício (para fins de comparação), demonstrativas que evidenciem a receita arrecadada nos últimos três exercícios anteriores àquele em que está elaborada a proposta, a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta, a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta, a despesa realizada no exercício imediatamente anterior e a despesa fixada para o exercício a que se refere a proposta .

4. Programas Especiais

Os programas de trabalho são instrumentos de organização da ação governamental dentro do orçamento anual, que objetivam a concretização de ações pretendidas. A Proposta do Orçamento Anual deverá conter a especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações orçamentárias globais, em termos de metas e estimativas de custo de obras a realizar-se e dos serviços a serem prestados, acompanhados de justificativas econômicas, financeiras, sociais e administrativas. Constarão também de forma sucinta na proposta orçamentária a descrição das unidades administrativas e suas principais finalidades com a indicação da respectiva legislação.

Vale salientar uma inovação introduzida com o advento da LRF, estabelecendo no parágrafo único do art. 48 a sua transparência, assegurando a participação popular nas definições de ações de prioritárias de governo e suas metas fiscais a serem definidas na Lei do Orçamento Anual, através da realização de audiências públicas com a população.

2.6.1.2 Discussão, Votação e Aprovação da Lei do Orçamento

Fase do ciclo orçamentário em que ocorrerá a discussão da Proposta de Lei

Orçamentária Anual pelo Poder Legislativo nas sessões, onde caberá a responsabilidade de aprovação da forma proposta pelo poder executivo ou irá sugerir emendas parlamentares de alteração da proposta original.

De acordo com o inciso 3º, do artigo 166 da Constituição Federal, as alterações através de emendas parlamentares propostas pelo Poder Legislativo ao projeto de Lei do Orçamento Anual ou a algum projeto que o modifique, somente pode se aprovado estando de acordo com:

§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
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) serviço da dívida;
- c) transferências tributárias constitucionais para 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.

O prazo para aprovação pela Câmara Municipal deve ser o determinado pela Lei Orgânica do Município ou na ausência na mesma, será seguido o prazo especificado na Constituição Estadual como rege o artigo 22 da Lei nº 4.320/64. Após a aprovação do Projeto de Lei, o mesmo seguirá para o Poder Executivo para sanção do Prefeito Municipal, Governador ou Presidente da República.

2.6.1.3 Execução Orçamentária e Financeira

O planejamento das ações do governo não termina com a elaboração e aprovação da Lei Orçamentária Anual. O ciclo orçamento em confronto com o planejamento expõe a necessidade de constante avaliação da utilização dos recursos orçamentários e financeiros através do comportamento da arrecadação de receita e realização de despesas do ente público, que se resume no acompanhamento da execução daquele orçamento.

A execução orçamentária e financeira é fundamental para assegurar ao ente público recursos suficientes que possibilitem uma melhor execução de seus programas de governo, bem como assegurem a execução daquele orçamento e o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, evitando assim eventuais déficits de caixa.

Segundo Kohama (2010, p. 46):

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

O Administrador público tem a obrigação de acompanhar a execução orçamentária voltada para o cumprimento das metas fiscais estabelecidas através do controle da receita arrecada e da despesa realizada a partir da programação financeira de suas receitas arrecadas e despesas realizadas. A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 8º estabelece que:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

De acordo com o artigo 47º da Lei nº 4.320/64, após a promulgação da Lei Orçamentária Anual e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa de cada Unidade Orçamentária e ficará autorizada a utilizar.

- Programação Financeira e Cronograma de Desembolso

Constitui-se de ferramenta de ajuste e adequação da execução do orçamento com o seu provável fluxo de recebimento e desembolso de recursos financeiros mensais; o mesmo é utilizado como instrumento para corrigir as distorções da execução orçamentária, com o objetivo de manter o equilíbrio das finanças do ente público utilizando a programação de arrecadação de receitas e desembolso da realização de despesas.

A competência de indicar as prioridades e diretrizes para a elaboração da programação financeira mensal, bem como a imposição de normas necessárias para sua boa execução é de responsabilidade do Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal. A Programação financeira e o cronograma de desembolso são estabelecidos por Decreto do Poder Executivo.

De acordo com o art.5º do Decreto Federal nº 93.874/86, é determinado que as atividades de programação financeira compreendam a formulação de diretrizes para elaboração das propostas de cronogramas setoriais de desembolso, estabelecimento do fluxo

geral de caixa e fixação de limites de saques periódicos contra a Conta do Tesouro Nacional, objetivando:

I - assegurar às unidades orçamentárias, em tempo oportuno, a soma de recursos necessários suficientes para melhor execução do seu programa anual de trabalho;

II - manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências financeiras.

Com base na programação financeira define-se a programação da despesa, mais especificamente, num estabelecimento de cotas para os gastos públicos por unidade orçamentária, por meio dos programas de trabalho fixados no orçamento e que caberá a cada órgão a sua execução. Assim diz-se que cada Unidade Orçamentária é responsável pela execução dos projetos e atividades que lhe são contemplados no Orçamento de forma direta, conseqüentemente será fixado dentro do cronograma de desembolso um limite de disponibilidade financeira para que viabilizem a execução dos valores orçamentários a elas atribuídas.

Segundo Fortes (2006; p. 117)

A execução do orçamento é efetuada pelas Unidades Orçamentárias, que na grande maioria, não dispõem de recursos financeiros para complementarem o ciclo da execução do orçamento pelo pagamento. Mesmo que tivessem recursos financeiros, seria necessário fazer uma programação financeira, tendo em vista que os recursos são arrecadados gradativamente ao longo do exercício financeiro.

Sendo assim, segundo Decreto Federal nº 93.874/86 leva-se em consideração para elaboração da programação financeira e cronograma de desembolso as seguintes informações:

- ✓ Disponibilidade de caixa existente;
- ✓ Provável arrecadação de receita própria;
- ✓ Provável arrecadação de transferências correntes e de capital;
- ✓ Orçamento por órgão e unidade orçamentária;
- ✓ Passivos financeiros provenientes de restos a pagar com lastro financeiro oriundos de exercícios anteriores, compromissos com a dívida pública e passivos financeiros de outra natureza.

A Programação financeira pode-se resumir na compreensão das atividades ligadas ao comportamento da arrecadação de receitas, da consolidação dos cronogramas de desembolso, bem como no estabelecimento de um fluxo de caixa projetado para manter o

equilíbrio entre receitas e despesas do estado.

a) Programação da Receita

Esta programação é realizada através de prévio estudo do comportamento de arrecadação dos últimos três exercícios e previsões de arrecadação de receitas de capital, com base em convênios previamente firmados com outros entes federativos. Devem-se realizar as previsões de receita levando em consideração normas técnicas e legais, alteração de legislação, a variação do índice geral de preços, o crescimento do PIB ou qualquer fator que possa caracterizar um incremento de arrecadação para aquele orçamento.

A Lei Complementar n° 101/00(LRF) em seu artigo 13°, afirma que decorrido o prazo de trinta dias após a publicação do orçamento, as receitas previstas serão desdobradas pelo Poder Executivo em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa. As receitas com finalidades legalmente específicas serão destinadas exclusivamente para a sua finalidade.

As receitas orçamentárias podem ser classificadas da seguinte forma quanto a sua classificação econômica:

- Receitas Correntes;
- Receitas Correntes.

Quadro 2 – Classificação das receitas.

<u>Receitas Correntes</u>	<u>Receitas de Capital</u>
<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Receita Tributária</i> ✓ <i>Receita de Contribuições</i> ✓ <i>Receita Patrimonial</i> ✓ <i>Receita Agropecuária</i> ✓ <i>Receita Industrial</i> ✓ <i>Receita de Serviços</i> ✓ <i>Transferência Corrente</i> ✓ <i>Outras Receitas Correntes</i> ✓ <i>Receita Corrente Intra-Orçamentária</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Operações de Crédito</i> ✓ <i>Alienação de Bens</i> ✓ <i>Amortização de Empréstimos</i> ✓ <i>Transferência de Capital</i> ✓ <i>Outras Receitas de Capital</i> ✓ <i>Receitas de Capital Intra-Orçamentárias</i>

Fonte: Adaptada da Lei n° 4.320/64

b) Estágios da Receita:

Os Estágios da receita podem ser considerados como o ciclo, no qual se determinam as fases para que apontada receita ingresse ao Tesouro Nacional ou Municipal, que vai desde sua previsão até o seu recolhimento.

De acordo com Piscitelli, (2006; p. 131):

Estágios da receita são etapas, períodos, operações, classificados para efeitos didáticos, que guardam relação com as definições legais específicas e com a sistemática adotada pela administração financeira pública.

As etapas que contemplam os estágios das receitas públicas conforme a Lei Federal Lei nº 4.320/64 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público são as seguintes:

Previsão da Receita: Consiste na estimativa de arrecadação pelo qual o ente público fixa na Lei Orçamentária Anual, considerando o que a Fazenda Municipal pretende arrecadar naquele exercício para o custeio dos serviços públicos programados para aquele período. Segundo Kohama (2010, p. 76) “Podemos dizer que o estágio correspondente à previsão pode ser o corolário da etapa desenvolvida, visando à organização das estimativas da receita, que deverão servir de base às cifras indicadas na proposta do orçamento, devendo ser entendido e configurado com a edição legal do orçamento que, aliás, é o documento originário do início da escrituração contábil da receita do exercício.”.

Lançamento da Receita: É o ato administrativo realizado pelo Poder Executivo, no qual se identifica e se individualiza o contribuinte e os respectivos valores e vencimentos; o lançamento da receita sempre se dá nos casos de arrecadação de tributos ou em casos em que o Tesouro Municipal tenha direitos líquidos e certos por ocasião de leis ou contratos. Sob a visão do Código Tributário Nacional, o lançamento da receita ocorre em três modalidades: Lançamento direto ou de ofício, por declaração ou misto e lançamento por homologação ou auto lançamento.

Segundo Silva (2009, p. 232)

É o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. Nos termos do art.142º do Código Tributário Nacional, o lançamento e o procedimento administrativo tende a verificar o fato gerador da obrigação correspondente, determinar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

- Lançamento direto ou de ofício: É o lançamento feito unilateralmente, onde a autoridade administrativa faz o lançamento sem a participação do contribuinte. Ex: Imposto Predial Territorial Urbano, Imposto Territorial Rural.
- Lançamento por declaração: É caracterizado pelo fato gerador ser informado pelo sujeito passivo com base em declaração informada sob a matéria do fato, daí ocorre o lançamento por parte da autoridade administrativa, que lança o imposto devido. Ex. Imposto de Renda.
- Lançamento por homologação: É um lançamento que decorre da obrigação do sujeito passivo informar a autoridade administrativa, dados sobre suas atividades e antecipar o pagamento do tributo devido sem que uma prévia análise por parte do sujeito ativo tenha sido realizada; neste caso o lançamento é efetuado pelo contribuinte e arrolado tal lançamento pelo ente arrecadador através da homologação. Ex. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS).

Arrecadação da Receita: É o terceiro estágio da receita; a entrega é realizada por parte do contribuinte aos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente, dos impostos ou tributos devidos ao Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal. Segundo Kohama (2010; p. 78) “Arrecadação é o ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador”. A arrecadação pode ser dada de duas formas: direta que é realizada pelo próprio Estado e de forma indireta, onde o Estado transfere a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento de suas receitas.

Recolhimento da Receita: É o último estágio da receita, o mesmo consiste na transferência dos montantes arrecadados a uma conta específica do Tesouro Municipal, responsável pela administração, controle e programação financeira da arrecadação do estado. Nesta fase da receita verifica-se o princípio da unidade de caixa. De acordo com Kohama (2010; p.79) “O recolhimento é o ato que se relaciona com a entrega dos valores arrecadados pelos agentes de arrecadadores ao Tesouro Público. É óbvio que existe toda uma sistemática para que esse recolhimento seja procedido.”

c) Programação da Despesa

A programação de despesa se dá com o cronograma de desembolso, tento em vista

que o ente público já realizou a programação de suas receitas; o mesmo tem o objetivo de compatibilizar o fluxo dos recebimentos com o ajuste de sua despesa fixada em cada órgão ou unidade orçamentária. A programação da despesa é mais especificamente a estipulação de metas para a realização dos gastos públicos, constituindo um forte mecanismo para a racionalização dos recursos a serem liberados para a execução dos programas de governos que serão desenvolvidos pelas unidades orçamentárias.

De acordo com Conti et al (2010, p. 175)

Em suma, a realização das despesas autorizadas pela lei orçamentária anual, que estabelece apenas os montantes globais relacionados a todo o exercício, dependem da disponibilidade de recursos financeiros no momento da execução, razão pela qual se afigura imperiosa a elaboração de uma programação que permita a realização dos gastos em harmonia com a entrada de recursos.

A Lei nº 4.320/64 traz em seu art.47º que logo após a aprovação do orçamento e com base nos limites neles fixados, o Poder Executivo elaborará e aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada Unidade Orçamentária fica autorizada a utilizar. Estas quotas trimestrais deverão observar os limites com os gastos públicos visando o cumprimento das prioridades e metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Vale salientar, que caso haja a necessidade de um reforço nos saldos de dotações fixados no orçamento ou mesmo na necessidade da criação de outra rubrica de despesa; a mesma só poderá ser realizada mediante abertura de um crédito adicional ao orçamento vigente, com a prévia autorização do Poder Legislativo.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Programação da Despesa levará em consideração os seguintes quesitos:

- As metas fiscais estabelecidas na LDO para o período, sempre priorizando os cumprimentos do resultado nominal e primários, pré-estabelecidos na mesma;
- O montante de arrecadação estimado mês a mês;
- A dotação orçamentária aprovada por categoria de despesa;
- As vinculações legais e constitucionais de determinadas receitas arrecadadas, bem como os prazos legais para o repasse ou utilização daqueles recursos;
- As demandas apresentadas por órgãos ou unidades orçamentárias, tendo em vista as despesas contínuas para o funcionamento dos serviços essenciais, de obrigação do estado;
- As sazonalidades específicas de alguns gastos;

- Manter na medida do possível o equilíbrio entre a receita e a despesa realizada, visando minimizar eventuais insuficiências de caixa.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, a despesa orçamentária pode ser classificada em duas categorias econômicas e quanto ao grupo de natureza da despesa. As classificações são as seguintes:

- Quanto à categoria econômica:

Despesas Correntes: são todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem capital, são as despesas de custeio.

Despesas de Capital: são todas as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

- Quanto ao grupo de natureza da despesa:

1. Pessoal e encargos sociais;
2. Juros e encargos da dívida pública;
3. Outras despesas correntes;
4. Investimentos;
5. Inversões Financeiras;
6. Amortização da dívida pública;
7. Reserva do RPPS;
8. Reserva de Contingência.

As etapas que contemplam os estágios da despesa pública de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e a Lei nº 4.320/64 após sua programação, já dentro dos processos de execução da mesma, são os seguintes:

d) Estágios da Despesa

A despesa orçamentária passa por uma série de etapas dentro de um ciclo chamado de estágios da despesa, o mesmo consiste num conjunto de créditos orçamentários autorizados na Lei Orçamentária ou através da abertura de créditos suplementares que vão desde a sua fixação no orçamento até a autorização através de empenho, a liquidação e o pagamento de um determinado gasto público.

Os estágios da despesa devem ser adotados com o objetivo de assegurar a qualidade das operações, observando os princípios da eficiência, como também, tem a

finalidade de resguardar o Órgão Público de possíveis erros ou fraudes, garantindo transparência nos atos praticados pelos gestores.

De acordo com a Lei de responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000), a despesa pública percorre as seguintes etapas:

Fixação da Despesa: Esta consiste na etapa inicial do processo de programação ou planejamento das despesas, pois, por meio de estudos realizados e prioridades destacadas nas ações de governo é que são fixados e determinados valores para a execução de programas, projetos e atividades que são prioridade para o governo dentro daquele exercício. A fixação desta despesa está contemplada na Lei Orçamentária Anual, pois é nela que estão autorizados os créditos orçamentários para o desenvolvimento das ações governamentais. O mecanismo legal para alteração dos valores fixados ou criação de novas rubricas de despesas e a abertura de crédito suplementar ao orçamento vigente, crédito esse que será considerado como um reforço de dotação orçamentária.

Segundo Fortes (2006; p. 145) “A fixação é um dos estágios mais importantes da despesa, pois é neste momento que iremos programar os gastos referentes aos valores que serão arrecadados no exercício. A fixação é a autorização recebida do Poder Legislativo para gastar conforme planejamento efetuado no exercício anterior”.

Empenho: Este estágio da despesa é o que o gestor público inicia o comprometimento do seu orçamento, pois através do documento de intenção de despesa, o mesmo autoriza a reserva daquele saldo orçamentário para realização de determinada despesa. A Lei nº 4.320/64 em seu artigo 58º define o empenho como ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição. O empenho é realizado mediante a emissão de documento denominado de Nota de Empenho. Segundo Silva (2009; p. 259):

O empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição que será cumprido com a entrega do material, a medição da obra ou apresentação dos serviços.

O processo de empenho segue todo um tramite legal partido da intenção de despesa por parte do gestor público, através de uma solicitação de despesa, o processo licitatório ou a sua dispensa; a autorização que é a permissão dada pela autoridade competente para realização da despesa e por último, a formalização que já é a dedução daquele valor

comprometido para realização daquela despesa do saldo orçamentário disponível. A formalização acontece através da emissão da Nota de Empenho. Três tipos de modalidade de empenho são destacadas de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

- Ordinário: É a modalidade de empenho que se utiliza quando se tem um valor fixo para aquela despesa e o pagamento será realizado de uma só vez, utilizam-se para o empenho, despesas que não tem caráter contínuo ao decorrer do exercício ou a realização dos seus valores não é definida;
- Estimativo: É utilizado quando o montante do valor para realização daquela despesa não pode ser previamente determinado e uma despesa contínua, mas de valor incerto; um exemplo clássico pode ser o fornecimento de energia elétrica, serviços de telecomunicações e outros;
- Global: É destinado ao atendimento de despesas de caráter contratual e de valor determinado, pois aquela despesa é contínua durante o exercício, assegurada por meio de contratação.

Liquidação: É considerado o terceiro estágio da despesa, o mesmo compreende a verificação do direito adquirido por parte do credor, utilizando como base os títulos e documentos comprobatórios dos respectivos direitos que o credor tem perante o ente público. A liquidação da despesa nos casos de fornecimentos feitos ou da prestação de serviços terá como base o contrato, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

A verificação ou comprovação da liquidação tem por objetivos atestar origem e o objeto do que se deve pagar a importância ou valor exato a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

Pagamento: O pagamento consiste na última etapa da despesa; o mesmo pode consistir na entrega do numerário ao seu credor de direito através de cheque nominal, ordens de pagamento ou crédito em conta; o pagamento e o despacho exarado pela autoridade competente serão ordenados após a sua regularização e liquidação por meio do setor de tesouraria ou pagadoria instituída.

e) Créditos Adicionais:

Segundo a Lei nº 4.320/64, são créditos adicionais às autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento, podem ser classificados em créditos suplementar, especial e extraordinário.

Crédito suplementar: destina ao reforço de categoria de programação orçamentária já existente, a lei poderá autorizar a abertura dos créditos suplementares. É autorizado por lei e aberto por decreto do Poder Executivo.

Crédito especial: destina-se às despesas para as quais não haja categoria de programação orçamentária específica, visando atender objetivo não previsto no orçamento. É autorizado por lei e aberto por Decreto do Executivo.

Crédito extraordinário: destina-se ao atendimento de despesas urgentes e imprevisíveis, como é o caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

De acordo com os artigos 42º e 43º da Lei nº 4.320/64, os créditos adicionais suplementares e especiais só poderão ser abertos com a prévia autorização do poder legislativo, através de Decreto do Poder Executivo, necessitando sempre de uma justificativa plausível e da disponibilidade de saldo orçamentário para tal remanejamento de dotação.

Segundo Conti et al (2010; p. 145)

A análise do montante de créditos adicionais abertos no exercício demonstra o grau de não correspondência entre planejamento e orçamento. Assim, quanto menor for a abertura de créditos adicionais em determinado exercício, maior a eficiência no planejamento governamental.

Pode-se dizer que um bom planejamento para os gastos públicos reflete na boa execução do orçamento, utilizando-se certamente cada vez menos da abertura de créditos especiais que são a não contemplação de rubricas de despesas previstas no orçamento vigente e nem o remanejamento de saldo de dotação através de abertura de créditos suplementares.

As fontes de recursos utilizados para a abertura de créditos adicionais podem ser classificadas de acordo com o artigo 43 da Lei nº 4.320/64 em Superávit Financeiro, como o resultado apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, que compreende no resultado entre a diferença positiva do ativo financeiro e o passivo financeiro, considerando-se ainda o saldo remanescente de créditos adicionais reabertos e as operações a eles vinculadas.

O Superávit Financeiro deve ainda ser apurado por fonte de recursos e o mesmo será vinculado a uma fonte específica para realização de despesas; como Excesso de

Arrecadação proveniente do saldo positivo das diferenças entre a receita arrecadada mês a mês com a receita prevista na lei orçamentária, considerando ainda a tendência de arrecadação do exercício e deduzindo os valores dos créditos extraordinários abertos no referido exercício; Anulação de Dotação Orçamentária provenientes da anulação total ou parcial de saldo de dotação existente; pode ser considerado como um remanejamento de créditos orçamentários; Operação de Crédito produto de contratos de operação de créditos que tenham prévia autorização, e que possibilitem ao Poder Executivo realizá-las.

3. METODOLOGIA

Esta seção aborda a metodologia escolhida para realização da pesquisa, que tem como finalidade demonstrar as técnicas e processos utilizados de forma sistemática, para atingir os objetivos do trabalho. A metodologia consiste em descrever os caminhos traçados através de métodos aplicados em conjunto que formalizam a pesquisa.

A metodologia é descrita de acordo com as características gerais da pesquisa, além de proceder a uma análise na Lei Orçamentária Anual e sua execução utilizando relatórios contábeis para averiguar o comportamento das receitas desde sua estimativa até a sua arrecadação e da fixação até a realização das despesas pública através da análise da Prestação de Contas de Governo do Município de Choró, no exercício de 2012, que contemplam as informações exigidas pela Lei nº 4.320/64.

3.1 Caracterização da Pesquisa

As pesquisas podem ter uma abordagem quantitativa ou qualitativa, correspondendo ao tipo de dados a serem analisados. Para o desenvolvimento deste trabalho foi utilizado o método de pesquisa de natureza qualitativa, sendo utilizado um estudo de caso com base no Orçamento do ano de 2012, nas Prestações de Contas de Governo e em relatórios contábeis do Município de Choró, delineando uma pesquisa bibliográfica e documental através da coleta de dados.

Segundo Marconi e Lakatos (1991, p.83),

Método é o conjunto das atividades sistêmicas e racionais que com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

A metodologia utilizada neste trabalho foi qualitativa, sendo adotada uma pesquisa documental, bibliográfica através de livros, trabalhos científicos, leis, instruções normativas, publicações de **internet** e estudo de caso realizado no Município de Choró usando Anexos da Prestação de Contas de Governo do Município no exercício de 2012 encaminhado ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará para estudo e análise.

O método de investigação científica utilizado foi predominantemente o método dedutivo que consiste na formulação de conclusões sobre determinado problema com base em premissas, axiomas e postulados fundamentais. Portanto o método dedutivo parte do conceito teórico sobre o assunto para chegar à conclusão sobre o problema específico e como se comportou a execução orçamentária do município de Choró no exercício de 2012.

Para tratamento do assunto foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental como a realização do estudo de caso devido ao grande volume de leis, instruções normativas, portarias, livros e periódicos que abordam o assunto. A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida com base em material já elaborado, ou seja, nesse tipo de pesquisa utiliza-se principalmente a legislação vigente tais como a LRF, Lei nº 4.320/64, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, livros e artigos científicos. Por sua vez, a pesquisa documental que faz uso de materiais que ainda não receberam um tratamento, será uma ferramenta para a elaboração do referido trabalho, principalmente, no que se refere à análise documental da Lei do Orçamento e os relatórios de Execução Orçamentária bem como a Prestação de Contas de Governo.

Tendo em vista o enfoque dado e o acompanhamento do autor no processo de elaboração do Orçamento e a sua execução no ano de 2012, a pesquisa caracteriza-se por ser um estudo de caso, no qual o objeto estudado foi o próprio orçamento e o seu ciclo de execução, com o objetivo de através de análise documental dos Instrumentos de Planejamento tais como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentária, a Lei do Orçamento Anual e de relatórios contábeis de receitas e despesas, analisar o comportamento da execução orçamentária do Município de Choró. As técnicas de coleta de dados utilizados buscam levantar informações acerca do tema, para análise descritiva e participativa com o intuito de alcançar os resultados para o desenvolvimento da pesquisa.

3.2 Ambiente da Pesquisa

O Município de Choró está localizado na região do Sertão Central do Estado do Ceará, distante 155,7 km de Fortaleza (CE), tendo como acesso as rodovias: CE-060 e CE-456, com uma população estimada em 13.439 habitantes (2012).

O antigo povoado de Choró, hoje município, tem sua origem marcada pelas dificuldades, assim como tantos outros municípios do Nordeste. Surgido numa época de seca onde mais uma vez o Ceará se via castigado por uma grande estiagem e a construção de açudes mais uma vez era a solução mais viável, e como em todo lugar onde existem trabalho e

água, existe fartura. A notícia da construção do açude Pompeu Sobrinho atraiu moradores de todas as regiões do estado a procura de emprego na obra.

Construído sobre o leito do rio Choró, pelo Departamento Nacional de Obras Contra Secas (DNOCS), com capacidade para 143.000.000³, o Açude Pompeu Sobrinho recebeu este nome em homenagem ao engenheiro responsável pela sua obra: Tomás Pompeu Sobrinho.

Primeiro um povoado cuja doação do terreno coube a Benedito Paracampos e sua mulher D. Mimososa Paracampos. No local foi erguida uma capela dedicada a São Sebastião – Santo Padroeiro de Choró, tendo como data de fundação da capela o dia 20 de janeiro de 1952.

Choró, enquanto município foi criado em 27 de março de 1992, e teve origem no desmembramento do município de Quixadá. Atualmente o município é constituído de seis distritos: Choró, Barbada, Caiçarinha, Maravilha, Monte Castelo e Santa Rita.

A estimativa apresentada pelo IBGE (2007) é de uma população total de 12.790 hab/km². Sendo 3.511 habitantes na zona urbana e 9.279 habitantes, na zona rural.

A economia do Município de Choró é basicamente voltada para agricultura e pecuária, tendo na sede do Município uma diversificação maior de atividades comerciais voltadas ao varejo. Constan no cadastro do Município aproximadamente 48 micro e pequenas empresas nos seguimentos de comércio no varejo e prestação de serviços.

O controle da Gestão Municipal é exercido pelo Poder Executivo representado pelo Prefeito Municipal, cabendo ao Legislativo a fiscalização e controle. A Estrutura Administrativa do Município para o exercício de 2012 está disposta da seguinte forma: Gabinete do Prefeito; Secretaria de Administração, Planejamento e Finanças; Secretaria da Educação, Secretaria do Meio Ambiente e Infraestrutura; Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social; Secretaria do Turismo, Cultura, Desporto e Juventude; Secretaria da Agricultura, Pecuária, Pesca e Recursos Hídricos, Secretaria de Saúde e Fundo Municipal de Previdência.

A Arrecadação do Município consiste basicamente de transferências constitucionais oriundas do Governo Federal e Estadual. A Secretaria de Administração, Planejamento e Finanças é a unidade gestora responsável pela arrecadação de receitas pela administração financeira do Município.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Esta seção traz a análise realizada, os aspectos relevantes do Orçamento e sua Execução no Município de Choró no exercício de 2012. Através do estudo do comportamento de receita e despesa ao longo da execução orçamentária do exercício, puderam-se traçar comparações entre os valores previstos para receitas e fixados para despesas, demonstrando assim, a execução orçamentária ocorrida no Município de Choró no exercício de 2012.

Analisando a Lei Orçamentária Anual – LOA e o Balanço Anual de Prestação de Contas de Governo através da receita prevista e arrecadada e das despesas por categoria econômica de despesas, despesas por função de governo e despesas por unidade gestora com base naquelas fixadas no orçamento e na execução orçamentária do município contemplada os anexos exigidos na Lei nº 4.320/64 compostos no Balanço Anual de Prestação de Contas de Governo do Município de Choró no exercício de 2012.

No decorrer deste estudo temos como objetivo claro, explorar a elaboração da Lei Orçamentária Anual e a sua execução no exercício de 2012, bem como os critérios para previsão da Receita e Fixação da despesa na elaboração da LOA e verificar a execução da Lei Orçamentária Anual, através do Balanço Orçamentário e os anexos da Lei nº 4.320/64 no exercício de 2012.

4.1 Análises do Orçamento e sua execução no exercício de 2012

Através de análise documental no Município de Choró constata-se que na elaboração do Projeto de Lei do Orçamento Anual utilizaram-se critérios legais e normativos na elaboração de sua peça Orçamentária, tais com estudo do histórico das receitas, critérios legais contidos nos artigos 2º a 21º da Lei nº 4.320/64 que se trata da estrutura e da composição do orçamento, os artigos 5º ao 7º da LRF e a normatização emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, através do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público elaborado com base na Portaria-Conjunta nº1, de 20 de Junho de 2011 e Portaria nº 406, de 20 de Junho de 2011.

Como base em toda essa legislação vigente e normatização de órgãos competentes, bem como no estudo do comportamento de receitas e despesas, convênios a serem firmados com a União e Estado foi que deu-se a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual do Município objeto deste estudo de caso.

4.1.1 Previsão Orçamentaria das Receitas

Na investigação de aspecto documental no Município, observou-se que na previsão das receitas fez-se uso de critérios legais e normativos na elaboração de sua previsão, tais como o estudo do histórico do comportamento das receitas, as imposições contidas nos artigos 9º a 11 da Lei nº 4.320/64, artigos 11º a 14º da LRF e a normatização no tocante a receita pública contida no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional.

O passo inicial para a elaboração do projeto de lei foi a estimativa de previsão para a arrecadação de receitas para o exercício a ser elaborado o orçamento, com base em estudos realizados no histórico de arrecadação do Município nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011; estudo esse, contemplado na Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2012, tendo também como base o percentual de crescimento do PIB do Estado do Ceará em 2011 que foi de 4,3% em relação ao de 2010 com o montante de oitenta e quatro bilhões e a previsão de crescimento em 2012 que foi de 5% no ano, a inflação média do período de 2011 que foi de 6,5%, e o percentual de aumento de arrecadação do período das receitas arrecadadas pelo Município.

Partindo da previsão de receitas para o período pôde-se então fixar as despesas para o exercício, considerando os princípios orçamentários e as exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, tais como os limites para gastos com pessoal, os percentuais dos gastos com saúde e educação, o pagamento da dívida pública, sentenças judiciais, operações especiais e a manutenção dos gastos com os serviços públicos de obrigação do Poder Municipal, tendo também como base a averiguação das despesas nos exercício de 2010 e 2011 dos programas e ações de governo continuado contempladas no Plano Plurianual que foram executadas neste período e que também estão prevista para o exercício de 2012, salientando que o Plano Plurianual está em vigência para o período de 2010 a 2013.

Destaca-se também o atendimento das previsões impostas através do Plano Plurianual onde estão estabelecidos os Programas e Ações de Governo traçados para o período, através da execução de projetos e atividades contemplados no mesmo e as metas fiscais e prioridades na Gestão Fiscal definidas através da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2012. Também é identificada a previsão de receitas de capital contemplada nas previsões de receitas com base em convênios almeçados ou firmados pelo Município com o Governo Estadual e Federal, tendo estas receitas finalidade específica para sua aplicação com Programas e Ações de Governo a serem executadas com as receitas oriundas destas transferências.

No Planejamento Municipal para a elaboração do seu orçamento constatou-se que o tipo de orçamento utilizado para a elaboração da Lei Orçamentária Anual foi o Orçamento Moderno na modalidade de Orçamento-Programa já que ações de governo implantadas dentro do orçamento através de programas de trabalhos identificados nos anexos 6 e 9 do Projeto de Lei, anexos esses exigidos pela Lei nº 4.320/64 em seu artigo 2º no inciso segundo, foram utilizadas.

Foi constatado nos documentos arquivados no Município que houve a realização de audiências públicas promovidas pelo o Poder Executivo conforme reza o artigo 48º da LRF, sendo convidado e divulgado para a população a discursão dos programas e ações de governo a serem contemplados no o exercício de 2012, respeitando as ações previstas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei Orçamentária Anual – LOA, do Município de Choró foi aprovada pelo poder Legislativo como manda a Constituição Federal e sancionada pelo Chefe do Poder Executivo sob a Lei nº 348 de 27 de Outubro de 2011, que estimou a receita prevista para o exercício de 2012 no montante de R\$ 21.517.144,94 e fixou as despesas em igual valor, obedecendo ao princípio do equilíbrio orçamentário, ficando dividido em Orçamento Fiscal no montante de R\$ 15.722.712,87 e Orçamento da Seguridade Social no montante de R\$ 5.794.432,07, totalizando o montante acima descrito.

O Orçamento para o exercício de 2012 deu-se em observação das metas fiscais impostas pela Lei das Diretrizes Orçamentárias e dos programas e ações de governo dispostas no Plano Plurianual, bem com nos anseios da população do Município e as prioridades estabelecidas pelo Governo Municipal.

A previsão de arrecadação do Municipal disposta na tabela 01 demonstra que as receitas estão divididas em Receita Tributaria, de Contribuições, Patrimonial, de Serviços, Transferências Correntes, Outras Receitas Correntes, Receitas de Capital e Receitas Intra-Orçamentárias; vale ressaltar que as receitas de contribuições em sua maior parte são as Receitas Intra-Orçamentárias, provenientes da previsão de arrecadação do Fundo de Previdência Social do Município, pois a mesma consiste na contribuição previdenciária retida sobre os salários dos servidores efetivos do Município.

Para se chegar ao montante da previsão destas receitas foram utilizados os índices citados anteriormente bem como o comportamento de arrecadação das receitas nos últimos quatro anos, levando em consideração o levantamento dos convênios almejados e os já firmados pelo Município com o Governo Federal e Estadual para a realização de obras ou execução de algum programa específico desenvolvido pelo Governo Federal ou Estadual.

A previsão desses recursos dentro do orçamento é de suma importância, pois quando prevista a receita são fixadas as despesas através de uma ação de governo para sua execução, a mesma não estando prevista no orçamento, necessita de autorização do Poder Legislativo mediante lei específica para a abertura de crédito especial ao orçamento vigente, podendo então proceder á criação desta ação de governo por meio de decreto do Poder Executivo como preconiza o artigo 42 da Lei nº 4.320/64 e artigo 167 da Constituição Federal.

Tabela 01 – Receita Prevista no Orçamento

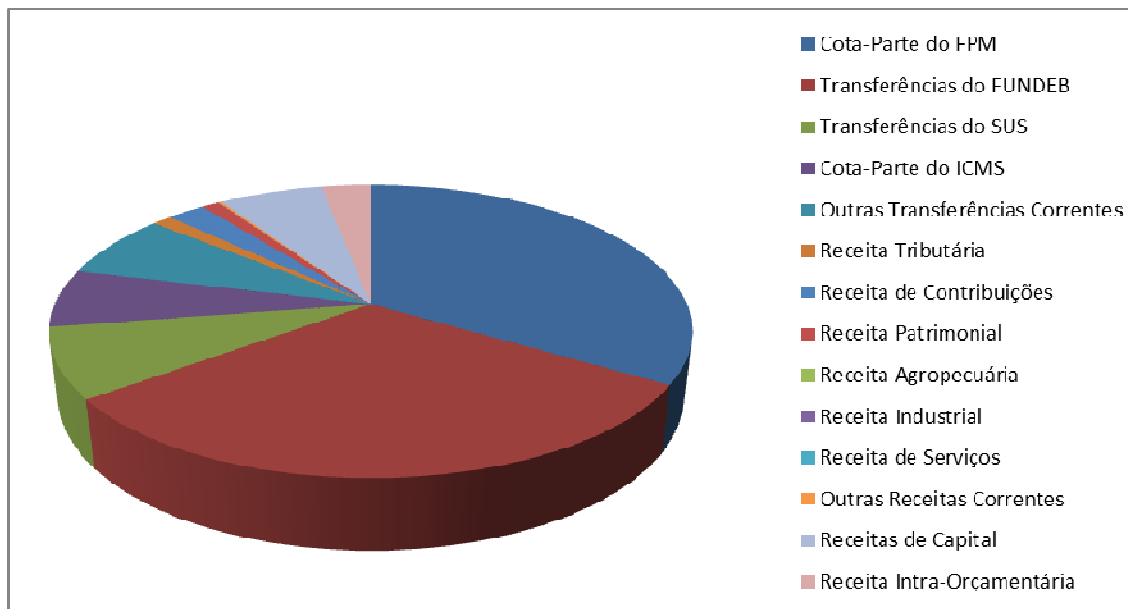
ESPECIFICAÇÃO	RECEITA PREVISTA – 2012	PERCENTUAL DA RECEITA PREVISTA – 2012
RECEITAS CORRENTES (I)	21.240.618,43	
Receita Tributária	277.576,31	1,29%
IPTU	3.000,00	1,08%
ISS	120.780,52	43,52%
ITBI	6.000,00	2,16%
IRRF	143.347,22	51,64%
Outras Receitas Tributárias	4.448,57	1,60%
Receita de Contribuições	531.889,10	2,47%
Receita Patrimonial	248.729,29	1,16%
Receita Agropecuária	0,00	0,00%
Receita Industrial	0,00	0,00%
Receita de Serviços	1.500,00	0,01%
Transferências Correntes	20.139.746,53	84,82%
Cota-Parte do FPM	7.880.544,01	39,13%
Cota-Parte do ICMS	1.497.308,22	7,43%
Cota-Parte do IPVA	44.061,59	0,22%
Cota-Parte do ITR	935,52	0,02%
Transferências do SUS	1.814.230,95	9,01%
Transferências do FNDE	826.659,84	4,10%
Transferências do FNAS	282.859,60	1,40%
Transferência da LC 87/1996	10.076,88	0,05%
Transferências do FUNDEB	7.273.452,27	36,11%
Outras Transferências Correntes	509.617,65	2,53%
Outras Receitas Correntes	41.177,20	0,19%
RECEITAS DE CAPITAL (II)	1.468.900,00	6,83%
RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIA (III)	695.861,59	3,23
DEDUÇÃO DE RECEITAS (IV)	-1.888.235,08	-
TOTAL DE RECEITA (I+II+III-IV)	21.517.144,94	100%

Fonte: Adaptada da Lei Orçamentária Anual de 2012

O Município de Choró tem como principais fontes para previsão de arrecadação as Transferências Correntes oriundas da União e Estado, tendo como as quatro principais fontes dessas transferências a arrecadação a Cota- Parte do FPM com 39,13%, representando o montante de R\$ 7.880.544,01, as Transferências do FUNDEB com 36,11%, totalizando o

valor de R\$ 7.273.452,27; as Transferências do Sistema Único de Saúde - SUS 9,01% representando o montante de R\$ 1.814.230,95 e a Cota-Parte do ICMS com 7,43% representando o montante de R\$ 1.497.308,22.

Gráfico 01 – Principais Receitas Previstas



Fonte: Adaptado da Lei Orçamentária Anual

Seguido as Transferências Correntes constatamos como principais fontes de recursos do Município as Receitas de Capital, Receitas Intra-Orçamentárias, Receitas de Contribuições, Receitas Patrimonial e Tributária; vale salientar que os montantes dessas receitas e seus percentuais de arrecadação estão dispostos na Tabela 01.

É válido destacar que algumas receitas previstas têm sua finalidade de aplicação específica tais como as Transferências do FUNDEB, Transferências do SUS, Transferências do FNDE, Transferências do FNAS, Receitas de Capital, Receitas Intra-Orçamentárias e Outros Recursos de Convênios, podendo ser utilizados seus recursos apenas em programas e ações de governo autorizadas na Lei Orçamentária Anual.

4.1.2 Fixação Orçamentária das Despesas

A análise da fixação da despesa foi executada segundo a categoria econômica das despesas por função de governo e por unidade gestora, observando que no tocante a análise da execução do orçamento deve-se levar em consideração todos esses fatores de investigação

neste estudo de caso, na tabela 02 será explorada a previsão de despesas segundo a categoria econômica.

Tabela 02 - Fixação da despesa por categoria econômica

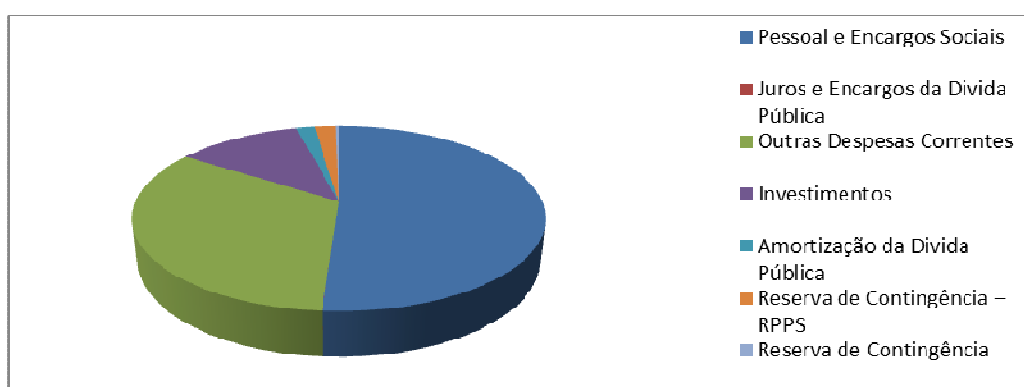
Natureza da Despesa	Despesa Prevista	Percentual do Orçamento
Pessoal e Encargos Sociais	10.988.562,63	51,07%
Juros e Encargos da Dívida Pública	700,00	0,00%
Outras Despesas Correntes	7.162.552,68	33,29%
Investimentos	2.502.403,11	11,63%
Amortização da Dívida Pública	367.260,25	1,71%
Reserva de Contingência – RPPS	433.957,46	2,02%
Reserva de Contingência	61.708,81	0,29%
TOTAL DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	21.517.144,94	100%

Fonte: Adaptado da Lei Orçamentária Anual de 2012

As despesas orçamentárias estão dispostas na tabela 02 quanto à sua natureza econômica, que compreende as despesas com Pessoal e Encargos Sociais, Juros e encargos da dívida pública, Outras despesas correntes, Amortização da Dívida Pública e Reserva de Contingência.

As principais despesas fixadas quanto à natureza econômica são os gastos com pessoal e encargos sociais correspondendo a 51,07% da despesa fixada no orçamento, representando o montante de R\$ 10.988.562,63 e as outras despesas correntes com 33,29% totalizando o valor de R\$ 7.162.552,68, que servirão para o custeio dos serviços públicos ofertados pelo Município. As despesas destinadas para o investimento em infraestrutura, equipamentos permanentes e amortização da dívida pública somaram o montante de R\$ 2.869.663,36, correspondendo a aproximadamente 13,34% do total do orçamento da despesa, a reserva de contingência corresponde a 2,31% do total do montante do orçamento, equivalendo a R\$ 495.666,27, sendo que 88% deste montante é destinado à reserva de contingência do fundo de previdência do município.

Gráfico 02 – Fixação da despesa por categoria econômica



Fonte: Adaptado da Lei Orçamentária Anual de 2012

A fixação da despesa por função de governo na Lei Orçamentária Anual está disposta na tabela 03 contemplando as funções de governo do orçamento, o montante fixado e os percentuais em relação ao orçamento total.

Tabela 03 – Fixação da despesa por função de governo

Função de Governo	Despesa Fixada – 2012	Percentual do Orçamento
1. Legislativa	716.543,86	3,33%
2. Administração	1.294.573,32	6,02%
3. Assistência Social	906.714,23	4,21%
4. Previdência Social	877.978,44	4,08%
5. Saúde	4.009.739,40	18,64%
6. Trabalho	15.500,00	0,07%
7. Educação	9.494.917,63	44,13%
8. Cultura	414.042,57	1,92%
9. Urbanismo	1.016.948,70	4,73%
10. Habitação	324.514,57	1,51%
11. Gestão Ambiental	23.400,00	0,11%
12. Agricultura	842.205,63	3,91%
13. Comércio e Serviços	11.000,00	0,05%
14. Energia	12.000,00	0,06%
15. Transporte	467.030,56	2,17%
16. Desporto e Lazer	125.000,00	0,58%
17. Encargos Especiais	469.369,76	2,18%
18. Reserva de Contingência	495.666,27	2,30%
VALOR DO ORÇAMENTO	21.517.144,95	100%

Fonte: Adaptado da Lei Orçamentária Anual de 2012

No estudo da tabela 03, percebe-se que assim com as principais receitas estão atreladas aos gastos com educação e saúde, as despesas por função de governo seguem da mesma forma, tendo como os 04 principais gastos de ações de governo contempladas nas funções: Educação com 44,13% dos gastos, Saúde com 18,64% dos gastos, Administração com 6,02% dos gastos e a Função Urbanismo com 4,73% dos gastos, consumindo cerca de 73,52% dos recursos orçamentários do Município no exercício de 2012.

Para ter como base mais completa de estudo da elaboração do orçamento objetivo de análise deste trabalho, esta figurada na tabela 04 a fixação de sua despesa por unidade gestora, informação esta que posteriormente nos dará subsídios para avaliar a execução orçamentaria por unidade gestora, podendo-se ter uma visão da destinação de recursos por secretaria dentro do orçamento do município para o exercício, tendo em vista que se pode visualizar o montante de recursos destinados a cada secretaria contemplada na estrutura administrativa do Município de Choró.

Tabela 04 – Fixação da despesa por Unidade Gestora

UNIDADE GESTORA	DESPESA FIXADA – 2012	PERCENTUAL
1. Câmara Municipal de Choró.	716.543,86	3,33%
2. Gabinete do Prefeito.	653.873,32	3,04%
3. Secretaria de Administração, Planejamento e Finanças.	1.110.069,76	5,16%
4. Secretaria do Meio Ambiente e Infraestrutura.	1.843.893,83	8,57%
5. Secretaria de Agricultura, Pecuária, Pesca e Recursos Hídricos.	842.205,63	3,91%
6. Secretaria de Educação.	9.494.917,63	44,13%
7. Secretaria de Saúde.	4.009.739,40	18,64%
8. Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social.	922.214,23	4,29%
9. Fundo de Previdência do Município.	1.311.935,90	6,10%
10. Secretaria de Turismo, Cultura, Esporte e Juventude.	550.042,57	2,56%
11. Reserva de Contingencia.	61.708,81	0,29%
TOTAL DO ORÇAMENTO	21.517.144,94	100%

Fonte: Adaptado da Lei Orçamentária Anual de 2012

Observa-se no exame da tabela 04 que existem onze Unidades Gestoras para a alocação de recursos dentro do Orçamento ora analisado, as três principais unidades são a Secretaria de Educação, Secretaria de Saúde e Secretaria do Meio Ambiente e Infraestrutura, são as unidades dentro do orçamento com maior destinação de recursos, sendo que as mesmas são as que desenvolvem mais projetos e atividades dentro das ações de governo figuradas na Lei Orçamentária Anual do Município de Choró, para o exercício de 2012.

Vale salientar também que dentro da especulação das receitas pode-se observar que existem montantes e rubricas de receitas específicas para aplicação na educação, saúde e na melhoria da infraestrutura do município que são as receitas de capital, fato que justifica o motivo de que 71,34% dos recursos do Orçamento do Município de Choró estão destinadas para essas três unidades gestoras, na tabela 06 demonstra o detalhamento financeiro e o percentual em relação ao montante do orçamento que foi destinado para cada unidade gestora.

4.1.3 Execução Orçamentária do exercício de 2012.

Durante o exercício financeiro, a execução orçamentária seguiu-se através da programação financeira e do cronograma de desembolso estabelecido para aquele exercício através do Decreto do Poder Executivo nº 038/2011, de 27 de Dezembro de 2011. A execução do orçamento deu-se desde o recolhimento de suas receitas, seguindo sempre os estágios da receita que vai da sua previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento da arrecadação de

suas receitas e a realização de suas despesas mediante prévia formalização das etapas da despesa, partindo da prévia fixação no orçamento até o seu empenho, liquidação e pagamento.

Para o estudo da execução deste orçamento no tocante ao comportamento de receitas e despesas, o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, os anexos I, II, VII, X, XI e o Relatório do Controle Interno, ambos contemplados na Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012 do Município de Choró. A partir desses relatórios é possível acompanhar a execução do orçamento, comparando as receitas previstas com as arrecadadas e as despesas fixadas com as realizadas, constatando a ocorrência de déficit ou superávit orçamentário do exercício no confronto entre receita arrecada e despesas realizadas e a verificação do equilíbrio orçamentário entre receita e despesa, chegando a um percentual de remanejamento de dotação orçamentária e abertura de novos créditos orçamentários por ocasião do excesso de arrecadação constatado no exercício e superávit financeiro do exercício anterior.

É de suma importância neste trabalho a confirmação do equilíbrio orçamentário entre receita e despesas, a análise da arrecadação de receita prevista sendo detectados os excessos ou déficits de arrecadação e por fim a constatação do déficit ou superávit orçamentário, onde analisaremos se a receita arrecadada foi o suficiente para suprir os montantes da despesa realizada, contribuindo assim para o endividamento do município através da inscrição de restos a pagar sem o devido lastro financeiro no exercício em análise.

a) Da Execução da Receita.

O total da receita orçamentária arrecadada no exercício de 2012 no Município de Choró foi o montante de R\$ 24.619.480,66, superando a previsão de arrecadação prevista no orçamento em 14,42 %, que era de R\$ 21.517.144,94 totalizando um excesso de arrecadação no montante de R\$ 3.102.335,72. Está representado na tabela a seguir o desmembramento da receita arrecadada em conforto com a receita prevista.

Estão evidenciadas na tabela 05 as principais fontes de arrecadação que contribuíram para esse excesso de arrecadação, tendo em vista que foi superada a expectativa de arrecadação prevista na Lei Orçamentária Anual, por ocasião do incremento de algumas receitas prevista na Lei Orçamentaria Anual.

Tabela 05 – Demonstrativo da receita prevista x arrecadada (2012)

ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA	PREVISÃO DA RECEITA	RECEITA ARRECADADA	DIFERENÇA DE RECEITA PREVISTA X ARRECADADA
RECEITAS CORRENTES (I)	21.240.618,43	24.158.583,98	2.917.965,55
Receita Tributária	277.576,31	462.145,06	184.568,75
IPTU	3.000,00	1.950,24	-1.049,76
ISS	120.780,52	181.161,43	60.380,91
ITBI	6.000,00	500,45	-5.499,55
IRRF	143.347,22	277.268,65	133.921,43
Outras Receitas Tributárias	4.448,57	1.264,29	-3.184,28
Receita de Contribuições	531.889,10	459.580,36	-72.308,74
Receita Patrimonial	248.729,29	595.966,30	289.517,62
Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	0,00	0,00	0,00
Receita de Serviços	1.500,00	0,00	-1.500,00
Transferências Correntes	20.139.746,53	22.520.191,71	2.380.445,18
Cota-Parte do FPM	7.880.544,01	8.237.238,23	356.694,22
Cota-Parte do ICMS	1.497.308,22	2.746.486,36	1.249.178,14
Cota-Parte do IPVA	44.061,59	55.421,23	11.359,64
Cota-Parte do ITR	935,52	9.332,52	8.397,00
Transferências do SUS	1.814.230,95	2.342.079,16	527.848,21
Transferências do FNDE	826.659,84	1.005.338,39	178.678,55
Transferências do FNAS	282.859,60	348.028,63	65.169,03
Transferência da LC 87/1996	10.076,88	12.203,52	2.126,64
Transferências do FUNDEB	7.273.452,27	7.325.850,52	52.398,25
Outras Transferências Correntes	509.617,65	438.213,15	-71.404,50
Outras Receitas Correntes	41.177,20	120.700,55	79.523,35
RECEITAS DE CAPITAL – Transferências de Capital (II)	1.468.900,00	2.354.855,89	885.955,89
RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIA (III)	695.861,59	318.307,49	-377.554,10
DEDUÇÃO DE RECEITAS (IV)	-1.888.235,08	-2.212.266,70	-266.312,23
TOTAL DE RECEITA (I+II+III-IV)	21.517.144,94	24.619.480,66	3.102.335,72

Fonte: Adaptado do Balanço de Prestação de Contas de Governo do Exercício de 2012

O principal grupo de receitas que contribuíram para esse excesso de arrecadação foram as transferências correntes oriundas de repasse do Governo Federal e Estadual tendo um incremento em suas arrecadações no montante de R\$ 2.380.445,18, a tabela 05 permite um entendimento mais detalhado, pois a mesma contém informações sobre a previsão e a arrecadação das receitas e as diferenças no tocante ao excesso de arrecadação ou a não realização da previsão de arrecadação.

Pôde-se observar que as principais fontes de arrecadação do Município são as transferências constitucionais, tendo como as principais a Cota-Parte do FPM que arrecadou o montante de R\$ 8.237.238,23, as Transferências do FUNDEB que arrecadou o montante de

R\$ 7.325.850,52, a Cota-Parte do ICMS que arrecadou o montante de R\$ 2.746.486,36 e as Receitas de Capital que arrecadou o montante de R\$2.354.855,89.

É evidenciado que o montante da receita prevista que foi arrecadada, em alguns casos sofreu um aumento em relação à previsão e em outros uma diminuição como evidencia a coluna da Diferença de Receita Prevista x Arrecada da tabela 05. No tocante o estudo do confronto de receita prevista com a arrecada, observa que as principais fontes de arrecadação que geram este excesso contemplado na análise das receitas foram a Cota-Parte do ICMS com um aumento de arrecadação no montante de R\$ 1.249.178,14, as Receitas de Capital com um aumento de arrecadação no montante de R\$ 885.955,89, e as Transferências do SUS com um aumento de arrecadação no montante de R\$ 527.848,21.

O comportamento de excesso de arrecadação não foi unânime na arrecadação das receitas no exercício de 2012 no município de Choró, na tabela 05 vemos que a previsão de algumas receitas não se consumou sendo que a principal delas foi as Receitas Intra-Orçamentárias com uma diminuição em sua previsão de arrecadação no montante de R\$ 377.554,10, as Receitas de Contribuições com uma diminuição no montante de R\$ 72.308,71 e Outras Transferências Correntes com uma diminuição de R\$ 71.404,50.

Vale salientar que o fator que ocasionou a não arrecadação da previsão destas receitas foi o não repasse das contribuições previdenciárias junto ao Fundo de Previdência do Município por parte de algumas unidades gestoras e a frustração da arrecadação de Outras Receitas Correntes tanto no tocante a repasses do Governo Federal e Estadual como na arrecadação própria do município que compõe estas receitas tais como a Dívida Ativa Tributária e Não Tributária e outras mais previstas no orçamento.

Numa visão ampla da análise da arrecadação do exercício de 2012, pode-se dizer que o montante da receita prevista para o exercício foi arrecadado, podendo registrar um excesso de arrecadação no montante de R\$ 3.102.335,72, havendo assim um equilíbrio real entre a previsão e a arrecadação das receitas orçamentárias no exercício de 2012 e confirmando que a previsão de receita orçamentária foi superada, tendo em vista que para análise do orçamento considera-se que o mesmo e único como reza o princípio da unidade orçamentária, mas não deixando de atestar as particularidades de suas fontes de arrecadação. Este excesso de arrecadação em sua exatidão é exposto na tabela 06.

Os principais motivos deste excesso de arrecadação foram o incremento do repasse do Governo Federal e Estadual no tocante as transferências correntes com uma maior ênfase na Cota-Parte do ICMS, Transferências do SUS e Cota-Parte do FPM, o aumento da

Receita Tributaria do Município e o aumento da receita de capital por ocasião do firmamento de convênios entre o Município e o Governo Federal.

Tabela 06 – Demonstrativo do Excesso de Arrecadação (2012)

ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA	RECEITA PREVISTA	RECEITA ARRECADADA	PERCENTUAL DA ARRECADUÇÃO
RECEITAS CORRENTES	21.240.618,43	24.158.583,98	98,13%
RECEITAS DE CAPITAL	1.468.900,00	2.354.855,89	9,57%
RECEITAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS	695.861,59	318.307,49	1,29%
DEDUÇÃO DE RECEITAS	-1.888.235,08	-2.212.266,70	-8,99%
TOTAL DE RECEITA	21.517.144,94	24.619.480,66	100,00%
EXCESSO DE ARRECADUÇÃO	3.102.335,72		

Fonte: Adaptado do Balanço de Prestação de Contas de Governo do Exercício de 2012

O excesso de arrecadação consiste na diferença entre a receita arrecadada com a prevista no orçamento, na tabela 06, observa-se o resumo das receitas correntes e de capital com as suas respectivas previsões e arrecadação e o montante total do excesso apurado no exercício corrente que e de R\$ 3.102.335,72, apuração no Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012.

b) Da Execução da Despesa.

O total da despesa realizada ou despesa empenhada no exercício de 2012 foi no montante de R\$ 25.093.039,21 conforme os quadros a seguir, dispostos por natureza de despesa quanto á categoria econômica, função de governo e por unidade gestora.

Tabela 07 – Demonstrativo de despesa por categoria econômica (2012)

Natureza da Despesa	Despesa Fixada	Despesa Realizada - Empenhada	Percentual do Orçamento	Diferença – Fixada x Realizada
Pessoal e Encargos Sociais	10.988.562,63	14.086.958,79	56,14%	3.098.396,16
Juros e Encargos da Divida Pública	700,00	83.026,39	0,33%	82.326,39
Outras Despesas Correntes	7.162.552,68	8.198.758,50	32,67%	1.036.205,82
Investimentos	2.502.403,11	2.352.724,02	9,38%	-149.679,09
Amortização da Divida Pública	367.260,25	371.571,51	1,48%	4.311,26
Reserva de Contingência – RPPS	433.957,46	0,00	0,00	-433.957,46
Reserva de Contingência	61.708,81	0,00	0,00	-61708,81
TOTAL DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	21.517.144,94	25.093.039,21	100,0%	3.575.894,27

Fonte: Adaptado do Balanço de Prestação de Contas de Governo do Exercício de 2012

Pode-se constatar na análise de realização da despesa orçamentária executada no exercício de 2012 no Município de Choró, que houve um acentuado aumento em comparação com a sua fixação na Lei Orçamentária Anual. A tabela 07 demonstra que a principal despesa executada dentro do orçamento foi a destinada à Pessoal e Encargos Sociais representando um montante de R\$ 14.086.958,79 que corresponde a 56,14% da despesa executada, em seguida vem Outras Despesas Correntes representando o montante de R\$ 8.198.758,50 que corresponde a 32,67% da despesa. Essas duas categorias de despesas correspondem a 88,81% do total da despesa executada, ficando apenas 11,19% da execução da despesa por conta das categorias Juros e Encargos da Dívida Pública, Investimentos, Amortização da Dívida Pública.

Na tabela 07 mostra que o montante da despesa empenhada ultrapassa o valor fixado no orçamento em R\$ 3.575.894,27, ocasionado um desequilíbrio orçamentário com a geração de um déficit. O objetivo da tabela 07 é a compreensão do desmembramento da execução da despesa por categoria econômica.

No tocante a análise da execução da despesa orçamentária, objetivo deste estudo de caso, utilizou-se como parâmetro para estudo as despesas executadas por função de governo, que refletem diretamente das ações e programas de governo executados dentro dessas funções, já que o montante das despesas executadas é o mesmo representado na tabela 08, pode-se observar a contemplação de 18 funções de governo dentro do orçamento do Município de Choró.

Dentre as 18 funções de governo contempladas no orçamento ora analisadas, os maiores gastos realizados foram nas funções Educação, Saúde e Administração correspondendo aos respectivos montantes de R\$ 11.440.698,36, R\$ 5.168.807,10 e 2.053.156,23 equivalendo ao total de 74,47% da despesa executada no exercício.

As funções de governo explicitadas na tabela 08 podem destacar as funções Habitação, Gestão Ambiental, Transporte e Desporto e Lazer por não executar o montante da despesa fixada dentro do orçamento e as funções Trabalho e Energia não tiveram executadas nenhuma de suas ações dentro do orçamento, as demais cumpriram e até superaram suas metas de previsão de despesas, com isso executando suas ações propostas dentro da Lei Orçamentária Anual. Vale salientar que o montante da despesa fixada foi realizado, tendo em vista que não se utilizam os créditos orçamentários destinados à reserva de contingência para a execução de despesas orçamentárias, como também se executou o montante de R\$ 3.575.894,26 a mais que a fixação inicial da despesa

Tabela 08 – Demonstrativo da Despesa executada por Função de Governo (2012).

Função de Governo	Despesa Fixada	Despesa Empenhada	Percentual do Orçamento
1. Legislativa	716.543,86	760.248,25	3,03%
2. Administração	1.294.573,32	2.053.156,23	8,18%
3. Assistência Social	906.714,23	1.045.892,97	4,17%
4. Previdência Social	877.978,44	944.281,48	3,76%
5. Saúde	4.009.739,40	5.168.807,10	20,60%
6. Trabalho	15.500,00	0,00	0,00%
7. Educação	9.494.917,63	11.440.698,36	45,69%
8. Cultura	414.042,57	541.023,34	2,16%
9. Urbanismo	1.016.948,70	1.017.783,97	4,06%
10. Habitação	324.514,57	261.214,54	1,04%
11. Gestão Ambiental	23.400,00	1.480,00	0,01%
12. Agricultura	842.205,63	973.314,54	3,88%
13. Comercio e Serviços	11.000,00	32.999,96	0,13%
14. Energia	12.000,00	0,00	0,00%
15. Transporte	467.030,56	157.622,92	0,63%
16. Desporto e Lazer	125.000,00	121.823,24	0,49%
17. Encargos Especiais	469.369,76	572.692,31	2,28%
18. Reserva de Contingência	495.666,27	0,00	0,00
Valor do Orçamento	21.517.144,95	25.093.039,21	100,00%

Fonte: Lei Orçamentária Anual de 2012

Não se pode deixar de fazer uma ressalva negativa na execução da despesa, pelo fato de não se ter realizado nenhuma despesa fixada no orçamento nas funções de governo: Trabalho e Energia. Constata-se que com isso, nenhuma das ações de governo previstas para esses programas no exercício de 2012 chegaram a serem executadas, sendo que esses saldos de dotação foram remanejados para o desenvolvimento de outras ações. A principal causa do remanejamento desses saldos de dotações orçamentárias das funções de governo Trabalho e Energia foi a priorização da Administração Municipal de outras ações dentro do orçamento, impossibilitando assim a execução destas ações de governo.

A tabela 09 permite um aprofundamento na análise da execução da despesa, pois nela estão contemplados os valores de despesa fixada e realizada por unidade gestora, vale ressaltar que temos 11 unidades gestoras no orçamento aqui exploradas neste estudo de caso.

Sondando a despesa por unidade gestora foi possível averiguar que o maior volume de despesas foi concentrado nas unidades que tem receitas com a destinação específica, tais como Secretaria de Educação, Saúde, Meio Ambiente e Infraestrutura e Trabalho e Desenvolvimento Social. As três principais executoras de despesa dentro do orçamento foram a Secretaria de Educação com o montante de despesas no valor de R\$ 11.440.698,36 correspondendo a 45,59% do orçamento e superando a fixação de sua despesa

inicial em R\$ 1.945.780,73, em seguida vem a Secretaria de Saúde com o montante de despesas de R\$ 5.168.807,10 correspondendo a 20,60% do orçamento e superando a fixação de sua despesa inicial em R\$ 1.159.067,70 e a Secretaria de Meio Ambiente e Infraestrutura como o montante de R\$ 1.438.101,43 correspondendo a 5,73% do orçamento e neste caso não superando a sua despesa inicial fixada que era de R\$ 1.843.893,83. Essas três unidades gestoras são responsáveis por 71,92%, da despesa executada dentro do orçamento do exercício de 2012.

Tabela 09 – Previsão x Realização da despesa por Unidade Gestora (2012).

Unidade Gestora	Despesa Fixada	Despesa Realizada	Percentual do Orçamento	Diferença – Fixada x Realizada
1. Câmara Municipal de Choró.	716.543,86	760.248,25	3,03%	43.704,39
2. Gabinete do Prefeito.	653.873,32	963.197,32	3,84%	309.324,00
3. Secretaria de Administração, Planejamento e Finanças.	1.110.069,76	1.662.651,22	6,63%	552.581,46
4. Secretaria do Meio Ambiente e Infraestrutura.	1.843.893,83	1.438.101,43	5,73%	- 405.792,40
5. Secretaria de Agricultura, Pecuária, Pesca e Recursos Hídricos.	842.205,63	973.314,54	3,88%	131.108,91
6. Secretaria de Educação.	9.494.917,63	11.440.698,36	45,59%	1.945.780,73
7. Secretaria de Saúde.	4.009.739,40	5.168.807,10	20,60%	1.159.067,70
8. Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social.	922.214,23	1.045.892,97	4,17%	123.678,74
9. Fundo de Previdência do Município.	1.311.935,90	944.281,48	3,76%	-367.654,42
10. Secretaria de Turismo, Cultura, Esporte e Juventude.	550.042,57	695.846,54	2,77%	145.803,97
11. Reserva de Contingencia.	61.708,81	0,00	0,00%	-61.708,81
TOTAL DO ORÇAMENTO	21.517.144,94	25.093.039,21	100,00%	3.575.894,27

Fonte: Adaptado do Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012

Vale salientar que os montantes fixados na Lei Orçamentaria Anual para a Reserva de Contingencia e Reserva de Contingencia do RPPS, não foram utilizados seus saldos orçamentários, cumprindo as determinações legais contidas na LDO.

Essa execução da despesa merece destaque em um aspecto negativo, pelo fato de não se ter realizado as previsões de despesas fixadas na Secretaria de Meio Ambiente e Infraestrutura, ficando um déficit da sua fixação para execução de R\$ 405.792,40, sendo que esses saldos de dotação foram remanejados para o desenvolvimento de outras ações em outras unidades gestoras.

As autorizações para o remanejamento de dotações orçamentárias deram-se através dos créditos adicionais, em consonância com os dispositivos contemplados na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, abertos através de decreto do Poder

Executivo. O reforço de dotações orçamentárias e a criação de novos créditos ocorreram conforme os montantes dispostos na tabela 10:

Tabela 10 – Demonstrativo da abertura de créditos adicionais (2012).

1	Valor total das dotações orçamentárias (fixados no orçamento)	21.517.144,94
2	Créditos Adicionais Abertos	Valor por tipo de Crédito
	Créditos Suplementares	10.677.047,73
	Créditos Especiais	0,00
	Créditos Extraordinários	0,00
	Total de Créditos Abertos	10.677.047,73
3	Fontes de Recursos	Valor por Fonte de Recursos
	Superávit Financeiro	1.029.025,84
	Excesso de Arrecadação	3.048.770,77
	Anulação de Dotação	6.599.251,12
	Total por Fonte	10.677.047,73
4	Percentual de Abertura de Créditos	49,62%

Fonte: Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012

Pode-se perceber que houve um remanejamento de dotação orçamentária dentre as unidades gestoras no montante de R\$ 6.599.251,12, tendo como fonte de recursos a anulação de dotação orçamentária e a abertura de saldo orçamentária para realização de despesas por meio do excesso de arrecadação no valor de R\$ 3.048.770,77 e através de superávit financeiro do exercício anterior no montante de R\$ 1.029.025,84; não houve abertura de créditos orçamentário especial para criação de uma nova ação de governo na execução deste orçamento. Vale ressaltar que o percentual de abertura de créditos adicionais ao orçamento vigente foi de 49,62%, referente ao valor total do orçamento previsto. O percentual autorizado por lei para abertura de créditos adicionais era de 50% do valor total da previsão do orçamento.

Com base no Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012 do Município, no que se refere à execução das despesas orçamentárias pode-se verificar que o Governo Municipal aplicou os limites estabelecidos pela lei para a aplicação de recursos próprios com os gastos em ações e serviços públicos em saúde e com os gastos com a manutenção e o desenvolvimento da educação básica.

Foi empregado nas ações e serviços públicos em saúde no município o montante de R\$ 2.511.910,96 correspondendo a 21,80% dos impostos e transferências considerados para o cálculo como dita a Emenda Constitucional nº 29, vale ressaltar que o limite mínimo

para investimento é de 15% destas receitas. Foi aplicado o montante de R\$ 783.355,26 a mais do que o exigido por lei.

No que se refere aos gastos como a manutenção e desenvolvimento da educação básica aplicou-se o montante de R\$ 4.475.076,65 correspondendo a 38,83% dos impostos e transferências considerados para o cálculo como reza o artigo 212 da Constituição Federal de 1988, é importante atentar para o fato de que o limite mínimo para aplicação exigido por lei é de 25% destas receitas. Foi aplicado o montante de R\$ 1.594.150,48 a mais do que o exigido.

c) Do Resultado da Execução Orçamentária

No decorrer da execução orçamentária do exercício de 2012, conclui-se que o montante da receita arrecadada excedeu a receita prevista no valor de R\$ 3.102.335,72 e a despesa empenhada foi superior à despesa fixada no montante de R\$ 3.575.894,27, decorrente da abertura de créditos orçamentários suplementares por ocasião do excesso de arrecadação do exercício correntes do superávit financeiro do exercício anterior, os valores globais da receita e despesa fixada e a realizada na execução do orçamento estão apresentados na tabela 11 a seguir.

Na comparação entre a receita arrecadada no exercício e a despesa empenhada com base no Balanço Orçamentário, apurou-se um déficit orçamentário no montante de R\$ 473.558,55 na execução do orçamento e um déficit de R\$ 4.077.796,61 na previsão de despesas na Lei Orçamentária Anual, considerando os montantes fixados nas reservas de contingências como fixação de despesa orçamentária.

Com base nas análises realizadas neste estudo de caso por parte da execução da receita e da despesa, pode-se apontar que o montante da despesa executada foi excedido da receita arrecadada, causando assim um déficit orçamentário para o exercício de 2012, e tendo o Município um desequilíbrio em suas finanças por não ter respeitado o princípio do equilíbrio orçamentário na execução do seu orçamento.

Na tabela 11 é identificado o confronto da arrecadação das receitas com as despesas por função de governo, de modo que se atestaram as fontes dos recursos orçamentários e sua aplicação dentro das ações e programas desenvolvidos que contribuíram para a execução das despesas do orçamento do Município de Choró no exercício de 2012.

Tabela 11 – Demonstrativo da receita arrecadada x despesa empenhada por função de governo(2012).

Receita Arrecada – 2012			Despesas Realizadas por Função de Governo		
Especificação da Receita	Valor(em R\$)	%	Função de Governo	Valor (em R\$)	%
RECEITAS CORRENTES (I)	24.158.583,98	-			
Receita Tributária	462.145,06	1,88%	Legislativa	760.248,25	3,03%
Receita de Contribuições	459.580,36	1,87%	Administração	2.053.156,23	8,18%
Receita Patrimonial	595.966,30	2,42%	Assistência Social	1.045.892,97	4,17%
Receita Agropecuária	0,00	0,00%	Previdência Social	944.281,48	3,76%
Receita Industrial	0,00	0,00%	Saúde	5.168.807,10	20,60%
Receita de Serviços	0,00	0,00%	Trabalho	0,00	0,00%
Transferências Correntes	20.520.191,71	-	Educação	11.440.698,36	45,69%
Cota-Parte do FPM	8.237.238,23	33,46%	Cultura	541.023,34	2,16%
Cota-Parte do ICMS	2.746.486,36	11,16%	Urbanismo	1.017.783,97	4,06%
Cota-Parte do IPVA	55.421,23	0,23%	Habitação	261.214,54	1,04%
Cota-Parte do ITR	9.332,52	0,04%	Gestão Ambiental	1.480,00	0,01%
Transferências do SUS	2.342.079,16	9,51%	Agricultura	973.314,54	3,88%
Transferências do FNDE	1.005.338,39	4,08%	Comercio e Serviços	32.999,96	0,13%
Transferência do FNAS	348.028,63	1,41%	Energia	0,00	0,00%
Transferências da LC 87/1996	12.203,52	0,05%	Transporte	157.622,92	0,63%
Transferências do FUNDEB	7.325.850,52	29,76%	Desporto e Lazer	121.823,24	0,49%
Outras Transferências Correntes	438.213,15	1,78%	Encargos Especiais	572.692,31	2,28%
Outras Receitas Correntes	120.700,55	0,49%	Reserva de Contingência	0,00	0,0%
RECEITAS DE CAPITAL (Transferências de Capital)	2.354.855,89	9,57%			
RECEITAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS	318.307,49	1,29%			
DEDUÇÃO DE RECEITAS	-2.212.266,70	-8,99%			
TOTAL DE RECEITA	24.619.480,66	100,0%	TOTAL DA DESPESA	25.093.039,21	100,0%
Déficit Orçamentário	473.558,55				
TOTAL GERAL	25.093.039,21	100,0%	TOTAL GERAL	25.093.039,21	100,0%

Fonte: Adaptado do Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012

Mesmo com o excesso de arrecadação no montante de R\$ 3.102.335,72 correspondendo a 14,42% da previsão da receita na Lei Orçamentária Anual, as despesas empenhadas excederam ainda mais o montante arrecadado baseando-se na análise da execução da despesa orçamentária e no confronto entre receitas e despesas evidenciadas na tabela 11.

Diante do exposto vê-se que o resultado da execução orçamentária do exercício de 2012 não foi positivo, pois se apresentou um déficit orçamentário no montante de R\$ 473.558,55, já que as receitas arrecadadas foram menores do que as despesas empenhadas;

evidenciando, portanto que houve uma insuficiência de recursos arrecadados, para cobrir os gastos públicos com os programas, projetos, atividades e ações do Governo Municipal no período.

Ressalta-se ainda que, na investigação da execução orçamentária do Município de Choró, percebe-se que não se cumpriram as exigências contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei nº 4.320/64, na execução do seu orçamento, apresentando um desequilíbrio financeiro entre receita e despesas, e desrespeitando de forma evidente o Princípio Orçamentário do Equilíbrio, mantendo uma situação deficitária nas finanças do Município no tocante a execução orçamentária do exercício de 2012 mesmo tendo sido constatado um excesso de arrecadação na previsão de arrecadação das receitas do Município no exercício em questão.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo a análise e verificação dos critérios utilizados para elaboração do orçamento e o comportamento de sua execução no exercício de 2012. Constataram-se os procedimentos para a previsão da receita e a fixação da despesa na elaboração da Lei Orçamentária Anual do Município de Choró para o exercício de 2012. No tocante a sua execução percebe-se que o orçamento em seu montante foi executado de forma a atender as previsões, mas tendo suas falhas na previsão de algumas receitas e execução de despesas como também no excessivo gasto sendo então superior a receita arrecadada.

Na elaboração do orçamento anual, foram observados critérios utilizados para a previsão de receitas e fixação das despesas na elaboração da LOA através de estudo para estima das receitas dos últimos quatro exercícios, levando em consideração alguns índices oficiais e o histórico do incremento de receitas no decorrer desses períodos, sempre respeitando as metas e prioridades estabelecidas na LDO e no PPA. Em relação às despesas, os programas e ações de governo estabelecidos no PPA e as metas definidas na LDO foram demonstrados, sempre tomando como base os históricos de execução de despesas dos últimos três exercícios. No tocante a elaboração do orçamento baseado na averiguação de documentos no município, constatou-se o atendimento aos preceitos legais e as metas fiscais estipuladas na LDO, bem como a fiel consonância com as ações e programas de governo contemplados no PPA.

Na verificação da execução orçamentária através da análise do Balanço de Prestação de Contas de Governo do exercício de 2012 foi possível destacar que em relação ao montante orçado, o mesmo foi executado em sua totalidade, mas pode-se observar que na análise das receitas, algumas rubricas não tiveram sua arrecadação realizada em sua totalidade prevista e em outros casos houve uma superação na previsão de arrecadação causando assim o excesso de arrecadação apurado na análise das receitas.

Ainda no que se refere à compreensão das receitas pôde-se observar que neste período houve um excesso de arrecadação no montante de R\$ 3.102.335,72, superando assim a arrecadação prevista, mas não sendo suficiente para que se mantivesse o equilíbrio orçamentário entre receita e despesas na execução deste orçamento, o alvo deste estudo de caso.

Na execução da despesa, percebeu-se um aumento entre as despesas empenhadas em relação à despesa fixada, tendo em vista a abertura de novos créditos orçamentários no valor de R\$ 4.077.796,61, utilizando-se como fonte de recurso o excesso de arrecadação ocorrido no período e o superávit financeiro do exercício anterior. Pode-se observar também um remanejamento para reforço de dotações orçamentárias no montante de R\$ 6.599.251,12 correspondendo a 49,62% do total da abertura de créditos orçamentários suplementares no exercício de 2012, considerando que o limite era de 50% autorizado por lei, o município obedeceu ao limite estabelecido na Lei Orçamentaria Anual.

No confronto da Lei Orçamentaria Anual e sua execução entre receita arrecadada e a despesa empenhada, foi possível apontar um déficit orçamentário no valor de R\$473.558,55, demonstrando um desequilíbrio nas finanças do Município de Choró no exercício de 2012, tendo em vista que suas unidades gestoras ordenaram mais despesas do que a capacidade que o município teve de arrecadar no exercício em análise. Poderia o chefe do poder executivo ter decretado a limitação de empenho para atender as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e com isso ter evitado esse déficit orçamentário.

Pode-se então dizer que, em uma visão mais ampla da análise da execução do orçamento do Município de Choró no exercício, foi apresentada uma execução insatisfatória, visto que o montante de sua receita prevista foi arrecadado e a despesa fixada foi executada, gerando um déficit orçamentário em consequência das despesas executadas terem sido superiores a receita arrecadada, consequentemente causando um desequilíbrio nas finanças do Município, desrespeitando o princípio do equilíbrio orçamentário e descumprindo algumas metas fiscais impostas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Como base no exposto acima e no desenvolvimento deste trabalho conclui-se que os objetivos dispostos neste trabalho foram atendidos, já que foi possível promover a análise, a elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual para se chegar à conclusão de que o comportamento da execução orçamentária do município de Choró não se deu de forma satisfatória, pois os estudos realizados através da arrecadação das receitas em comparação com a proposta orçamentária mostraram sua arrecadação por completo bem como o excesso apurado descrito anteriormente, mesmo com o fato da arrecadação de algumas receitas citadas neste estudo terem sido inferiores ao previsto e levando em consideração o fato bastante relevante de que as despesas executadas foram superiores as receitas arrecadas pode-se dizer que a execução deste orçamento não foi satisfatória tendo em vista que foi constatado um déficit orçamentário mesmo diante de um excesso de arrecadação em torno de 14,42% da

previsão inicial, causando assim, um desequilíbrio nas finanças do Município e frustrando o cumprimento das metas fiscais a que o município deveria obedecer, pois as mesmas foram pré-estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentarias para o exercício de 2012.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 4ª ed. Brasília, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão**: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONTI, José Mauricio. **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

CRUZ, F. **Comentários à Lei n.4.320**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FORTES, João. **Contabilidade pública**. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. Ampl. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo. Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo. Atlas, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A . **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991.

MACHADO, J; TEIXEIRA, J.; REIS, H. C. **A lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MAURO, E. **Controlando e avaliando a execução do orçamento**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et. al. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PIRES, Valdemar. **Orçamento Participativo: o que é, para que serve, como se faz.** São Paulo. Manole, 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: abordagem contábil e orçamentária para os municípios.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25/02/1964. **Dispões sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providencias.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 10 de Maio 2013.

BRASIL. Decreto nº 93.874, de 23 de Dezembro de 1986. **Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências.** Disponível em:< <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-93874-23-dezembro-1986-444634-publicacaooriginal-1-pe.html> >. Acesso em: 15 de Maio 2013.

BRASIL. Lei nº 4320 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.**

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4/05/2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.**