



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE  
E SECRETARIADO – FEAAC  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JANINE ALVES BRAGA**

**ANÁLISE DOS CRITÉRIOS TÉCNICOS UTILIZADOS NO PLANEJAMENTO  
ORÇAMENTÁRIO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

**FORTALEZA**

**2018**

**JANINE ALVES BRAGA**

**ANÁLISE DOS CRITÉRIOS TÉCNICOS UTILIZADOS NO PLANEJAMENTO  
ORÇAMENTÁRIO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Profa. M.<sup>a</sup> Joyce Arrais de Araújo Andrade.

**FORTALEZA**

**2018**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

B794a Braga, Janine.  
Análise dos critérios técnicos utilizados no planejamento orçamentário do município de Fortaleza /  
Janine Braga. – 2018.  
42 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2018.  
Orientação: Profa. Ma. Joyce Arrais de Araújo Andrade.

1. Orçamento. I. Título.

CDD 657

---

JANINE ALVES BRAGA

ANÁLISE DOS CRITÉRIOS TÉCNICOS UTILIZADOS NO PLANEJAMENTO  
ORÇAMENTÁRIO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Profa. M.<sup>a</sup> Joyce Arrais de Araújo Andrade.

Aprovada em: 12/06/2018

BANCA EXAMINADORA

---

Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Joyce Arrais de Araújo Andrade (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Cíntia de Almeida  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho ao meu sobrinho Guilherme Diógenes Lima Braga (*In Memoriam*) que infelizmente não pode estar presente neste momento tão feliz da minha vida, mas que com apenas 5 anos me mostrou a doçura e o amor de uma vida inteira.

## AGRADECIMENTOS

Elevo os meus olhos ao céu e agradeço, primeiramente a Deus, que iluminou o meu caminho durante esta caminhada. Pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

Aos meus pais, por serem a base da minha vida e meus maiores exemplos. Agradeço por nunca medirem esforços para que eu pudesse realizar meus sonhos. Mãe, seu cuidado e dedicação foi que deram, em alguns momentos, a esperança para seguir. Pai, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinha nessa caminhada. Tudo que tenho e sou devo inteiramente a vocês.

Ao meu namorado Matheus Rebouças que de forma especial e carinhosa me deu força e coragem. Por todo amor, companheirismo e paciência, muito obrigada por ter estado ao meu lado nessa etapa tão importante da minha vida.

A minha amiga Jéssica Gondim, a qual estive comigo durante toda faculdade. Obrigada por sempre me apoiar e me fazer acreditar que seria possível.

Aos colegas da UFC, em especial Dalila Lima e Priscila Nascimento.

A minha orientadora Joyce Arrais, que com muita paciência e atenção, dedicou do seu valioso tempo para me orientar em cada passo deste trabalho. Agradeço por transmitir seus conhecimentos e por fazer da minha monografia uma experiência positiva e por ter confiado em mim.

Ao meu sobrinho Guilherme Diógenes Lima Braga (*In Memoriam*), o qual dedico este trabalho inteiro, pois mesmo tão pequenino me ensinou tantas coisas e sei que mesmo no céu me dá forças para continuar. Gui esta vitória é para você, por você.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Fundamentação legal do Orçamento público.....	12
Quadro 2 – Prazos para elaboração das peças Orçamentárias.....	27
Quadro 3 – Escala de avaliação .....	33
Quadro 4 – Artigos da Constituição Federal de 1988.....	33
Quadro 5 – Artigos da Lei Federal 4.320 de 1964 .....	35
Quadro 6 – Artigos da Lei Complementar 101 de 2000 .....	36
Quadro 7 – Artigos da Lei Orgânica do Município de Fortaleza .....	38

## RESUMO

O Orçamento Público é uma importante ferramenta de planejamento e gestão dos governos, utilizado para gerenciar e controlar a aplicação dos recursos públicos e monitorar os gastos realizados pelo governo. Para sua elaboração é necessário que o ente siga as determinações da legislação. Tendo em vista a importância de se planejar o orçamento público, o presente trabalho tem como objetivo verificar o cumprimento pelo município de Fortaleza dos critérios técnicos obrigatórios na legislação atual na elaboração das Leis Orçamentárias do período de 2014 a 2017. Para o desenvolvimento do trabalho, foi realizada uma pesquisa documental e bibliográfica, com ênfase nas legislações que são a base para a elaboração do orçamento no município em questão. Os resultados indicaram o cumprimento das exigências dispostas na legislação atual, porém com algumas ressalvas quanto a divulgação e transparência dos demonstrativos e relatórios exigidos na Lei Orçamentária Anual.

**Palavras-Chave:** Orçamento Público. Lei Orçamentária Anual. Município de Fortaleza

## **ABSTRACT**

The Public Budget is an important planning and management tool used by governments to manage and control the use of public resources and monitor government expenditures. For its elaboration it is necessary that the entity follows the determinations of the legislation. Thus, considering the importance of planning the public budget, the present work aims to verify compliance with the technical criteria established in the current legislation by the municipality of Fortaleza in the elaboration of the Budget Law for the period from 2014 to 2017. For the development of the work, a documentary and bibliographical research was done, with emphasis on the legislations that are the basis for the elaboration of the budget in the municipality in question. The results indicated compliance with the requirements set forth in current legislation, but with some caveats when the disclosure and transparency of the statements and reports required by the Annual Budget Law.

**Keywords:** Public Budget. Annual Budget Law. Municipality of Fortaleza

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	11
2. INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO .....	12
2.1 Plano Plurianual (PPA) .....	13
2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias .....	14
2.3. Lei Orçamentária Anual .....	16
2.3.1. <i>Créditos Adicionais</i> .....	21
2.4. Orçamento Público .....	23
2.4.1 <i>Orçamento Participativo no Município</i> .....	26
2.4.2 <i>Elaboração do Orçamento Público</i> .....	26
2.4.3 <i>Princípios Orçamentários</i> .....	28
2.4.4 <i>Ciclo Orçamentário</i> .....	29
3. METODOLOGIA .....	30
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	31
4.1. Município de Fortaleza.....	31
4.2 Análise da legislação e das Leis Orçamentárias .....	32
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	39
REFERÊNCIAS .....	41

## **. INTRODUÇÃO**

Atualmente o planejamento orçamentário tem se tornado muito mais que uma mera recomendação, trata-se de uma exigência da lei e dos órgãos fiscalizadores. O planejamento pressupõe estratégias, ou seja, o futuro do empreendimento a longo prazo, os objetivos a serem alcançados, o que se pretende atingir.

O orçamento público é uma das primeiras ferramentas de planejamento sendo o "elo entre o planejamento e as funções executivas da organização". Pode ser definido como uma forma de planejar as ações que deverão ser realizadas pelo Poder Executivo no período de um ano. Em um aspecto amplo, consiste em um processo de planejamento das atividades públicas sendo a base para uma gestão eficiente dos recursos públicos. É de elaboração obrigatória e serve de marco para o desenvolvimento local.

Inicialmente o orçamento surgiu como uma peça de mero controle, mas havia a necessidade de se aperfeiçoar o processo orçamentário, a fim de mitigar os efeitos negativos da inexistência de um planejamento coerente com a realidade do Estado

O objetivo geral do presente trabalho é verificar o cumprimento pelo Município de Fortaleza - CE dos critérios técnicos obrigatórios na legislação atual na elaboração das Leis Orçamentárias do período de 2014 a 2017.

Para alcançar o objetivo principal, tem-se como objetivos específicos analisar os critérios estabelecidos na legislação atual relacionada a orçamentos; e comparar o que está disposto na legislação e o que as Leis de Orçamento Anual do Município de Fortaleza apresentam no período de 2014 a 2017.

Um orçamento elaborado em conformidade com a legislação pode efetivamente garantir o planejamento estratégico, a programação de ações e a definição de metas de governança capazes de gerar o bem-estar para a população. Podendo também ser usado como instrumento de controle das finanças e nas tomadas de decisões da gestão, a fim de cumprir com sua finalidade maior que é de corresponder as necessidades públicas com eficiência e eficácia.

A relevância da pesquisa está na verificação do cumprimento efetivo das Leis Orçamentárias do município em destaque, isso porque estas definem como serão aplicados os recursos públicos e se bem elaboradas podem servir de uma ferramenta estratégica e de controle de governo. Todavia, se mal elaboradas trazem consequências graves tais como, déficit orçamentário e o endividamento municipal, prestação de serviços de má qualidade para população e facilitação para desvios de dinheiro público

Com o intuito de fundamentar o conteúdo exposto no artigo, realiza-se pesquisa bibliográfica e documental para aprofundamento no tema, sendo utilizadas diversas fontes como forma de consultas, tais como livros, artigos, redes eletrônicas e documentos.

Este trabalho além desta introdução possui mais três seções, a saber: Primeiramente, são apresentadas as fundamentações teóricas. Na sequência, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, que é estruturada na forma de um estudo de caso, onde foram analisadas as Leis Orçamentárias do Município de Fortaleza no período de 2014 a 2017. No capítulo seguinte foram apresentados os resultados da pesquisa, inicialmente foi necessário descrever o processo de elaboração da Lei Orçamentária e em seguida feita uma comparação da LOA de 2014-2017 com a legislação pertinente. Por fim, nas considerações finais foram apontados possíveis problemas encontrados na análise comparativa das Leis Orçamentárias de 2014-2017 do município de Fortaleza com a legislação.

## 2. INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

Planejar é definir, com os meios que se tem, os caminhos a serem seguidos de acordo com a direção traçada para atingir a ação. No serviço público, estas ações são os programas que o governo desenvolve. O planejamento governamental, especificamente no campo do orçamento, deve representar os interesses da sociedade, haja vista que o dinheiro pertence ao povo. Tal planejamento dispõe de etapas as quais devem ser seguidas e devem estar de acordo com a legislação para a efetivação do mesmo. O planejamento orçamentário brasileiro tem sua base legal apresentada no quadro a seguir:

Quadro 1: Fundamentação Legal do Orçamento Público

Constituição Federal de 1988 – Art. 165 a 169
Lei Federal 4.320 de 1964
Lei Complementar nº 101 de 2000 - LRF
Lei Complementar 131 de 2009 – Lei da Transparência
Constituições Estaduais
Leis Orgânicas dos Municípios
Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

A Constituição Federal de 1988 prevê a elaboração de três peças orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária anual (LOA). É através da Lei Orçamentaria Anual que a Administração Pública realiza o que foi planejado no Plano Plurianual. As ações definidas no PPA e as diretrizes estabelecidas na LDO são

traduzidas na LOA, em programas de trabalho específicos formulados por diversos órgãos que compõe a gestão governamental.

A lógica de funcionamento desse tripé guarda íntima ligação com o orçamento programa. O planejamento governamental é todo pautado em programas de governo, cuja aplicação ensejará o alcance dos objetivos governamentais.

Para Giacomoni (2012, p. 216)

A integração entre o plano plurianual e orçamento anual fica ainda mais bem explicitada por meio do papel cumprido por outra novidade da Constituição de 1988 – a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual.

Os instrumentos de planejamento previstos são de obrigação de todas as esferas da Administração Pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em seus planejamentos e devem ser integrados hierarquicamente, ou seja, a LDO não pode contrariar o PPA, nem pode haver na LOA discordância com o PPA e a LDO.

## **2.1 Plano Plurianual (PPA)**

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento governamental de longo prazo pelo qual o Governo irá orientar o planejamento e a gestão da administração pública para os próximos quatro anos. No Plano Plurianual estarão definidas as metas físicas e financeiras para fins do detalhamento dos orçamentos anuais.

Devem conter no PPA o objetivo a ser alcançado, o programa a ser desenvolvido, o órgão responsável pela sua execução e fiscalização, o recurso financeiro a ser gasto e sua origem, seu prazo de execução, indicadores de avaliação, meta física e diagnóstico da situação regional.

A principal fundamentação legal do Plano Plurianual (PPA) é a CF/88 em seu art. 165 § 1º:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.” Assim, todos os governos, inclusive os municipais, ficam obrigados a fazer um planejamento estratégico e seguir as diretrizes e metas estabelecidas no PPA. Dessa forma impede-se a descontinuidade de políticas e obras públicas de importância estratégica para a cidade, estado ou país.

Elaborar o PPA de forma regionalizada significa que a lei do Plano Plurianual definirá o planejamento por região, não existindo a regionalização dos municípios, duas formas poderão ser adotadas para a divisão das ações do PPA, uma por zona urbana e rural e outra por bairros,

distritos ou povoados, contemplando os objetivos e as vantagens, observando os benefícios práticos que a regionalização fornecerá para a Administração e para o Município, ainda assim, se não for possível fazer a divisão é necessário informar que a atuação será municipal e demonstrar que ela cobrirá todo o seu território.

As diretrizes compreendem as grandes linhas de ação do governo, o conjunto de indicações para levar a termo o plano. As diretrizes são orientações, indicações e princípios estratégicos que nortearão as ações do governo municipal durante o período de sua vigência com vistas a alcançar os seus objetivos. (AGUILAR, et al,2010)

As metas são referentes às despesas de capital (despesas destinadas a manter e conservar os investimentos) e delas decorrentes, e às despesas relativas aos programas de duração continuada (despesas que não se interrompem no tempo), tais metas devem estar de acordo com as da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

A Lei do Plano Plurianual é encaminhada pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo para apreciação e posterior aprovação, esta lei tem validade de quatro anos, o mesmo período de um mandato, porém os dois prazos não coincidem, no primeiro ano de mandato a lei vigente será a mesma dos três anos anteriores, com isso o PPA que for elaborado neste primeiro ano de mandato, passa a valer apenas no segundo ano, ficando assim um ano vigente ainda para o próximo gestor.

Conforme determina o artigo 35, § 2º, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (DCT)

I - O projeto do PPA, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

É importante salientar que cada município tem seu ciclo orçamentário, tendo tempo determinado para elaboração do Plano Plurianual. No âmbito municipal é de incumbência do chefe do Executivo Municipal, prefeito, juntamente com o Poder Legislativo, vereadores, e da sociedade, elaborar as metas e os objetivos para os quatro anos de exercício, cabe ao departamento de Planejamento do Município transferir as metas e objetivos da administração municipal viabilizando a criação, realização e controle do PPA, já aos demais departamentos do município, é cabível a criação de suas propostas.

## **2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias**

A Lei de Diretrizes Orçamentária é um instrumento que tem por finalidade fazer a conexão entre o PPA e a LOA, estabelece a ligação entre o curto prazo (LOA) e o longo prazo

(PPA). De acordo com Gama Junior (2009) a Lei de Diretrizes Orçamentárias é um instrumento orientador na elaboração da Lei Orçamentária Anual, pois é responsável pelo desdobramento ano a ano das metas fixadas no PPA, para um período de quatro anos, devendo ainda estabelecer as prioridades da administração pública, selecionando os investimentos que serão executados no exercício financeiro seguinte.

A CF/88 dispõe em seu art. 165, § 2º, de algumas informações importantes a respeito da LDO

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

A LDO deverá abranger as metas e prioridades da gestão pública para o próximo exercício financeiro, dar suporte à criação da LOA e regulamentar outras ações essenciais na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A aprovação da Lei Complementar 101, em 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe uma série de inovações para a LDO.

Segundo o art. 4º da LRF

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; c) (VETADO) d) (VETADO) e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Com tais inovações a LDO passou a ser importante instrumento de viabilização de normas que pudessem regular e limitar os gastos públicos, o que ampliou sobremaneira seu papel no ordenamento jurídico das finanças públicas.

A LRF também instituiu como parte integrante da LDO dois anexos: Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

Conforme § 1º, § 2º e § 3º do artigo 4º da LRF

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o 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. § 2º O anexo conterá, ainda: I - Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II - Demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III - evolução do patrimônio líquido, também nos

últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV - Avaliação da situação financeira e atuarial:  
 a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V - Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. § 3o A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências e serem tomadas, caso se concretizem.

O Anexo de Metas Fiscais dispõe onde são estabelecidas as metas de resultado nominal e primário, nele constarão as metas anuais a serem avaliadas ao final de cada bimestre. Entende-se por resultado nominal a diferença entre o fluxo agregado de receitas totais (inclusive de aplicações financeiras) e de despesas totais (inclusive despesas com juros), em determinado período. O resultado primário corresponde ao resultado nominal excluída a parcela referente aos juros nominais (juros reais mais atualização monetária) incidentes sobre a dívida líquida.

O Anexo de Metas Fiscais é o instrumento hábil para o acompanhamento da execução do orçamento e, caso suas metas não estejam sendo cumpridas, a limitação de empenho será necessária para o não comprometimento do cumprimento das metas do governo.

O Anexo de Riscos Fiscais dispõe sobre a avaliação de passivos contingentes e outros riscos fiscais capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Por passivos contingentes devemos entender as despesas decorrentes de alguma contingência, como, por exemplo, às relacionadas com decisões judiciais, em que não há como prever quando e se deverá ser quitado algum débito. Já riscos fiscais imprevistos são situações que fogem do planejamento governamental, decorrentes de, por exemplo, situações de guerra ou calamidade pública.

Conforme estabelecido pelo artigo 35, § 2º, inciso II do Ato das Disposições Constitucionais (ADCT), o projeto de lei da LDO deve ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido por sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

No âmbito municipal o prazo de elaboração da LDO é definido pela Lei Orgânica do Município de Fortaleza que determina em seu art.175: “Deverá ser encaminhado para a Câmara Municipal de Fortaleza até 8 (oito) meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, devendo ser devolvido para a sanção até o final do primeiro período da Sessão Legislativa.”

### **2.3. Lei Orçamentária Anual**

A Lei Orçamentária Anual “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano e o Poder Legislativo lhe

autoriza, através da lei, a execução das despesas destinadas ao funcionamento da máquina administrativa” (CARVALHO, 2010, p. 46).

Nesse sentido, Gama Junior (2009) esclarece que a Lei Orçamentária Anual deve contemplar a programação das ações que serão realizadas, para cumprir, ano a ano, as diretrizes, os objetivos e as metas do PPA, em conformidade com a LRF e LDO. O art. 165, § 5º da Constituição Federal, diz que a Lei Orçamentária compreenderá três tipos de orçamento.

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.

O Orçamento Fiscal, nos termos do texto constitucional, deverá conter as receitas e despesas de toda a Administração Pública, incluindo todos os Poderes (Legislativa, Executivo, Judiciário), o Ministério Público, o Tribunal de Contas, bem como todos os Órgãos da Administração Direta, e ainda, todas as Entidades da Administração Indireta, incluindo Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Na verdade, a análise do Orçamento Fiscal se dá por exclusão: tudo aquilo que faz parte da Administração Pública e não está no Orçamento de Investimento ou no Orçamento de Seguridade Social, estará no Orçamento Fiscal.

Já o Orçamento de Investimento, conforme art. 165, §5º, II, da CF/88, compreende o investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Ou seja, o Orçamento de Investimento refere-se aos investimentos das chamadas empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista). Assim, no que se refere às empresas estatais, as receitas e despesas referentes aos seus investimentos devem ficar separadas do Orçamento Fiscal, sendo contempladas no Orçamento de Investimentos.

Por fim, o Orçamento de Seguridade Social, nos termos do art. 165, §5º, III, da CF/88, abrange 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. A razão da separação em suborçamento específico decorre da necessidade de se garantir que os recursos da seguridade social não serão desviados para qualquer fim. Confere-se, assim, maior transparência na gestão da Seguridade Social.

Apesar de haver três Leis Orçamentárias em nossa ordem jurídica, a unidade do orçamento persiste, porquanto a unidade não é meramente documental, mas sim programática, dentro de uma estrutura integrada do sistema orçamentário, como atual peça de planejamento.

Recentemente no ano de 2015 o Congresso Nacional, através da Emenda Constitucional nº 86/2015, provocou uma série de alterações no art. 166 da Constituição Federal de 1988, modificando assim o processo de elaboração da proposta orçamentária em nível nacional e instituindo o chamado Orçamento Impositivo para garantir a execução de emendas individuais.

Uma das mudanças promovida pela EC 86/2015 foi a reserva do percentual de 1,2% da Receita Corrente Líquida (RCL), dentro da proposta orçamentária apresentada pelo Poder Executivo, como limite destinado às emendas individuais parlamentares à Lei Orçamentária Anual. No entanto, o poder de emendar não é livre, curvando-se a certos requisitos constitucionais.

Conforme § 9º do art. 166 da CF/88, metade do percentual referido será destinado a despesas com ações e serviços públicos de saúde, em reforço à já existente vinculação constitucional de receitas para a área da saúde, caracterizando mais uma exceção ao princípio da não afetação da receita pública.

Outra Emenda Constitucional bastante importante é a EC Nº29/2000, que determina a vinculação e estabelece a base de cálculo e os percentuais mínimos de recursos orçamentários que a União, os Estados, Distrito Federal e municípios são obrigados a aplicar em ações e serviços públicos de saúde. Segundo o art. 7º da EC Nº29/2000.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 77

"Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:" (AC) [...] III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º." (AC) § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que apliquem percentuais inferiores aos fixados nos incisos II e III deverão elevá-los gradualmente, até o exercício financeiro de 2004, reduzida a diferença à razão de, pelo menos, um quinto por ano, sendo que, a partir de 2000, a aplicação será de pelo menos sete por cento." (AC) § 2º Dos recursos da União apurados nos termos deste artigo, quinze por cento, no mínimo, serão aplicados nos Municípios, segundo o critério populacional, em ações e serviços básicos de saúde, na forma da lei." (AC) § 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal." (AC) [...]

A referida Emenda foi promulgada para garantir um financiamento mais estável e regular para a saúde, representando mais uma conquista da sociedade. A fiscalização da aplicação desta é obrigação dos Conselhos de Saúde, das Assembleias Legislativas, Câmaras Municipais, dos Tribunais de Contas e do Ministério Público. A não aplicação do mínimo exigido em ações e serviços de saúde autoriza a União a intervir nos Estados e esses em seus

Municípios, já que os mesmos estarão descumprindo a Constituição. No caso dos municípios estes ficam obrigados a investir na saúde pública 15% da arrecadação dos impostos.

Antes, a única vinculação constitucional existente era para a área da educação, com o percentual de 18% de receitas da União e 25% dos Estados e municípios, estabelecidos no art. 212 da CF/88

A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Alguns critérios técnicos são utilizados para a elaboração da proposta orçamentária. A LF 4.320/1964, em seu art. 22, define o conteúdo e a forma da proposta

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á: I - Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital; II - Projeto de Lei de Orçamento; III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação: a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta; b) A receita prevista para o exercício em que se elaborou a proposta; c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta; d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior; e) A despesa fixada para o exercício em que se elaborou a proposta; e f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta. IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Além disso devem acompanhar o projeto de lei orçamentária alguns demonstrativos como mostra o art. 165 § 6º da CF/88: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

Tal demonstrativo evidencia os diferentes tipos de renúncia de receita. A Renúncia de Receita é o ato em que o gestor público concede incentivos ou benefícios de natureza tributária, financeira e creditária para os cidadãos.

A renúncia de receita compreende tanto anistia, remissão de subsídio e isenção de crédito, quanto a alteração na alíquota ou modificação na base de cálculo que gere redução de taxas e contribuições. A anistia é o perdão da falta cometida pelo contribuinte ao não cumprir com seus deveres tributários. Também inclui o perdão da penalidade que foi imposta a ele. A remissão ocorre quando o crédito tributário é extinto total ou parcialmente. A isenção consiste em exclusão do crédito tributário, impedindo a incidência da norma de tributação. Para tanto,

deverá ocorrer antes da prática do fato gerador. E por fim a alteração na alíquota ou modificação de base de cálculo é quando ocorrem alterações que impliquem na redução discriminada de contribuições e tributos, sem leis específicas.

O art. 5º da LRF expressa outros demonstrativos obrigatórios no orçamento público

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: a) (VETADO) b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

O demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos irá mostrar se o que foi planejado está de acordo com os objetivos e metas do anexo de metas fiscais para o exercício financeiro. A reserva de contingência também é obrigatória no projeto de Lei Orçamentária. Constitui exceção ao princípio orçamentário da especificação, em razão da natureza de ser uma dotação global não destinada, especificamente, a determinado programa, projeto, atividade ou unidade orçamentária. É uma ferramenta que permite a reserva de recursos orçamentários livres para que a administração possa dispor a qualquer momento para situações imprevistas do ponto de vista do planejamento orçamentário, mediante créditos adicionais e, suplementações.

No Projeto de Lei é permitida ainda a inclusão dos seguintes elementos: autorização para abertura de créditos suplementares e autorização para a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receitas (art. 165, § 8º, CF/88 e art. 7º da Lei 4.320/1964).

Os créditos adicionais visam adequar o orçamento público a execução orçamentária, porém, nem sempre são concedidos e utilizados de forma adequada, o que ocasiona consideráveis diferenças entre o orçamento aprovado e o executado. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro, e deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano.

A partir do art. 2º da Lei 4320/64 são elencados os elementos que compõem a LOA:

A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade. § 1º Integrarão a Lei de Orçamento: I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo; II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1; III - Quadro discriminativo da receita por fontes

e respectiva legislação IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração. § 2º Acompanharão a Lei de Orçamento: I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais; II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nºs 6 a 9; III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Tais artigos da Lei 4320/64 e da LRF estabelecem a estrutura mínima do projeto de Lei Orçamentária e da Lei Orçamentária propriamente dita a ser encaminhada do Poder Executivo para o Poder Legislativo.

Com a edição da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, outras exigências foram introduzidas como: a obrigatoriedade da divulgação, inclusive pela internet dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, Anexo de Metas Fiscais (AMF), Anexos de Riscos Fiscais (ARF), Relatório Resumido de Execução Orçamentária, (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Conter reserva de contingência nos termos da LDO, entre outras exigências.

O RREO e o RGF são relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. O primeiro é um conjunto de demonstrativos que dá amplas informações ao Executivo, Legislativo e à sociedade sobre a execução orçamentária e sua previsão. O segundo é um instrumento imprescindível no acompanhamento das atividades financeiras, deverá conter todas as informações necessárias à verificação da consecução das metas fiscais e dos limites de que trata a lei.

### **2.3.1. Créditos Adicionais**

No decorrer do exercício financeiro podem surgir despesas imprevisíveis e urgentes e que não estão computadas no orçamento, então é necessário utilizar-se de um procedimento para a inclusão dessas despesas na Lei Orçamentária conhecido como créditos adicionais. A Lei 4320/64 conceitua créditos adicionais da seguinte forma: “São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.”

Os créditos adicionais são utilizados para acertar distorções quando os recursos necessários em determinadas despesas programadas não são suficientes, já em outras existem recursos além do necessário e são classificados em: suplementares, especiais e extraordinários (ANDRADE, 2008).

Os créditos suplementares são destinados ao reforço de dotação orçamentária. É possível a sua abertura caso já exista a dotação orçamentária específica e a alteração sirva apenas como reforço da fixação inicial. Quando se abre um crédito suplementar não há a abertura de uma nova rubrica de gasto, é preciso que já exista a categoria de gasto que se

pretende suplementar. São autorizados por lei e abertos por decreto. A lei que autoriza é a lei do orçamento.

Os créditos especiais são destinados a atender despesas para as quais não haja dotação ou categoria de programação orçamentária específica na LOA. Essa situação pode ocorrer em função de erros de planejamento (não inclusão da despesa na LOA) ou de novas despesas surgidas durante a execução orçamentária. Quando se abre um crédito especial há a abertura de uma nova rubrica.

Os créditos extraordinários são destinados a cobertura de despesas imprevistas ou urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Assim como ocorre com os créditos especiais, os extraordinários farão surgir novas rubricas, e seu nascimento independe de autorização legislativa.

A legislação inerente elenca algumas possibilidades de fontes para a abertura dos créditos adicionais. Na lei 4320/64 no seu art. 43, § 1º, identifica quatro modalidades de recursos:

A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos: (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) II - os provenientes de excesso de arrecadação; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

De acordo com o art. 43, § 2º da Lei 4320/64, o superávit financeiro é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, apurado no balanço patrimonial, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. Já o excesso de arrecadação é o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

Na Constituição Federal no seu art. 166, § 8º

Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

A abertura de créditos suplementares e especiais requer a indicação prévia da fonte de recursos para a respectiva despesa. Assim, sempre que houver abertura de tais créditos deve-se informar de onde virá o recurso para atender a despesa a ser realizada.

Na LRF no seu art. 5º, inciso III

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: a) (VETADO) b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A abertura de créditos adicionais utilizando como fonte de recursos a reserva para contingências não alteram o orçamento, haja vista que a reserva para contingências deve constar na LOA como uma dotação global.

Para os créditos extraordinários não há a necessidade de justificativa de fontes de recursos para seu custeio. Só é necessário haver prévia existência de fonte para abertura de créditos suplementares e especiais.

## **2.4. Orçamento Público**

O Orçamento Público é uma forma de planejar as atividades a fim de ter o controle do que possa vir a ocorrer para utilizar os recursos de maneira adequada. Como referência para a pesquisa, serão utilizados alguns conceitos sobre orçamento público.

Segundo Giacomoni (2012), o orçamento público caracteriza-se pela multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. É o processo de previsão de receitas e fixação de despesas que darão respaldo à execução das políticas públicas. É um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz em termos financeiros, para determinado período (um ano), os planos e programas de trabalho do governo.

De acordo com Suzart (2012, p. 7), “o orçamento público é a principal ferramenta utilizada pela Administração Pública para a coordenação das atividades estatais. É através dele que as políticas públicas são implantadas e que o Estado pode intervir na economia nacional”.

Para Kohama (2013, p. 46), “O orçamento é o processo pelo qual o governo elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento de quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio -econômico.”

A obrigatoriedade de o setor público elaborar e gerir suas contas através de um planejamento orçamentário está contida na CF 88 no Art. 174

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Inicialmente, o orçamento surgiu como mero instrumento de controle. Com o passar dos anos houve uma evolução conceitual. A medida que as técnicas de planejamento e de intervenção do Estado na economia foram evoluindo, novas funções ao orçamento público tiveram que ser incorporadas. Em consequência disto, surgiram várias Para Jund (2008, p.79) “Essa evolução conceitual do orçamento público foi motivada por novas tecnologias e teorias que apresentaram e difundiram ao redor do mundo diferentes técnicas de elaboração desse instrumento de planejamento.”

No Brasil, o Orçamento Tradicional foi o primeiro modelo de elaboração e execução do orçamento público e tinha como função principal estabelecer o controle político sobre as finanças públicas. O enfoque desse orçamento se dá no objeto do gasto público, se limitando a aspectos contábeis da gestão (quanto mais receita arrecadada, mais podia-se gastar). Ou seja, o foco se restringia ao equilíbrio entre receita e despesa, não havendo qualquer vinculação entre planejamento e orçamento para a definição das prioridades da administração.

Em seguida, o Orçamento de Desempenho foi uma tentativa de trazer ao instrumento orçamentário um teor mais gerencial, tendo o enfoque voltado para as realizações do governo. Apesar do gasto público estar alinhando com um objetivo, este não está pré-estabelecido em nenhum documento. Novamente, os critérios para a elaboração do orçamento eram políticos e institucionais, não havendo ênfase entre o planejamento e o orçamento.

Logo após surgiu o Orçamento Base-Zero - OBZ, também conhecido como orçamento não-incremental. De acordo com esse orçamento todos os gastos deveriam ser novamente justificados a cada ciclo, assim excluem-se as dotações anteriores e colocam-se novas, todas baseadas em justificativa para a sua realização. A ênfase do OBZ está nas necessidades reais de gastos públicos, evitando ao máximo os gastos desnecessários. Há utilização de critérios técnicos e institucionais para a elaboração dos orçamentos, contudo, ainda não é possível verificar vinculação entre planejamento e orçamento. Este modelo de orçamento nunca foi posto em prática no Brasil.

Atualmente, o tipo de orçamento utilizado no Brasil é orçamento-programa. Tal orçamento leva em consideração, quando de sua elaboração, critérios unicamente técnicos, não devendo haver viés político nem institucional em sua elaboração.

Segundo Pascoal (2002, p.15)

A palavra programa revela uma qualidade do orçamento moderno, pois, trata-se de instrumento do planejamento que permite identificar os programas, os projetos e as atividades a serem realizadas pelo governo, dispondo ainda sobre o estabelecimento de objetivos, metas, custos e resultados esperados, oferecendo maior transparência na execução dos gastos públicos.

O Orçamento-Programa é a única modalidade de orçamento que vincula o Planejamento (PPA) à execução ou ao orçamento (LOA), por intermédio das Diretrizes Orçamentárias (LDO). De acordo com Kohama (2013, p. 55) “o 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.”

Outro tipo de orçamento existente no Brasil é o orçamento participativo, utilizado principalmente na gestão de recursos municipais. Segundo o Ministério da Transparência e a Controladoria Geral da União (Portal da Transparência) tem-se seguinte definição:

O orçamento participativo é um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina os destinos de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a co-responsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade.

Este tipo de orçamento possibilita que o governo atraia com maior facilidade e exatidão as demandas sociais. Segundo Carvalho (2010, p. 20)

O orçamento participativo rompe com a visão tradicional da política, em que o cidadão praticamente encerra a sua participação no ato de votar, e os governantes eleitos podem fazer o que bem entenderem com o dinheiro público, por meio de políticas públicas imediatistas ou populistas, objetivando atender a determinados clientes. Nesse processo orçamentário o cidadão deixa de ser um simples coadjuvante para ser protagonista ativo da gestão pública.

Neste contexto de participação popular nos orçamentos públicos a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 48 traz a obrigatoriedade de realização de audiências públicas:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas

Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) apregoa que a população deve ser ouvida na elaboração das leis orçamentárias, não há menção na lei em termos de obrigar o governo a acatar as propostas da sociedade, já que a legislação determina que a competência exclusiva para a elaboração do orçamento é do Poder Executivo.

### **2.4.1 Orçamento Participativo no Município**

A participação popular é indispensável para o bom funcionamento de uma democracia. Tal participação evidencia-se no orçamento participativo, no qual permite aos cidadãos influenciar ou decidir sobre os orçamentos públicos, geralmente o orçamento de investimentos de prefeituras municipais para assuntos locais, através de processos de participação da comunidade. Os resultados costumam ser obras de infraestrutura, saneamento, serviços para todas as regiões da cidade.

Segundo Dutra (2001, p. 10) “O orçamento participativo é um espaço propiciador do exercício pleno da cidadania por parte de milhares de pessoas do povo”

O orçamento participativo tem como premissa alocar os recursos do orçamento público de modo racional e de acordo com os interesses da sociedade, por isso deve contar com a participação de grupos organizados da sociedade civil para a tomada de decisões sobre as finanças públicas.

De acordo com Gomes (2004), o orçamento participativo está mais transparente e aberto, permite a cada cidadão um contato direto com os gestores da sua cidade, direcionando, assim, suas necessidades mais importantes. Mas para ter este direito de reivindicar, o cidadão tem de entender qual a importância de se participar da implantação do orçamento participativo, assim decidindo o que é o melhor para o seu bairro e cidade.

Na Lei Orgânica do Município de Fortaleza, no art. 6º está disposto

Art. 6º. Para garantir a gestão democrática da cidade, deverão ser utilizados, entre outros, os seguintes instrumentos: I – órgãos colegiados de políticas públicas; II – Debates, audiências e consultas públicas; III – conferência sobre os assuntos de interesse público; IV – Iniciativa popular de planos, programas e projetos de desenvolvimento; VI – A elaboração e a gestão participativa do Plano Plurianual, nas diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para a sua aprovação pela Câmara Municipal.

Em Fortaleza, a implantação do Orçamento Participativo iniciou-se em 2005 como fruto do Programa de Governo da prefeitura. A medida inaugurou novo tempo na política municipal, fortalecendo, sem sombra de dúvidas, a cidadania e o processo democrático na cidade. Sua gestão trazia como um dos lemas principais a participação e a democratização dos processos de gestão da cidade.

### **2.4.2 Elaboração do Orçamento Público**

O orçamento público deve ser elaborado anualmente pelo Poder Executivo constituído em cada uma das esferas de gestão (Federal, Estadual, Municipal), sendo encaminhado ao Poder

Legislativo para aprovação, conforme exposto na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 4.320/64.

Os prazos para elaboração das peças Orçamentárias são os seguintes:

Quadro 2: Prazos para elaboração das peças Orçamentárias

	<b>PPA</b>	<b>LDO</b>	<b>LOA</b>
<b>Envio para o Legislativo</b>	Até o dia 31/08 do primeiro ano do mandato do governante	Até o dia 15/04	Até o dia 31/08 do primeiro ano do mandato do governante
<b>Aprovação pelo Legislativo</b>	Até o final da seção legislativa – 22/12	Até o final da primeira parte da seção legislativa – 17/07	Até o final da seção legislativa – 22/12
<b>Vigência</b>	Válido pelos próximos 4 anos	Até o final do exercício seguinte da sua aprovação	Até o final do exercício seguinte da sua aprovação

Fonte: Adaptado da Constituição Federal de 1988 e da Lei Federal 4320 de 1964.

Em 1964 houve uma importante mudança para a unificação e padronização dos orçamentos e dos balanços públicos em todas as esferas administrativas (União, os Estados e Municípios) quando foi aprovada a Lei Federal 4.320/64. A lei substituiu o Código de Contabilidade de 1922, e uma série de legislações espalhadas na época. A referida lei dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Outra lei importante para o orçamento público é a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000, aprovada no ano de 2000 visando uma ação planejada e transparente da elaboração do orçamento. De acordo com o art. 1º, § 1º da LRF:

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

Caso as normas exigidas pela LRF não sejam cumpridas há sanções pessoais previstas na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Os governantes poderão ser responsabilizados pessoalmente e punidos com perda de cargo, proibição de exercer emprego público, pagamento de multas e até prisão.

A Lei Complementar 131/2009, a chamada Lei da Transparência, trouxe alterações para a LRF. A referida lei alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, em tempo real, de

informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

### ***2.4.3 Princípios Orçamentários***

O Orçamento Público funciona como ferramenta de controle do governo e para garantir a eficácia da sua função é necessário que este instrumento seja vinculado a determinadas regras ou princípios estabelecidos. Ao adotar, uma determinada técnica orçamentária, o ente público deve atentar aos princípios orçamentários que “visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público” (BRASIL, 2014, p. 6).

Segundo Kohama (2013, p.46)

Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução dos problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as aspirações da sociedade na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, é indispensável que obedeça a determinados princípios.

Esses princípios podem ser de natureza Constitucional ou Legal, como é o caso dos princípios previstos na lei 4320/64, em seu artigo 2º, que determina que a Lei de Orçamento deverá obedecer aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. Além da lei de orçamento, alguns princípios estão contidos na Constituição Federal e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

O Princípio da Unidade dispõe que o orçamento público deve ser uma peça una, única. Cada esfera governamental deve possuir apenas um orçamento anual. Ou seja, a União tem seu orçamento único. Estados, DF e municípios, cada um tem o seu também, sendo uma única lei, cada Ente elaborando a sua, visando assim eliminar a existência de orçamentos paralelos.

O Princípio da Universalidade é o princípio pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. Indispensável para o controle parlamentar, pois possibilita: conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para respectiva arrecadação e realização, impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e de despesa sem prévia autorização Legislativa e conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança de tributos estritamente necessários para atendê-las.

O Princípio da Anualidade visa que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período, geralmente um ano. A exceção se dá nos créditos especiais e

extraordinário autorizados nos últimos quatro meses do exercício, reabertos nos limites de seus saldos, que serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente.

Outros princípios importantes são: Princípio da Exclusividade que define que a Lei Orçamentária Anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. Princípio da Não-afetação da Receita em que nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos casos ou a determinado gasto. Ou seja, a receita não pode ter vinculações. Essas reduzem o grau de liberdade do gestor e engessa o planejamento de longo, médio e curto prazos. Este princípio encontra-se claramente expresso no inciso IV do art. 167 da CF de 88, mas aplica-se somente às receitas de impostos.

Outro princípio bastante importante é o Princípio do Orçamento Bruto, consagrado no art. 6º da Lei 4320/64: "Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções." Todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. A intenção é a de impedir a inclusão de valores líquidos ou de saldos resultantes do confronto entre receitas e as despesas de determinado serviço público.

As receitas e as despesas devem aparecer de forma discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação. Sendo este o Princípio da Especificação, que veda as autorizações globais, ou seja, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte das pessoas.

#### ***2.4.4 Ciclo Orçamentário***

Como o orçamento representa os planos da administração pública, fica evidente a necessidade de que haja um processo de interação, processo esse que é conhecido como ciclo orçamentário, sendo dividido em etapas.

O ciclo orçamentário começa com uma proposta, transforma-se em projeto de lei, que é apreciado pelo legislativo e só após sua sanção e publicação, inicia-se a execução, com a arrecadação da receita e a execução da despesa e é encerrado com a avaliação dos resultados, pelos controles internos e externos. (GAMA JUNIOR, 2009).

Kohama (2013, p. 49) afirma que

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

A primeira etapa do ciclo orçamentário é a elaboração da proposta orçamentária. Nesta fase é analisado o orçamento anterior para a partir daí elaborar o futuro, compreendendo os objetivos e metas estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Cada departamento da prefeitura deverá elaborar sua proposta parcial e encaminhá-la ao departamento de contabilidade para que este elabore a sua consolidação às demais. A partir daí o Executivo Municipal deverá encaminhar a proposta orçamentária ao Legislativo obedecendo aos prazos estabelecidos.

Após a entrega ao Poder Legislativo, cabe a este examinar a proposta, emendá-la se entender necessário, ouvir os cidadãos, negociar com o Executivo se necessário e finalmente aprovar um texto até o fim do ano anterior ao do orçamento proposto. Uma vez aprovado o projeto de lei orçamentário, o Poder Legislativo deverá devolvê-lo ao Executivo Municipal para que possa ser sancionado.

A execução é a terceira fase do ciclo orçamentário, que inicia depois de publicada a Lei Orçamentária. Esta fase constitui a concretização anual dos objetivos e metas destinados para cada setor ou departamento da administração pública. É o próprio processamento das despesas previstas.

O controle constitui a última fase do ciclo orçamentário e se divide em interno e externo. Nesta fase há o acompanhamento da execução das despesas, verificando se os prazos estão sendo cumpridos e os padrões e normas estão sendo respeitados.

### **3. METODOLOGIA**

Apresenta-se, nesta seção, uma descrição dos aspectos metodológicos da pesquisa, com vistas a estabelecer um ordenamento estruturado, a partir dos elementos teóricos, para proceder ao estudo empírico de forma a determinar a correta classificação do estudo.

No que se refere aos objetivos da pesquisa, tem-se que esta tem caráter descritivo. Segundo GIL (2008) as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanta à natureza, a pesquisa é qualitativa, pois os dados serão analisados de forma comparativa usando os dados extraídos das Leis Orçamentárias da prefeitura que será analisada e a legislação atual. Segundo Yin (2016, p.45):

A pesquisa qualitativa procura coletar, integrar e apresentar dados de diversas fontes de evidência como parte de qualquer estudo. A variedade provavelmente será uma

decorrência de você ter que estudar um ambiente da vida real e seus participantes. A complexidade do ambiente de campo e a diversidade de seus participantes provavelmente justificam o uso de entrevistas e observações e mesmo a inspeção de documentos e artefatos.

Quanto aos procedimentos, constituiu pesquisa bibliográfica, constituindo a fundamentação teórica do presente artigo e documental, mediante a utilização de legislações, de orçamentos, demonstrações obrigatórias. A primeira segundo GIL (2008) trata-se de um estudo desenvolvido a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto.

De acordo com Gil (2008), a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes

A pesquisa foi desenvolvida em três etapas. Na primeira fase foi realizada uma pesquisa bibliográfica para fundamentação teórica. Foram pesquisados também estudos empíricos relacionados ao tema abordado, ou seja, trabalhos de pesquisas com objetivos similares a este estudo.

Na segunda etapa, como instrumento de coleta de dados, foram analisadas as leis que dão embasamento para a elaboração do orçamento público do município de Fortaleza. Assim foram elaboradas tabelas com as leis específicas e os requisitos imprescindíveis para elaboração da LOA.

Na última etapa, foi realizado o comparativo dos requisitos extraídos das legislações e o que está contido nas Leis Orçamentárias do município de Fortaleza, no período de 2014 a 2017, averiguando se todos os critérios foram atendidos utilizando-se escalas de avaliação.

## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1. Município de Fortaleza**

Fortaleza é um município brasileiro, capital do estado do Ceará, 5ª maior cidade do País. Em seus 314.930 km<sup>2</sup> de área total mora uma população estimada de 2.627.482 habitantes (IBGE-2017) e atualmente está dividida em 119 bairros e em cinco distritos.

A administração executiva da prefeitura está dividida em Secretarias Executivas Regionais (as SERs) que são ao todo 7 (SER I, SER II, SER III, SER IV, SER V, SER VI e a regional do Centro). Criadas a pouco mais de 10 anos e instituídas nos primeiros meses da

segunda gestão Juraci Magalhães, em fevereiro de 1997, tinham objetivo de descentralizar a administração de uma Capital em franca expansão populacional.

No início, cada uma das Regionais poderia gerir funções centrais, áreas como saúde e educação passaram a ser administradas por cada regional, fazendo assim com que as regionais conduzissem parte considerável do orçamento. Durante o governo da ex-prefeita Luizianne Lins passaram a funcionar apenas como extensões das secretarias, tendo assim seu poder financeiro diminuído. A prefeita retirou atribuições das Regionais e concentrou nas secretarias e no próprio gabinete.

Com a gestão do atual prefeito a tendência seguiu, com a parcela das regionais caindo ano a ano, passando a serem espaço de acolhimento de demandas e espécie de ouvidoria municipal.

Economicamente Fortaleza possui hoje destacada expressão econômica regional. A Cidade é um polo político-administrativo, comercial, cultural e turístico e um centro portuário-industrial. O orçamento de Fortaleza (R\$ 7,29 bilhões em 2016) é o quinto entre as cidades brasileiras e o primeiro entre as do Nordeste, abaixo apenas de São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte e Curitiba.

No âmbito municipal a lei fundamental é a Lei Orgânica, Lei Ordinária aprovada em dois turnos pela Câmara Municipal, e pela maioria de dois terços de seus membros. A Lei Orgânica do Município de Fortaleza segue os mesmos critérios de planejamento do orçamento da CF/88, da Lei 4320/64 e da LRF.

Como visto no art. 173, da Lei Orgânica do Município

As normas orçamentárias do Município obedecerão às disposições da Constituição da República, às normas gerais de direito financeiro e ao disposto nesta Lei Orgânica, devendo o Município programar suas atividades financeiras mediante leis de iniciativa do Poder Executivo, abrangendo: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias anuais; III – os orçamentos anuais.

O processo de elaboração do orçamento no município cumpre as exigências estabelecidas na Constituição Federal, sendo preparado no primeiro ano do mandato de um prefeito, para vigorar a partir do segundo ano até o primeiro ano de mandato do próximo chefe do Executivo.

## **4.2 Análise da legislação e das Leis Orçamentárias**

A pesquisa iniciou-se com a análise dos critérios contidos na legislação atual para a elaboração do planejamento orçamentário do Município de Fortaleza. Assim comparou-se os referidos critérios e as Leis Orçamentárias através de uma escala de avaliação para medir o grau de conformidade da Lei Orçamentária Anual com a legislação pertinente.

Quadro 3: Escala de avaliação

<b>ESCALA DE AVALIAÇÃO DE CONFORMIDADE</b>	
0	NÃO ATENDE
1	ATENDE PARCIALMENTE
2	ATENDE

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

Com a escala de avaliação pode-se averiguar se as Lei Orçamentárias do município de Fortaleza que compreendem o período de 2014 a 2017 estão seguindo os critérios estabelecidos na legislação.

Foram elaboradas tabelas com a legislação e seus critérios para elaboração da Lei Orçamentária Anual. Cada critério foi pontuado de acordo com a conformidade com a legislação pertinente.

Quadro 4: Artigos da Constituição Federal de 1988.

<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>LOA 2014</b>	<b>LOA 2015</b>	<b>LOA 2016</b>	<b>LOA 2017</b>
Art. 165, caput. - Leis de iniciativa do Poder Executivo	2	2	2	2
Art. 165, § 3º - Publicação do relatório resumido de execução orçamentária	2	2	2	2
Art. 165, § 5º - Orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social	2	2	2	2
Art. 165, § 6º - Projeto de lei orçamentária acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito	0	0	0	0
Art. 165, § 8º - Autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito	2	2	2	2
Art. 169, caput. – Limite da despesa com pessoal	2	2	2	2
Art. 198, § 2º - Vinculação da receita pública com saúde	2	2	2	2
Art. 7º - ADCT - Vinculação da receita pública com saúde	2	2	2	2
Art. 212 – Vinculação da receita pública com educação	2	2	2	2

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

A primeira legislação a ser analisada foi a Constituição Federal. De acordo com o Art. 165, caput da CF/88, leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Verificou-se que houve o cumprimento do referido artigo nos anos de 2014 a 2017. Os seguintes instrumentos de planejamento foram encontrados facilmente no portal da transparência da Prefeitura de Fortaleza.

Seguindo com a análise o art.165, § 3º, estabelece que o Poder Executivo publicará até trinta dias após o encerramento de cada bimestre Relatório Resumido da Execução

Orçamentária. Nos dados disponibilizados pela Prefeitura de Fortaleza constatou-se o cumprimento da referida legislação. Todos os relatórios do período de 2014 a 2017 foram publicados tempestivamente no portal da transparência.

A Lei Orçamentária dos anos de 2014 a 2017 seguiu a determinação de que esta compreende: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social.

Verificou-se, porém, o descumprimento do Art. 165, § 6º, da CF/88. Os projetos de Lei Orçamentária dos referidos anos não foram encontrados nos *sites* onde são disponibilizadas as Leis Orçamentárias. Sendo solicitados por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, porém sem nenhuma resposta até o presente momento. Sendo assim o projeto de Lei Orçamentária não foi acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Sendo encontrado apenas o demonstrativo dos efeitos financeiros sobre as receitas, decorrentes de benefícios de natureza tributária na Lei Orçamentária.

Nas LOA's dos anos de 2014 a 2017 houve ainda autorização para abertura de créditos suplementares para os orçamentos fiscal e da seguridade social e autorização para contratação de operações de crédito por antecipação de receita, estando de acordo com Art. 165, § 8º CF/88.

No Art. 169, caput, dispõe que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. Tal determinação foi cumprida nos anos analisados tomando como base os limites estabelecidos pela LRF.

Um critério importantíssimo a ser analisado na elaboração da Lei Orçamentária diz respeito a vinculação da receita com saúde e educação. Tais vinculações são exceções ao *princípio da não afetação*, previsto no artigo 167, IV, da CF/88.

O Art. 212 da CF/88 traz uma das exceções: “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

A outra exceção, que se refere a saúde, está disposta no Art. 77, III do ADCT : “no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts.158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º” e no Art. 198, § 2º da CF/88.

Analisando as Leis Orçamentárias dos anos de 2014 a 2017 constatou-se que o percentual mínimo exigido para a educação e para a saúde foram atendidos.

Quadro 5: Artigos da Lei Federal 4.320 de 1964.

<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>LOA 2014</b>	<b>LOA 2015</b>	<b>LOA 2016</b>	<b>LOA 2017</b>
Art. 2º - Discriminação da receita e despesa e demonstrativos integrante da Lei Orçamentária	2	2	2	2
Art. 3º - Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas	2	2	2	2
Art. 4º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas	2	2	2	2
Art. 5º - Lei de Orçamento não consignará dotações globais	2	2	2	2
Art. 6º - As receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais	2	2	2	2
Art. 7º- Autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito	2	2	2	2
Art. 11, § 4º - Classificação da receita	2	2	2	2
Art. 12 – Classificação da despesa	2	2	2	2
Art. 22 – Proposta Orçamentária	1	1	1	1
Art. 34 – Exercício financeiro	2	2	2	2

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

A segunda legislação analisada foi a Lei Federal 4320 de 1964. No período de 2014, de acordo com a Lei Orçamentária do Ano (LOA) de 2014, estimou-se a receita do Município para o exercício financeiro de 2014, no montante de R\$ 6.442.764.260,00 (seis bilhões, quatrocentos e quarenta e dois milhões, setecentos e sessenta e quatro mil e duzentos e sessenta reais), e fixou-se a despesa em igual valor.

A Lei Orçamentária de 2015 estimou a receita do Município para o exercício financeiro de 2015 no montante de R\$ 6.432.442.864,00 (seis bilhões, quatrocentos e trinta e dois milhões, quatrocentos e quarenta e dois mil e oitocentos e sessenta e quatro reais) e fixou a despesa em igual valor.

A Lei Orçamentária de 2016 estimou a receita do Município para o exercício financeiro de 2016 no montante de R\$ 7.282.383.519 (sete bilhões, duzentos e oitenta e dois milhões, trezentos e oitenta e três mil e quinhentos e dezenove reais) e fixou a despesa em igual valor.

Por fim, a Lei Orçamentária de 2017 estimou receita do Município para o exercício financeiro de 2017 no montante de R\$ 7.597.930.224,00 (sete bilhões, quinhentos e noventa e sete milhões, novecentos e trinta mil e duzentos e vinte e quatro reais) e fixou a despesa em igual valor.

Assim de acordo com os Arts.3º e 4º da Lei 4320/64 a Lei Orçamentária dos referidos anos compreendeu todas as receitas e todas as despesas. E cumpriu ainda a determinação do

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

A Lei Orçamentária deverá conter determinados quadros demonstrativos nos quais estão discriminados no Art. 2º da Lei 4320/64. Todos os demonstrativos foram encontrados nas Leis Orçamentárias dos anos de 2014 a 2017.

Além dos quadros demonstrativos, a Lei Orçamentaria deverá ser classificada quanta a receita e a despesa segundo categorias econômicas (Art. 11 e 12, da Lei 4320/64). Há na Lei determinado demonstrativo que explicita essa classificação. Tal classificação foi encontrada nas LOA's de 2014 a 2017 do município.

O Art. 7º da Lei 4320/64 determina que a LOA poderá conter autorização ao Executivo para: Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43 e realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa. Encontrou-se nos anos de 2014 a 2017 todas essas autorizações conforme dispõe a legislação.

A última análise feita da lei foi o Art. 22, que dispõe quais itens compõem a proposta orçamentária. O artigo foi atendido parcialmente pela Lei Orçamentária dos anos de 2014 a 2017, pelo fato do projeto de Lei Orçamentária e as tabelas explicativas não terem sido disponibilizados pela Prefeitura de Fortaleza.

Quadro 6: Artigos da Lei Complementar 101/2000.

<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>LOA 2014</b>	<b>LOA 2015</b>	<b>LOA 2016</b>	<b>LOA 2017</b>
Art. 5ª – Projeto de lei Orçamentária	0	0	0	0
Art. 19, III – Limite da despesa com pessoal	2	2	2	2
Art. 20, III - Limite da despesa com pessoal	2	2	2	2
Art. 25, § 1º, IV, b - Limites constitucionais relativos à educação e à saúde	2	2	2	2
Art. 25, § 1º, IV, c - Limites da dívida consolidada	2	2	2	2
Art. 30 - Limites da dívida consolidada	2	2	2	2
*Resolução Senado Federal 40/2001 - Limites da dívida consolidada	2	2	2	2
Art. 48 - Transparência da gestão fiscal	2	1	1	1

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

A terceira lei analisada foi a Lei de Responsabilidade Fiscal. Iniciou-se a análise com o Art. 5º, onde dispõe algumas exigências quanto o projeto de Lei Orçamentária. Como os projetos de Lei Orçamentária não foram encontrados, o art. 5º da LRF não pôde ser verificado,

não sendo atendido. Constatou-se na Lei Orçamentária apenas a destinação de reserva de contingência que está no art. 5º, III da LRF.

Os artigos 19 e 20 da LRF estabeleceram que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder a determinados limites. Tais limites possuem relação direta com a receita corrente líquida. Na esfera federal, o limite global máximo para gastos com pessoal é de 50% da receita corrente líquida. Para estados e municípios, o limite é de 60% da RCL. A Lei estabelece ainda a repartição destes limites globais, sendo no âmbito municipal o limite de. Há 54% para o Poder Executivo e 6% para o Poder Legislativo ainda uma determinação que se a despesa total com pessoal ultrapassar 95% desse limite, a LRF proíbe qualquer movimentação de pessoal que implique aumento de despesa.

No orçamento de 2014, a despesa com pessoal alcançou 47,04% da RCL. No ano de 2015 o índice ficou em 44,79% da RCL. No ano de 2016 e 2017 ficou em 46,86% e 47,05% da RCL, respectivamente. Em todos os anos os limites legais foram respeitados.

Há ainda outro critério de limitação a ser observado no orçamento: o limite da dívida pública. Os limites percentuais da relação DCL/RCL dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estão previstos na Resolução do Senado Federal nº 40 de 2001, onde a dívida pública não deverá ultrapassar o limite máximo de duas vezes a Receita Corrente Líquida para os Estados e 1,2 vezes para os Municípios. Os municípios têm até 15 anos para corrigirem o excesso de endividamento, caso haja.

Nos orçamentos analisados a Dívida Consolidada Líquida atendeu aos limites estabelecidos pela legislação. Em 2014 o índice ficou em 16,91% da RCL. Em 2015, 2016 e 2017 ficou em 15,07%, 9,20% e 11,66% da RCL, respectivamente.

A LRF trouxe critérios novos a serem cumpridos na elaboração do orçamento. Visando a qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas através do controle, transparência e fiscalização das contas públicas.

No seu Art. 48 traz uma série de instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação. Um desses instrumentos é a prestação de contas e o parecer prévio. Ressalta-se que no período de 2014 a 2017 a Prefeitura de Fortaleza divulgou todas as prestações de contas, porém apenas no ano de 2014 foi acompanhada do parecer prévio. No caso a legislação foi atendida parcialmente.

Quadro 7: Artigos da Lei Orgânica do Município de Fortaleza.

<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>LOA 2014</b>	<b>LOA 2015</b>	<b>LOA 2016</b>	<b>LOA 2017</b>
Art. 173º, caput – Leis de iniciativa do poder Executivo	2	2	2	2
Art. 173, § 2º - Participação popular no orçamento	1	1	1	1
Art. 173, § 7º - Orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social	2	2	2	2
Art. 173, § 9º - Projeto de Lei Orçamentária acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito	0	0	0	0
Art. 173, § 10º - Lei Orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa	2	2	2	2
Art. 173, § 13º - Publicação de créditos autorizados	2	2	2	2
Art. 179º - Limite da despesa com pessoal	2	2	2	2

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

O Art. 173, caput, dispõe que o Município deve programar suas atividades financeiras mediante leis de iniciativa do Poder Executivo, abrangendo: O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias anuais e os orçamentos anuais. De acordo com o portal da transparência da Prefeitura de Fortaleza foi possível a identificação dos seguintes instrumentos de planejamento.

Todos os Orçamentos estão em conformidade com o Art. 173, § 7º da Lei Orgânica do Município de Fortaleza, onde a LOA compreende o Orçamento Fiscal, o Orçamento da Seguridade Social e o Orçamento de Investimento das empresas em que o Município detém a maioria do capital social com direito a voto.

O Art. 173, § 9º da Lei Orgânica não foi atendido, devido a dificuldade e não obtenção do projeto de Lei Orçamentária dos anos de 2014 a 2017. Assim não foi possível verificar os demonstrativos disponíveis no projeto como é o caso do demonstrativo do efeito sobre receitas e despesas públicas decorrentes de concessão de quaisquer benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, pela administração municipal, detalhados de forma regionalizada e identificando os objetivos de referidas concessões.

O § 10 do Art. 173 dispõe que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de crédito ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. As Leis Orçamentárias analisadas constaram com as seguintes autorizações. Além disso o § 13 do mesmo artigo afirma que esses créditos autorizados deverão ser demonstrados suas aplicações quadrimestralmente, no caso isso também foi observado ao se analisar as Leis Orçamentárias em questão.

A transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas. No município de Fortaleza em 2014 foi criado o Conselho Municipal de Planejamento Participativo, legítimo canal de participação coletiva., que garante aos seus integrantes participação efetiva na definição das prioridades orçamentárias do Município.

Ressalta-se que houve uma dificuldade para encontrar demonstrativos ou informações acerca do orçamento participativo. Sendo assim o Art. 173, § 2º da Lei Orgânica do Município de Fortaleza foi atendido parcialmente.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho utilizou conceitos e classificações sobre planejamento e orçamento público. Através desse trabalho procurou-se verificar o cumprimento dos critérios técnicos dispostos na legislação atual pelo Município de Fortaleza na elaboração da Lei Orçamentária do período de 2014 a 2017.

Diante do exposto observou-se que o objetivo geral foi alcançado em parte, já que não foi possível verificar em sua totalidade o cumprimento dos critérios técnicos dispostos na legislação atual pelo Município em questão, e os objetivos específicos foram atendidos no que se refere a análise da legislação e a comparação com as referidas Leis Orçamentárias do período de 2014 a 2017.

Houve uma limitação no trabalho em relação o acesso aos projetos de Leis Orçamentárias dos anos de 2014 a 2017, além de diversos demonstrativos. No caso dos projetos utilizou-se o Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão para obtenção do mesmo, porém até o final da pesquisa não se obteve retorno.

De um modo geral, a pesquisa possibilitou identificar e analisar o cumprimento ou não das exigências dispostas na legislação pertinente e, de acordo com resultados já apresentados, pode-se identificar que a Lei Orçamentária do município em questão e do período analisado não atende fielmente o que as normas legais dispõem.

Através da análise das Leis Orçamentárias percebe-se a necessidade do município de uma maior fiscalização quanto a elaboração dessas leis. Além disso, há uma carência em alguns pontos no que tange a transparência na divulgação de informações de contas públicas. Cabe salientar que a transparência na gestão pública é algo com expressivo embasamento legal como visto anteriormente e necessário ao bom funcionamento da Administração Pública.

Por fim, sugere-se que, diante das informações colhidas, seja feito um estudo futuro acerca da elaboração das Leis Orçamentárias do Município de Fortaleza, buscando formas de controle para o cumprimento da legislação. Prevalece o interesse que este trabalho sirva,

primordialmente, como ponto de partida e de apoio para futuras pesquisas desta natureza, abrindo caminho no meio acadêmico ou fora dele para influenciar outros trabalhos.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. de A. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, N. de A.; AGUILAR, A. M. de; MORAIS; E. M. de, PEREIRA; R. C. M.; FONSECA, V. R. **Planejamento Governamental para Municípios: Plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em :< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 30 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em 30 mar. 2018

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil,** Fortaleza, CE, de 05 de maio de 2000. Disponível em: < [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 30 mar. 2018

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. **Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm)> Acesso em 05 abr. 2018

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015. **Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 2015. Seção 1, p.1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm)> Acesso em 05 abr. 2018

CARVALHO, D. **Orçamento e Contabilidade pública.** Teoria, Prática e mais de 800 exercícios. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação das receitas públicas e princípio da não-afetação:** usos e mitigações.36 f. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo,2010.

DUTRA, O. **O orçamento participativo e a questão do socialismo.** In DUTRA, O; BENEVIDES, M. V. Orçamento Participativo e Socialismo, 2001

FORTALEZA. **Lei Orgânica do Município de Fortaleza.** Prefeitura Municipal de Fortaleza Disponível em: <

[http://legislacao.fortaleza.ce.gov.br/index.php/Lei\\_Org%C3%A2nica\\_do\\_Munic%C3%ADpio](http://legislacao.fortaleza.ce.gov.br/index.php/Lei_Org%C3%A2nica_do_Munic%C3%ADpio)  
o> Acesso em 30 mar. 2018

\_\_\_\_\_. **Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza** - Lei No 10.141 de 13 de dezembro de 2013. Disponível em: <  
[https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos\\_pdfs/sepog/LOA/3LOA\\_2014.pdf](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/3LOA_2014.pdf)> Acesso em 05 abr. 2018

\_\_\_\_\_. **Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza** - Lei No 10.312 de 29 de dezembro de 2014. Disponível em: <  
[https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos\\_pdfs/sepog/LOA/2LOA\\_2015.pdf](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/2LOA_2015.pdf)> Acesso em 05 abr. 2018

\_\_\_\_\_. **Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza** - Lei No 10.435 de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <  
[https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos\\_pdfs/sepog/LOA/1LOA\\_2016.pdf](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/1LOA_2016.pdf)> Acesso em 05 abr. 2018

\_\_\_\_\_. **Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza** - Lei No 10.554 de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <  
[https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos\\_pdfs/sepog/LOA/LOA\\_2017.pdf](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/LOA_2017.pdf)> Acesso em 05 abr. 2018

\_\_\_\_\_. **Portal da Transparência de Fortaleza**. Disponível em:  
<<https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/>>. Acesso em: 02 mai. 2018

GAMA JUNIOR, F. L. **Fundamentos de Orçamento Público e Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

GOMES, Rinaldo Jefferson da Silva. **Orçamento público: A experiência do orçamento participativo no município de Cabedelo 2001-2002**. João Pessoa, 2004. Monografia Apresentada à Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Contabilidade e Auditoria Pública.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões: estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013

NACIONAL, Secretaria do Tesouro. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: Parte Geral**. 7. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. Disponível em :< <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mccasp>> Acesso em 05 mai. 2018.

PASCOAL, V. F. **Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 250 questões de concursos públicos (atualizado com a lei de Responsabilidade Fiscal – LRF)**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

SUZART, J. A. S. **As Instituições Superiores de Auditoria:** um estudo do nível de transparência fiscal dos países. Contabilidade, Gestão e Governança, 2012.