

ESFAC

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,  
CONTABILIDADE E SECRETARIADO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BIBLIOTECA CENTRAL  
1999 001

ORÇAMENTO PÚBLICO

Sergio Augusto de Sales Andrade Monteiro

FORTALEZA, JULHO, 1999

ORÇAMENTO PÚBLICO

SERGIO AUGUSTO DE SALES ANDRADE MONTERIO

Orientador: JOSÉ WILLIAM PRACIANO

Monografia apresentada à  
Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secre-  
tariado, para obtenção do  
grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

FORTALEZA- CE

1999

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.

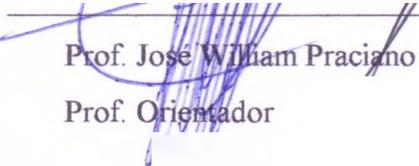
A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Sergio Augusto de Sales Andrade Monteiro

Nome do Aluno

Média

—

  
Prof. José William Praciano  
Prof. Orientador

Nota

—

  
Prof. Pedro Paulo Monteiro  
Membro da Banca Examinadora

Nota

—

  
Prof. Osório Cavalcante Araújo  
Membro da Banca Examinadora

Nota

—

Monografia aprovada em 28 de julho de 1999

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	01
2. CONCEITO	03
3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA	03
4. A PADRONIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA UNIÃO, ESTADO E MUNICÍPIOS	05
5. OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	06
5.1. Princípios da universalidade	06
5.2. Princípios da periodicidade	07
5.3. Princípio da unidade	07
5.4. Princípio da discriminação ou especialização	08
5.5. Princípio da exclusividade	08
5.6. Princípio do equilíbrio	09
5.7. Princípio da clareza	09
5.8. Princípio da publicidade	09
5.9. Princípio da programação	10
5.10. Princípio da não afetação da receita	10
5.11. Princípio do orçamento bruto	10
6. RECEITA E DESPESA PÚBLICA	11
6.1. Receita	11
6.1.1. Receita orçamentária	11
6.1.2. Receitas extra-orçamentárias	14
6.1.3. Estágios da receita pública	14
6.1.4. Contabilização	15
6.2. Despesa pública	15
6.2.1. Despesa orçamentária	16
6.2.2. Despesa extra-orçamentária	16
6.2.3. Estágios da despesa	17
6.2.4. Contabilização	19

7. TIPOS DE ORÇAMENTO	19
7.1 Orçamento Tradicional	19
7.2 Orçamento por Programas	19
7.3 Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento por Programas	21
7.4 O Orçamento Base Zero	22
8. REGIMES CONTÁBEIS	23
8.1 Regime de Caixa	23
8.2 Regime de Competência	23
9. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	24
9.1 Ciclo Orçamentário	24
9.1.1. Elaboração	25
9.1.2. Discussão, Votação e Aprovação	26
9.1.3. Execução	27
9.1.4. Controle	28
9.1.5. Avaliação	29
9.2 A importância da contabilidade no Ciclo Orçamentário	30
9.3 O Orçamento Participativo	30
10. CONCLUSÃO	32
11. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	33

## RESUMO

Procuramos com o presente trabalho dar uma visão geral, panorâmica no estudo do orçamento público brasileiro, procuramos atingir alguns objetivos básicos, dentre eles o de apontar as características do orçamento como instrumento executor das atividades desenvolvidas pelo Governo.

Na parte inicial do estudo, buscou-se demonstrar de maneira clara e objetiva como o orçamento vem sofrendo significativas mudanças ao longo dos tempos, tanto em âmbito global como em âmbito nacional, em seu conceito e suas técnicas.

A seguir destacamos a necessidade de se padronizar as técnicas e os procedimentos entre os orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, discorremos a respeito dos princípios orçamentários que regem as atividades e ações governamentais.

Perceber-se-á que ao longo desta monografia foi dada ênfase aos mandamentos legais que normatizam o orçamento público brasileiro, com especial atenção à Lei nº4.320/64 no que diz respeito ao desenvolvimento de todo o processo do Ciclo Orçamentário, assunto de indispensável necessidade para o entendimento da matéria.

Sendo a Contabilidade Pública disciplina obrigatória nos cursos de Ciências Contábeis destacamos alguns elementos contábeis mais precisamente falando de receitas e despesas públicas, seus significados, tipos, classificações, estágios, contabilização, abordamos estes assuntos por assim julgar serem interessantes ao entendimento total do trabalho.

Relacionamos os tipos de orçamentos existentes a nível brasileiro, ressaltando as diferenças existentes entre eles, inclusive ressaltamos a modalidade de orçamento chamado de "Orçamento Participativo", este procura se ater a uma nova forma de elaboração dos orçamentos, e ainda está em fase de testes, adotados principalmente por governos petistas.

Esperamos, tanto quanto nos foi possível, a visualização e compreensão por parte dos que possam e queiram saber mais a respeito do assunto e desta forma utilizar este trabalho para consultas.

## 1. INTRODUÇÃO

O Orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos. Ao longo do tempo, o mesmo tem sofrido mudanças no plano conceitual e técnico para acompanhar a própria evolução das funções do Estado. O Orçamento inicialmente concebido serviu como um eficaz mecanismo de controle político por parte dos parlamentares sobre os Executivos, porém tem sido nos últimos 40 anos objeto de significativas mudanças. No Estado Liberal, onde antes preponderava o aspecto jurídico do orçamento, com todas as regras, princípios e formato legal voltados para dar à peça orçamentária maior força e eficácia, agora no entanto, o orçamento assumiu importante papel econômico dentro do Estado, por ser um Estado intervencionista, onde o peso das despesas públicas têm relevante importância na formação da renda dos países.

No Estado Liberal predominava a situação de finanças neutras e equilibradas e o aspecto econômico do Orçamento não assumia maior significado, contudo, atualmente acompanhamos até em noticiários de TV, revistas, as discussões referentes ao Orçamento brasileiro, daí a sua importância no estudo e desenvolvimento desde trabalho. Percebe-se inclusive medidas tomadas pelo Governo Federal que nos atingem diretamente no momento em que este resolve, por exemplo, cortar gastos na área social, isso conseqüentemente virá a ter reflexos no atendimento de hospitais públicos, casas de saúde, creches, salas de aula, ou seja, os cortes realizados no orçamento assumiram tamanha importância que os opositores do governo e a sociedade em si vêm imediatamente através de seus representantes, imprensa, e protestos públicos reivindicar seus direitos. Discute-se a respeito, até em bares e calçadas, toda a sociedade envolvida no processo orçamentário inclusive emitindo opiniões com a finalidade de se saber da real necessidade de tais cortes e aumento de impostos.

Na Constituição de 1988 é dada grande atenção às questões das finanças públicas, em especial, ao orçamento. Mesmo sendo mantidas regras e princípios orçamentários consagrados, a Constituição trouxe inovações significativas, dentre elas a obrigatoriedade dos governos elaborarem Planos Plurianuais ao assumirem, bem como anualmente elaborarem Leis de Diretrizes Orçamentárias anteriores à proposta do orçamento, com a finalidade de fixar metas e prioridades do Governo Federal, possíveis alterações tributárias e outros elementos importantes para norteio do orçamento a ser elaborado.

Novidade marcante consagrada em 1988 é a regra da unidade-universalidade orçamentária. No modelo anterior o denominado Orçamento Fiscal Federal era uma simples

representação das finanças da União e continha várias falhas, não englobava o orçamento das entidades previdenciárias, especialmente aquelas que possuíam fontes próprias de recursos financeiros, muito menos não cobria os encargos e amortização de grande parte da dívida. No modelo exigido após a Constituição de 1988, a Lei Orçamentaria Anual compreende o orçamento fiscal, o orçamento com os investimentos das empresas estatais e de entidades e fundos de seguridade social, isto é, todas as despesas e receitas dos poderes da União, seus órgãos, tanto da administração direta quanto da indireta, possibilitando, desta forma, a adoção de um programa de controle efetivo das mesmas, inclusive em âmbito político. Outra novidade da Constituição se refere ao fato do Poder Legislativo poder emendar, embora com restrições, o projeto de Lei do Orçamento, buscando, assim, uma verdadeira discussão no processo financeiro público, que está atravessando por dificuldades reconhecidamente dramáticas.

A seguir, propomo-nos a discorrer sobre a evolução histórica ocorrida no orçamento, por assim entender que nos dará maior oportunidade de aprendizado e visão mais ampla acerca do assunto abordado, não deixaremos também de citar os princípios que regem o Orçamento Público como um todo, uma vez serem de grande importância a sua observância.

Analisaremos, ainda, os procedimentos e etapas necessárias à elaboração, discussão e aprovação do orçamento, bem como, a sua execução, controle, e avaliação, que assim agrupados formam o seu ciclo. Aproveitamos, também, para dissertarmos a respeito das despesas e receitas públicas, uma vez que esses elementos da estrutura orçamentária ocupam, no nosso entendimento, relevante importância no estudo em questão.

Tomou-se como suporte na realização deste trabalho a legislação normatizadora do Orçamento Público Brasileiro, bem como, de definições e termos de estudiosos na teoria orçamentária, como os renomados professores João Angélico, James Giacomoni, bem como o livro de J. Teixeira Machado Júnior e Heraldo da Costa Reis, comentários a Lei Federal 4.320 de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, com tal metodologia buscou-se atingir o objetivo de aprender e termos uma visão real e ampla da teoria do orçamento público de forma que os interessados no assunto possam aproveitá-lo da melhor maneira possível, até porque em matéria orçamentária não cabe dúvidas, pois tudo que nele é realizado se baseia em mandamentos legais.

## 2. CONCEITO

Para João Angélico (1992), o Orçamento Público é um planejamento proposto pelo Poder Executivo no sentido da aplicação dos recursos percebidos em programas de investimentos, transferências, inversões, para determinado período financeiro, com a necessidade de aprovação pelo Poder Legislativo.

## 3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Foi com a vinda do rei D. João VI para o Brasil que se teve início o processo de organização das finanças do Estado. Com a abertura dos portos brasileiros, houve a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros. Em 1808 foi criado o Erário Público (tesouro) e o regime de contabilidade.

As primeiras exigências no sentido de se elaborar o Orçamento Brasileiro se deram com a Constituição Imperial de 1824. Nesta época competia ao Poder Executivo elaborar a proposta orçamentária, à Assembléia Geral ( Câmara dos Deputados e Senado Federal ) cabia a aprovação da lei orçamentária.

Alguns autores afirmam ter sido criada em 1827 a primeira lei orçamentária, porém não foram atingidos os resultados esperados, devido a vários fatores, tais como, a deficiência nos mecanismos arrecadadores, dificuldades de comunicação e certos conflitos legais.

Após a proclamação da República, ocorreram importantes alterações na matéria orçamentária. Foi criado o Tribunal de Contas, visando auxiliar o Congresso Nacional, este agora com a função privativa de elaborar o orçamento. Os parlamentares da Câmara tomaram a iniciativa na elaboração, porém o que se percebia era que a iniciativa sempre partia do Gabinete do Ministro da Fazenda após entendimentos extra-oficiais.

Nas duas primeiras décadas do século XX não houve maiores novidades na organização das finanças públicas, até porque a economia brasileira era voltada para a agropecuária onde os setores de industrialização e urbanização eram tímidos a ponto de não exigirem grande atuação do setor público.

Em 1922, o Congresso Nacional aprovou o Código de Contabilidade da União, este logo mostrou sua importância, pois possibilitou a organização de todos os procedimentos

orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais, o Código formalizou o que já acontecia de fato. O Executivo fornecia todos os elementos para que o Poder Legislativo iniciasse a elaboração do orçamento.

Em 1930 com a revolução ocorrida no Brasil adotaram-se inúmeras medidas, inclusive na modernização do aparelho estatal. Agora a autonomia dos Estados cedeu lugar à centralização da maior parte das funções públicas. O orçamento é tratado com certo destaque, inclusive com classificação em seção própria. Os legisladores ainda podiam propor emendas ao orçamento, este, agora, elaborado com a responsabilidade do Presidente da República.

Com o Estado Novo de 1937 a elaboração do orçamento passou a ser responsabilidade de um Departamento Administrativo vinculado à Presidência da República, seria votado pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal ( espécie de Senado ), porém o que realmente imperava era a vontade do Executivo.

A redemocratização ocorrida em 1946 trouxe novamente a possibilidade de se emendar o orçamento por parte do Poder Legislativo, contudo com a Constituição de 67, que deu relevante importância ao orçamento, inclusive com novas regras e princípios, foi novamente restringida a participação do Legislativo no processo de elaboração orçamentária.

Em 1964, 17 de março, é aprovada a Lei Federal 4.320, já citada no início do trabalho. Em 1967, 28 de fevereiro, é aprovado o decreto-lei nº 200, que estabeleceu novas regras para o planejamento e orçamento público.

A Emenda Constitucional de 1969 não trouxe mudanças significativas em matéria orçamentária. No início dos anos 80 com a evidente fragilidade do sistema ditatorial, iniciou-se um forte movimento de democratização, resultando finalmente na Constituição de 1988, que devolveu ao Poder Legislativo a prerrogativa de emendar o orçamento, também inovou no sentido de que devido à multiplicidade de formas organizacionais e jurídicas do setor público, explicar quais receitas e despesas públicas deveriam integrar o orçamento público e portanto, receber a aprovação. Outra novidade do texto constitucional é a exigência do Poder Executivo ter de encaminhar anualmente ao Poder Legislativo projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, com o objetivo de orientar a elaboração do orçamento.

#### 4. A PADRONIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA UNIÃO, ESTADO E MUNICÍPIOS

Como resultado natural da revolução do ano de 1930 o Brasil tem a tradição da aceitação de orçamentos públicos padronizados para os diversos níveis de governo, porém foi encontrada grandes dificuldades no sentido de consolidar, em 1932, a dívida externa brasileira, devido às diferenças de títulos e nomenclaturas, além de falhas no sistema contábil.

Em 1939 convocou-se os interventores estaduais para a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, já buscando a padronização orçamentária; desse encontro resultou uma classificação com dez serviços, cada um subdivididos em dez subserviços. No ano seguinte realizou-se a 2ª Conferência, que não acrescentou nada de novo à primeira.

A 3ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários (1949), da qual participaram técnicos da área federal, propôs uma adequação das normas para que pudessem ser utilizadas na esfera e deu novo ordenamento à classificação das despesas.

Na década de 50 observou-se várias tentativas em busca da padronização do orçamento. Os órgãos responsáveis elaboraram versões e projetos visando a sua adoção, porém por não apresentar nenhum tipo de classificação funcional, acabou sendo abandonado.

A Lei nº 4.320 de 17/03/1964, ansiosamente aguardada, finalmente trouxe a padronização orçamentária para os três níveis de governo. Daí em diante, através de inúmeras atualizações dos anexos da lei por Atos Administrativos, sendo a Portaria nº 9 de 28/01/1974, o mais importante, a prática padronizadora consagrou-se, apesar de em 1981, ser facultado aos municípios com menos de 50 mil habitantes a elaboração simplificada de seus orçamentos. Em 1988, a padronização foi restabelecida com sua classificação funcional-programática sendo considerada necessária ao controle padronizado pelo TCU.

Com a Constituição de 1988, percebe-se uma tendência a uma revisão orçamentária, uma vez que exige lei complementar para questões como: exercício financeiro, elaboração e organização dos orçamentos, bem como confere à União e Estados legislar concorrentemente a respeito de matéria orçamentária, porém cabendo ao primeiro estabelecer normas gerais.

## 5. OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Desde o início, a instituição orçamentária é acompanhada de regras e de normas com a finalidade de auxiliar o controle parlamentar sobre as ações do Executivo.

Ao longo do tempo, os princípios (regras) foram motivo de discórdia entre os estudiosos, entretanto alguns deles chegaram até a atualidade com sua função consagrada pelo nosso Direito Financeiro.

Dos inúmeros princípios existentes serão mencionados aqueles que mais se destacam pela constância com que são defendidos, apesar de suas formulações originais, rígidas e simples, próprias da pouca complexidade existente no Estado Liberal e que já não conseguem satisfazer a todas as necessidades do novo Estado, isto é, o Estado Moderno, com função econômica altamente relevante, tanto é que em dispositivos constitucionais são expostos os princípios orçamentários e logo seguem suas exceções.

### 5.1 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

O princípio da universalidade está claramente incorporado à legislação brasileira, o mesmo exige que todas as receitas e despesas do Estado estejam elevadas no orçamento (uno).

Na lei <sup>bu nº</sup> 4.320/64 o cumprimento de tal regra está explicitado nos artigos 2º, 3º e 4º, bem como também está exposto na Constituição de 1988, parágrafo 5º do artigo 165.

Segundo Sebastião de Sant'anna e Silva este princípio possibilita ao legislativo:

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

Em consonância com o princípio da universalidade, a Constituição de 1988 deu tratamento preciso ao mesmo, a inclusão do orçamento de investimento das empresas estatais uma vez que recebem recursos públicos diretos do Tesouro, porém as despesas e receitas



operacionais das mesmas não necessitam constar no orçamento, já que não são consideradas como “públicas”.

Em relação às entidades previdenciárias é também correto afirmar que existem a necessidade de inclusão no orçamento anual, pois sabe-se que apesar das contribuições previdenciárias não se constituírem tributos, as mesmas são consideradas como receita pública. Além disso, tem sido comum o envio de recursos públicos do orçamento central para cobrir déficits ocorridos na previdência.

## 5.2 PRINCÍPIO DA PERIODICIDADE

Este princípio oferece maior ação fiscalizadora do órgão parlamentar e ao mesmo tempo propicia ao governo a possibilidade da reformulação de suas atividades com os preços reajustados à nova realidade econômico-financeira.

As previsões de receitas e despesas devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, por isso, também é conhecido como princípio da <sup>ANUALIDADE</sup> periodicidade. O período de doze meses tem sido considerado ideal e este poderá ou não coincidir com o ano civil.

Como as vantagens obtidas com este princípio beneficiam apenas os serviços públicos já existentes e os investimentos a curto prazo, tem-se procurado reajustar o conceito de tal princípio, o governo se vê obrigado a elaborar programas de investimentos a longo prazo, para que isso seja alcançado, vem sendo adotado o orçamento paralelo, denominado plano plurianual de investimentos.

A reformulação do princípio é consequência de o governo não poder depender de aprovações anuais, visto que, isto seria impraticável em decorrência de suas atividades, atuando nas áreas comerciais e industriais.

## 5.3 PRINCÍPIO DA UNIDADE

Princípio que <sup>po</sup> divide-se em duas correntes de pensamento, na qual uma delas assegura, ou melhor, defende ser este princípio relacionado à unidade de caixa, ou seja, todas as receitas obtidas deveriam dirigir-se para uma conta única e só a partir desta conta serem realizadas os pagamentos de despesas previstas no orçamento.



Outro pensamento defendido seria o de que o orçamento deve constituir-se de uma só peça, a fim de que se possa demonstrar, pelo confronto das somas, se existe equilíbrio, “déficit” ou “superávit” entre tais valores.

O que se percebe é que existe a tendência da substituição deste princípio, segundo proposta de alguns autores, pelo princípio da totalidade, no sentido de se aglutinar os orçamentos administrativos, plurianuais e especiais com os orçamentos dos órgãos descentralizados, formando um documento harmônico e único.

A Constituição de 1988 definiu a composição do orçamento anual da seguinte forma: a) O orçamento fiscal, compreendo as receitas e despesas de todas as unidades da administração direta e indireta; b) O orçamento de investimento de empresas estatais; e c) O orçamento das entidades de seguridade social. Os múltiplos orçamentos seriam consolidados de forma que proporcionasse um conhecimento adequado das finanças públicas.

#### 5.4 PRINCÍPIO DA DISCRIMINAÇÃO OU ESPECIALIZAÇÃO

De acordo com tal princípio, identificado na Lei 4.320/64 em seu artigo 5º, as receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, com sua origem e aplicação, pormenorizadamente, descritas.

Este princípio reforça a ação fiscalizadora do Poder Legislativo, porém se tais discriminações forem demasiadamente especificadas, uma vez que é permitido as entidades públicas, atendendo suas próprias necessidades, adotar classificações além daquele fixado em lei, poderiam trazer dificuldades da sua fiscalização e entendimento.

#### 5.5 PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE

Princípio que obriga a lei de orçamento a somente conter elementos de matéria financeira, excluindo-se qualquer dispositivo estranho à estimativa da receita e à fixação da despesa para o exercício seguinte.

Princípio que passou a ser constitucional desde a reforma de 1926, surgiu da necessidade de se impedir que fossem incluídas matérias incompatíveis com a matéria financeira e orçamentária, desta forma evitando as chamadas “caudas orçamentárias”.

Na atual Constituição, o princípio aparece no parágrafo 8, do artigo 165.

## 5.6 PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO

Esse princípio, fora do âmbito específico do orçamento, é o princípio clássico que mais tem chamado atenção, interessando enormemente outras áreas econômicas, como finanças públicas, desenvolvimento econômico, etc.

Segundo este princípio, em tese, o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para este mesmo período, porém a Constituição de 1988 preferiu adotar uma postura realista. Pela classificação das contas orçamentárias no Brasil, o provável déficit existente aparece embutido nas chamadas “operações de crédito” e estas não podem exceder ao montante das despesas de capital. Ocorrendo déficit operacional, a Constituição estabelece, em suas Disposições Transitórias no art. 37, que o mesmo deve ser reduzido dentro do prazo de 5 anos, devendo o excesso ser reduzido à base de, pelo menos, um quinto por ano. A regra deseja que o endividamento esteja relacionado à investimentos e não à manutenção da máquina administrativa.

## 5.7 PRINCÍPIO DA CLAREZA

O orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara e de fácil entendimento, atendendo às necessidades dos interessados e do povo em geral, porém percebe-se uma certa dificuldade para cumprir tal princípio, já que este se reveste de natural complexidade e desempenha variados papéis.

## 5.8 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE

Princípio formalmente cumprido, inclusive o mesmo fica evidenciado quando publicado no Diário Oficial da União, por sua importância o orçamento deve merecer ampla publicidade. Observa-se, ainda, que o orçamento deve ser aprovado através de lei e que a mesma deve ser publicada para que tenha a eficácia esperada.

## 5.9 PRINCÍPIO DA PROGRAMAÇÃO

A linguagem moderna do orçamento expressa as realizações pretendidas de forma programada, uma vez que o orçamento, até então era utilizado como instrumento de autorização e controle parlamentar, agora desempenha função gerencial e de planejamento haja vista a evolução ocorrida no mesmo. Atualmente vem se buscando veicular a programação de trabalho de governo, isto é, os objetivos e metas perseguidos, bem como os meios necessários para tal.

A importância deste princípio é de tal ordem, que definição moderna de orçamento diz ser o mesmo o instrumento executor, ano a ano, do Plano de Governo.

## 5.10 PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA

De início vale dizer que tal princípio é de difícil aplicação, uma vez que percebe-se que na própria Constituição fala-se em vinculação de determinados recursos recebidos à determinadas despesas que irão se consumir. Algumas receitas são naturalmente vinculadas à execução de fins que lhe deram razão para existirem, como exemplos nós citemos as taxas, pois estas servem para custear serviços ou produtos específicos prestados pelo Estado. Empréstimos firmados pelos governantes também são um bom exemplo disso, já que os mesmos caracterizam-se pelo comprometimento a determinadas finalidades.

A observância do princípio está evidenciada na Constituição Federal vigente em seu artigo 167, inciso IV, bem como inciso IX, agora com referência aos fundos, de qualquer natureza.

Atualmente, com base no dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, é permitido aos Estados e Municípios a vinculação dos recursos provenientes da União, para pagamento de débitos para com esta, bem como oferecer em garantia.

## 5.11 PRINCÍPIO DO ORÇAMENTO BRUTO

Princípio que tem como finalidade, ou melhor, objetivo representar, no orçamento, todas as receitas e despesas pelos seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. Este

princípio surgiu junto ao princípio da universalidade. A lei nº 4.320/64 consagra o princípio em seu artigo 6º.

Com relação às transferências de recursos entre os entes do governo, cabe, também, a aplicação de tal princípio, igualmente consagrado no artigo 6º parágrafo 1º da lei 4.320/64 onde o mesmo diz:

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

Exemplo mais claramente exposto é o caso do Imposto de Renda Retido na Fonte pelos Estados e Municípios.

Conforme disciplina a Constituição Federal, parcela do referido Imposto compõe a receita dos Estados e Municípios, e a mesma na verdade não tem origem de uma transferência realizada pela União com destino aos Estados e Municípios, a mesma é uma simples retenção sobre as remunerações pagas aos respectivos funcionários, através de tal princípio e da própria lei 4.320/64, busca-se desta forma, fazer aparecer o total das detenções a serem feitas pelos Estados e Municípios, e na despesa, o mesmo montante como transferências a estas entidades.

## 6. RECEITA E DESPESA PÚBLICA

### 6.1 RECEITA

A receita pública em sua versão mais ampla significa o recolhimento de bens aos cofres públicos, porém já é de costume e aceita perante a maioria dos estudiosos as expressões consideradas sinônimas como ingresso, entrada e até mesmo recursos. Classifica-se inicialmente em dois grandes grupos: receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

#### 6.1.1 RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Aquelas que estão previstas, ou melhor, estimadas dentro da lei orçamentária, dependem de autorização legislativa as mesmas se realizam com a própria execução do

orçamento, fazem parte deste grupo os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos, bem como operações de crédito com prazos superiores a dose meses.

A receita orçamentária classifica-se ainda nas seguintes categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. Cada categoria desdobra-se em “fontes” de receita e estas em “subfontes”. Por fim em desdobramentos mais analíticos das subfontes chega-se às rubricas e sub-rubricas.

Como exemplo de tal classificação citamos:

- 1) - Receitas correntes \_\_\_\_\_ categoria econômica
  - Receita Tributária \_\_\_\_\_ fonte
    - Impostos \_\_\_\_\_ subfonte
      - Imposto sobre Patrimônio e a Renda \_\_\_\_\_ rubrica
        - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural \_\_\_\_\_ sub-rubrica
  
- 2) - Receitas correntes \_\_\_\_\_ categoria econômica
  - Transferências correntes \_\_\_\_\_ fontes
    - Transferências intragovernamentais \_\_\_\_\_ subfonte
      - Transferência da União \_\_\_\_\_ rubrica

Constitui-se padrão legal de classificação codificação das receitas orçamentárias da União, dos Estados e Municípios, o anexo nº 3 da lei Federal nº 4.320/64.

Receitas correntes são receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direto público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

São Receitas Correntes:

Receita Tributária - aquela constituída apenas de tributos conforme a legislação tributária determina, são os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria.

Receita de Contribuições - destinada a arrecadar receitas relativas a contribuições sociais e econômicas, são as chamadas contribuições parafiscais, geralmente, ligadas à manutenção dos programas e serviços sociais e de interesse coletivo.



Receita Patrimonial - provenientes da exploração econômica por parte do governo do patrimônio público, são os juros, aluguéis, dividendos, etc.

Receita Agropecuária - resultantes da exploração econômica de atividades agropecuárias tais como: a da agricultura, da pecuária, silvicultura, etc.

Receita Industrial - derivada de atividades industriais : indústria extrativa mineral, de transformação, de construção e de serviços industriais de utilidade pública ( energia elétrica, água, esgoto, remoção de lixo).

Receita de Serviços - Decorre de atividades como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços educacionais, etc.

Transferências Correntes - oriundas de recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento de gastos, classificáveis em despesas correntes.

Outras Receitas Correntes - demais receitas não classificadas em nenhuma das anteriores são as multas, juros de mora, receitas de loteria, indenizações, cobranças da dívida ativa, etc.

Receitas de Capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

São Receitas de Capital:

Operações de Crédito - são fontes oriundas da realização de recursos financeiros advindos da constituição de dívidas, através de empréstimos e financiamentos, é por meio destas receitas que são cobertos os déficits orçamentários que formam a Dívida Pública, podem ser operações Internas e Externas.

Alienações de Bens - captadas através da venda de bens patrimoniais móveis e imóveis, dizem respeito ao resultado obtido na alienação de ações, títulos, etc.

Amortização de Empréstimos - oriundas de valores concedidos através de empréstimos dados anteriormente a outras entidades.

Transferências de Capital - recursos recebidos de outras entidades públicas ou privadas, onde a sua destinação deve atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

Outras Receitas de Capital - destinada a arrecadar outras receitas de capital que não foram enquadradas em nenhuma das outras espécies.

### 6.1.2 RECEITAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS

Receitas que não integram o orçamento, tais receitas são classificadas em contas financeiras adequadas no plano de contas da entidade. São exemplos dessas contas as cauções, fianças, consignações em folha de pagamento a terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, etc.

O Estado é apenas depositário desses valores, apesar de os bens recebidos à título de receita orçamentária somarem-se às disponibilidades financeiras, mas, também fica claro que o mesmo terá de restituir os respectivos valores a seus verdadeiros proprietários. Quando de direito assim o for, o Estado poderá transformar, ou melhor, converter receitas extra-orçamentárias em receitas orçamentárias, isto pode acontecer por exemplo, no momento em que não forem reivindicados os “salários não reclamados” já inscritos em restos a pagar.

### 6.1.3 ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA

A receita percorre os seguintes estágios: lançamento, arrecadação e recolhimento.

Lançamento - Há de se considerar, logo de início, que não são todas as receitas que passam por este estágio, algumas delas ingressam diretamente no estágio “arrecadação”.

O lançamento caracteriza-se pela individualização do imposto cobrado discriminando a espécie, o valor e o vencimento. São os impostos diretos, são nominais, também podem ser

oriundos de qualquer outra prestação negativa aos bens do Estado, como aluguéis, arrendamentos, etc.

Arrecadação - Momento em que os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores com o objetivo de extinguirem suas obrigações para com o Estado.

Os agentes arrecadadores são os intermediários existentes entre o contribuinte e o tesouro público, uma vez que os contribuintes não tem acesso direto ao tesouro, os agentes desempenham tal tarefa. Agentes públicos são classificados em dois grupos: agentes públicos que são as próprias repartições do governo, como por exemplo, os postos fiscais. Agentes privados, são organismos privados investidos das mesmas atribuições conferidas aos agentes públicos como exemplo, os bancos privados, através de convênios.

Recolhimento - Ato realizado pelos agentes arrecadadores em que os mesmos entregam, ao Tesouro Público, o produto da arrecadação. O que deve ser respeitado, ao menos escrituralmente, é a intocabilidade do produto da receita, enquanto o mesmo não for transferido para a conta do Tesouro Público.

#### 6.1.4 CONTABILIZAÇÃO

A contabilização da receita pública é realizada em dois níveis: escrituração analítica e escrituração sintética.

Analítica - Feita em dois livros de folhas soltas, o diário da receita orçamentária e o diário do movimento extra-orçamentário.

Uma folha para cada rubrica ou sub-rubrica de receita orçamentária e uma folha para cada título de receita extra-orçamentária, feito por Partida Simples.

Sintética - Feita no Diário Geral por totais mensais e pelo Métodos das Partidas Dobradas.

#### 6.2 DESPESA PÚBLICA

Todo e qualquer pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores é considerado como despesa pública. São considerados como sinônimas as expressões, saídas,

desembolsos, dispêndios e despesa pública. Classifica-se inicialmente em dois grandes grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária.

### 6.2.1 DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Aquelas que integram o orçamento, devem sua realização à autorização legislativa e só podem ser efetivadas com o respectivo crédito orçamentário. Segundo a classificação por categoria econômica estão assim subdivididas as despesas orçamentárias: despesas correntes e despesas de capital; as primeiras divididas em despesas de custeio e transferências correntes; as de capital estão subdivididas em investimentos, inversões financeiras e transferência de capital. As categorias econômicas desdobram-se ainda em itens mais específicos denominados elementos e estes em subelementos. Como exemplos de tal classificação citamos dois exemplos:

- Despesas correntes \_\_\_\_\_ categoria econômica
- Despesas de custeio
  - Pessoal \_\_\_\_\_ elemento
  - Pessoa civil \_\_\_\_\_ subelemento
  - Vencimentos e vantagens fixas \_\_\_\_\_ rubrica

Constitui-se padrão legal de classificação e codificação das despesas orçamentárias da União, Estados e Municípios, o anexo nº 4 da Lei 4.320/64.

No modelo brasileiro de orçamento são observados ainda outros três critérios de classificação da despesa, classificação por elementos, a institucional e a funcional-programática, esta última estabelecida pelos anexos da Lei 4.320/64 composta por função, programa e sub-programas.

### 6.2.2 DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA

Correspondem à restituição ou a entrega de valores arrecadados sob o título de receita extra-orçamentária, estas não dependem de autorização legislativa e não estão elencadas no orçamento anual.

### 6.2.3 ESTÁGIOS DA DESPESA

A despesa pública percorre três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

#### Empenho

O empenho é o primeiro momento da despesa pública. Ele engloba dois enfoques. O primeiro é o compromisso chamado de empenho jurídico; o segundo é o empenho contábil, este o registro do valor da despesa no seu respectivo crédito e/ou dotação orçamentária.

A emissão de um documento denominado nota de empenho é o ato legal emanado de autoridade competente para tal, o mesmo cria para o Poder Público a obrigação de pagamento, isto é, gera a obrigação de pagar para o contribuinte, pendente ou não de implemento de condição, conforme o disposto nos artigos 58, 59, 60 e 61 da Lei 4.320/64.

Artigo 58 “ o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Artigo 59 “ o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”.

§ 1º - Ressalvado o disposto no art. da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente.

§ 2º - Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

§ 3º - As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º - Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do art. 1º, inciso V, do Decreto-lei nº 201 de 27.02.67

Artigo 60 “ é vedada a realização da despesa sem prévio empenho”.

Artigo 61 “ Para cada empenho será extraído um documento denominado nota de empenho que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a redução desta do saldo da dotação própria.

São fases desse estágio: a) autorização; b) emissão; c) assinatura; d) controle interno; e) contabilização .



### Liquidação

Verificação realizada com o objetivo de apurar a origem e o objeto que se deve pagar, a importância exata e, para extinção de obrigação, a quem se deve pagar. Conforme mandamento legal consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, com suporte em títulos, documentos, enfim, materiais que comprovem o crédito objeto da liquidação.

São fases da liquidação: a) recebimento da mercadoria ou do serviço; b) inspeção e liberação; c) laudo de medição; d) atestado de prestação de serviços; e) requisição do pagamento; f) controle interno; g) autorização de pagamento; e h) cheque.

Em seus artigos 62 e 63 a Lei nº 4.320/64 estabelece:

“ o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”, e “ a liquidação de despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

### Pagamento

Esse é o último estágio da despesa, comparecendo perante o agente pagador, o credor, devidamente identificado, recebe seu crédito e dá sua respectiva quitação.

São fases desse estágio: a) liquidação da obrigação; b) quitação do credor; c) contabilização.

Observar o que manda o artigo 62 da Lei nº 4.320/64 já citado anteriormente.

Em seus artigos 64, 65, 67 a Lei nº 4.320/64 estabelece:

“ a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”;

“ o pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”; e

“ os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária , far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim”.

## 6.2.4 CONTABILIZAÇÃO

Contabilização também é feita em dois níveis, isto é, por escrituração analítica e escrituração sintética.

Analítica - realizadas por partidas simples no “diário da despesa prevista, empenhada e realizada”, trata-se de um livro misto, nele registram-se as alterações orçamentárias, a despesa empenhada e a despesa paga. Utiliza-se uma folha para cada item de despesa.

Sintética - realizadas pelo método das partidas dobradas por totais mensais no “diário geral”.

## 7. TIPOS DE ORÇAMENTO

### 7.1 ORÇAMENTO TRADICIONAL

Aquele elaborado anteriormente à chegada do Orçamento por programa, era, na verdade, o Orçamento Tradicional, também conhecido como ortodoxo, um simples rol das despesas e receitas do exercício.

O Orçamento Tradicional era elaborado pelos órgãos de contabilidade sem participação efetiva da alta administração. O orçamento não passava de um simples programa administrativo, onde não existia o planejamento de investimentos, se o total das receitas fosse superior ao total das despesas, o superávit seria aplicado na ampliação ou aprimoramento dos serviços já em funcionamento, não havia a preocupação em se traçar objetivos a serem alcançados, e este tipo de orçamento, no caso de se obter superávit oferecia a possibilidade bem maior de ocorrerem interferências e pressões políticas, uma vez que não estavam previamente estabelecidas onde seriam aplicados os tais superávit.

### 7.2. ORÇAMENTO POR PROGRAMAS

Constitui modalidade, na qual a previsão dos recursos financeiros e sua destinação decorrem da elaboração de um plano completo. Neste orçamento as metas governamentais são

classificadas em funções de governo e estas divididas em programas, sub-programas, projetos e atividades, esta é a classificação funcional-programática.

O Orçamento por programa, põe em destaque as metas, os objetivos e as intenções do governo. Os planos são expressos em unidades mensuráveis e seus custos definidos, enquanto o Orçamento Tradicional mostrava o que se pretendia gastar ou comprar, o Orçamento por Programa procura realçar o que se pretende realizar, o mesmo não limita simplesmente as metas governamentais aos recursos orçamentários disponíveis, procura cada vez mais implementá-los, constitui, portanto, um instrumento de planejamento.

Modalidade de orçamento onde os recursos financeiros disponíveis para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados.

O processo orçamentário é resultado de um trabalho técnico, buscando atingir a maximização dos recursos públicos, procurando colocar os bens e serviços sempre à disposição da coletividade, visando proporcionar-lhe o maior grau de bem-estar social possível.

Diante desses procedimentos, percebe-se a existência de diversos problemas, que observados e estudados, poderão ser solucionados por diversas formas, assim serão estabelecidos critérios de escolha onde as prioridades serão determinadas, adequando-se os recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis às soluções propostas. Desta forma será permitido a tomada de decisão que, no momento, oferece as melhores condições, segundo os critérios escolhidos, onde não se permite a existência de recursos ociosos.

O processo se resume nos seguintes passos:

- Determinação da situação.
- Diagnóstico da situação.
- Apresentação de soluções alternativas.
- Estabelecimento de prioridades.
- Definição de objetivos.
- Determinação das atividades para concretização dos objetivos.
- Determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

Como resultado de todo esses procedimentos, conclui-se que o Orçamento por Programas permite:



- melhor aproveitamento dos recursos;
- determinar os meios financeiros em bases mais realistas;
- critérios objetivos de análise e decisão;
- verificar se as atividades previstas são as mais adequadas para o atingimento do objetivo;
- o acompanhamento e controle, para que o atingimento do objetivo se concretize.

### 7.3 DIFERENÇAS ENTRE ORÇAMENTO TRADICIONAL ( OT ) E ORÇAMENTO POR PROGRAMAS ( OP )

OT - O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.

OP - O orçamento é o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização.

OT - A alocação de recursos visa à aquisição de meios.

OP - A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.

OT - As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades financeiras das unidades organizacionais.

OP - As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.

OT - Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.

OP - Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.

OT - A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.

OP - A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.

OT - Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.



OP - Principal critério de classificação: funcional-programático.

OT - Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.

OP - Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.

OT - O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.

OP - O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

#### 7.4 O ORÇAMENTO BASE ZERO

Processo de planejamento e orçamento, no qual o administrador da entidade precisa fundamentar a real necessidade dos recursos solicitados, e em detalhes, a fim de que justifique a despesa. É basicamente um Orçamento por Programas, uma vez que utiliza-se de todo o processo operacional de planejamento e orçamento procurando a melhor equação entre os custos e benefícios aplicados no processo.

O Orçamento Base Zero prepara “pacotes de decisão”, onde este busca a identificação de uma função ou operação, que procura avaliar e comparar esta função com outras distintas, onde observa-se inclusive o seguinte:

- a) consequências da não execução daquela função;
- b) rumos alternativos de ação;
- c) custos e benefícios;
- d) medidas de desempenho;
- e) tipos de alternativas;
  - e.1. diferentes formas de executar a mesma função;
  - e.2. diferentes níveis de esforço para executar a mesma função: - nível mínimo, nível corrente e nível de expansão de objetivo.

## 8. REGIMES CONTÁBEIS

São sistemas de escrituração contábil utilizados na Contabilidade Pública e por isso mesmo obrigatórios. No Brasil, onde o exercício financeiro coincide com o ano civil é necessário que saibamos como são escrituradas as despesas e as receitas dentro deste período, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Podemos dizer que no Brasil a Administração Pública deve adotar o regime contábil de escrituração Misto, ou seja, o regime de competência para as despesas e o regime de caixa para a arrecadação das receitas.

### 8.1. REGIME DE CAIXA

Regime que compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados nos exercícios, mesmo aqueles correspondentes a outros períodos contábeis anteriores.

Pelo Regime de Caixa, tanto as receitas não arrecadas, mesmo que lançadas, como as despesas empenhadas e as liquidadas, porém não pagas, devem ser transferidas para o orçamento no exercício seguinte fazendo parte do mesmo, não existindo desta forma, resíduos ativos ou passivos pendentes. Este regime é adotado na Inglaterra.

### 8.2 REGIME DE COMPETENCIA

Regime onde as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com o seu fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos. Toda receita e toda despesa, por este regime, pertencem ao próprio exercício, caso se encerre a vigência do orçamento no exercício, as receitas passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas em anos posteriores em contas tipo “receita a arrecadar”. Bem como a despesa legalmente empenhada e não passa dentro do exercício passam a constituir resíduos passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, em contas tipo “restos a pagar”. Este regime é adotado na Itália.

## 9. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A função orçamentária compreende um *Sistema Orçamentário* e um *Processo Orçamentário*, assim como acontece nas demais funções administrativas. Os dois se complementam e devem ser estudados concomitantemente para o perfeito entendimento do estudo, uma vez que as organizações são sistemas sociais abertos, onde as estruturas influenciam o processos e estes por sua vez também afetam aquelas.

Como já salientado anteriormente, ao contrário do que acontecia no passado, hoje o orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem os elementos necessários à própria elaboração orçamentária. O documento orçamentário ( lei do orçamento e seus devidos anexos ) é a expressão mais clara que se pode denominar de Sistema Orçamentário, este aprovado na forma da lei como é, caracteriza no entanto , apenas um momento de todo um processo complexo. Com o desenvolvimento de tal processo em sua totalidade é que permite ao orçamento cumprir seus múltiplos papéis e funções.

### 9.1 CICLO ORÇAMENTÁRIO

A responsabilidade básica do Estado consiste em buscar o maior nível possível de satisfação das necessidades da população.

As necessidades da comunidade em relação aos bens e serviços são atendidas em parte pela iniciativa privada e em parte pelo Poder Público. Procurando alcançar a melhoria de tais produtos e serviços com o menor custo econômico e social possível, é que o Estado se utiliza de métodos científicos e técnicas adequadas para desenvolver uma ação concreta.

O orçamento não pode simplesmente limitar-se a ser concebido ou executado isoladamente, uma vez que sofre influências condicionantes tanto do orçamento anterior quanto do orçamento do exercício seguinte, bem como constitui base informativa para exercícios financeiros futuros. Daí a necessidade de compreensão de todas as etapas do chamado Ciclo Orçamentário, também denominado Processo Orçamentário, que está representado da seguinte forma:

- 1ª ETAPA : ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA;
- 2ª ETAPA : DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO DA LEI ORÇAMENTÁRIA;
- 3ª ETAPA : EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA;
- 4ª ETAPA : CONTROLE; E
- 5ª ETAPA : AVALIAÇÃO.

### 9.1.1 ELABORAÇÃO

É fase inicial do processo orçamentário, em conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos materiais, financeiros, técnicos e humanos que se fazem necessários à sua real execução.

A Lei Orçamentária Anual é de iniciativa do Poder Executivo, conforme determina o artigo 165, inciso I da Constituição Federal e em âmbito federal este deverá encaminhar o projeto de lei até o dia 31 de agosto de cada ano. Estabelece assim o art. 165, inciso I:

Artigo 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

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

Conforme programas de trabalhos das unidades administrativas, fixa-se os níveis das atividades desenvolvidas pela administração, elaborando assim um documento que, em última análise constituirá a proposta orçamentária.

As propostas parciais das unidades administrativas serão organizadas em formulários próprios e conterão também tabelas explicativas onde deverão constar as despesas ocorridas do ano anterior ao da elaboração atual, deverá conter ainda as despesas fixadas para o exercício vigente, bem como a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta, demonstrando pormenorizadamente cada dotação solicitada.

Órgão Central do Poder Executivo deverá adotar critérios para validação ou não das propostas parciais enviadas, efetuando, se necessário correções e cortes nas mesmas.

As propostas parciais enviadas pelos Poderes Legislativos e Judiciários serão negociadas num nível superior às do Executivo. Mesmo existindo independência e harmonia entre os Poderes, essas propostas podem ser passíveis de cortes, a critério do órgão

responsável do Poder Executivo quando da consolidação ocorrida para formação da proposta final.

Os elementos necessários à composição da proposta orçamentaria estão contidos no artigo 22 da lei 4.320/64, bem como dedica à sua elaboração os artigos 23 à 31 da mesma.

### 9.1.2 DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO

Esta fase do processo orçamentário é de competência do Poder Legislativo, este representando as aspirações do povo, desta forma participando na decisão das propostas elaboradas pelo Governo.

Conforme já dito, o Poder Executivo deve encaminhar até quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte, ou seja, 31/08, no entanto o Poder Legislativo deverá devolvê-lo para sanção até o encerramento da sessão legislativa em 15/12. Caso Legislativo não receba a proposta de lei no prazo determinado, será considerada como proposta a Lei de Orçamento vigente, determina assim a Lei nº4.320/64 em seu artigo 32 :

“Se não receber a proposta orçamentária no prazo ficado nas Constituições ou Leis Orgânicas dos Municípios”, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente”.

O projeto de lei do orçamento anual quando recebido no Congresso Nacional, preliminarmente é analisado por uma Comissão mista permanente composta de 84 congressistas, cabendo a esta emitir parecer sobre o projeto da lei, inclusive percebendo e pronunciando-se sobre emendas apresentadas. O Presidente da República poderá, ainda, encaminhar retificações ao projeto, quando este ainda não iniciado processo de votação na Comissão Mista conforme artigo 166, § 5º da Constituição Federal.

Discussão e votação do projeto encaminhado pelo Poder Executivo, assim como emendas analisadas pela Comissão devem se dar em sessão conjunta das duas casas (artigo 166, parágrafo 1º, 2º e 3º da Constituição Federal).

Após a votação, o projeto de lei deve retornar para sanção do Presidente da República até o encerramento da sessão legislativa.

Considerando que o projeto foi sancionado em sua totalidade segue-se para a próxima etapa do ciclo. Ocorrendo veto total ou parcial do projeto por parte do Presidente, será

apreciado em sessão conjunta do Congresso Nacional, por meio de votação secreta, sendo possível a rejeição do veto mediante maioria absoluta dos congressistas.

Mantido ou não o veto presidencial, o mesmo deve seguir para o Presidente para posterior promulgação, caso não o faça, caberá ao Presidente do Senado Federal fazê-lo.

Estados, Distrito Federal e Municípios deverão seguir o processo legislativo tal qual é previsto para a União no que tange a Lei Orçamentária Anual.

### 9.1.3. EXECUÇÃO

Terminadas as etapas de elaboração orçamentária e discussão e aprovação, tem-se a seguir a execução orçamentária. Esta etapa deve estar fundamentada no que foi programado nas fases anteriores, podendo assim alcançar a máxima racionalidade possível dos recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros disponíveis, bem como poderá proporcionar melhores condições na solução de problemas não previstos ou não identificados. Além disso, seria difícil a identificação completa de todas as possibilidades possíveis de ocorrerem nas condições vigentes à época da elaboração orçamentária.

O Poder Executivo, após promulgação da Lei de Orçamento, aprovará um quadro de despesas trimestrais baseados nos limites da Lei para as despesas autorizadas para cada unidade orçamentária. As cotas definidas pelo Governo constituem um instrumento de regulação, onde proporcionarão às unidades executoras a regularidade de recursos e evitarão a autorização de despesas sem que haja recursos financeiros para tal ação ou atividade, bem como, para evitar que deixem de ser pagos empenhos por falta de suficiência de caixa.

A Lei nº 4.320/64 estabelece em seu artigo 48 que a fixação das cotas atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- b) 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 de tesouraria.

Cada Órgão procederá a distribuição para cada unidade encarregada da execução, vinculando os seus totais aos das Unidades Orçamentárias correspondentes. Os serviços de

contabilidade registrarão no chamado Livro de Despesa, todas as despesas, desde os créditos orçamentários, seguindo-se empenho por empenho, até o pagamento, isto é, a execução final.

#### 9.1.4 CONTROLE

Fase posterior à execução orçamentária, o controle orçamentário tem papel dos mais importantes no Ciclo Orçamentário, pois o mesmo tem como finalidade precípua evitar distorções e possíveis desvios que podem ocorrer durante o processo de execução.

O orçamento público surgiu primeiramente justamente com a finalidade de controlar as atividades governamentais envolvendo receitas e despesas públicas, porém como já comentado no início deste trabalho, o mesmo passou, modernamente, a funcionar como instrumento de administração dos bens e serviços prestados pelo Poder Público.

A Lei nº 4.320/64 estabelece dois sistemas de controle da execução orçamentária: Controle Interno e Controle Externo.

Em seu artigo 75 a lei afirma que o controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Constituição Federal assim estabelece em seu *caput* do artigo 70 :

“a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

O controle externo é de competência do Poder Legislativo e o mesmo conta com o auxílio dos Tribunais de Contas, assim é o que determina a Constituição Federal em seu artigo 71, “ o controle externo , a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”. Ainda no que diz respeito ao controle externo vem a Lei nº 4.320/64 auxiliar a Constituição quando determina em seu artigo 81 o seguinte “ o controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo a probidade da

DSFRAO

Administração, a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei de orçamento”.

O Poder Executivo terá de prestar contas, anualmente ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos na Constituição, assim é o que determina a Lei nº 4.320/64 em seu *caput* do artigo 82.

### 9.1.5 AVALIAÇÃO

A etapa de avaliação ocupa lugar de destaque no processo do Ciclo Orçamentário.

A avaliação deve funcionar como orientadora da execução e fixar bases para futuras programações, por isso esta fase ocorre simultaneamente à execução orçamentária.

Através dos dados coletados pelo grupo responsável pela avaliação, estes devem elaborar documentos, informativos, tabelas, calcular indicadores, enfim fornecer informações úteis para o uso e tomada de decisões dos administradores responsáveis.

A avaliação busca analisar os objetivos traçados, procura estabelecer através de critérios de eficácia e eficiência na execução orçamentária, procura constatar quais objetivos foram alcançados ou não, se foram realizados conforme o planejado e da maneira mais racional e otimizada possível, enfim procura o aperfeiçoamento de todo o processo do Ciclo Orçamentário, bem como com a eficiência nas ações empregadas fornecendo soluções para os desvios detectados durante a execução do orçamento. Por isto, temos duas fases da avaliação. A parcial, concomitante à execução orçamentária e a global, que se faz após o término do exercício financeiro. Essa tem por finalidade detectar o que não reavaliado, total, ou parcialmente na execução, o que possibilitará fornecer informações para elaborações de outro orçamento.

Estuda a avaliação os resultados concretos obtidos pelos planos e programas traçados pelas unidades administrativas, como também analisa, no plano global, o impacto dos gastos públicos realizados na economia.

## 9.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO CICLO ORÇAMENTÁRIO

A Contabilidade Pública não somente se preocupa com os registros contábeis realizados em âmbito público, cada vez mais a contabilidade se preocupa com a geração de informações de todo o processo de planejamento e orçamentação, com especial atenção nas etapas do Ciclo Orçamentário.

A contabilidade fornece dados financeiros de relevante importância para o planejamento, análise e seleção de programas, controle de custos, proporcionando, assim, à Administração meios de efetuar, com maior qualidade, suas atividades.

Todos aqueles que, de qualquer modo, arrecadem, efetuem despesas, administrem ou guardem bens públicos, terão sua situação, perante a Fazenda Pública, evidenciada pela contabilidade.

## 9.3 O ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

Nos últimos anos, tem se desenvolvido no Brasil, sob a denominação de “orçamento participativo”, uma nova forma, no processo de elaboração do orçamento público realizado em âmbito municipal.

A experiência pioneira das administrações participativas surgiu no município de Lages (SE) no final da década de 20, a partir daí tornou-se realidade no Brasil a adoção por parte de diversos municípios brasileiros, como Boa Esperança (ES), de Diadema (SP), e de Recife (PE). O fenômeno geralmente está associado às administrações do Partido dos Trabalhadores, mais precisamente a partir das administrações iniciadas em 1989.

Os governantes de tais municípios acreditam que o processo de elaboração do orçamento público pode ser incrementado através de participação da comunidade na análise e discussão dos problemas, bem como na identificação das soluções que mais satisfaçam aos interessados, ou seja, a sociedade. Procurando determinar quais as prioridades para a comunidade em geral.

A participação da comunidade fica formalmente evidenciada e constituída a partir da organização desta por meio de associações de moradores e associações comunitárias como clube de mães, associações de pais e mestres etc. A partir destas formam-se federações e associações onde geralmente participam os líderes de tais entidades. Posteriormente são



escolhidos os representantes de regiões já definidas para comporem o “Conselho do Orçamento Participativo” e o “Fórum do Orçamento Participativo”.

Como meio de identificar quais projeto, ações e atividades serão selecionados dentre os inúmeros problemas levantados pelos interessados são realizados debates, reuniões, pesquisas, são estabelecidos critérios para efeito de alocação de recursos financeiros às regiões, tais como carência de serviço na região, carência de infra-estrutura, qual a quantidade de pessoas beneficiadas com aquela ação e vários outros métodos de seleção. Fica claro que quanto maior o engajamento da comunidade, maiores são as chances dos objetivos traçados alcançarem êxito e trazerem prosperidade para a sociedade. Observa-se também, a dificuldade para adoção de inovações, inclusive de caráter organizacional e administrativo, porem tais dificuldades podem ser superadas, como já foi dito, com a sistemática adotada e a vontade das comunidades envolvidas no processo.

É claro que esta metodologia só terá êxito, se os representantes do povo estiverem engajados e os assessores do Chefe do Poder Executivo também para formarem uma frente única na elaboração do orçamento participativo.

## 10. CONCLUSÃO

A partir do trabalho desenvolvido foi possível perceber a enorme importância dos orçamentos públicos nas economias dos países, sendo eles considerados desenvolvidos ou não, o fato é que a característica moderna do orçamento público demonstra que este não mais apenas funciona como instrumento de controle dos gastos realizados pelos governos, isto é, um mecanismo de controle político, e sim como instrumento executor das atividades planejadas pelos governos, buscando a maximização dos recursos financeiros, materiais, técnicos, e humanos disponíveis.

Atualmente temos acompanhado em vários meios de comunicação, em revistas, jornais, e TV discussões referentes ao orçamento, bem como os cortes realizados pelo governo visando equilibrar as contas públicas, isto é, gastar somente o que se pode arrecadar para evitar o chamado "déficit público". Percebe-se que o assunto tratado neste trabalho não está somente restrito aos círculos de estudiosos, estudantes, especialistas, este faz parte das rodas sociais, as pessoas emitem opiniões a respeito e discutem a validade das ações pretendidas pelo governo.

O orçamento público é motivo, inclusive, de estudos por parte das Organizações das Nações Unidas, onde esta demonstra a importância desse instrumento na busca pelo desenvolvimento dos países.

Com a escassez de recursos de toda ordem verificado em plano global, é necessário a busca constante do aprimoramento dos meios de se obter a otimização dos recursos disponíveis, com o planejamento das ações a serem executadas pelos governos fica evidente a maior facilidade de se alcançar tais objetivos, é nesse ponto que o papel do orçamento desempenha sua principal função moderna, ou seja, a programação.

O Poder Público deve procurar melhorar os serviços existentes como também deve criar outros que porventura se façam necessários, para isso conta com todo o aparato público para que se concretize o perfeito processo do Ciclo Orçamentário, enfim pode-se dizer que o orçamento público é o principal instrumento na busca de se atingir os objetivos esperados pela sociedade.



## 11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

### CONSTITUIÇÃO FEDERAL

LEI nº 4.320 de 17.03.64.

DECRETO-LEI nº 200 de 25.02.67.

PORTARIA SEPLAN nº 09 de 28.01.74.

PORTARIA SOF nº 36 de 01.08.89.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. São Paulo Ed. Atlas. 3ª Edição. 1983.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo Ed. Atlas S.A. 6ª Edição, 1996.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública, Teoria e Prática. São Paulo Ed. Atlas S.A. 5ª Edição, 1996