

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CIBELE CARDOSO SANTANA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO DA CÂMARA MUNICIPAL DE
POÇÕES BA, EM 2011**

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2013**

CIBELE CARDOSO SANTANA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO DA CÂMARA MUNICIPAL DE
POÇÕES BA, EM 2011**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Orientador: Professor Mário Augusto Carvalho Viana

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2013

S223o

Santana, Cibele Cardoso.

Orçamento público: um estudo de caso da Câmara Municipal de Poções BA em 2011 / Cibele Cardoso Santana, 2013.

86f.: il; algumas color.

Orientador (a): Mario Augusto Carvalho Viana.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação),
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2013.

Referências: f.80-81.

1. Orçamento público. I. Contabilidade pública. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III.T.

CDD: 657.835

CIBELE CARDOSO SANTANA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO DA CÂMARA MUNICIPAL DE
POÇÕES BA, EM 2011**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Orientador: Professor Mario Augusto Carvalho Viana

Vitória da Conquista, 08 de agosto de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Mário Augusto Carvalho Viana
Mestre
(orientador)

Prof. Abmael da Cruz Farias
Mestre

Prof. Paulo Fernando de Oliveira Pires
Mestre

À minha família, meu namorado e amigos, pelo apoio e compreensão, que foram ofertados a mim, com carinho, na elaboração deste trabalho, bem como em todo o curso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem Ele nada seria possível.

Agradeço aos meus pais, irmãos, namorado e amigos, que com muito carinho me apoiaram e me incentivaram para que eu chegasse até esta importante etapa de minha vida.

Sou grata ao meu orientador, Professor Mário Augusto Carvalho Viana, pelo conhecimento e experiências passados a mim.

Tenho gratidão, também, pelos colegas de classe, que de alguma forma me apoiaram e me ajudaram na elaboração deste trabalho, bem como em todo o curso.

Foi por todos vocês, aos quais fico grata, que a confecção deste trabalho se tornou possível. Muito obrigada!

Feliz o homem que encontrou sabedoria e alcançou entendimento, porque a sabedoria vale mais do que a prata, e dá mais lucro que ouro. (PROVÉRBIOS 3:13).

RESUMO

O Estado, no cumprimento de sua função, a de satisfazer os anseios e necessidades da população, necessita planejar sua ação governamental, de modo a organizar a gerência dos recursos públicos disponíveis. Este planejamento é o orçamento público. Dessa maneira, o orçamento é um meio de implementar políticas públicas e programas do governo. A Constituição Federal exige que o orçamento público seja realizado na administração pública, seja ela federal, estadual ou municipal. O orçamento público, atualmente, é bem debatido e considerado como um instrumento de suma importância para a gestão pública, devido sua grande relevância para a economia do país e do mundo. A pesquisa realizada teve como finalidade analisar a execução do orçamento da câmara municipal de Poções BA, no exercício de 2011. A importância deste estudo se encontra na transparência alcançada em face das informações obtidas quanto às entradas e saídas dos recursos da câmara municipal, fazendo com que se obtenha uma melhor compreensão de como os recursos do legislativo de Poções estão sendo geridos, além de se obter, também, informações quanto à constatação da exequibilidade do orçamento público em questão. Buscou-se responder se o orçamento da câmara municipal de Poções no exercício de 2011 foi executado de acordo com o planejado. Para responder a esta indagação optou-se pela pesquisa documental, com a abordagem quantitativa. No tocante à coleta de dados foram utilizados, como documentos, o orçamento da Prefeitura Municipal de Poções BA, que contém o orçamento do legislativo, o parecer do Tribunal de Contas dos Municípios quanto às contas da referida câmara, bem como os demonstrativos e lei orçamentárias da Câmara Municipal do ano estudado, tendo como delimitação espacial a própria câmara municipal de Poções BA e temporal o ano de 2011. Partiu-se da ideia de que o valor orçado não foi 100% realizado. Os resultados da pesquisa revelaram que a câmara municipal de Poções executou 100% do seu orçamento anual. Apesar, de serem apontadas algumas falhas, neste estudo, quanto a execução do orçamento, estas não foram suficientes para descaracterizá-lo como instrumento de gerenciamento e controle dos recursos públicos. Porém, é perceptível a importância que se tem a análise da execução orçamentária da câmara, pois ela possibilita a identificação de possíveis inconsistências, tornando-se possível o seu aprimoramento. Através da análise de dados, averiguou-se a negação da hipótese desta pesquisa. Constatou-se que o orçamento final da câmara municipal foi totalmente realizado, não havendo restos a pagar.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento Público. Execução orçamentária. Câmara Municipal. Poções BA.

ABSTRACT

For the Government to accomplish its obligation of satisfying the population needs and expectations it needs to plan its governmental actions, in order to organize the management of public resources available. This planning is concluded in the public budget, which is an instrument and execution planning of public finances. Thus, the budget is a way to implement public policies and government programs. The Federal Constitution demands that the public budget is elaborated in the public administration, whether it is federal, state or municipal. Currently, the public budget is well discussed and considered as an instrument of great importance for the public management, due to its great importance for the country and world's economy. The research done aimed to analyze the budget implementation in Poçoões City Hall, located in the state of Bahia, in 2011. The importance of this research is to reach transparency according to the information of entrances and exits of resources, in order to obtain a better comprehension of the budget spending, as well to obtain feasibility of it. This work sought to explain the implementation of the budget of Poçoões City Hall in 2011. Therefore, a documentary research took part in this quantitative research. To compose the data it was used as documents: Poçoões City Hall legislative budget, the Court of Auditors' opinion, as well the financial statement and budgetary law regarding the period studied, and a questionnaire was answered by the president of the city council, which was analyzed by comparing all the information acquired in the documental and bibliographic research, in order to know their understanding about budget issues referring to Poçoões City Hall in 2011. It was assumed that the budgeted value was not completely done. The results of the research reveal that Poçoões city hall obtained a good performance in its annual budget. In spite of being pointed some failures about the budget execution, in this study, they were not enough to characterize oppositely as an instrument of management and control of public resources. Nevertheless, the importance of the evaluation of the public execution is observed, since it enables to identify possible mistakes, making it possible to be improved. Through data analysis, the denial of the hypothesis of this research was confirmed. It was found that the final budget City Hall was fully paid, with no amounts to be paid.

Keywords: Public budget. Budgetary execution. City Hall. Poçoões BA

LISTA DE QUADROS

Quadro 01	– Estado da Arte da temática em 2013.....	22
Quadro 02	– Constituições Federais brasileiras, sua classificação e as competências quanto à elaboração e aprovação dos orçamentos.....	33

LISTA DE TABELAS

Tabela 01	– Receita arrecadada que compõe a base de cálculo para o recurso orçamentário legislativo de Poções, para o exercício de 2011.....	64
Tabela 02	– Demonstração do cálculo do montante orçamentário da Câmara Municipal de Poções, para o exercício de 2011.....	65
Tabela 03	– Orçamento Legislativo.....	66
Tabela 04	– Alterações do orçamento.....	69
Tabela 05	– Comparativo entre o valor fixado e o executado.....	71
Tabela 06	– Diferenças das alterações do orçamento.....	72
Tabela 07	– Valores da fixação das contas em relação ao montante total fixado.....	73

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPÍ	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviço
ITIV	Impostos sobre a Transmissão de Inter-Vivos
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OBZ	Orçamento Base-Zero
PPA	Plano Plurianual
PPBS	<i>Planning, Programming and Budgeting</i> (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento)
QDD	Quadro de Detalhamento de Despesa
SNA	Simple Nacional
TCE	Tribunal de contas dos Estados
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	TEMA	15
1.2	OBJETIVOS.....	15
1.2.1	Objetivo Geral	15
1.2.2	Objetivos Específicos.....	15
1.3	PROBLEMATIZAÇÃO	15
1.3.1	Questão – Problema.....	15
1.3.2	Questões Secundárias	16
1.4	Hipótese de pesquisa.....	16
1.5	Justificativa.....	16
1.6	Resumo Metodológico	17
1.7	Visão Geral.....	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	MARCO CONCEITUAL	19
2.2	ESTADO DA ARTE	20
2.3	MARCO TEÓRICO	24
2.3.1	Origens históricas do orçamento no mundo	24
2.3.1.1	<i>Inglaterra</i>	25
2.3.1.2	<i>França</i>	26
2.3.1.3	<i>Estados Unidos</i>	26
2.3.1.4	<i>Estados Unidos</i>	26
2.3.2	Origem e Evolução do Orçamento no Brasil.....	28
2.3.2	Tipos de Orçamentos Quanto ao Regime Político.....	34
2.3.3	Princípios Orçamentários	35
2.3.3.1	<i>Programação</i>	36
2.3.3.2	<i>Unidade</i>	36
2.3.3.3	<i>Universalidade</i>	37
2.3.3.4	<i>Anualidade</i>	37
2.3.3.5	<i>Exclusividade</i>	37
2.3.3.6	<i>Clareza</i>	37
2.3.3.7	<i>Equilíbrio</i>	38
2.3.3.8	<i>Publicidade</i>	38
2.3.4	Bases legais do orçamento	38
2.3.4.1	<i>Constituição Federal</i>	38
2.3.4.2	<i>Lei 4.320/1964</i>	39
2.3.4.3	<i>Lei de Responsabilidade Fiscal</i>	40
2.3.5	Ciclo Orçamentário.....	41
2.3.5.1	<i>Elaboração da proposta orçamentária</i>	44
2.3.5.2	<i>Discussão, votação e aprovação da lei orçamentária</i>	45
2.3.5.3	<i>Execução Orçamentária</i>	47
2.3.5.3.1	<i>Execução da despesa</i>	47
2.3.5.3.2	<i>Execução da receita</i>	53
2.3.5.4	<i>Controle e Avaliação da Execução Orçamentária</i>	54
3	METODOLOGIA	57
3.1	Tipo de Pesquisa.....	57
3.2	Abordagem metodológica	58
3.3	Método de pesquisa	58
3.4	Instrumentos de coleta de dados.....	59
3.5	Universo e amostra da pesquisa	59
3.6	Levantamento e Análise dos Resultados	60
3.7	Dificuldades Encontradas	61

4	ANÁLISE DOS DADOS	62
4.1	Cálculo do montante destinado à Câmara de Vereadores de Poções para o exercício de 2011	62
4.2	Orçamento do Poder Legislativo de Poções para o exercício de 2011	65
4.3	Análise da execução orçamentária da câmara de vereadores de Poções, em 2011	68
4.3.1	execução orçamentária	69
4.4	Análise do orçamento quanto a sua exequibilidade	74
4.5	Análises específicas da execução orçamentária	74
4.5.1	Limite de despesa com folha de pagamento	75
4.5.2	Limite de despesa com pessoal	75
4.5.3	Salários dos vereadores	75
5	CONCLUSÃO	77
	REFERÊNCIAS	80
	ANEXOS	82
	ANEXO A – Quadro de Detalhamento de Despesa (QDD) da câmara municipal, para o exercício de 2011	82
	ANEXO B – Demonstrativo da Despesa Orçamentária - dezembro de 2011	83
	ANEXO C - Demonstrativo da Receita Orçamentária - dezembro de 2011	84

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem a função de atender às necessidades da população, provendo serviços públicos de qualidade, além de ser capaz de permitir que a sociedade lide com os problemas econômicos e sociais por ela enfrentados. Neste objetivo, o Estado deve gerir os recursos arrecadados através dos tributos, advindos de todos os cidadãos, de modo a satisfazer aos seus anseios e necessidades.

Nesse sentido, o Estado necessita planejar a sua ação governamental para a execução das finanças públicas. Este planejamento é o orçamento público, o qual estimará as receitas e fixará as despesas que serão utilizadas num dado período, especificando a sua utilidade.

O orçamento público, atualmente, é bem debatido e considerado como um instrumento de suma importância para a gestão pública, devido sua grande relevância para a economia do país e do mundo.

A Constituição Federal de 1988 exige que o orçamento público seja realizado pela Administração Pública, seja ela Federal, Estadual ou Municipal, e define a estruturação necessária em relação à matéria orçamentária, munindo o Estado de instrumentos de planejamento e controle.

O orçamento é a apresentação das receitas e despesas de um indivíduo, uma organização ou um governo, referente a um período de execução determinado, o qual decorre de um planejamento de gestão, onde são estabelecidos objetivos e metas de forma materializada.

O Orçamento Público é um antigo instrumento utilizado na gestão pública. Suas raízes são encontradas na Idade Média. Considera-se que o surgimento do orçamento formalmente acabado tenha sido na Inglaterra, no século XIII, quando foi outorgada a Carta Magna pelo rei João Sem-Terra em 1215, na Grã-Bretanha. Esta carta foi assinada devido às fortes pressões dos barões feudais (integrantes do conselho comum – órgão de representação da época), que enfurecidos com a cobrança arbitrária e abusiva de impostos, atuaram contra o Rei, buscando a limitação do seu poder de tributar. Com ela se estabeleceu que nenhum tributo poderia ser instituído sem o consentimento do conselho comum.

No Brasil, a chegada do rei D. João VI trouxe inovações à Colônia. Com o surgimento dos portos se fizeram necessário pôr em ordem as finanças e melhor disciplinar a cobrança dos tributos aduaneiros, o que culminou na criação do Erário Público (Tesouro) e do regime de contabilidade.

Inicialmente, a função do orçamento era, basicamente, a de permitir que os órgãos de representação controlassem politicamente o poder executivo. Obviamente, com o passar dos anos, o orçamento foi aprimorado e seu conceito se estendeu, a fim de acompanhar as novas exigências do próprio Estado.

Ainda nesta fase inicial, a maior prioridade era a de se fazer cumprir as regras e o formato legal do orçamento, ou seja, o aspecto jurídico preponderava sobre o orçamento, tornado deficitário o seu aspecto econômico. Somente a partir do Estado Intervencionista, com o alto crescimento dos encargos financeiros, o que exigia um novo comportamento gerencial, que o orçamento se tornou uma funcionalidade administrativa com grande importância e que merecia uma maior atenção.

Muitas inovações foram trazidas pelas principais determinações legais que disciplinam a construção do orçamento no Brasil: A Constituição Federal trouxe inovações no que concerne às finanças públicas e, mais especificamente, ao orçamento público nas três esferas de governo, as quais exigem um novo modo organizacional e comportamental, primado pela transparência.

A Lei 4.320/64 padroniza os procedimentos quanto à elaboração orçamentária e à contabilidade, as ações adotadas por parte da gestão, bem como o controle da aplicação dos recursos públicos. Estabelece, portanto, as normas específicas sobre elaboração e organização do orçamento.

A Lei complementar de Responsabilidade Fiscal (LRF) dita normas referentes às finanças públicas visando estabelecer regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

O Orçamento público é constituído de fases: planejamento e execução das finanças públicas. O governo o utiliza para fixar as despesas que pretende ter em um período de tempo determinado, estando pautado nas receitas que devem entrar neste mesmo período de tempo. Dessa forma, o governo, ao fixar as despesas de um período, estará também fixando os seus objetivos e metas no que concerne ao seu plano de governo e ao atendimento das necessidades da população. O orçamento público pode ser entendido, portanto, como um meio pelo qual são implementadas as políticas públicas e os programas de governo.

No Brasil, o orçamento obedece a um ciclo ou processo, que é composto por três etapas sequenciais: elaboração da proposta orçamentária; discussão, votação e aprovação da lei orçamentária; execução orçamentária; e controle e avaliação orçamentária. Como determina a CF, a elaboração deste ciclo orçamentário deve ser pautado pelas leis do orçamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária anual (LOA), que devem ser elaboradas em todos os entes federativos.

A pesquisadora desenvolveu um estudo do orçamento da câmara municipal, realizando o cálculo efetuado para se conhecer o montante de recurso disponível ao legislativo e analisando as entradas e as saídas dos recursos da câmara de vereadores do município de Poções BA, em 2011, enfatizando o destino de tais recursos.

A realização de tal pesquisa se fez necessário estudar um lugar específico: a câmara de vereadores de Poções BA, que está situada na Rua Fernando Schettini, nº 49 , no centro da cidade, da qual a pesquisadora retirou dados e informações essenciais para se tornar concretizada esta pesquisa, que visou analisar a execução do orçamento da citada câmara de vereadores.

O município de Poções, fundado em 26 de junho de 1880, está localizado na região planalto da conquista, sudoeste da Bahia, a 65 km do município de Vitória da Conquista e a 444 km de Salvador, a capital do estado. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a população do município, em 2010, era de 44.010 habitantes.

1.1 TEMA

Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Um estudo do orçamento da câmara de vereadores.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Analisar a execução do orçamento da câmara municipal de Poções BA, em 2011.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1- Calcular o montante destinado à câmara de vereadores de Poções para o exercício de 2011;
- 2- Estabelecer um comparativo entre o orçamento previsto e o executado;
- 3- Verificar o referido orçamento em termos de exequibilidade.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 QUESTÃO – PROBLEMA

O orçamento da câmara municipal de Poções BA em 2011 foi executado de acordo com o planejado?

1.3.2 QUESTÕES SECUNDÁRIAS

- 1- Qual é o cálculo do montante destinado à câmara de vereadores de Poções para o exercício de 2011?
- 2- O orçamento previsto foi executado?
- 3- O referido orçamento foi exequível?

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

Parte-se da ideia de que o valor orçado não foi 100% realizado.

1.5 JUSTIFICATIVA

A apresentação deste tema tem como finalidade esclarecer a toda comunidade sobre os modos de elaboração do orçamento público, direcionado à câmara de vereadores de Poções, e conhecer a origem e o destino dos recursos utilizados, obtendo uma melhor compreensão de como os recursos do legislativo estão sendo geridos e a constatação da exequibilidade do orçamento público.

As razões da escolha desta temática se deram, primeiramente, pela curiosidade particular da pesquisadora de conhecer a origem e o destino das verbas destinadas à câmara de vereadores. Também pelo gosto da área pública, pelo desejo de fazer parte desse mercado de trabalho e por ser viável a realização de tal pesquisa. O grande interesse deste estudo está no levantamento de informações no que concerne ao orçamento público da câmara de vereadores de Poções, realizado em 2011. Dessa forma, será possível adquirir maiores conhecimentos nesta área específica, o que tornará a pesquisadora mais preparada para o mercado de trabalho em que almeja estar.

Na área da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o tema “Orçamento Público” possui um grande número de pesquisas realizadas. Porém, o orçamento público direcionado à câmara de vereadores, até onde se sabe, é pouco ou não é explorado. E em se tratando da cidade de Poções, este estudo possui ineditismo.

A presente pesquisa poderá contribuir para com os leitores uma vez que apresenta o orçamento, suas fases e implicações outras para a câmara municipal, haja vista que o mesmo

terá conhecimento do planejamento e execução de um orçamento público destinado à câmara de vereadores, desde a origem dos recursos ao destino dos mesmos, de forma minuciosa. E verá a pertinência da Contabilidade na área pública, pois ela é compreendida como uma ciência que estuda, interpreta e registra todos os fenômenos, entre os quais se faz presente o contexto do processo orçamentário. E todas essas informações contábeis possuem uma relevante influência na tomada de decisão na gestão pública. Assim, se torna notório a importância da Contabilidade na administração pública, na qual serão utilizadas ferramentas básicas de planejamento e controle na elaboração do orçamento público.

A sociedade em geral será contemplada com tal pesquisa, pois, a maior interessada no destino das verbas públicas é a própria população, visto que, é a mesma que constrói a arrecadação pública.

A administração pública moderna objetiva estimular a transparência pública. A população de modo geral tem garantido o direito à informação pública, como é comprovado na lei nº 12.527/2011, para contribuir no fortalecimento da democracia. Assim sendo, o estudo sobre a elaboração e execução do orçamento feito à câmara de vereadores estará sempre presente no contexto atual, visto que a transparência pública sempre será requerida e atuará no desenvolvimento das noções de cidadania de toda a sociedade.

O estudo voltado à transparência pública é sempre reconhecido pela sociedade em geral, pela comunidade acadêmica, nas áreas de ciências sociais e aplicadas, humanas, jurídicas, dentre outras, por ser um tema considerado de grande importância a toda a sociedade. Dessa forma, é perceptível que para muitas pessoas a transparência pública é inacessível, devido não só a falta de informações, e pela linguagem desconhecida, o que impossibilita o entendimento, como também pela falta de transparência no trato do bem público, fruto de uma grande tradição antidemocrática vivida no decorrer dos anos.

1.6 RESUMO METODOLÓGICO

Como método de abordagem, a pesquisadora utilizou o quantitativo e para responder o problema deste projeto usou a pesquisa documental. O método de pesquisa realizada foi o estudo de caso. A técnica que empregada para a coleta de dados é o levantamento documental, além do levantamento bibliográfico, as referências contribuirão na compreensão do problema de pesquisa. O universo de pesquisa deste projeto é formado por todas as demonstrações orçamentárias da câmara municipal, do exercício de 2011. O período delimitado do fenômeno

que a pesquisadora pretende estudar é o exercício de 2011. O local onde este fenômeno de estudo ocorre é a própria câmara municipal de Poções.

1.7 VISÃO GERAL

Este trabalho será estruturado em cinco capítulos, que serão apresentados a seguir: O primeiro capítulo, intitulado introdução, apresentará o tema objeto de estudo; determinará a questão problema a ser desenvolvida nesta pesquisa; aduzirá argumentos quanto à relevância e a importância do assunto, bem como exporá os objetivos a serem alcançados: a hipótese de pesquisa, a justificativa, o resumo metodológico que irá ser aplicado e delimitará sua estrutura. O segundo capítulo, o Referencial Teórico, tratará da literatura correspondente à temática desta pesquisa, de forma resumida, sendo dividida em 3 partes: o Marco Conceitual; o Estado da Arte; e o Marco Teórico. O terceiro tratará da metodologia da pesquisa, que indicará quais procedimentos e métodos que foram adotados para o alcance dos objetivos desta pesquisa. O quarto capítulo irá expor a análise e discussão dos resultados obtidos. E, por fim, o último capítulo apresentará a conclusão, respondendo à questão problema, bem como emitindo recomendações e reflexões sobre a pesquisa realizada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico será apresentada a literatura correspondente ao tema desta pesquisa. Esta abordagem será dividida em três subtópicos: o Marco conceitual, no qual serão abordados os conceitos fundamentais referentes ao tema, indicando como eles serão entendidos neste trabalho, de forma a colaborar com uma melhor compreensão da pesquisa ora apresentada; o Estado da Arte, que exporá as principais obras existentes do assunto abordado na pesquisa e seus respectivos autores; e o Marco Teórico, no qual serão descritos os principais tópicos: Origem do Orçamento Público, Tipos de Orçamentos, Princípios Orçamentários, Bases Legais do orçamento e Ciclo Orçamentário.

2.1 MARCO CONCEITUAL

Convém primeiramente entender o conceito do termo orçamento. A palavra orçamento pode ser entendida como o ato de estimar, programar e planejar. Portanto, quando se elabora um orçamento, é realizada uma estimativa e um planejamento das ações que devem ser concretizadas, visando ao alcance dos objetivos, e tendo como base os recursos disponíveis para tal propósito.

A gestão pública é obrigada a fazer tudo aquilo que seja permitido em lei visando o bem comum. Logo, essa gestão é vinculada a lei. Apesar do orçamento ser formalizado através de lei, ele é antes de tudo um instrumento para administrar a entidade pública. Nesse sentido, o orçamento é um instrumento legal utilizado para fixar as despesas e prever as receitas a fim de projetar as ações, descritas no plano de governo, para serem concretizadas em um determinado período.

Piscitelli, Timbó e Rosa (1997, p. 47), acreditam que,

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

Machado (1962 p. 32) revela que o “Orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa”. O Orçamento, dessa maneira, é o instrumento que o governo utiliza para fixar as despesas que pretendem ter em um período de tempo

determinado, estando pautado nas receitas que devem entrar neste mesmo período de tempo. Assim sendo, o governo, ao fixar as despesas de um período, estará também fixando os seus objetivos e metas no que concerne ao seu plano de governo e ao atendimento das necessidades da população.

Segundo Lima, (2000, p.19)

Orçamento Público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuação e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Considerando o que diz Lima, os planos e programas de governo desenvolvem através dos recursos obtidos, e devem ter como objetivo proporcionar à sociedade melhores retornos, prestando-lhe um volume maior de serviços, sendo estes de alta qualidade.

Pode-se perceber que os serviços públicos são concretizados porque antes houve planejamento através do orçamento. O orçamento é utilizado como um meio de se tornarem efetivas as ações das políticas adotadas pelo Estado. Isto pode ser confirmado com o que diz Eliomar Baleeiro (1997, p. 411),

o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

O Orçamento Público pode ser entendido, portanto, como um meio pelo qual são implementadas as políticas públicas e programas de governo. Dessa forma, o Orçamento espelhará as metas do governo e suas decisões políticas, alocando os recursos públicos para tais ações, em favor da sociedade, haja vista, que é por ela que se originam as receitas públicas.

Para este trabalho, o termo exequibilidade será entendido no próprio sentido original da palavra, que significa algo realizável, praticável. Dessa maneira, quando se questionar a exequibilidade do orçamento, estará se perguntando se o orçamento foi executado.

2.2 ESTADO DA ARTE

Neste tópico serão expostas as principais obras existentes do assunto abordado na pesquisa, seus respectivos autores, resumo das ideias principais, e outros elementos

característicos dos trabalhos. Vale dizer que, estas obras foram encontradas, tanto na fonte eletrônica como nos próprios livros.

A seguir, é apresentando o quadro 01, contendo as principais obras já publicadas sobre o tema “Orçamento Público” que foram utilizadas para referenciar esta pesquisa.

Este quadro tem o objetivo de demonstrar as contribuições, mediante trabalhos científicos, que os estudiosos ofertaram para este tema, a fim de nos fazer perceber o nível de desenvolvimento deste campo.

Quadro 01 – Estado da Arte da temática em 2013

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Livro	Orçamento Público	James Giacomoni	1994	Mestre	----	O autor dá um enfoque generalista sobre o orçamento público, sem predomínio acentuado de nenhuma das áreas especializadas pertinentes ao orçamento. Nesta obra, o orçamento é visto como um importante instrumento na gestão dos negócios públicos e dada uma visão abrangente da ação do Estado na atividade econômica.	Biblioteca da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB)	15 maio. 2013
Livro	Contabilidade Pública	Roberto Bocaccio Piscitelli, Maria Zulene Farias Timbó e Maria Berenice Rosa.	1997	Respectivamente, Graduação, pós-graduação e pós graduação	----	Esta obra apresenta uma abordagem da administração financeira pública a partir de uma concepção moderna, identificando tipos de órgãos e entidades da Administração e descrevendo a natureza e gestão de seus recursos. Neste trabalho, é identificada e avaliada a destinação final do gasto público, levando em consideração um instrumento fundamental: o orçamento.	Biblioteca da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB)	26 mar. 2013
Artigo	A Evolução Histórica do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade	José Santo Dal Bem Pires Walmir e Francelino Motta	2006	Respectivamente, doutorado e pós-graduação.	Enfoque Reflexão contábil	O autor, neste trabalho, realiza uma reflexão acerca de um conjunto de questões relacionadas com a evolução histórica do orçamento de instituições governamentais em vários países do mundo, especialmente no Brasil, e sua importância para a sociedade como o principal instrumento de controle dos recursos públicos. Este artigo é concluído apresentando vários conceitos admitidos no decorrer dessa trajetória.	http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3491/3158	20 abril. 2013

						histórica, desde o mais simples até a concepção hoje tida como a mais avançada em face às necessidades da sociedade.		
Livro	Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins	Oswaldo Maldonado Sanches	2004	Mestre	-----	Nesta obra, o autor, desenvolve os conceitos referentes ao orçamento, planejamento e áreas afins, e destaca também, os jargões orçamentários.	-----	16 maio 2013
Artigo	O Orçamento Público Brasileiro	Antônio Carlos da Cunha Gonçalves	2010	Pós-graduação	Revista Jus Navigandi	O autor aborda, neste artigo, os aspectos históricos do orçamento público, princípios norteadores e sua forma de execução.	http://jus.com.br/revista/texto/14940/o-orcamento-publico-brasileiro	23 junho 2013
Dissertação	História do Orçamento Público no Brasil	Wagner Maia	2010	-----	-----	O autor aborda neste trabalho a evolução histórica do orçamento público no Brasil, explorando o seu conceito. São descritas, neste livro, as opções existentes em adotar-se o orçamento autorizativo ou o orçamento impositivo, bem como os reflexos dessa escolha na independência entre os poderes Executivo e Legislativo. Por fim, a pesquisa realizada pelo autor demonstra avanços positivos na administração pública brasileira, notadamente, a preocupação e o consenso dos gestores públicos em relação à necessidade de melhoria da qualidade do gasto público.	http://gestorpublicopaulista.com.br/download/download_agesp_9.pdf	16 maio 2013

Fonte: Elaboração da própria autora com base nas referências pesquisadas.

Pode-se perceber que o tema orçamento público é amplamente estudado, apesar de só serem apresentadas poucas amostras (as principais) das produções científicas, como livros e artigos, do referido tema, utilizados neste trabalho.

Brotti, Laffin e Borgert, depois de realizarem uma pesquisa com o levantamento de artigos, dissertações e teses do tema em questão, entre 1980 a 2005, concluíram que:

Os dados levantados revelam o grande interesse por parte de pesquisadores em estudar orçamento público, considerando que existe um significativo número dos mesmos com produção científica neste tema. Pode-se observar também, a existência de muitos autores, os quais foram referenciados diversas vezes pelos pesquisadores, desvelando assim, a existência de obras de grande prestígio. (BROTTI, LAFFIN E BORGERT 2005, p. 13-14)

Os mesmo autores entenderam que o número de produções científicas em orçamento público, cresceu nos últimos anos, em decorrência da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual exigiu novos comportamentos e procedimentos no que tange às finanças públicas:

Pelos resultados obtidos referentes ao volume de produção científica nos últimos anos, e pela leitura realizada nos resumos dos trabalhos identificados na amostra, pode-se concluir que houve um grande interesse em pesquisar o referido tema alguns anos depois da promulgação da última constituição Federal, a qual promoveu modificações no contexto do orçamento público nacional. Especialmente após a lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000, que efetua determinações sobre a questão da responsabilidade na gestão fiscal, transparência no gasto público, e ainda, sobre questões relacionadas à lei orçamentária anual. (BROTTI, LAFFIN E BORGERT 2005, p. 14).

É perceptível, portanto, que há um grande volume de produção científica no campo do orçamento público, sendo estas consideradas importantíssimas contribuições, apesar de a maioria tratar do orçamento no âmbito teórico, e umas poucas tratarem de pesquisas de campo.

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 Origens históricas do orçamento no mundo

A origem do orçamento está estritamente ligada à origem do poder de tributar. Apesar de se encontrarem algumas referências mais antigas da origem do tributo, pode-se dizer que as raízes do orçamento, em si, são encontradas na Idade Média, como afirma Gonçalves (2010, p. 1), quando diz: “As origens históricas do orçamento têm em conta as *características*

sociais, políticas e econômicas existentes na Idade Média, que definiam e contextualizavam o seu aspecto financeiro” (grifo do autor).

Vale dizer que, na fase inicial da implantação do orçamento, a maior prioridade era a de se fazer cumprir as regras e o formato legal do orçamento, ou seja, o aspecto jurídico preponderava sobre o orçamento, tornando deficitário o seu aspecto econômico. Somente a partir do Estado Intervencionista, com o alto crescimento dos encargos financeiros, o que exigia um novo comportamento gerencial, que o orçamento se tornou uma funcionalidade administrativa com grande importância e que merecia uma maior atenção.

Os países que mais se destacaram pela evolução técnica e doutrinária do orçamento foram a Inglaterra, a França e os Estados Unidos.

2.3.1.2 Inglaterra

Vários estudiosos da matéria consideram que o orçamento originou-se na Inglaterra, quando foi outorgada a Carta Magna pelo rei João Sem-Terra em 1215, na Grã-Bretanha. Esta carta foi assinada devida às fortes pressões dos barões feudais (integrantes do conselho comum – órgão de representação da época) que, enfurecidos com a cobrança arbitrária e abusiva de impostos, atuaram contra o Rei, buscando a limitação do seu poder de tributar. E assim conseguiram. Gonçalves relata que, “no Absolutismo, as origens orçamentárias estão identificadas, fundamentalmente, à *limitação do poder* absoluto do soberano por meio de pressupostos legais que impediam a cobrança arbitrária de tributos” (grifo do autor).

Na Carta Magna está disposto que para um tributo ser legítimo é preciso que antes seja consentido pelo órgão de representação. Nasce, portanto, o controle efetuado pelo parlamento, que foi o ponto de partida para outras conquistas.

Com o passar do tempo, o parlamento percebeu que não era suficiente somente consentir a criação do tributo, mas também verificar se o recurso originário de tal tributo era aplicado devidamente, ou seja, se respondia aos objetivos para os quais foram autorizados.

Devido às grandes mudanças que o parlamento exigia, ocorreu naturalmente uma série de conflitos. Um deles foi a chamada Revolução Gloriosa, o qual resultou na separação das finanças do Estado com as finanças da coroa, que passaram a ser submetidas à aprovação do parlamento, estando elas devidamente organizadas numa “Lista Civil”.

Um marco importante, resultante de outro conflito, foi a aprovação da Lei do Fundo Consolidado. Sobre esta lei, Giacomoni (1994, p. 40) relata que: “A Lei do Fundo Consolidado, aprovada em 1787, representou um avanço bastante significativo na organização

das finanças públicas inglesas”. Tal dispositivo fez surgir a contabilização dos fundos públicos e a divulgação de um relatório anual com o detalhamento das contas. “Mas foi a partir de 1822 que o Chanceler do Erário passou a apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício” (Giacomoni (1994, p. 40). Esta conquista marca o nascimento do orçamento público desenvolvido.

O Orçamento Público na Inglaterra, com o passar do tempo, foi visto como um instrumento básico na gestão pública. Isto é confirmado por Giacomoni (1994, p. 41), quando diz: “Em todo o decorrer do século XIX, o orçamento público inglês foi sendo aperfeiçoado e valorizado como instrumento básico da política econômica e financeira do Estado”. Dessa forma, o orçamento inglês contribuiu para os demais países, em especial a França, os Estados Unidos e o Brasil, de forma satisfatória, para a disseminação do orçamento, ao fixar a natureza técnica e jurídica deste importante instrumento.

2.3.1.3 França

Na França, o surgimento do orçamento ocorreu num contexto parecido como na Inglaterra. Porém, havia uma deficiência no controle do seu órgão de representação. Para Giacomoni (1994, p. 41),

Assim como no caso inglês, na França a instituição orçamentária surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto outorgado pela revolução de 1789. No período Napoleônico, claramente autoritário, o controle representativo sobre a criação de impostos não foi respeitado, sendo essa uma das poucas oportunidades em que o princípio foi infringido.

A fim de reerguer o poder parlamentar, a Assembleia Nacional começou a se fazer presente no processo orçamentário, atuando inicialmente na construção da lei financeira anual, em 1815. Mas, somente em 1831, se tornou efetivo e completo o controle orçamentário por parte do parlamento.

Foi com a colaboração do orçamento francês que foram consolidadas algumas regras do orçamento e estas se tornaram, para a doutrina, princípios norteadores. São eles: anulidade do orçamento; votação do orçamento antes do início do exercício; universalidade do orçamento; e não-afetação das receitas.

2.3.1.4 Estados Unidos

Assim como na Idade Média, o orçamento nos Estados Unidos também surgiu a partir dos conflitos decorrentes da contrariedade em face dos tributos ingleses, sendo iniciados com o advento da Revolução Americana, que resultou em sua independência. Inicialmente, a república americana não era suficientemente organizada em matéria financeira. As formalidades que haviam não eram capazes de tornar separadas as contas do executivo e do legislativo de forma satisfatória. Porém, já era estabelecido, nesta época, que só era permitida a retirada de dinheiro público do tesouro se autorizado em lei e o balanço, o qual refletiam as entradas e saídas das verbas públicas, deveria ser divulgado numa periodicidade estabelecida.

A evolução histórica do orçamento nos Estados Unidos foi de forma muito significativa, pois foram alcançadas numerosas conquistas. Tais conquistas foram objetivadas em decorrência da reforma orçamentária, que se deu por conta dos conflitos políticos existentes e também pelo alto crescimento dos encargos do governo e de sua complexidade, que exigiam um método de gestão pública mais sofisticado e que pudesse atender de maneira satisfatória às necessidades do Estado.

A reforma orçamentária aconteceu também em nível municipal, trazendo para os municípios experiências orçamentárias modernizadoras. Para Giacomoni (1994, p. 44)

Dessas experiências pioneiras ficaram famosos os orçamentos com base em custos elaborados no período 1913-1915 no Burgo de Richmond (uma das cinco partes em que se divide a cidade de New York). Esses orçamentos marcaram o início de uma nova concepção técnica – o Orçamento de Desempenho (*performance budget*) – que viria a dominar a reforma orçamentária que se seguiu após o término da Segunda Guerra Mundial.

Tendo como base os orçamentos militares, o orçamento de desempenho apresentado ao governo federal, no final da década de 1940, não só apresentava as receitas e despesas por itens, como também os objetivos do governo, os custos necessários e a relação receita/despesa, sendo tudo estruturado de modo a indicar as funções, atividades e projetos do Estado. Em 1950, foi aprovada a Lei de processo e contabilidade, que, embora não fosse mencionada a expressão *orçamento de desempenho*, passou a ser autorizada a apresentação das funções e atividades do governo no orçamento, por parte do presidente.

Na intenção de aprimorar o orçamento foi adotado o PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento – que objetivava obter um sistema integrado, o qual exigia estudos técnicos na escolha de projetos governamentais. Porém, em 1970, deixou de ser exigido o cumprimento do PPBS pelos

órgãos federais. Para Giacomoni (1994, p. 46), o PPBS teve importância na academia e serviu de modelo para outros países:

Na área acadêmica, o PPBS mereceu grande atenção, sendo amplamente discutida sua concepção, assim como as dificuldades de sua implementação. Esses debates serviram também para difundir o sistema, que passou a ser experimentado em outros países com algumas variações.

A fim de apresentar uma nova forma sofisticada para atender a necessidade de aperfeiçoamento do orçamento, foi criado o Orçamento Base-Zero (OBZ), que foi

Concebido originalmente a nível de organização privada – Texas Instruments – como um método de controle e avaliação dos custos indiretos, o OBZ interessou ao então governador da Geórgia, Jimmy Carter, que patrocinou sua utilização nos procedimentos orçamentários estaduais, a partir de 1973. Na presidência, Carter continuou a ser um entusiasmado divulgador do OBZ, esforçando-se para sua aplicação a nível federal. No final da década de 1970, grande número de empresas privadas e de organizações públicas já adotava o sistema, bastante valorizado em função de sua utilidade na fase de recessão em que a economia americana começava a mergulhar. (GIACOMONI, 1994, p. 46)

Em 1974, com a aprovação da Lei de Orçamento e Retenção de Recursos do Congresso, a relação entre o executivo e o legislativo sofreu grandes mudanças. O congresso ganhou uma participação ainda mais significativa no processo orçamentário, fazendo-se reduzir o poder concentrado na presidência.

2.3.2 Origem e Evolução do Orçamento no Brasil

Depois de ter relatado resumidamente o surgimento e a evolução do orçamento nos países considerados precursores em matéria orçamentária, veremos como o orçamento evoluiu no Brasil, destacando o conteúdo orçamentário de suas Constituições, de maneira sintética.

Vale ressaltar que, pela razão do regime político de cada época, surgiram Constituições outorgadas, como também promulgadas. Uma Constituição é outorgada quando é imposta pelo governo sem participação popular e é promulgada quando há participação da população, de forma democrática.

No período colonial, o descontentamento perante aos tributos provenientes de Portugal foi causa para o surgimento da Inconfidência Mineira, movimento que objetivava a soberania para o país. Após a conquista da suspensão da “derrama” (impostos atrasados cobrados por Portugal) o movimento foi extinto por acusações das autoridades. Giacomoni (1994, p. 47) relata que “as autoridades fizeram abortar o movimento, comprovando que havia mais

disposição em fugir do fisco português e menos consciência política em prol da independência da Colônia”.

Entretanto, a chegada do rei D. João VI trouxe inovações à Colônia. Com o surgimento dos portos se fizeram necessário pôr em ordem as finanças e melhor disciplinar a cobrança dos tributos aduaneiros, o que culminou na criação do Erário Público (Tesouro) e do regime de contabilidade.

A primeira Constituição do Brasil, outorgada em 1824, criou a exigência de se apresentar uma proposta orçamentária por parte do executivo, e a aprovação da mesma por competência da câmara dos deputados e do Senado. Porém, as instituições imperiais tiveram grandes dificuldades nos primeiros anos de colocar em prática as regras impostas nesta constituição, pela razão de serem julgadas avançadas para época. É por este motivo, que alguns autores não consideram esta lei como sendo a primeira do orçamento. Alguns tratadistas consideram como a primeira lei do orçamento a lei de 14-12-1827, entretanto as dificuldades também reinaram na consecução de suas exigências, tornando-a fracassada. É considerada, então, por estudiosos, como a primeira lei do orçamento, o Decreto Legislativo de 15-12-1830, o qual fixava a despesa e estimava a receita das províncias para o exercício de 1831.

Logo após a proclamação da república, foi promulgada a segunda Constituição do Brasil, em 24-02-1891, trazendo significativas mudanças no que concerne à competência do orçamento. A elaboração desse, a partir desta constituição, passou a ser competência do poder legislativo, atuando em todos os poderes da união. Todavia, existia uma lei em que seu conteúdo causou um embaraço no entendimento e na realização do dispositivo da constituição. Sobre isso, Pires e Motta (2006, p. 20) salienta:

... a Lei n.º 30, de 08 de janeiro de 1892, que fixava as responsabilidades do Presidente da República, estabelecia que a nãoapresentação da proposta de orçamento constituía crime contra as leis orçamentárias. Tal fato trouxe um impasse entre os poderes, só superado pela decisão tomada no sentido de que o Executivo apresentaria a proposta como subsídio ao Poder Legislativo, que deliberaria.

Além da referenciada competência instituída ao poder legislativo, caberia a ele também o exercício de controle externo das contas do poder executivo. Para o auxiliar neste encargo foi criado o Tribunal de Contas da União (TCU).

A fim de aperfeiçoar o mecanismo orçamentário da época, foi aprovado, em 1922, o Código de Contabilidade da União pelo Congresso Nacional. Tal código continha normas que estabeleciam procedimentos orçamentários, patrimoniais, financeiros, administrativos, entre

outros, que, com a tecnologia aprimorada, buscava uma melhor eficiência na gestão das finanças públicas. Giacomoni (1994, p. 48) ressalta que:

Tal norma e seu regulamento logo baixados constituíram importante conquista técnica, pois, possibilitou ordenar toda a gama imensa de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc., que já caracterizavam a gestão a nível federal.

Após quatro anos da aprovação do código, houve uma reforma na constituição, alterando a competência da elaboração do orçamento para o Executivo, o que não foi uma surpresa, pois isso já acontecia na prática. Dessa maneira, o código também necessitou de alterações. Quanto a ele, Giacomoni (1994, p. 48-49) ressalta que:

O referido Código surgiu sob a vigência da Constituição de 1891 que, como foi visto, atribuía à Câmara dos Deputados a *iniciativa* da lei orçamentária. O Código acabou tendo de formalizar o que informalmente já acontecia: o Executivo fornecia ao Legislativo todos os elementos para que esse exercitasse sua atribuição de *iniciar* a feitura da lei orçamentária. (grifo do autor)

Vale dizer que, depois de tornada república, o que eram províncias passaram a ser Estados com constituições próprias. Dessa forma, ganharam grande autonomia, que com a constituição de 1891 foi estendida aos municípios brasileiros.

Com a chegada da terceira Constituição do Brasil, promulgada em 16-07-1934, algumas mudanças se fizeram presentes no aspecto orçamentário. A competência da elaboração do orçamento voltava a ser do Executivo, cabendo ao legislativo realizar a votação com o auxílio do Tribunal de Contas. Porém, com a não limitação no poder de efetuar emendas, por parte do legislativo, o orçamento acolheria uma co-participação do Congresso, recebendo assim a modalidade do “tipo misto”. Vale dizer que, nesta Constituição, o conteúdo orçamentário ganhou destaque, pois foi ordenado em uma sessão própria.

Foi num cenário de regime político autoritário, chamado Estado Novo, que a quarta Constituição Federal foi decretada em 10-11-1937. Nesta Constituição, o orçamento também mereceu destaque, sendo seu conteúdo exposto em um capítulo contendo seis artigos. Nela, a elaboração do orçamento seria realizada por meio de um departamento administrativo criado junto ao Presidente da República, e sua votação competia não só pela [à] Câmara dos Deputados, como também a um Conselho Federal, que era composto por dez membros nomeados pelo Presidente da República. Giacomoni (1994, p. 49) afirma: “A verdade é que essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo”.

Foi neste regime político que se iniciou a realização do planejamento orçamentário, a fim de organizar a elaboração do orçamento todos os anos. Sobre isso, Pires e Motta (2006, p.21), salientam:

O regime estadonovista criou, em 1938, o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), que iniciou o planejamento orçamentário no Brasil, tendo como objetivo principal organizar anualmente a proposta orçamentária, de acordo com as instruções do Presidente da República. Em 1938, como resultado da Primeira Conferência de Técnicos da Contabilidade Pública e Assuntos da Fazenda, promovida pelo Governo Federal, foram feitas as primeiras tentativas de padronização, que tiveram como base o padrão orçamentário elaborado pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças.

Com o advento da quinta Constituição Federal, promulgada em 18-09-1946, o orçamento voltava à modalidade do “tipo misto”. O projeto de lei era elaborado pelo executivo, o qual encaminhava ao legislativo para a discussão e aprovação do mesmo. Quanto às emendas, não havia nenhum dispositivo para limitá-las, fazendo com que houvesse co-participação dos poderes no processo orçamentário. Esta Constituição pôs em evidência alguns princípios norteadores, como também a função do Tribunal de Contas. Isto pode ser confirmado por Giacomoni (1994, p 50), quando diz que “os dispositivos constitucionais sobre o orçamento consagravam certos princípios básicos (unidade, universalidade, exclusividade e especialização) além de evidenciar, de forma mais clara, o papel do Tribunal de Contas”.

Com o cenário marcado pelo regime extremamente autoritário, foi outorgada a sexta Constituição do Brasil, em 24-01-1967, a qual instituiu normas favorecendo, de forma privilegiada, o Poder Executivo. Tal dispositivo deu grande destaque às questões orçamentárias, além de classificá-las em oito artigos com vários parágrafos, também foram reunidas novas regras para guiarem o processo de orçamentação, no que se diz respeito à elaboração e à fiscalização do orçamento. Outra alteração importante foi a exclusão do direito do legislativo quanto à iniciativa de leis e à criação de emendas que façam gerar ou aumentar despesas. Quanto a essa marcante alteração, Pires e Motta (2006, p. 22) destacam:

O Executivo, ao encaminhar a proposta orçamentária, torna explícito o conflito de interesses entre as possíveis alocações de recursos e a distribuição dos custos entre os diversos segmentos da sociedade. Além disso, não transitavam pelo Poder Legislativo o orçamento monetário, que continha a programação da política monetária e cambial, e o orçamento das empresas estatais, que abrangia as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e suas controladas, direta ou indiretamente, as autarquias, as fundações e os órgãos autônomos da administração indireta.

Dessa forma, além de o Legislativo não participar do processo orçamentário da política monetária e cambial, o que representa um significativo recurso financeiro, agora também perde o direito de não poder propor emendas que criasse ou aumentasse as despesas, o que fez tornar sua participação inexpressiva.

Com o desencanto da população em vista ao quadro político existente, os anos oitenta foram iniciados com fortes pressões, visando à supressão do regime autoritário presente no poder. Com a luta dos movimentos sociais na busca de direitos, algumas conquistas foram alcançadas, como reporta Pires e Motta (2006, p. 22):

Os movimentos sociais ganharam as ruas e a finalidade da base política do regime veio à tona. Abriu-se espaço para as eleições - as “diretas já” - para Presidente da República, e para a convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte. A redemocratização do País e as liberdades individuais foram resgatadas.

Finalmente, a sétima Constituição Federal foi promulgada em 05-10-1988, recebendo grande crédito nas questões orçamentárias, por parte dos constituintes, haja vista que ao longo do período autoritário não podiam ter participações neste quesito. Neste dispositivo, o qual vigora até hoje, o orçamento foi classificado no capítulo II – Das finanças públicas – contendo cinco artigos com diversos incisos e parágrafos. Neste capítulo foram introduzidos conceitos e regras modernas ao orçamento, além de confirmar as normas e os princípios já conhecidos.

Depois de promulgada a sétima Constituição, surgiram significativas mudanças na prática da orçamentação, trazendo, assim, grandes novidades na matéria orçamentária, as quais Giacomoni (1994, p. 51) enfatiza:

As duas principais novidades do novo texto constitucional na questão orçamentária dizem respeito à devolução ao Legislativo da prerrogativa de propor emendas, a projeto de lei do orçamento, sobre despesa e à explicitação do sentido da universalidade orçamentária, isto é, considerando a multiplicidade de formas organizacionais e jurídicas do setor público, quais as receitas e despesas que devem integrar o orçamento público e merecer, portanto, a aprovação legislativa.

Em decorrência das mudanças, também existentes a nível estadual e municipal, novas práticas no âmbito técnico precisaram ser introduzidas. A respeito disso, Pires e Motta (2006, p. 22) destacam:

No campo técnico, as reformulações adotadas deram maior democratização às políticas públicas e uma participação mais ampla do Poder Legislativo no estabelecimento da programação econômico-financeira do Estado. Assim, a Constituição Federal (CF) resgatou as prerrogativas do Congresso Nacional de criar despesas e emendar a proposta orçamentária do Executivo e recuperou para a área de decisão do Poder Legislativo os assuntos referentes aos orçamentos das entidades descentralizadas.

Outra importante modificação do texto constitucional foi a de exigir do Executivo a elaboração do projeto de lei das diretrizes orçamentárias, anualmente, e encaminhá-lo ao Legislativo. Tal projeto tem como objetivo guiar a elaboração da lei orçamentária, além de tratar da política de fomento que deve ser observada pelas agências oficiais.

Em atendimento à Constituição de 1988, foi criada em 2000 a lei complementar de Responsabilidade Fiscal (LRF), de nº 101. Pires e Motta, salientam que essa lei “introduziu inovações na administração das finanças públicas, instituindo mecanismos de transparência fiscal e controle social dos gastos públicos”.

É perceptível que, no decorrer das constituições, a competência de elaborar e de aprovar o orçamento era sempre modificada entre os poderes, de acordo o regime político de cada época. A elaboração do orçamento ora era remetida ao legislativo ora ao executivo, da mesma forma acontecia com a aprovação do mesmo. Para um melhor entendimento desse ponto, vamos observar a tabela seguinte:

Quadro 02 – Constituições Federais brasileiras, sua classificação e as competências quanto à elaboração e aprovação dos orçamentos.

CONSTITUIÇÕES	CLASSIFICAÇÃO	COMPETÊNCIA DE ELABORAR	COMPETÊNCIA DE APROVAR
1824	Outorgada	Poder Executivo	Poder Legislativo
1891	Promulgada	Poder Legislativo	Poder Legislativo
1934	Outorgada	Poder Executivo	Poder Legislativo
1937	Outorgada	Poder Executivo	Poder Executivo
1946	Promulgada	Poder Executivo	Poder Legislativo
1967	Outorgada	Poder Executivo	Poder Executivo
1988	Promulgada	Poder Executivo	Poder Legislativo

Fonte: Maia (2010, p. 14) modificado pela autora.

Diante de tudo que foi expresso quanto à história das Constituições do Brasil, pode-se dizer que foi por conta do regime político de cada época que a maneira da elaboração do texto constitucional foi classificada. Em outras palavras, as Constituições eram outorgadas quando

o regime político existente era autoritário e eram promulgadas quando o regime político era democrático.

As Constituições impostas pelo governo (outorgadas) foram criadas num cenário político opressivo, são elas: a Constituição de 1824, elaborada ainda num período colonial; a de 1934, num regime centralizador; a de 1937, criada em meio a um regime altamente autoritário chamado Estado Novo decorrente às crises políticas e; a Constituição de 1967 elaborada na ditadura militar.

As Constituições democráticas (promulgadas) foram criadas num ambiente em que a voz da população era ouvida, são elas: a Constituição de 1891, posterior à conquista da proclamação da República; a de 1946 com a redemocratização do país, e; a de 1988, em vigor até o momento, sendo elaborada num ambiente com fortes pressões populares presentes nos anos oitenta.

As Constituições outorgadas tendiam a centralizar o poder de elaborar e aprovar o orçamento no Executivo e as promulgadas tendiam a fixar o poder de aprovação no Legislativo. Através de uma simples análise da Tabela 1, esta questão pode ser percebida nas Constituições posteriores a de 1937.

Os aspectos históricos do orçamento no mundo e no Brasil, destacados neste trabalho, tiveram notáveis reflexos no orçamento atual. Para Maia (2010, pag. 8):

Todos esses acontecimentos históricos tiveram reflexos diretos ou indiretos no desenvolvimento e aprimoramento do orçamento brasileiro, pois todo o estudo sobre sua finalidade, evolução e o porquê de sua existência são analisados por estudiosos e técnicos pátrios e esses ensinamentos são aplicados ao nosso sistema orçamentário, de forma a aprimorar, ano a ano, sua elaboração, execução e controle.

Portanto, pode se assegurar que, a história do orçamento no mundo e particularmente no Brasil, auxilia os estudiosos da área e os envolvidos no processo orçamentário a compreenderem, com mais perfeição, o conceito e a importância do orçamento na gestão pública, e ao mesmo tempo, na contribuição para o aprimoramento das técnicas orçamentárias.

2.3.2 Tipos de Orçamentos Quanto ao Regime Político

O orçamento pode ser de um tipo diferente de acordo à forma de governo. Segundo Silva, “Tipo de orçamento é a característica que determina a maneira pelo qual o orçamento é

elaborado, dependendo do regime político vigente; daí dizer que os orçamentos variam segundo a forma de governo”. (SILVA, 2004, p. 44)

Sendo assim, o orçamento pode ser classificado em três tipos: legislativo, executivo e misto.

O legislativo é o orçamento em que o poder legislativo possui a competência para elaborar, discutir e aprovar o orçamento, cabendo a execução ao poder executivo. Os países parlamentaristas usam este tipo de orçamento.

O executivo é o orçamento em que o poder executivo tem a competência para elaborar e aprovar. Geralmente, os países absolutistas utilizam este tipo de orçamento;

E o misto é o tipo de orçamento em que a elaboração e execução cabem ao poder executivo, e a votação e controle ao poder legislativo. Os países em que as suas funções legislativas são exercidas pelo congresso e parlamento utilizam este tipo de orçamento, como Brasil, que possui este modelo em seu processo orçamentário.

2.3.3 Princípios Orçamentários

Os princípios orçamentários surgiram com a finalidade de orientar, através de normas e regras, a elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento público, uma vez que o mesmo é visto como um instrumento de controle das finanças públicas. Sendo assim, é preciso obter linhas norteadoras para a condução do processo orçamentário.

Em que se tratando do seu conceito, Raya (1995) diz que, "Princípios orçamentários é um conjunto de regras jurídicas que devem inspirar a elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento". Já para Sanches (2004, p.277),

Princípio orçamentário é um conjunto de proposições orientadoras que balizam os processos e as práticas orçamentárias, com vistas a dar-lhe estabilidade e consistência, sobretudo ao que se refere a sua transparência e ao seu controle pelo Poder Legislativo e demais instituições da sociedade [...].

Pode-se dizer, portanto, que os princípios orçamentários são premissas a serem observadas no processo orçamentário, visando obter controle sobre ele e uma eficaz ação no que concerne às aspirações e necessidades da sociedade.

Para que o orçamento público realize de fato o que se encontra em seu conceito, o de ser um instrumento de implementação de programas e políticas públicas, deve, indispensavelmente, seguir aos princípios orçamentários, aos quais serão destacados os que são considerados como principais pela maioria dos autores.

2.3.3.1 Programação

Sanches (2004, p.283) define este princípio como:

Princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual o orçamento público deve ser estruturado sob a forma de programação, isto é, deve expressar o programa de trabalho de cada entidade do setor público, detalhando por meio de categorias apropriadas, como, onde e com que amplitude o setor público irá atuar no exercício a que se refere a Lei Orçamentária.

Assim sendo, este princípio, sustenta que no orçamento deve haver conteúdo e forma de programação. Isto quer dizer que as ações devem ser programadas em busca do alcance dos objetivos, traçados no plano de governo, determinando os recursos necessários para a efetivação de tais ações. O conceito deste princípio se iguala ao pensamento de planejamento, que é o próprio orçamento.

2.3.3.2 Unidade

Quanto a conceituação deste princípio, Sanches (2004, p. 367) afirma que é um:

Princípio orçamentário clássico, segundo o qual o orçamento de cada pessoa jurídica de direito público, de cada esfera de governo (União, Estados ou Municípios), deve ser elaborado com base numa mesma política orçamentária, estruturado de modo uniforme e contido num só documento, condenáveis todas as formas de orçamentos paralelos.

E para Giacomoni (1994, p.66), “ Na expressão mais simples desse princípio, o orçamento deve ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento”.

Dessa forma, este princípio estabelece que o orçamento deve ser único, ou seja, deve existir apenas um orçamento para um exercício financeiro, em cada esfera de governo. Pode ser interpretado também, como sendo elaborado com base numa única política orçamentária, e sendo uma única peça indispensável.

Como afirma Kohana (1998) em seu livro de Contabilidade Pública, é necessário que o orçamento se adeque a este princípio no que concerne ao seu conteúdo, metodologia e expressão, para que assim sejam evitadas duplicidades de funções, dessa maneira colaborará para a racionalização na utilização dos recursos.

2.3.3.3 Universalidade

Afirma este princípio, que no orçamento deve haver o planejamento em sua totalidade. Deve conter todas as receitas e todas as despesas programadas para aquele exercício financeiro, pois o orçamento deve ser bruto, o qual engloba totalmente a sua programação.

Este princípio possui uma alta relevância, pois se torna possível o conhecimento exato de todas as receitas e despesas estimadas pelo governo, a fim de fazer diversas análises e novas projeções.

2.3.3.4 Anualidade

Para Giacomoni (1994, p. 74) “O orçamento público deve ser elaborado e autorizado para o período determinado de tempo, geralmente um ano”.

O princípio da anualidade consiste em se utilizar uma periodicidade para a vigência do orçamento. No Brasil, o exercício financeiro se iguala ao ano civil, que é de um ano. Portanto, a vigência do orçamento deve ser anual, conforme disposto no art. 34 da Lei nº 4.320/64, pois é desta forma que melhor se realiza o processo orçamentário.

2.3.3.5 Exclusividade

Como explica Sanches (2004, p.149), o princípio da exclusividade é um “princípio orçamentário clássico, segundo o qual a lei orçamentária não conterà matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa”. Portanto, este princípio dita que no orçamento não deva existir matérias que não tenham ligação à previsão da receita e fixação da despesa, pois deve ser exclusivo a isso.

2.3.3.6 Clareza

Para Giacomoni (1994, p. 83), “O orçamento público, ao cumprir múltiplas funções – algumas não técnicas – deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam manipulá-lo”.

Portanto, este princípio estabelece que o orçamento deve, em seu texto, ser expresso de maneira clara, não deixando de observar as exigências técnicas do orçamento.

Conforme Silva (1973, p.154), “clareza e inteligibilidade do orçamento compõem a exigência de que o orçamento seja de fácil compreensão pelo povo e fácil controle por seus representantes”.

Silva destaca que a clareza do orçamento contribui não só para o entendimento dos representantes políticos, como também à população.

2.3.3.7 Equilíbrio

O princípio do equilíbrio alerta que devem ser “balanceadas” as receitas e despesas do orçamento, pois não pode haver disparidades de valores, a fim de evitar o déficit. Como confirmação, Sanches (200, p.141) conceitua este princípio como o “princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual, no orçamento público, deve haver equilíbrio financeiro entre receita e despesa”.

2.3.3.8 Publicidade

De acordo com Sanches (2004, p.288), o princípio da publicidade é um:

Princípio orçamentário clássico, segundo o qual as leis de natureza orçamentária (LOAs e Créditos Adicionais), como qualquer outra lei, só adquirem validade depois de publicadas em veículo com abrangência suficiente para propiciar o conhecimento do seu conteúdo pelos funcionários públicos e pela população em geral.

Portanto, este princípio garante que o orçamento deve se tornar público à sociedade, ou seja, deve o orçamento ser divulgado por meio oficiais de publicação para se tornar conhecido aos cidadãos, fazendo, assim, com que o orçamento seja validado.

2.3.4 Bases Legais do Orçamento

Na atualidade, as principais determinações legais que disciplinam a construção do orçamento no Brasil são:

2.3.4.1 Constituição Federal

A Constituição Federal (CF) de 1988 trouxe inovações no que concerne às finanças públicas e, mais especificamente, ao orçamento público nas três esferas de governo, as quais exigem um novo modo organizacional e comportamental, primado pela transparência. Tais inovações estão dispostas no capítulo II, as finanças públicas, artigos 165 a 169.

Recordando, todas as Constituições promulgadas ou outorgadas no Brasil, tratava a questão orçamentária sempre com muita atenção. A cada Constituição este tema era abordado com maior profundidade, trazendo significativas inovações, inclusive no que tange à gestão das finanças públicas. Porém, nenhuma delas trouxe, nesse âmbito, tantas novidades como a Constituição de 1988. Em suma, as inovações mais importantes presentes na nossa última Constituição foram:

- 1- A criação das leis de iniciativa do Poder Executivo: Plano Plurianual (PPA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- 2- Instituição do orçamento fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas, os quais compreende a Lei Orçamentária Anual (LOA);
- 3- Integração das leis orçamentárias; e
- 4- Concessão do direito à apreciação e aprovação do orçamento ao Poder Legislativo, assim como o direito de propor emendas.

Quanto às apresentadas novidades que trouxe a última Constituição Federal, Giacomini (1994, p. 58) explica:

A Constituição de 1998 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada. Substituindo os orçamentos plurianuais de investimentos previstos na legislação anterior, os planos plurianuais orientarão elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como a apresentação de emendas por parte dos legisladores.

A Constituição Federal de 1988 é a lei maior do país, portanto, é a principal norma geral que dispõe sobre o orçamento, apesar de muitos dos seus dispositivos necessitarem ainda de regulamentações específicas.

2.3.4.2 Lei 4.320/1964

A Lei 4.320/64 foi criada com o propósito de padronizar os procedimentos quanto à elaboração orçamentária e à contabilidade, as ações adotadas por parte da gestão, bem como o controle da aplicação dos recursos públicos.

A referida lei estabelece, portanto, as normas específicas sobre elaboração e organização do orçamento. As disposições mais importantes contidas nela são as seguintes:

- 1- Discriminações da receita e da despesa;
- 2- Descrição das principais finalidades da elaboração da proposta orçamentária;
- 3- Ampliação da lei orçamentária anual quanto a sua execução, de modo a permitir a abertura de créditos adicionais;
- 4- Classificações dos créditos adicionais;
- 5- Procedimentos na execução da receita e da despesa, apresentando seus estágios;
- 6- Disposições sobre os fundos especiais;
- 7- Disposições sobre controle interno e controle externo
- 8- Normas sobre a contabilidade e sobre os baçanços e demonstrações exigidos;

2.3.4.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é considerada a mais importante lei adotada nos últimos anos. Ela traz importantes inovações no campo das finanças públicas, de forma a regulamentar o que está disposto na Constituição Federal:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas; II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; III - concessão de garantias pelas entidades públicas; IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública; V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Ao ditar normas de finanças públicas, a referida lei complementar visa estabelecer regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Esta responsabilidade exigida é explicada em seu artigo 1, inciso 1, que diz:

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.

Para Thomé (2012, p. 15), a Lei de Responsabilidade fiscal:

Trata-se de uma lei voltada para auxiliar o governante a gerir os recursos públicos dentro de um marco de regras claras e precisas, aplicada a todos os gestores e a todas as tarefas de governo relativas à gestão da receita e da despesa pública, ao endividamento e à gestão do patrimônio público.

Dessa forma, além de instituir novas regras no que tange às finanças públicas, a Lei de responsabilidade fiscal também introduz novos conceitos a serem observados na gestão dos negócios públicos, por parte dos gestores.

Pautada por premissas, como planejamento, controle, transparência e responsabilização quanto às finanças públicas, a LRF obriga que as finanças de cada esfera do governo sejam apresentadas detalhadamente ao Tribunal de Contas correspondente. O Tribunal, podendo ser o TCU (Tribunal de Contas da União), TCE (Tribunal de contas do Estado) ou TCU (Tribunal de Contas da União), por sua vez, aprovará as contas ou não. Em caso de rejeição, haverá a abertura de investigação, o qual poderá resultar na aplicação de multas ou até mesmo, no impedimento de candidatura em eleições posteriores. Estabelece, também, que sejam respeitados os limites de gastos, como por exemplo, limite para gasto com pessoal, os quais não podem exceder 50% da receita corrente líquida na União e de 60% nos estados e municípios.

2.3.5 Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário é o processo em que se definem as ações para que o orçamento seja executado e, posteriormente, controlado. Este ciclo não pode ser confundido com o exercício financeiro, pois abrange um período maior, haja vista, que ele se inicia com a elaboração do plano de governo até o controle e fiscalização da execução orçamentária.

O ciclo ou processo orçamentário se atenta no que dita a Constituição Federal (CF) que diz, “O ciclo orçamentário compreende: (i) a lei que estabelece o Plano Plurianual; (ii) a lei de Diretrizes Orçamentárias; e (iii) a lei Orçamentária Anual.” (CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88, art. 165).

A CF determina que a elaboração do ciclo orçamentário deve ser pautada pelo Plano Plurianual (PPA), pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária anual (LOA), os quais serão detalhados a seguir.

a) Plano Plurianual (PPA)

É um planejamento das diretrizes, objetivos e metas da administração pública para um período de quatro anos. Neste planejamento são previstos todos os gastos com despesas de capital e de programas de duração continuada.

Para Kohama (1998, pag 62),

O plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

Desta maneira, o PPA é um instrumento de programação das políticas públicas a longo prazo, as quais se transformam em diretrizes a serem executadas num período de quatro anos. E garantem continuidade em programas essenciais mesmo na eventualidade de uma mudança de governo.

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO estabelece metas e diretrizes da administração pública para o ano seguinte, adequa as diretrizes que foram estabelecidas no plano plurianual e ainda, dá orientações na elaboração do orçamento.

Segundo a CF (§ 2, art. 165);

[...] A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, 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 das agências financeiras oficiais de fomento.

Desta forma, conclui-se que a LDO formaliza as decisões dos programas e políticas públicas que a administração pública se dispõe a realizar, tendo como base as fontes de recursos para aplicação de forma a satisfazer o interesse público.

c) Lei Orçamentária Anual (LOA)

Na Lei Orçamentária Anual são definidas as ações que devem ser executadas, sendo obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, visando a concretização das metas e dos objetivos do plano plurianual. Percebe-se que a LOA necessita estar em comunhão com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

A Constituição Federal (§ 5, art 165), dispõe os orçamentos que a lei orçamentária deve compreender:

A lei orçamentária anual compreenderá: I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III – o orçamento da seguridade 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.

Dessa maneira, são integrantes do orçamento fiscal os poderes, as entidades e os órgãos que detém patrimônio público gerido pela Administração Direta, que é representada pelos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, incluindo os respectivos Fundos da Administração Direta e pela Administração Indireta, representada pelas Autarquias, Fundações, Fundos vinculados à Administração Indireta, Empresas Estatais Dependentes, sendo todos integrantes do orçamento-geral da União.

São integrantes do orçamento de investimentos das empresas aquelas em que o poder público, em sua administração direta e indireta, detém a maior parte do capital social com direito a voto. Após o programa do governo que visava a privatização das empresas estatais, na década de 90, este orçamento foi perdendo sua importância.

São integrantes do orçamento da seguridade social as entidades e órgãos vinculados à saúde, à previdência social e à assistência social, da Administração Pública, direta e indireta, como também os fundos instituídos e mantidos pelo poder público.

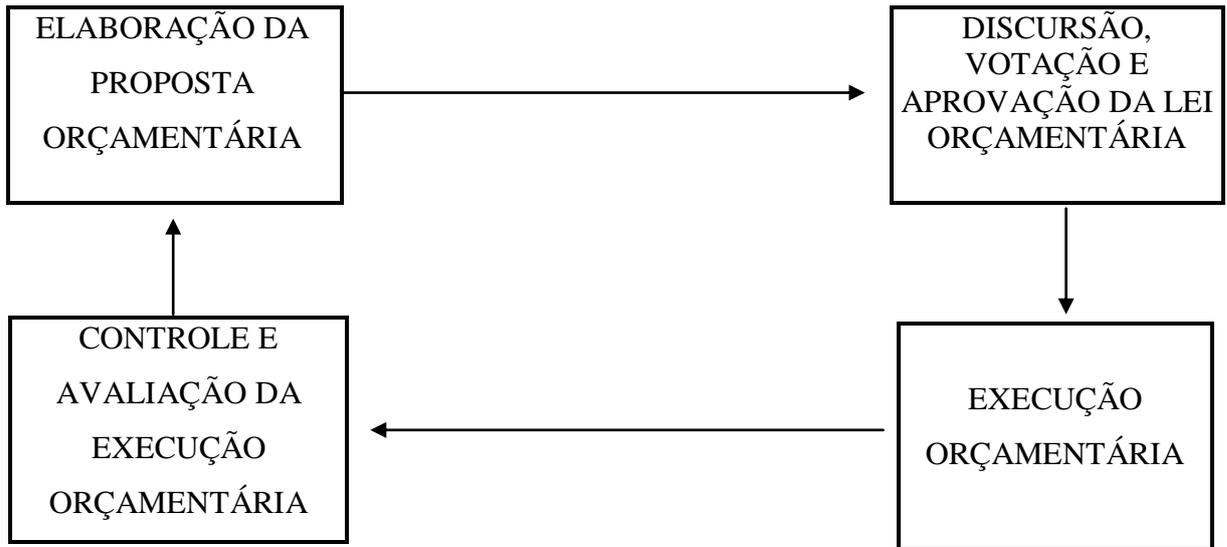
Pode-se concluir que a lei orçamentária anual é um instrumento usado para a concretização posterior das metas, objetivos e diretrizes anteriormente planejadas a fim de atender, da melhor maneira, às necessidades da sociedade.

A consecução dessas leis orçamentárias apresentadas (Plano Plurianual, Lei de diretrizes orçamentárias e Lei Orçamentária anual) representa um planejamento importantíssimo para gestão pública. Essa importância é reconhecida na Lei de Responsabilidade Fiscal. Thomé (2012, p. 15) afirma, ao relatar que:

Na LRF o processo de planejamento foi considerado fundamental para a administração pública, uma vez que os instrumentos de planejamento - PPA, a LDO e LOA deixaram de ser simples instrumentos elaborados para cumprimento de disposições legais e passaram a produzir efeitos reais no acompanhamento da gestão.

O processo orçamentário se constitui por quatro etapas sequenciais, as quais serão representadas no seguinte diagrama:

Diagrama 1: Processo Orçamentário.



Fonte: Giacomoni (1994, p. 179)

Nos tópicos seguintes, cada etapa do ciclo orçamentário será comentada.

2.3.5.1 Elaboração da proposta orçamentária

É nesta primeira etapa que será elaborado o projeto de lei orçamentária, dispendo sobre as ações que deverão ser implementadas num período de um ano, respeitando as diretrizes fixadas na LDO e os objetivos e metas contidos no PPA.

Na fase de elaboração ocorrerão estudos quanto às prioridades aderidas pelo governo. A partir delas serão fixados os objetivos e as metas para um exercício financeiro, como também a quantidade de recursos que deverão ser alocados para a implantação de tais objetivos. Todos esses pontos firmados, de forma preliminar, serão transformados em programas de governo, que deverão ser efetuados nos níveis federal, estadual e municipal.

Na esfera federal, este planejamento deve ser realizado por todos os órgãos setoriais e regionais do governo, unidades orçamentárias e administrativas, como também os poderes Legislativo e Judiciário, devendo-os a apresentar suas propostas orçamentárias à Secretaria de Orçamento Federal, a qual consolidará em um único orçamento.

De modo a enfatizar o planejamento na elaboração da proposta de governo e de confirmar as afirmações dispostas anteriormente, Giacomoni (1994, p. 180) ressalta:

Conforme a concepção do sistema de planejamento do sistema de planejamento e orçamento, o orçamento anual é o instrumento de operacionalização de curto prazo da programação constante dos planos setoriais de médio prazo, os quais, por sua vez, cumprem o marco fixado pelos planos globais de longo prazo onde estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas. Neste

sentido, a principal matéria-prima utilizada para a elaboração da proposta do orçamento é buscada em elementos integrantes do sistema de planejamento.

Afirma o mesmo autor que:

As grandes organizações públicas (União, Estados e Municípios) em que a função orçamentária é complexa têm seus órgãos de orçamento que, em nome do chefe do Executivo, coordenam as medidas visando à elaboração da proposta orçamentária e cuidam também de algumas particularidades de outras etapas do processo. (Giacomoni, 1994, p. 190)

Dessa maneira, a elaboração da proposta de governo é de competência do Poder Executivo, devendo ao mesmo encaminhá-la ao Poder Legislativo depois de apreciá-la, realizar a votação.

2.3.5.2 Discussão, votação e aprovação da lei orçamentária

Nesta segunda etapa, o Poder Legislativo fará a discussão e a apreciação da proposta orçamentária recebida do executivo e efetuará toda a tramitação necessária para a votação e aprovação da lei orçamentária. Em confirmação dessa assertiva, Giacomoni (1994, p. 202) relata: “A segunda etapa do processo orçamentário trata da tramitação do projeto de lei do orçamento no âmbito do Poder Legislativo e da sua aprovação”.

Antes de sua aprovação, o projeto de lei orçamentária pode receber emendas (alterações), por parte do Legislativo, visando melhor adequá-lo. Se a emenda se constituir em um aumento de despesa, é necessário que se aponte o recurso que deverá ser utilizado para suportá-la, sendo este proveniente da anulação de outra despesa. Em outras palavras, para que o Legislativo crie novas despesas é necessário que indique a anulação de outra. Entretanto, há despesas que não podem ser alteradas, como as despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida (serviços da dívida) e transferências constitucionais tributárias.

Caso a emenda não importar em aumento da despesa, poderá receber aprovação se for referente a erros ou falhas que por ventura contenha no projeto de lei. Em qualquer das situações, toda emenda deve estar em consonância ao Plano Plurianual e à Lei de Diretrizes Orçamentárias para que possam ser aprovadas, como explica Piscitelli, Timbó e Rosa (1997, p. 57):

Naturalmente, não poderão ser aprovadas emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias quando incompatíveis com o plano plurianual, nem emendas aos projetos do orçamento anual e suas modificações quando incompatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Depois da aprovação, o projeto de lei será encaminhado novamente ao Executivo, que poderá sancioná-lo (concordância) ou propor algum veto (interdição). Se sancionada a lei do orçamento será encaminhada à publicação.

Quanto à publicação da referenciada lei, Giacomoni (1994, p. 205) ressalta que a “a publicação da lei orçamentária não é mais um ato de aprovação, mas de qualquer forma, é uma exigência para que a lei possa surtir seus efeitos”.

No nível federal, a proposta orçamentária é recebida no Congresso Nacional e apreciada por uma Comissão Mista Permanente de Orçamento, que é composta por deputados e senadores. Esta comissão, após examinar o projeto de lei, tem a missão de emitir um parecer, bem como atuar no acompanhamento e na fiscalização do orçamento. Para Giacomoni (1994, p. 202):

No Congresso Nacional, o projeto de lei do orçamento anual é recebido pela Comissão Mista de Planos, Orçamento Públicos e Fiscalização. Integrada por 84 congressistas e subdividida em oito subcomissões setoriais, a Comissão analisa e emite parecer sobre o projeto de lei, assim como recebe e pronuncia-se sobre as emendas apresentadas.

Quanto à faculdade de o Presidente da República também apresentar alterações no projeto de lei do orçamento anual, o mesmo autor explica:

Ressalta-se que o Presidente da república poderá encaminhar mensagem retificativa para propor modificações no projeto de lei. Isso, entretanto, só será possível enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista da parte cuja alteração é proposta. (GIACOMONI 1994, p.202)

Ainda no âmbito da União, a tramitação da proposta orçamentária no Legislativo ocorrerá na forma que James Giacomoni elucida:

A discussão e votação da proposta orçamentária oriunda do Executivo, assim como das emendas aprovadas no âmbito da comissão mista, deve dar-se em sessão conjunta das duas casas do Congresso Nacional até o encerramento da sessão legislativa, o projeto devidamente aprovado deve ser encaminhado ao Presidente da República para sanção. (GIACOMONI, 1994, p. 203)

Depois de ocorrida a sanção, por parte, do Presidente da república transforma-se em lei e esta deverá ser encaminhada à publicação.

Quanto à necessidade e importância da tramitação das leis orçamentárias pelo legislativo, Piscitelli, Timbó e Rosa (1997, p. 58) salientam:

A exigência de aprovação destas matérias pelo Congresso Nacional está em coerência com a recuperação de suas prerrogativas constitucionais, impondo-se o cumprimento de um calendário que restitua ao País o sentido do planejamento e fortaleça o controle da execução dos programas governamentais.

O planejamento governamental já transformado em lei orçamentária é a peça a ser cumprida, de modo a efetuar a execução por parte do Poder Executivo, sendo esta controlada e fiscalizada pelo Poder Legislativo.

2.3.5.3 Execução Orçamentária

A terceira etapa do ciclo do orçamento, de competência do poder Executivo, inicia depois de sancionada e publicada a lei orçamentária anual, a qual não somente orientará a execução, como será o próprio instrumento orçamentário a ser executado. Neste sentido, Giacomoni (1994, p. 211) revela:

O orçamento público não é apenas uma peça de orientação; é ele próprio que, ao ser *executado*, comanda toda a execução financeira. O comportamento financeiro público é produto da execução de determinado programa, o qual se reveste da forma orçamentária.

Nesta etapa, são realizados os programas de governo presentes na lei orçamentária, por meio de uma série de ações que permitam atingir as diretrizes, objetivos, metas e prioridades estabelecidas no planejamento, pautados no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias. Todas essas ações desempenhas nesta etapa da execução orçamentária são realizadas dentro do período correspondente ao do exercício financeiro, ou seja, de um ano.

Pode-se dizer que é na execução orçamentária, que todo o planejamento tramitado no Legislativo é transformado em lei, e, de fato, colocado em prática.

Veremos adiante os procedimentos da execução orçamentária da despesa e da receita pública individualmente. Porém, por englobar um número maior de quesitos, a execução da despesa receberá um tratamento mais apurado.

2.3.5.3.1 – Execução da despesa

Para ser efetuada a execução da despesa é preciso, primeiramente, que o QDD (Quadro de Detalhamento de Despesa) esteja publicado, para que, assim, os órgãos comecem a executar o orçamento. Este quadro é um documento que contém todos os dados

pormenorizados, dos elementos de despesas, que estão presentes na lei. Neste sentido, Giacomoni (1994, p. 212) esclarece:

Considerando que é a programação de trabalho constante do orçamento que condiciona a administração financeira da instituição pública, como providência preliminar são preparados registros, a nível analítico, que possibilitam a classificação e o lançamento de cada despesa nos títulos orçamentários apropriados.

De modo a aclarar a constituição das contas presentes na lei orçamentária, diferenciando os créditos orçamentários das dotações, o mesmo autor explica:

Na lei do orçamento, as contas denominam-se *Créditos Orçamentários* aos quais estão designadas *dotações*. Em consequência da imprecisão com que são utilizados na legislação, é comum o emprego das expressões *crédito orçamentário* e *dotação* como sinônimos. Na realidade, constitui *crédito orçamentário* a autorização constante na lei orçamentária que possibilita o gasto de determinado montante de recursos em determinado Elemento de despesa integrante de um Projeto ou Atividade (de um Subprograma, de um Programa, de uma função). Já a *dotação* é a quantidade de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário. (Giacomoni 1994, p. 212)

Portanto, é este o primeiro passo para a execução orçamentária, o registro dos créditos orçamentários e das dotações correspondentes, de modo a oportunizar o acompanhamento do desenvolvimento dessas dotações, como também a evolução do próprio orçamento.

No intuito de programar o desembolso das despesas contidas no orçamento para um exercício de um ano, a lei de nº 4.320/64 estabelece quotas trimestrais que funciona como um limite de gasto para o referido período. No artigo 47 da citada lei, assim estabelece: “Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de quotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar”. Ao analisar o artigo 49 da referida lei, Giacomoni (1994, p. 214) salienta:

No artigo 49, a mesma lei determina que na fixação das quotas devem ser considerado os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias. Percebe-se então que o objetivo básico da programação por quotas é funcionar como um autêntico fluxo de caixa, ajustado a realização das despesas com o comportamento efetivo das receitas. Ao lado dessa condição de instrumento de controle financeiro, a programação por quotas ajudaria as Unidades Orçamentárias a disciplinarem seus gastos ao longo do exercício.

O controle da liberação das quotas trimestrais será exercido pelo setor de contabilidade, a fim de não admitir que as mesmas se excedem [excedam].

Para a realização da execução da despesa é preciso, em muitos casos, que a administração direta ou indireta controladas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios efetue o procedimento licitatório para a compra de bens e serviços.

Licitação é o procedimento que a Administração Pública adota para contratar empresas para o atendimento de obras e serviços, ou para a compra de bens e mercadorias. Tal contratação se torna pública mediante edital, o que faz permitir que todos os interessados possam concorrer, visando, assim, obter o melhor preço e a melhor qualidade do serviço ou mercadoria.

Quanto ao conceito de licitação, segundo Cunha (2003, p. 159), licitação é o “procedimento judicial de alienação de um bem a quem oferece o melhor lance (CPC 714)”. E para Meirelles (2004, p. 265), “É o antecedente necessário do contrato administrativo; o contrato é o conseqüente lógico da licitação”.

A Constituição Federal exige licitação para contratos de obras, serviços, compras e alienações em seu artigo 37, XXI, bem como para a concessão e a permissão de serviços públicos em seu artigo 175. Todos esses tipos de contratos são uma exigência constitucional para toda a Administração Pública, ressalvados os casos especificados na legislação pertinente.

Para uma maior especificação do assunto, a lei nº 8.666/93, conhecida como lei da licitação, dispõe sobre os procedimentos que devem ser adotados em licitações e contratos. Em seu artigo 22 são previstas as cinco modalidades de licitação, que são: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão.

Como afirma Gomes (2006, p. 1), “as modalidades de licitação são determinadas em função dos limites de valores estabelecidos na Lei, em moeda corrente, que poderão ser anualmente revistos pelo Poder Executivo Federal e publicados no Diário Oficial da União”.

Cumprindo o passo preliminar da licitação, a despesa orçamentária será efetivada através do cumprimento de três estágios: empenho, liquidação e pagamento. (GIACOMONI, 1994, p. 217):

a) Empenho

O empenho inicia a relação de contrato do ente público com o fornecedor, criando a obrigação do pagamento e ao mesmo tempo o controle dos gastos. Para Giacomoni (1994, p. 218):

...o *Empenho* é o grande instrumento com que conta a administração pública no acompanhamento e controle de seus orçamentos. O empenho significa o

enquadramento da despesa no crédito orçamentário adequado, que deduz do saldo da dotação o montante dessa despesa. Além de possibilitar tal controle, o empenho constitui uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário.

No artigo 58 da lei nº 4.320/64, define: “O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

No artigo 60 da mesma lei estabelece: “É vedado a realização de despesa sem prévio empenho”.

E em seu artigo 61 acrescenta: “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 dedução desta do saldo da dotação própria”.

Dessa forma, depois de firmado o compromisso de pagamento por parte do setor de compras, confirmada anteriormente a dotação orçamentária para tal, é enviado à contabilidade para registrar o empenho. Posteriormente, esse empenho se formalizará numa nota de empenho, a qual contém a identificação da Unidade Gestora emitente, do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle e acompanhamento da execução orçamentária.

Interessante se faz apresentar quem possui a competência para consentir o empenho. A esta questão, Giacomoni (1994, p. 219) explica:

A autoridade competente para autorizar os Empenhos, isso é, o “ordenador da despesa” é sempre o administrador principal da instituição: presidente da República, governador do Estado e o prefeito do Município. Como exigência descentralizadora, a ordenação da despesa, através de normas apropriadas, é delegada a outras autoridades dentro da linha hierárquica: ministros de Estado, secretários de Ministérios, secretários de Estado, presidente ou diretores ou superintendentes de Autarquias, secretários de Município etc.

Quanto aos tipos de empenhos, ele pode ser apresentado como *ordinário*, quando se tratar de despesa de valor determinado e o pagamento ocorrer de uma só vez; como *estimativo*, quando se tratar de despesa cujo montante não se possa determinar; e como *global*, quando se tratar de despesa contratual e outra de valor determinado, sujeitas a parcelamento.

Vale destacar que o empenho como uma regra geral, deve sempre preceder a realização da despesa e obedecer estritamente aos limites dos créditos orçamentários.

b) Liquidação

Após o empenho e a entrega ou prestação do serviço, processa-se o segundo estágio da despesa: a *Liquidação*. (GIACOMONI 1994, P. 219)

A liquidação ocorre quando houver a comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho, sendo a entrega da mercadoria ou a prestação do serviço, dependendo do caso. Portanto, são envolvidos todos os atos de verificação e conferência, desde a entrega da mercadoria ou a prestação do serviço até o reconhecimento da despesa (contabilização).

De maneira a obter uma maior elucidação quanto ao conceito de liquidação, veremos como conceitua a Lei nº 4320/64 em seu artigo 63: “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício”.

Giacomoni (1994, p. 219) atenta que “Nesse estágio são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (na licitação, no contrato, no empenho etc.)”.

Portanto, após a entrega da mercadoria ou da prestação do serviço, a administração atesta as informações apresentadas pelo credor, presentes na nota fiscal, fatura ou conta correspondente e verificam se a venda da mercadoria ou a prestação do serviços foi coerente com as exigências anteriormente fixadas. Depois de atestadas positivamente surge a obrigação do pagamento da despesa por parte do poder público. Dessa forma, ao apurar o direito adquirido pelo credor deverá ser feito o pagamento da despesa.

c) Pagamento

O pagamento é o último estágio da despesa pública. Ele consiste na entrega de numerário ao credor da administração pública, extinguindo-se, dessa forma, o débito ou obrigação, procedimento normalmente efetuado pela tesouraria.

O pagamento é realizado depois da ordem de pagamento ser apresentada em documento e assinada pelo ordenador da despesa e pelo responsável pelas finanças. O artigo 64 da lei n.º 4.320/64, conceitua: “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

Para Giacomoni (1994, p. 220):

A ordem de pagamento, assim como a ordenação da despesa (no empenho), é da competência da principal autoridade de cada entidade governamental ou órgão público. Também aqui poderá haver delegação de competência com vistas na agilização dos trâmites administrativos que desafogam os canais superiores da hierarquia.

Desse modo, a realização da despesa é encerrada pelo pagamento da mesma, ao dirimir a obrigação de pagamento do poder público.

Durante a execução do orçamento podem surgir despesas não previstas na lei orçamentária. Nesse caso, é possível haver a abertura de crédito adicional. No artigo 40 da lei de n.º 4.320/64 estabelece que: “São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientes dotadas na Lei de Orçamento”.

Giacomoni (1994, p. 221) revela que:

Os créditos adicionais resolvem as duas situações clássicas de imprevisão na elaboração orçamentária: não há crédito orçamentário para atender a determinada despesa que se faz necessária; e existe o crédito orçamentário, mas sua dotação apresenta saldo insuficiente para o atendimento de despesas necessárias.

Os créditos adicionais são divididos em três tipos, como é descrito na lei n.º 4.320/64 em seu artigo 41:

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em: I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária; II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Ressalta-se que os créditos suplementares e especiais se destinam a suprir despesas não previstas quando foram planejadas e só poderão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo, como prescreve o artigo 42 da lei n.º 4.320/64. Já os créditos extraordinários se destinam a suprir despesas que não eram possíveis de serem planejadas, pois estas são imprescindíveis e tem caráter de urgência e só poderão ser abertos por decreto do Poder Executivo, que dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo, conforme dispõe o artigo 44 da lei n.º 4.320/64.

Outra maneira de autorizar a abertura de crédito adicional suplementar é por meio da própria LOA, como explana Giacomoni (1994, p. 221): A própria lei orçamentária anual poderá ser utilizada para autorizar o Executivo a abrir, durante o exercício, créditos suplementares até determinada importância, por exemplo, 20% da despesa total fixada no

orçamento. Esta é uma maneira que a legislação oferece para facilitar a busca pelo crédito e também para tornar mais simples a relação entre o Executivo e o Legislativo.

Quanto à desburocratização que a legislação oferece na abertura dos créditos extraordinários, exigindo somente um decreto por parte do Executivo e que este, anuncie rapidamente ao Legislativo, se dá por conta de o Executivo ter que desempenhar gastos de natureza emergencial.

Vale dizer que a abertura de créditos adicionais só é possível quando há recursos para tal. É no artigo 43 da lei n.º 4.320/64 que explicita a questão da disponibilidade de recursos e suas fontes para que os créditos adicionais sejam abertos.

2.3.5.3.2 Execução da receita

A execução da receita orçamentária se dá mediante ao cumprimento de uma sequência de passos, que terá como desfecho o recolhimento dos recursos aos cofres públicos. Essa sequência se constitui nos estágios da receita. São considerados pela maioria dos autores, os seguintes estágios: Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

Porém, o Manual de Procedimentos Contábeis Orçamentários (2012, p. 34) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, a fim de facilitar a compreensão do processo do orçamento, classifica a execução da receita orçamentária em somente três estágios: “A realização da receita se dá em três estágios: o lançamento, a arrecadação e o recolhimento”.

a) Lançamento

Este primeiro estágio se constitui na discriminação dos tributos, identificando seus valores e vencimentos e individualizando o fato gerador de cada contribuinte, com a finalidade de tornar líquido o crédito tributário.

De acordo com o artigo 53 da Lei 4.320/64, consiste no procedimento administrativo, “o lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

Segundo Giacomoni (1994, p. 224),

“...a autoridade administrativa (órgão fazendários deve proceder ao lançamento do crédito tributário contra o sujeito passivo (contribuinte) quando da ocorrência do fato gerador, que determine a matéria tributável e calcule o montante do tributo devido. Deve-se observar que tal lançamento nada tem que ver com o processamento contábil convencional, que só é acionado quando o tributo for pago. Se o tributo não for pago no exercício em que se der o lançamento, o próprio órgão fazendário inscreverá o crédito tributário como *dívida ativa*.”

É notável que a cobrança desses débitos aos contribuintes se refere, na maior parte, às receitas tributárias, multas e outros créditos da fazenda pública. Entretanto, há aqueles que são efetuados os lançamentos, porém não são cobrados ou não são recebidos no mesmo exercício, estes constituirão a Dívida Ativa quando realizada sua inscrição pela repartição competente.

b) Arrecadação

Este estágio se refere ao ato pelo qual o governo recebe os tributos, multas e demais créditos da fazenda pública, por parte dos contribuintes ou instituições financeiras autorizadas pelo ente. Em outras palavras, é quando os contribuintes quitam os seus débitos perante o Estado, efetuando o pagamento ao agentes arrecadadores públicos ou privados.

c) Recolhimento

Este último estágio consiste no ato pelo qual os agentes arrecadores da receita do Estado transferem, diariamente, todos os valores arrecadados à conta do Tesouro Público, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira.

2.3.5.4 Controle e Avaliação da Execução Orçamentária

Nesta etapa, será realizada a avaliação de todas as etapas do ciclo orçamentário, de modo a analisar e julgar as ações, a fim de verificar a eficácia em sua realização. A avaliação e controle da execução orçamentária são de fundamental importância, haja vista que permite a constatação de falhas e erros e, principalmente, possibilita a correção dos mesmos para os próximos exercícios.

O controle da execução orçamentária foi o grande propósito para o surgimento do orçamento. Ele nasceu a fim de ser um mecanismo eficaz de controle sobre o Executivo. Giacomoni (1994, p. 225) salienta:

Recordando, o orçamento público surgiu com a finalidade precípua de ser instrumento de controle. Uno e envolvendo o universo das receitas e despesas, o orçamento desde o início se constituiu numa fórmula eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos.

Com a evolução do orçamento, percebeu-se que se fazia necessário efetuar o controle durante a sua elaboração e execução. Mais tarde, essa necessidade passou a ser uma exigência a ser observada pelo Legislativo, ao qual competia exercer o chamado controle externo.

Com o tempo, as atribuições do Estado foram se avolumando, a ponto de se fazer essencial o surgimento de um novo mecanismo de controle, o interno, exercido por cada Poder. Neste mesmo pensamento, Giacomoni (1994, p. 226) expressa:

O crescente aumento das funções governamentais com a conseqüente maior importância do orçamento não foram acompanhados de aperfeiçoamentos na fiscalização legislativa, mas exigiram a montagem de um novo sistema de controle – interno – para possibilitar, aos próprios órgãos executivos, a avaliação do desenvolvimento dos trabalhos nos seus diversos escalões.

Constituído os dois sistemas de controle da execução orçamentária (interno e externo), a avaliação do processo do orçamento, passou a ser feita com mais propriedade. Estes sistemas serão apresentados a seguir.

a) Controle externo

É do Poder Legislativo a competência de exercer o controle externo, cabendo aos Tribunais de Contas auxiliá-lo nesta missão. No exercício do controle externo serão analisados os aspectos legais relacionados aos recursos públicos e ao orçamento e avaliado o trâmite político-administrativo, como é disposto no artigo 81 da Lei 4.320/64: “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

Este controle é de suma importância e inteiramente indispensável, haja vista que no exercício de uma intensiva fiscalização, assegura o aprimoramento da gestão pública e preservando os direitos e garantias da população.

b) Controle interno

O controle interno é de competência de todos os poderes, pois “determina a realização de avaliações relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos”. (GIACOMONI 1994, p. 230)

Quanto à finalidade deste controle, a Constituição Federal de 1988, estabelece:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Com objetivos mais amplos, o controle interno de cada poder traz questões mais abrangentes, pois além de cumprir a observância dos aspectos legais e administrativos, como objetiva o controle externo, também avaliam os resultados da execução orçamentária quanto a sua eficácia e eficiência, como dispõe o inciso II.

Entende-se que uma gestão eficaz é aquela que cumpre com os seus objetivos. Para Giacomoni (1994, p. 233), “A avaliação da eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo (e de suas unidades) são alcançados. Trata-se, então, de medir o progresso alcançado dentro da programação de realizações governamentais”.

Uma gestão eficiente pode ser entendida como aquela que cumpre com os seus objetivos da melhor forma, isto é, utilizando bem os recursos. Giacomoni (1994, p. 232) explica que:

O teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados obtidos em face dos recursos disponíveis. Busca-se representar as realizações em índices e indicadores, para possibilitar comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões já alcançados anteriormente.

Percebe-se que uma gestão governamental para ser eficiente é preciso antes ser eficaz. A eficácia se relaciona com a qualidade do desempenho do processo. Para uma avaliação de qualidade mais apurada é necessário utilizar vários indicadores específicos.

3 METODOLOGIA

Neste tópico serão indicados os procedimentos e métodos que foram adotados para o alcance dos objetivos desta pesquisa. Em outras palavras, será apresentado o caminho traçado pela pesquisadora na busca da resposta da problematização desta pesquisa científica.

Diehl e Tatim (2004, p. 47) salientam que a pesquisa científica é conceituada como sendo “um procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas propostos”.

Dessa maneira, faz-se necessário a utilização de métodos científicos. Sendo assim, o procedimento metodológico consiste no caminho pelo qual é realizada a pesquisa, na busca da resolução de sua problemática.

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar a execução orçamentária da referida câmara. O período delimitado do fenômeno que a pesquisadora estudou, o orçamento da câmara de vereadores, é o exercício de 2011. O local onde este fenômeno de estudo ocorreu foi a própria câmara de vereadores.

Com o propósito de atingir aos objetivos desta pesquisa, foi feito um levantamento de dados através de consultas a documentos junto à câmara municipal e à prefeitura do município de Poções.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Quanto ao tipo de pesquisa em relação aos objetivos, a pesquisadora utilizou, neste trabalho, a pesquisa exploratória, a qual permite uma maior familiaridade entre o pesquisador e o tema pesquisado. Este tipo de pesquisa exige um estudo preliminar do principal objetivo da pesquisa.

A pesquisa exploratória, segundo Gil (2002, p. 41), tem por objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

O mesmo autor, ainda esclarece que, o principal objetivo deste tipo de pesquisa é o “aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.” (p. 41)

A pesquisadora utilizou este tipo de pesquisa, pois realizou um estudo detalhado da execução do orçamento público da câmara municipal, tendo em vista o detalhamento da

receita e da despesa do período estudado, de modo a obter vários aspectos relativos a esta análise.

3.2 ABORDAGEM METODOLÓGICA

Quanto à abordagem do problema, a pesquisadora utilizou a quantitativa, haja vista que esta abordagem trabalha com dados que podem ser medidos, que exigem cálculos e estatística. Este tipo de abordagem considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.

Segundo Fonseca (2002, p. 20):

Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados... A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc.

A pesquisadora utilizou o referido método de abordagem, pois sua análise é traduzida por números e suas considerações são quantificadas, haja vista que examinou basicamente, os demonstrativos da câmara municipal, os quais são instrumentos padronizados e numéricos.

Quanto ao método escolhido, foi utilizado o dedutivo, haja vista que foi analisado a amplitude das informações, de modo a alcançar os objetivos particulares. Este é um método lógico que pressupõe que existam verdades gerais já afirmadas e que estas sirvam de base para que surjam novos conhecimentos. Dessa maneira, foram analisadas as informações obtidas como um todo, com o intuito de formular considerações particulares.

A pesquisadora utilizou este tipo de metodologia, pois acredita que este é o melhor caminho para responder a problematização desta pesquisa e por ele será melhor compreendido o problema no universo pesquisado.

3.3 MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisadora utilizou o estudo de caso, como método de pesquisa. Este método é uma categoria de pesquisa, cujo propósito é o estudo de uma unidade empírica que se analisa profundamente. O estudo de caso tem o intuito de realizar o exame detalhado de um ambiente, de um sujeito ou de uma situação em particular.

Diehl e Tatim (2004, p. 61), entendem o estudo de caso como aquele que caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Foi realizado um estudo de caso, neste trabalho, pois a pesquisadora realizou um diagnóstico minucioso de um ambiente particular. Ou seja, ela estudou o orçamento da câmara municipal de maneira detalhada, de modo a obter uma compreensão profunda deste elemento específico.

3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

A fim de responder a questão-problema deste trabalho, a pesquisadora utilizou como instrumento de coleta de dados o levantamento documental, que consistiu na busca dos demonstrativos e leis orçamentárias da câmara municipal e o parecer do Tribunal de Contas dos Municípios quanto às contas da referida câmara.

Além das técnicas apresentadas para a coleta de dados, a pesquisadora também utilizou o levantamento bibliográfico, pois a partir das referências que possuiu contribuíram na compreensão do problema de pesquisa. Ressalta-se que as bases legais pesquisadas e descritas pela pesquisadora tiveram grande importância na análise do cumprimento das questões orçamentárias da câmara municipal estudada.

3.5 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

O universo de pesquisa determina qual é o ambiente ou elemento que será estudado na pesquisa. De acordo com Diehl e Tatim (2004, p.64):

População ou universo é um conjunto de elementos passíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar. A população pode ser formada por pessoas, famílias, empresas, ou qualquer outro tipo de elemento, conforme os objetivos da pesquisa.

O universo desta pesquisa são todas as demonstrações orçamentárias da câmara municipal, que foram analisados pela pesquisadora.

A amostra da pesquisa é uma parte do seu universo.

Para Diehl e Tatim (2004, p. 64): *Amostra é uma porção ou parcela da população convenientemente selecionada.*

Nesta pesquisa não houve a seleção de amostra, haja vista que analisou-se o universo por completo. Pois, pretendeu-se analisar minuciosamente um ambiente específico: a câmara municipal, caracterizando um estudo de caso.

3.6 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados foi realizada a partir de análises feitas pela pesquisadora, das demonstrações e leis que foram colhidos na câmara municipal, além dos parecer do TCM quanto à análise das contas do legislativo, no ano de 2011.

Os documentos levantados e analisados foram:

- a) **Demonstração de receita por período de dezembro de 2010 do município de Poções:** o objetivo foi o de conhecer as receitas tributárias e transferências correntes que servem de base de cálculo para o limite do montante de recursos repassados ao poder legislativo.
- b) **Demonstração de despesa por período de dezembro de 2011 da câmara de vereadores:** o objetivo foi o de conhecer a execução da despesa orçamentária, de modo a observar o estimado e realizado, bem como as dotações existentes.
- c) **Demonstração de receita por período de dezembro de 2010 da câmara de vereadores:** o objetivo foi o de conhecer a execução da receita orçamentária, observando se a receita estimada foi a mesma realizada ou se houve alterações, o que faz impactar a realização da despesa;
- d) **Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA)** – A fim de identificar as diretrizes aprovadas para a construção do orçamento do município.
- e) **Lei Orçamentária Anual (LOA)** – A fim de conhecer o orçamento do município.
- f) **Parecer prévio de pedido de reconsideração, prestação anual de contas, processo TCM nº 07888-12** – Com a finalidade de observar a avaliação feita pelo tribunal.

Em se tratando da análise de dados, a pesquisadora analisou-os de maneira comparativa, o orçado com o realizado. Tal análise foi realizada utilizando os documentos referentes ao orçamento e ao das despesas da câmara de vereadores.

Os resultados obtidos com a análise de dados foram apresentados por meio de leituras dos demonstrativos e de tabelas, as quais responderam aos questionamentos que justificam este trabalho.

3.7 DIFICULDADES ENCONTRADAS

Ressalta-se uma dificuldade encontrada no que se refere as demonstrações orçamentárias que foram disponibilizados à pesquisadora. Ao analisá-los, ela percebeu que alguns dados contidos nos demonstrativos não coincidem com os dados analisados pelo Tribunal de Conta dos Municípios. Esta falha pode se dar por conta das demonstrações disponibilizadas à pesquisadora não ter sido as mesmas enviadas ao TCM. Fica aqui esclarecido que a análise foi realizada através das demonstrações orçamentárias disponibilizadas pela câmara municipal de Poções.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar a análise de dados da pesquisa, descrevendo os seus resultados. Dessa forma, evidenciará o atendimento dos objetivos e resposta para a problematização desta pesquisa. O objetivo deste trabalho foi o de analisar a execução orçamentária da câmara municipal de Poções BA, no exercício de 2011.

A princípio será apresentado o cálculo do limite do montante de recursos do repasse da prefeitura de Poções ao legislativo, alcançando ao primeiro objetivo específico e respondendo a primeira questão secundária e posteriormente serão analisadas as questões relacionadas aos demais objetivos desta pesquisa.

4.1 CÁLCULO DO MONTANTE DESTINADO À CÂMARA DE VEREADORES DE POÇÕES PARA O EXERCÍCIO DE 2011

O recurso municipal repassado à Câmara de Vereadores, para o suprimento de suas despesas é calculado mediante um percentual, que varia de acordo com o número de habitantes do município, como descreve o art. 29-A da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional n.º 58 de 2009:

O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

Segundo o censo de 2010, realizado pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), a quantidade de habitantes do município de Poções-BA é de 44.010 (Quarenta e Quatro Mil e Dez) . Sendo assim, a porcentagem utilizada para o cálculo dos recursos destinados à Câmara de Vereadores do município de Poções se enquadra na faixa de 7% (Sete Por Cento).

A base de cálculo utilizada para o orçamento legislativo é obtida através do somatório da receita tributária e das transferências de impostos previstas, efetivamente realizadas no exercício anterior, conforme determina a CF no seu artigo 153, parágrafo 5º e nos arts. 158 e 159.

De acordo com a leitura destes artigos, a receita tributária e as transferências correntes que compõem a base de cálculo do montante do recurso legislativo são as seguintes:

Somatório da **receita tributária**, que é composta dos seguintes impostos municipais e taxas.

- Impostos
 - IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana;
 - IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte;
 - ITIV (Impostos sobre a Transmissão de Inter-Vivos) de Bens Imóveis e Direitos Reais s/ Imóveis
 - SNA – Simples Nacional;
 - ISS – Imposto Sobre Serviço.
- Taxas
 - Todas cobradas pelo exercício do poder de polícia; e
 - Todas cobradas pela prestação de serviços.

Somatório das **transferências correntes**, que são compostas pelos seguintes receitas:

- Transferências da União – Participação de sua receita
 - FPM – Fundo de Participação dos Municípios;
 - ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural; e
 - L.C. n.º 87 – Transferência Financeira.
- Transferências do Estado – Participação de sua receita
 - ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;
 - IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores;
 - IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; e

- CIDE – Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico.

Desta forma, analisando o Demonstrativo de Receita do município de Poções, referente ao mês de dezembro de 2010, foi possível extrair os seguintes valores:

Tabela 01 – Receita arrecadada que compõe a base de cálculo para o recurso orçamentário legislativo de Poções, para o exercício de 2011.

TIPOS DE RECEITAS	VALOR DA RECEITA ANUAL ARRECADADA (em R\$)
Receita Tributária	1.844.541,81
Impostos	555.256,83
IPTU	179.129,00
IRRF	253.949,47
ITIV	7.561,30
SNA	5.000,00
ISS	109.617,06
Taxas	50.038,28
Pelo exercício de poder de polícia	44.230,28
Pelo prestação de serviços	5.808,00
Transferências Correntes	19.921.946,78
Da União	16.445.505,76
FPM	16.419.424,21
ITR	6.502,23
LC (Lei Complementar) 87/96	19.579,32
Do Estado	3.476.441,02
CIDE	93.230,68
ICMS	2.941.637,32
IPI	40.703,06
IPVA	400.869,96
Total	21.766.488,59

Fonte: Elaboração da própria autora com base no Demonstrativo da Receita por Período de dezembro de 2010 do município de Poções.

Dessa maneira, o cálculo efetuado para encontrar o valor máximo do repasse de duodécimo da Câmara de Veradores de Poções, para o exercício de 2011 será o seguinte:

Tabela 02 – Demonstração do cálculo do montante orçamentário da câmara municipal de Poções, para o exercício de 2011.

BASE DE CÁLCULO	X	PERCENTUAL APLICADO	=	TOTAL DO MONTANTE
R\$ 21.766.488,59	X	7	=	R\$ 1.523.654,20

Fonte: Elaboração da própria autora (2013)

Portanto, o limite máximo de recursos que a câmara poderia receber em seu orçamento de 2011 é o valor de R\$ 1.523.654,20 (Um milhão, Quinhentos e Vinte e Três Mil, Seiscentos e Cinquenta e Quatro Reais e Vinte Centavos), de acordo com o inciso I, do artigo 29-A da CF.

4.2 ORÇAMENTO DO PODER LEGISLATIVO DE POÇÕES PARA O EXERCÍCIO DE 2011

A Lei de nº 938, de 14 de julho de 2010, do município de Poções, que estabelece as diretrizes para elaboração da lei orçamentária para o exercício de 2011, no seu artigo 20, definiu que o orçamento do município abrangerá os Poderes Legislativo e Executivo, Fundações, Fundos, Empresas Públicas e Outras, que recebam recursos do Tesouro e da Seguridade Social e será estruturado em conformidade com a Estrutura Organizacional estabelecida em cada Entidade da Administração Municipal.

Em seu artigo 23, fica estabelecido que o orçamento obedecerá ao princípio da transparência e do equilíbrio entre as receitas e as despesas, abrangendo a todos órgãos acima citados.

Obedecidos os objetivos e regras contidos na LDO, e após as etapas de elaboração, votação e aprovação do projeto de lei orçamentária, foi sancionada a Lei n.º 947, em 28 de dezembro de 2010, que estima a receita e fixa a despesa do município de Poções, para o exercício financeiro de 2011.

A receita total orçada para o município de Poções é estabelecida no capítulo I, seção única, artigo 2º da LDO, que diz:

A receita orçamentária, que decorrerá de arrecadação de tributos próprios ou transferidos e demais receitas correntes e de capital conforme a legislação tributária vigente, é estimada, em R\$ 36.256.440,00 (Trinta e Seis Milhões Duzentos e Cinquenta e Seis Mil e Quatrocentos e Quarenta e Quatro Reais), desdobrada nos agregados.

Conforme o artigo 4º, presente na mesma seção, a execução da receita do município será com base no produto arrecadado na forma da legislação em vigor e de acordo com o desdobramento constante disposto na Lei n.º 4.320/64.

De acordo o capítulo III, artigo 6º da LOA (Lei n.º 947/2010) do município de Poções, foi distribuída a receita estimada para atender as despesas da Câmara Municipal, o valor de R\$ 1.500.000,00 (Um Milhão e Quinhentos Mil Reais), o que representa 4,31% (Quatro Vírgula Trinta e Um Por Cento) da receita total estimada para o município e 6,89% (Seis Vírgula Oitenta e Nove Por Cento) do valor da base de cálculo para o montante de recursos destinados câmara.

Percebe-se que o montante de crédito orçamentário disponível para o Poder Legislativo de Poções, não foi totalmente orçado. Pois, apesar, de ter o limite de 7% (Sete Por Cento) do somatório das receitas tributárias e transferências previstas, o que corresponde, como visto anteriormente, em R\$1.523.654,20 (Um milhão, Quinhentos e Vinte e Três mil, Seissentos e Cinquenta e Quatro Reais e Vinte Centavos), o legislativo recebeu a distribuição orçamentária com apenas 6,89% (Seis Vírgula Oitenta e Nove por Cento) da base de cálculo, o que representa em R\$ 1.500.000,00 (Um Milhão e Quinhentos Mil Reais).

Como disposto, a lei orçamentária anual de n.º 947/2010 destinou à câmara municipal, para o exercício de 2011, dotações orçamentárias no montante de R\$1.500.000,00 (Um Milhão e Quinhentos Mil Reais). Este orçamento foi distribuído em elemento de despesa, de modo a atender a um projeto (dotação 1) e a duas atividades (dotação 2). A seguir, será apresentada uma tabela expondo esta distribuição, bem como os valores fixados para tais.

Tabela 03 – Orçamento legislativo

DOTAÇÃO	CONTA	VALOR FIXADO (em R\$)
101	Câmara municipal	1.500.000,00
1001	REFORMA E AMPLIAÇÃO DO PRÉDIO DA CÂMARA	20.000,00
	Obras e instalações	20.000,00
2001	ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS DA CÂMARA	936.500,00
	Aposentadorias e Reformas	28.000,00
	Vencimentos e Vantagens Fixa-Pessoal Cível	750.000,00
	Obrigações Patronais	157.500,00
	Indenizações e Restituições Trabalhistas	1.000,00
2002	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS TÉCNICOS E	543.500,00

ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA		
	Diárias-Cível	45.000,00
	Material de Consumo	96.000,00
	Passagens e Despesas com Locomoção	2.000,00
	Outras Despesas de Pessoal decorrente de contrato de terceirização	500,00
	Serviço de consultoria	224.000,00
	Outros serviços de terceiros – Pessoa Física	15.000,00
	Outros serviços de terceiros – Pessoas Jurídica	140.000,00
	Despesas de Exercícios Anteriores	1.000,00
	Equipamentos e Material Permanente	20.000,00

Fonte: Elaboração da própria autora com base no orçamento legislativo contido na LDO n.º 947/2010 do município de Poções Ba.

O projeto de n.º 001 teve o objetivo de efetuar reformas e ampliação do prédio da câmara, sendo fixado o valor de R\$20.000,00 (Vinte Mil Reais) para serem gastos em obras e instalações, representando 1,33% (Um Vírgula Trinta e Três Por Cento) do valor total do orçamento.

A primeira atividade apresentada no orçamento é a n.º 001, que teve a finalidade de fixar um montante para o atendimento das despesas com administração de pessoal e encargos da câmara, no valor de R\$936.500,00 (Novecentos e Trinta e Seis Mil e Quinhentos Reais), representando 62,43% (Sessenta e Dois Vírgula Quarenta e Três Por Cento) do valor total do orçamento. Este valor foi distribuído para o suprimento das despesas com:

- a) **Aposentadorias e reformas** – Seguros sociais adquiridos mediante contribuições previdenciárias, para o provimento da subsistência ao trabalhador;
- b) **Vencimentos e vantagens fixas-pessoal cível** - Despesas com vencimentos do servidor público civil com subsídios e com vantagens, cujo pagamento tenha caráter permanente enquanto o mesmo, possuir o cargo, função, local e tempo de serviço, também são compostas, inclusive as despesas com abono de férias, 13º salário e as pagas por decisão judicial;
- c) **Obrigações patronais** - Despesas com encargos que a administração deverá atender, pela sua condição de empregadora e resultantes de pagamento de pessoal, tais como: despesas com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; de contribuições para Institutos de Previdência, inclusive juros e multas de mora; de Salário Família de Pessoal Temporário e Pessoal Comissionado sem vínculo com o Estado; e

d) **Indenizações e restituições trabalhistas** - As indenizações são decorrente à danos em relação ao trabalho, que se enquadram nas chamadas lesões acidentárias, tais como aquelas fundadas em acidentes de trabalho, doenças ocupacionais e doenças profissionais, e danos morais sofridos por empregados e as restituições são valores ressarcidos quando recolhidos indevidamente.

A segunda atividade apresentada no orçamento é a de n.º 002, que teve a finalidade de fixar um montante para o atendimento das despesas com manutenção dos serviços técnicos e administrativos da câmara, no valor de R\$543.500,00 (Quinhentos e Quarenta e Três Mil e Quinhentos Reais), representando 36,23% (Trinta e Seis Vírgula Vinte e Três Por Cento) do valor total do orçamento. Este valor foi distribuído para o suprimento de despesas com:

- a)* **Diárias-Civil** – Valores que o servidor civil da administração pública recebe quando se desloca a serviço, da localidade onde tem exercício para uma outra;
- b)* **Material de consumo** – Despesas com materiais para o consumo de duração limitada;
- c)* **Passagens e despesas com locomoção** – Despesas com viagens;
- d)* **Outras despesas de pessoal decorrente de contrato de terceirização** – São despesas relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização;
- e)* **Serviços de consultoria** – Despesas com serviços de consultorias, mediante contrato;
- f)* **Outros serviços de terceiros – pessoa física** – Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoas físicas pagos diretamente a esta, não sendo enquadrados nos elementos de despesa específicos;
- g)* **Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica** – Despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas;
- h)* **Despesa de exercícios anteriores** – Despesas do exercício anterior que ficaram pendentes;
- i)* **Equipamento e materiais permanentes** – Despesas com equipamentos e materiais com duração ilimitada.

4.3 ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA CÂMARA DE VEREADORES DE POÇÕES, EM 2011

Neste tópico será analisado como o orçamento de 2011 da câmara municipal de Poções foi executado. Dessa maneira, serão apresentadas as contas, em sua totalidade e seus

respectivos valores orçados, bem como os valores realizados, de modo a concluir com um comparativo entre os mesmos.

4.3.1 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O montante de 1.500.000,00 (Um Milhão e Quinhentos Mil Reais) fixado no orçamento do Poder Legislativo sofreu alterações no decorrer do exercício, pois além de efetuar reduções em suas dotações no valor total de R\$ 101.761,26 (Cento e Um Mil, Setecentos e Sessenta e Um Reais e Vinte e Seis Centavos), recebeu um recurso adicional do município no valor de R\$137.173,24 (Cento de Trinta e Sete Mil, Cento e Setenta e Três reais e Vinte e Quatro Centavos).

Na tabela seguinte, contém as adições e reduções, as quais modificaram o orçamento em questão, e como ficaram sua nova dotação após as alterações realizadas.

Tabela 04 – Alterações do orçamento

Conta	Orçado (em R\$)	Adicionado (em R\$)	Reduzido (em R\$)	Dotação atual (em R\$)
Câmara municipal	1.500.000,00	137.173,24	101.761,26	1.535,411,98
REFORMA E AMPLIAÇÃO DO PRÉDIO DA CÂMARA	20.000,00	0,00	20.000,00	0,00
Obras e instalações	20.000,00	0,00	20.000,00	0,00
ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS DA CÂMARA	936.500,00	116.333,42	2.668,46	1.050,164,96
Aposentadorias e Reformas	28.000,00	0,00	2.668,46	25.331,54
Vencimentos e Vantagens Fixa-Pessoal Cível	750.000,00	92.634,59	0,00	842,634,59
Obrigações Patronais	157.500,00	16.974,25	0,00	174.474,25
Indenizações e Restituições Trabalhistas	1.000,00	6.742,58	0,00	7.724,58
MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA	543.500,00	20.839,82	79.092,80	485.247,02
Diárias-Cível	45.000,00	480,00	4.500,00	40.980,00
Material de Consumo	96.000,00	3.902,63	25.000,00	74,902,63
Passagens e Despesas com	2.000,00	0,00	2000,00	0,00

Locomoção				
Outras Despesas de Pessoal decorrente de contrato de terceirização	500,00	0,00	500,00	0,00
Serviço de consultoria	224.000,00	0,00	26.000,00	198.000,00
Outros serviços de terceiros – Pessoa Física	15.000,00	0,00	4.756,80	10.243,20
Outros serviços de terceiros – Pessoas Jurídica	140.000,00	16.457,19	0,00	156.457,19
Despesas de Exercícios Anteriores	1.000,00	0,00	1000,00	0,00
Equipamentos e Material Permanente	20.000,00	0,00	15.336,00	4,664,00

Fonte: Elaboração da própria autora com base no demonstrativo de despesa orçamentária da câmara municipal de Poções Ba.

Através da tabela acima apresentada, pode-se constatar que houve registro de crédito suplementar no valor de R\$137.173,24 (Cento e Trinta e Sete Mil, Cento e Setenta e Três Reais e Vinte e Quatro Centavos), ao orçamento legislativo, que se deu por conta do surgimento de despesas não previstas na lei orçamentária. Este valor representa o somatório das reduções de dotações mais a importância de R\$ 35.411,98 (Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos) repassados pela prefeitura municipal.

Observa-se que o montante de recursos efetivamente repassados à câmara municipal pela prefeitura, no ano de 2011, foi de R\$ 1.535.411,98 (Um Milhão, Quinhentos e Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos), o que representa 7,05% (Sete Vírgula Zero Cinco Por Cento) da base de cálculo (já calculada e demonstrada neste trabalho) para o limite de recurso do legislativo de Poções, no referido ano. Como já descrito anteriormente, o município de Poções se enquadra no limite de 7% (Sete Por Cento). Pelo fato de se ter ultrapassado o limite disposto no inciso I, do artigo 29a da Constituição Federal, o município cometeu uma falta grave, haja vista, ter desrespeitado o referido artigo, tornando altamente suscetível à uma reprovação das contas, por parte do Tribunal de Contas dos Municípios. Entretanto, o TCM, apesar de constatar a diferença de 35.411,98 (Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos) do orçado para o que efetivamente foi repassado e de mencionar tal constatação em seu parecer de prestação de contas do poder legislativo, processo n.º 07888-12, não deliberou nenhuma imputação de débito e muito menos reprovou as contas.

Vale dizer que, como mencionado na metodologia, a pesquisadora encontrou uma dificuldade na questão dos demonstrativos que foram disponibilizados a ela, por parte da câmara municipal. A dificuldade está na incompatibilidade de alguns dados dos demonstrativos com os dados que o TCM examinou. Acredita-se que os demonstrativos analisados pela pesquisadora não foram os mesmos enviados para o TCM. Dessa forma, a análise do TCM pode ter sido outra e o mesmo pode não ter cometido tal falha, que foi proposta pela pesquisadora anteriormente.

Quanto à execução da despesa, veremos na tabela seguinte um comparativo entre o orçado e o realizado. Vale dizer que o valor fixado é o valor obtido após as reduções e adições de recursos, as quais alteraram o orçamento, como já disposto.

Tabela 05 – Comparativo entre o valor fixado e o executado.

CONTAS	FIXADO (em R\$)	EXECUTADO (em R\$)	DIFERENÇAS (em R\$)
Câmara municipal	1.535,411,98	1.535,411,98	0,00
REFORMA E AMPLIAÇÃO DO PRÉDIO DA CÂMARA	0,00	0,00	0,00
Obras e instalações	0,00	0,00	0,00
ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS DA CÂMARA	1.050,164,96	1.050,164,96	0,00
Aposentadorias e Reformas	25.331,54	25.331,54	0,00
Vencimentos e Vantagens Fixa-Pessoal Cível	842,634,59	842,634,59	0,00
Obrigações Patronais	174.474,25	174.474,25	0,00
Indenizações e Restituições Trabalhistas	7.724,58	7.724,58	0,00
MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA	485.247,02	485.247,02	0,00
Diárias-Cível	40.980,00	40.980,00	0,00
Material de Consumo	74,902,63	74,902,63	0,00
Passagens e Despesas com Locomoção	0,00	0,00	0,00
Outras Despesas de Pessoal decorrente de contrato de terceirização	0,00	0,00	0,00
Serviço de consultoria	198.000,00	198.000,00	0,00
Outros serviços de terceiros – Pessoa Física	10.243,20	10.243,20	0,00
Outros serviços de terceiros – Pessoas Jurídica	156.457,19	156.457,19	0,00

Despesas de Exercícios Anteriores	0,00	0,00	0,00
Equipamentos e Material Permanente	4,664,00	4,664,00	0,00

Fonte: Elaboração da própria autora com base no demonstrativo de despesa orçamentária da câmara municipal de Poções Ba.

Ressalta-se que a dotação atual do orçamento, a quantia de R\$ 1.535.411,98 (Um Milhão, Quinhentos e Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos) foi inteiramente realizada, tendo como resultado o saldo zerado em todas as contas.

A fim de possibilitar uma simples análise das alterações feitas no orçamento, de modo a observar, através das contas sintéticas, a maior necessidade que a câmara municipal de Poções em 2011 teve para o suprimento de suas despesas, será apresentada uma tabela com as referidas alterações, identificando o grau de crescimento ou regressão das contas.

Tabela 06 – Diferenças das alterações do orçamento

Conta	Fixação (em R\$)	Dotação atual (em R\$)	Diferença (em R\$)	Diferença (em %)
Câmara Municipal	1.500.000,00	1.535.411,98	35.411,98	2,36
Reforma e Ampliação do Prédio da Câmara	20.000,00	0,00	(20.000,00)	(100)
Administração de Pessoal e Encargos da Câmara	936.500,00	1.050.164,96	113.664,96	12,14
Manutenção dos Serviços Técnicos e Administrativos da Câmara	543.500,00	485.247,02	(58.252,98)	(10,72)

Fonte: Elaboração da própria autora com base no demonstrativo de despesa orçamentária da câmara municipal de Poções Ba.

Observa-se que o orçamento da câmara municipal teve um crescimento em suas dotações no valor de R\$35.411,98 (Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos), o que representa uma diferença positiva de 2,36% (Dois Vírgula Trinta e Seis Por Cento), sendo distribuídas em diversas contas presentes no orçamento.

Através da tabela, percebe-se que o projeto de reforma e ampliação do prédio da câmara não utilizou sua dotação, sendo reduzida em 100% (Cem Por Cento), a fim de ser remanejada para o suprimento de outras necessidades.

Verifica-se que o maior acréscimo de dotações foi destinado às despesas com a administração de pessoal e encargos da câmara, no valor de R\$113.664,96 (Cento e Treze Mil, Seiscentos e Sessenta e Quatro Reais e Noventa e Seis Centavos), representando um crescimento de 12,64% (Doze Vírgula Sessenta e Quatro Por Cento). A maior parte do remanejamento dos recursos extras foi para este tipo de despesa, pelo fato de serem despesas de caráter permanente e por não poderem ser economizadas.

A dotação destinada à manutenção dos serviços técnicos e administrativos da câmara foi reduzida em R\$58.252,98 (Cinquenta e Oito Mil, Duzentos e Cinquenta e Dois Reais e Noventa e Oito Centavos), representando um regressão de 10,72% (Dez Vírgula Setenta e Dois Por Cento). Vale dizer, que três de suas contas foram reduzidas em sua totalidade, são elas: Passagens e despesas com locomoção, outras despesas de pessoal com a contratação terceirizada e despesas de exercícios anteriores.

A finalidade da seguinte tabela é a de analisarmos quanto representa cada dotação em relação ao valor total fixado para câmara municipal (R\$1.535.411,98 – Um milhão, Quinhentos e Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos) e o de verificarmos onde os recursos mais prevalecem. Ressalta-se que as dotações zeradas não compuseram a tabela, haja vista que seu orçamento foi extinto.

Tabela 07 – Valores da fixação das contas em relação ao montante total fixado

Conta	Valor fixado (em R\$)	Em relação ao montante (em %)
ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS DA CÂMARA	1.050.164,96	68,40
Aposentadorias e Reformas	25.331,54	1,65
Vencimentos e Vantagens Fixa-Pessoal Cível	842.634,59	54,88
Obrigações Patronais	174.474,25	11,36
Indenizações e Restituições Trabalhistas	7.724,58	0,50
MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA	485.247,02	31,60
Diárias-Cível	40.980,00	2,67
Material de Consumo	74.902,63	4,88
Serviço de consultoria	198.000,00	12,90
Outros serviços de terceiros – Pessoa Física	10.243,20	0,67
Outros serviços de terceiros – Pessoas Jurídica	156.457,19	10,19
Equipamentos e Material Permanente	4.664,00	0,30

Fonte: Elaboração da própria autora com base no demonstrativo de despesa orçamentária da câmara municipal de Poções Ba.

Analisando a tabela 07, averigua-se que a prevalência dos recursos se encontrou na atividade 001, a qual contém as despesas com a administração de pessoal, representando 68,40% (Sessenta e Oito Vírgula Quarenta Por Cento) do valor do orçamento total da câmara municipal.

Verifica-se que, apesar da atividade 002 (manutenção dos serviços técnicos e administrativos da câmara) obter um número maior de contas, ela apresenta uma menor prevalência de recursos, representando 31,60% (Trinta e Um Vírgula Sessenta Por Cento) do valor do orçamento total da câmara municipal.

Quanto à legalidade do demonstrativo de despesa orçamentária, o qual foi analisado pela pesquisadora, segundo o parecer do TCM, Processo nº 07888-12, que analisou a prestação anual de contas da câmara municipal de Poções em 2011, ao examinar os confrontos com as contas da câmara municipal de Poções, verificou que nos valores registrados nos demonstrativos de despesas de dezembro de 2011 não foram identificadas quaisquer regularidade.

4.4 ANÁLISE DO ORÇAMENTO QUANTO A SUA EXEQUIBILIDADE

Como disposto no marco conceitual deste trabalho, o termo exequibilidade será aqui entendido no próprio sentido original da palavra, que significa algo realizável, praticável. Dessa maneira, o orçamento será exequível se, de fato, for realizado.

O orçamento da câmara municipal de Poções, apesar de ter havido alterações para maior, ao receber do executivo recursos extras, foi executado em sua amplitude, não havendo diferenças. Pode-se dizer, portanto, que o orçamento da câmara municipal de Poções em 2011 foi totalmente exequível.

4.5 ANÁLISES ESPECÍFICAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Neste tópico serão analisadas algumas questões relacionadas à execução do orçamento da câmara municipal de Poções em 2011, que merecem atenção. Essas e outras questões foram analisadas pelo TCM, o qual emitiu um parecer prévio pela aprovação das contas, porém com ressalvas.

4.5.1 Limite de Despesa com Folha de Pagamento

Como disposto no parágrafo 1º do artigo 29a da Constituição Federal, o limite com a folha de pagamento da câmara municipal não deve ultrapassar a 70% (Setenta Por Cento) do recurso recebido do executivo.

Na câmara municipal de Poções, no exercício de 2011, a despesa com folha de pagamento foi no valor de R\$ 842.634,59 (Oitocentos e Quarenta e Dois Mil, Seiscentos e Trinta e Quatro Reais e Cinquenta e Nove Centavos), representando 54,88% (Cinquenta e Quatro Vírgula Oitenta e Oito por Cento) do recurso repassado pelo Executivo, sendo, portanto, inferiores a 70% (Setenta Por Cento), atendendo ao referido artigo da CF.

4.5.2 LIMITE DE DESPESA COM PESSOAL

O limite com despesa de pessoal da câmara municipal não deve exceder a 6% (Seis Por Cento) da receita corrente líquida municipal, como dispõe o artigo 20, inciso III, alínea “a”, da Lei Complementar nº 101/00 – LRF.

Na câmara municipal de Poções, foi apurado pelo TCM (Processo n. 07888-12), o montante equivalente a R\$1.246.870,38 (Um Milhão, Duzentos e Quarenta e Seis Mil, Oitocentos e Setenta Reais e Trinta e Oito Centavos), que corresponde a 2,63% (Dois vírgula Sessenta e Três Por Cento) da Receita Corrente Líquida municipal, não ultrapassando, portanto, o limite exigido pelo referido artigo.

4.5.3 Salários dos Vereadores

No parecer do TCM, processo n.º 07888-12 emitido em 20 de fevereiro de 2013, que emite opinião quanto a prestação de contas da câmara municipal de Poções em 2011, explicita-se que, em observação a subsídios oferecidos pela câmara, constatou-se que os salários dos vereadores chegaram a um montante de R\$453.438,70 (Quatrocentos e Cinquenta e Três Mil, Quatrocentos e Trinta e Oito Reais e Setenta Centavos), sendo inferiores a 5% (Cinco Por Cento) da receita do município, obedecendo ao limite previsto no inciso VII, do artigo 29 da CF. Este montante também obedece ao limite de 30% (Trinta Por Cento) sobre o subsídio do salário dos deputados estaduais, como previsto no inciso VI do mesmo artigo da CF.

Entretanto, o pronunciamento técnico do TCM apontou ilegalidade da câmara municipal, pela falta de observância do artigo 29, inciso VI, ao observar que foi concedido aos vereadores um reajuste de 11,41% (Onze Vírgula Quarenta e Um Por Cento), estando este índice acima da inflação. Além disso, esta alteração de salário não foi estendida aos demais funcionários do município, desobedecendo ao art. 37, inciso X, da Constituição Federal, assim como a Instrução TCM nº 001/04. Esta observação do TCM culminou na exigência da devolução dos valores recebidos pelos vereadores, de forma indevida, para o tesouro municipal, sendo devidamente atualizado e acrescido de juros de mora.

5 CONCLUSÃO

O Estado, antes de gerir os recursos arrecadados através dos tributos advindos de todos os cidadãos, necessita planejar a sua ação governamental para a execução de suas finanças, a fim de atender as necessidades e anseios da população, de forma planejada. Tal planejamento é o orçamento público, o qual estimará as receitas e fixará as despesas que serão utilizadas num dado período, especificando a sua utilidade.

O orçamento público, atualmente, é bem debatido e considerado como um instrumento de suma importância para a gestão pública, devido sua grande relevância para a economia do país e do mundo.

Este trabalho abordou de forma clara e objetiva a origem do orçamento público no mundo, frisando os países que mais se destacaram pela evolução técnica e doutrinária do orçamento e depois, especificamente no Brasil, destacando as principais mudanças ocorridas em cada Constituição brasileira. Destaca-se que orçamento público muito se avançou desde a sua origem. Com o passar do tempo foi-se aprimorando, de modo a se tornar um indispensável e importantíssimo instrumento para a gestão pública.

Discorreu-se neste trabalho, sobre a conceituação do orçamento público, seus tipos quanto ao regime político adotado em cada país, princípios e as bases legais que disciplinam a construção do orçamento no Brasil.

Também foi descrito neste trabalho, como sucede o ciclo orçamentário, passando pela elaboração do orçamento até a execução orçamentária e seu controle. A descrição sobre execução do orçamento muito contribuiu para o entendimento dos objetivos desta pesquisa.

Objetivava-se com este trabalho, analisar a execução orçamentária da câmara municipal de Poções, no exercício de 2011. Este objetivo geral foi alcançado a medida que o orçamento foi sendo apresentado e apreciado no item 4.2 da análise de dados.

Constatou-se que o orçamento da câmara municipal de Poções sofreu alterações positivas, e desse modo, executou-se valores superiores ao orçado. Tais alterações se deram por conta de reduções efetuadas nas dotações orçamentárias, como também do recebimento de recurso adicional do município, resultando em um aumento de 2,36% (Dois Vírgula Trinta e Seis Por Cento) no orçamento total do legislativo.

Entretanto, no atendimento ao primeiro objetivo específico deste trabalho, que foi o de calcular o montante destinado à câmara de vereadores de Poções para o exercício de 2011, observou-se que o montante de recursos efetivamente repassados à câmara municipal pela prefeitura, no ano de 2011, ultrapassou o limite de 7% (Sete Por Cento) disposto na

Constituição Federal, cometendo uma falta grave, passível de reprovação por parte do Tribunal de Contas dos Municípios. Apesar, de ter excedido o referido limite, o TCM, mesmo tendo constatado a alteração realizada no orçamento, não deliberou nenhuma imputação de débito e muito menos, reprovou as contas da câmara municipal de Poções.

Ressalta-se a dificuldade encontrada pela pesquisadora na questão das demonstrações disponibilizadas a ela, por parte da câmara municipal. A incompatibilidade de alguns dados presentes nas demonstrações com os dados examinados pelo TCM, não assegura a veracidade da falha do TCM, proposta neste trabalho, pois o mesmo pode ter analisado demonstrações dissemelhantes.

Em atendimento ao segundo objetivo específico desta pesquisa, o de estabelecer um comparativo entre o orçamento previsto e o executado, constatou-se que o orçamento, depois de efetuadas as modificações já apresentadas, foi inteiramente realizada na quantia de R\$ 1.535.411,98 (Um Milhão, Quinhentos e Trinta e Cinco Mil, Quatrocentos e Onze Reais e Noventa e Oito Centavos), tendo como resultado o saldo zerado em todas as contas.

O terceiro objetivo específico deste trabalho, o de verificar o referido orçamento em termos de exequibilidade, foi atendido ao verificar que o orçamento da câmara municipal de Poções, apesar de ter havido alterações para maior ao receber do executivo recursos extras, executou o orçamento final em sua amplitude, não havendo diferenças. Dessa maneira, concluiu-se que o orçamento da câmara municipal de Poções em 2011, foi totalmente exequível.

Através da análise de dados, averigou-se a negação da hipótese desta pesquisa. A fim de conceder uma resposta para a questão-problema, a hipótese de pesquisa apresentada neste trabalho, partiu da ideia de que o valor orçado não foi 100% realizado. Constatou-se que o orçamento final da câmara municipal foi totalmente realizado, não havendo restos a pagar.

Conclui-se que a câmara municipal de Poções executou 100% do seu orçamento anual. Apesar, de serem apontadas algumas falhas, neste estudo, quanto a execução do orçamento, estas não foram suficientes para descaracterizá-lo como instrumento de gerenciamento e controle dos recursos públicos. Porém, é perceptível a importância que se tem a análise da execução orçamentária da câmara, pois ela possibilita a identificação de possíveis inconsistências, tornando-se possível o seu aprimoramento.

O orçamento público, tema desta pesquisa, é bem debatido e considerado como um instrumento de suma importância para a gestão pública, devido sua grande relevância para a economia do país e do mundo, haja vista que o mesmo é considerado um importante

instrumento de gestão e visto como um meio pelo qual são implementadas as políticas públicas e programas de governo.

Esta pesquisa se fez relevante a medida que se fizeram claras as entradas e saídas dos recursos destinados à câmara de vereadores, de modo a obter uma melhor compreensão de como os recursos do legislativo de Poções estão sendo geridos.

No intuito de adquirir informações mais abrangentes, quanto a execução orçamentária da câmara municipal de Poções, sugere analisá-la em outros exercícios, a fim de realizar comparações e desse modo, perceber o desenvolvimento da gestão. Esta sugestão tem a finalidade de orientar novos pesquisadores para darem continuidade à evolução científica nesta unidade de pesquisa.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15ª ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 de junho. 2013.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, Senado Federal, Subsecretária de Edições Técnicas, 1998.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estitui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. **Lei 8.666, de 21 de Junho de 1993**. Publicada no DOU de 22 de julho de 1993. Republicada no DOU de 06 de julho de 2007. Regulamenta o art. 37, Inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

BROTTI, Vera; LAFFIN, Marcos; e BORGERT, Altair. **Orçamento público: Levantamento de artigos, dissertações e teses no Brasil entre 1980 a 2005 em algumas das principais fontes de publicações disponíveis em meio eletrônico**. Disponível em: <<http://www.contabilidade.ufsc.br/visualizar/orcamentopublico.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

CUNHA, Sérgio Sérvulo. **Dicionário Compacto do direito**. – 3. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2003.

DIEHL, Astor Antônio. TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e técnicas**. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 5 ed. e revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Larissa de Souza. **Regularidade nas licitações**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, nº 183. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1337>> Acesso em: 26 de maio de 2013

GONÇALVES, Antônio Carlos da Cunha. O orçamento público brasileiro. Suas origens, princípios norteadores e forma de execução. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2523, 29 maio 2010 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14940>>. Acesso em: 6 jun. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Pesquisa Nacional por Amostragem Domicílios (PNAD), Rio de Janeiro, 2000-2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 6 ed. São Paulo, Atlas, 1998.

LIMA, Diana Vaz de, CASTRO Robson Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, J. T. **Teoria e prática de orçamento municipal**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

Manual de Procedimentos Contábeis Orçamentários. Secretaria do Tesouro Nacional. 5ª ed. Brasília, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros – 2004.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. **A evolução histórica do Orçamento Público e sua importância para a Sociedade**. Vol 25. Nº 2. Periodicidade Quadrimestral. P. 16-25. maio/ago. 2006.

RAYA, Francisco José Carrera. **Manual de Direito Financeiro**, volumen III, Madrid, Editorial Tecnos, 1995

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO BAHIA – TCM

ANEXOS

ANEXO A – QUADRO DE DETALHAMENTO DE DESPESA (QDD) DA CÂMARA MUNICIPAL, PARA O EXERCÍCIO DE 2011



ESTADO DA BAHIA

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇÕES

QDD - QUADRO DE DETALHAMENTO DA DESPESA

EXERCÍCIO DE 2011

Atividade + Oper. Especial	Projeto	Conta	Fonte Recurso	
			Poder: 1	Poder Legislativo
			Orgao: 1	CAMARA MUNICIPAL
			UO: 101	CAMARA MUNICIPAL
			UG: 101	CÂMARA MUNICIPAL
PROJETO			1001	REFORMA E AMPLIAÇÃO DO PRÉDIO DA CÂMARA
	20,000.00	4490.51.00.00	0100.000	Obras e Instalações
	20,000.00			Total da Acao
ATIVIDADE			2001	ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS DA CÂMARA
28,000.00		3190.01.00.00	0100.000	Aposentadorias e Reformas
750,000.00		3190.11.00.00	0100.000	Vencimentos e Vantagens Fixas-Pessoal Civil
157,500.00		3190.13.00.00	0100.000	Obrigações Patronais
1,000.00		3190.94.00.00	0100.000	Indenizações e Restituições Trabalhistas
936,500.00				Total da Acao
ATIVIDADE			2002	MANUTENÇÃO DOS SERV. TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA
45,000.00		3390.14.00.00	0100.000	Diárias-Civil
96,000.00		3390.30.00.00	0100.000	Material de Consumo
2,000.00		3390.33.00.00	0100.000	Passagens e Despesas com Locomoção
500.00		3390.34.00.00	0100.000	Outras Desp. de Pes. D. de Terceirização
224,000.00		3390.35.00.00	0100.000	Serviços de Consultoria
15,000.00		3390.36.00.00	0100.000	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
140,000.00		3390.39.00.00	0100.000	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica
1,000.00		3390.92.00.00	0100.000	Despesas de Exercícios Anteriores
20,000.00		4490.52.00.00	0100.000	Equipamentos e Material Permanente
543,500.00				Total da Acao
1,480,000.00	20,000.00	=	1,500,000.00	Total da Unidade Gestora
1,480,000.00	20,000.00	=	1,500,000.00	Total da Unidade Orcamentaria

ANEXO B – DEMONSTRATIVO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA - DEZEMBRO DE 2011



ESTADO DA BAHIA

Dezembro / 2011

CÂMARA MUNICIPAL DE POÇÕES

CNPJ: 13.284.401/0001-62 - RUA FERNANDO ANTONIO SCHETTINI - Centro - 45.260-000 - POÇÕES - BA

DEMONSTRATIVO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

CONTA	Fixação	Adição	Redução	Dotação Atual	Empenhos		Liquidações		Pagamentos		Saldos		
					No Mês	Acumulado	No Mês	Acumulado	No Mês	Acumulado	A Pagar	Disponível	
1 PODER LEGISLATIVO	1,500,000.00	137,173.24	101,761.26	1,535,411.98	47,290.28	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	0.00	0.00	
1 CAMARA MUNICIPAL DE POÇOS	1,500,000.00	137,173.24	101,761.26	1,535,411.98	47,290.28	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	0.00	0.00	
101 CAMARA MUNICIPAL	1,500,000.00	137,173.24	101,761.26	1,535,411.98	47,290.28	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	0.00	0.00	
1000 REFORMA E AMPLIAÇÃO DO PREDIO DA CÂMARA	20,000.00	0.00	20,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
4490.51.00.00-0100.0000 Obras e Instalações	20,000.00	0.00	20,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
2001 ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS CÂMARA	936,500.00	116,333.42	2,668.46	1,050,164.96	45,940.38	1,050,164.96	98,902.98	1,050,164.96	98,902.98	1,050,164.96	0.00	0.00	
3190.01.00.00-0100.0000 Aposentadorias e Reformas	28,000.00	0.00	2,668.46	25,331.54	-2,668.46	25,331.54	3,897.16	25,331.54	3,897.16	25,331.54	0.00	0.00	
3190.11.00.00-0100.0000 Vencimentos e Vantagens Fixas-Pessoal Civil	750,000.00	92,634.59	0.00	842,634.59	31,634.59	842,634.59	77,010.31	842,634.59	77,010.31	842,634.59	0.00	0.00	
3190.13.00.00-0100.0000 Obrigações Patronais	157,500.00	16,974.25	0.00	174,474.25	16,974.25	174,474.25	17,995.51	174,474.25	17,995.51	174,474.25	0.00	0.00	
3190.94.00.00-0100.0000 Indenizações e Restituições Trabalhistas	1,000.00	6,724.58	0.00	7,724.58	0.00	7,724.58	0.00	7,724.58	0.00	7,724.58	0.00	0.00	
2002 MANUTENÇÃO DOS SERV. TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS DA CÂMARA	543,500.00	20,839.82	79,092.80	465,247.02	1,349.90	465,247.02	37,480.26	465,247.02	37,480.26	465,247.02	0.00	0.00	
3390.14.00.00-0100.0000 Diárias-Civil	45,000.00	480.00	4,500.00	40,980.00	900.00	40,980.00	900.00	40,980.00	900.00	40,980.00	0.00	0.00	
3390.30.00.00-0100.0000 Material de Consumo	96,000.00	3,902.63	25,000.00	74,902.63	2,673.73	74,902.63	6,066.70	74,902.63	6,066.70	74,902.63	0.00	0.00	
3390.33.00.00-0100.0000 Passagens e Despesas com Locomoção	2,000.00	0.00	2,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
3390.34.00.00-0100.0000 Outras Desp. de Pes. D. Terceirização	500.00	0.00	500.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
3390.35.00.00-0100.0000 Serviços de Consultoria	224,000.00	0.00	25,000.00	199,000.00	-6,000.00	199,000.00	18,000.00	199,000.00	18,000.00	199,000.00	0.00	0.00	
3390.36.00.00-0100.0000 Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Física	15,000.00	0.00	4,756.80	10,243.20	505.00	10,243.20	1,135.00	10,243.20	1,135.00	10,243.20	0.00	0.00	
3390.39.00.00-0100.0000 Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	140,000.00	16,457.19	0.00	156,457.19	3,271.17	156,457.19	11,378.56	156,457.19	11,378.56	156,457.19	0.00	0.00	
3390.92.00.00-0100.0000 Despesas de Exercícios Anteriores	1,000.00	0.00	1,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
4490.52.00.00-0100.0000 Equipamentos e Material Permanente	20,000.00	0.00	15,336.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	0.00	
TOTAL DA DESPESA	1,500,000.00	137,173.24	101,761.26	1,535,411.98	47,290.28	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	136,383.24	1,535,411.98	0.00	0.00	
RESUMO	DESPESA CORRENTE	1,460,000.00	137,173.24	66,425.26	1,530,747.98	47,290.28	1,530,747.98	136,383.24	1,530,747.98	136,383.24	1,530,747.98	0.00	0.00
	DESPESA DE CAPITAL	40,000.00	0.00	35,336.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	4,664.00	0.00	0.00
	RESERVA DE CONTIGÊNCIA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	

JOSÉ MAURO DIAS MACEDO

LAUDELINO DA COSTA PALMEIRA

EUVALDO FERRAZ DE CASTRO JUNIOR

ANEXO C - DEMONSTRATIVO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA - DEZEMBRO DE 2011



ESTADO DA BAHIA

Dezembro / 2011

CÂMARA MUNICIPAL DE POÇÕES

DEMONSTRATIVO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

CONTA (Categoria Econômica, Fonte, Subfonte, Rubrica, Subrubrica, Alínea e Fonte de Recursos)	Previsão	Arrecadação		Diferenças
		No Mês	Acumulado	
1000.00.00.00. RECEITAS CORRENTES	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
1700.00.00.00. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
1710.00.00.00. TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
1713.00.00.00. TRANSFERÊNCIAS DOS MUNICÍPIOS	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
1713.01.00.00. TRANSFERÊNCIAS DE DUODECIMO	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
1713.01.00.00. - 0100.000 - TRANSFERÊNCIAS DE DUODECIMO	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98
TOTAL DA RECEITA	1,500,000.00	128,726.96	1,535,411.98	-35,411.98

JOSÉ MAURO DIAS MACEDO

EUVALDO FERRAZ DE CASTRO JUNIOR

LAUDELINO DA COSTA PALMEIRA