



# **INSTITUTO GLOBAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Palestrante: Dr. Eder Lima Palma**

**Advogado**

**OAB/MG 172205**

**E-mail: [ederlimapalma@hotmail.com](mailto:ederlimapalma@hotmail.com)**



# **ESTRATÉGIAS PARA A APRECIÇÃO E PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO MUNICIPAL (LDO PPA, E LOA) E AS CAUTELAS DO ÚLTIMO ANO DO MANDATO**



- Introdução ao Orçamento Municipal;
- Planejamento Plurianual (PPA);
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- Lei Orçamentária Anual (LOA);
- Cautelas no Último Ano do Mandato;
- Responsabilidade Fiscal;
- Fiscalização e Controle Orçamentário;
- Estudos de Caso;
- Boas Práticas na Gestão Orçamentária;
- A Importância do Planejamento do Orçamento Público;
- Processo Orçamentário;
- Diagnóstico e Elaboração;
- Discussão, Votação e Aprovação do Orçamento;
- Execução, Controle e Avaliação;



# INTRODUÇÃO

- O planejamento no Setor Público não é conceito estático; evolui à medida que as funções estatais são incorporadas, transformadas ou extintas, de acordo com os legítimos anseios da sociedade. Nessas idas e vindas, a profissionalização do aparato público é primordial para que as ações e serviços oferecidos sejam de qualidade a um custo que não onere excessivamente os cidadãos e o setor produtivo.



- Em seus primórdios, o planejamento estatal objetivou impor limites às discricionariedades dos monarcas. Durante o período de unificação entre as Coroas Reais da Espanha e de Portugal, reconheceu-se a necessidade de votação dos impostos pelos delegados dos contribuintes, dando ao mencionado tributo seu caráter de prestação pública. A Inglaterra teve como marco a assinatura da Magna Carta, pelo Rei João Sem Terra, em 1215, estabelecendo o princípio tributário do consentimento e iniciando uma nova relação entre os monarcas e seus súditos, até a aprovação da Lei do Fundo Consolidado em 1787, representando grande avanço em termos de finanças públicas. Com o mote de “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”, a Revolução Francesa de 1789 sedimentou o instituto do consentimento para criação e cobrança de tributos.



- No Brasil, o embrião do planejamento orçamentário decorreu das Guerras Napoleônicas, obrigando a mudança da Família Real Portuguesa para terras tupiniquins. Dom João VI capitaneou tal processo, impulsionado pela abertura dos portos e, conseqüentemente, instituição de tributos aduaneiros, estabelecendo o Tesouro Nacional em 1808. A partir de então, iniciou-se a criação de um aparato estatal e uma necessidade de sistematização e planejamento das execuções estatais.



- Getúlio Vargas e sua Revolução de 1930 contribuíram muito para essa modernização. O período desenvolvimentista, inaugurado por Juscelino Kubitschek e seu plano de metas, trouxeram à baila o planejamento econômico. O período militar aprimorou o projeto de desenvolvimento nacional e trouxe inovações legislativas que ainda perduram: Lei nº 4320/64 e o Decreto-Lei nº 200/1967. Restabelecida a ordem democrática com a Constituição Federal de 1988, melhorias incrementais têm sido incorporadas ao planejamento público. Merece destaque o tripé de planejamento, baseado em um conjunto integrado de três instrumentos, materializados no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que devem atuar em conjunto com a Lei Orçamentária Anual (LOA) como um processo único. Cada instrumento possui objetivos e contribuições específicos para o planejamento dos governos.



- Além disso, a reforma gerencial do orçamento público, introduzida no início dos anos 2000, inovou ao propor a reorganização dos programas de governos dos entes públicos, passando a ser baseados em resultados com indicadores e metas, indo além da mera alocação de receitas e despesas. A reforma gerencial do orçamento público materializou o espírito de planejamento por resultados trazido pela Constituição Federal e tratado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) como um dos pilares da Gestão Pública.



- Por fim, cabe mencionar tanto a Emenda Constitucional nº 95/16, que dispôs sobre um novo regime fiscal, impondo um teto para os Gastos Públicos, quanto a Emenda Constitucional 100/2019, que determinou que “a administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade” (Art. 165, §10). Apesar de ter vigência apenas para o Governo Federal (como disposto no §13), essa mudança é simbólica, e pode servir para inspirar mudanças nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas de municípios, replicando-se o modelo.



# A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO

- O planejamento é a primeira das quatro funções clássicas que compõem o ciclo administrativo (planejamento, organização, direção e controle).
- Antes que qualquer outra função administrativa seja colocada em prática, as organizações precisam se planejar, ou seja, estabelecer quais serão seus objetivos e os meios utilizados para alcançá-los.
- Ao se planejar, a Administração combate o imprevisto, definindo de forma consciente como reagir a situações futuras.



- Com um planejamento bem realizado, o administrador aumenta a racionalidade das decisões, estabelece formas de lidar com os riscos e amplia a possibilidade de se atingir os objetivos traçados.
- É até possível alcançar um determinado objetivo sem se planejar. Entretanto, as chances de isso acontecer são bastante reduzidas. Agir apenas com a vontade de acertar, sem uma definição clara de objetivos e de estratégias, pode ser o caminho para a adoção de improvisos e soluções de curto fôlego que dificilmente resolverão problemas de maior complexidade.
- O planejamento se revela particularmente importante no âmbito do setor público. Com efeito, uma vez que a capacidade financeira do Estado é limitada, prioridades devem ser estabelecidas. Nesse contexto, o planejamento estabelece um espaço decisório no qual são definidas quais políticas públicas terão a primazia na alocação de recursos.



- É bem sabido que há custos associados à realização do planejamento. Um exemplo são as despesas para manter equipe qualificada de profissionais com conhecimentos em diversas áreas afetas às políticas públicas. De todo modo, a longo prazo, os benefícios de um planejamento bem realizado tendem a superar largamente os custos a ele associados.



## **Precedente TCESP: TC-006693.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Oscar Bressane – Exercício de 2017**

*Sobre as falhas no planejamento, em que pese o tamanho diminuto da cidade, não é possível conceber uma estrutura administrativa moderna sem a devida capacidade de planejar.*

*Ao contrário do que sustenta a administração, **a criação de uma equipe integrada, capaz de reunir informações das áreas fins (saúde, educação, etc.) da Prefeitura Municipal, alocar eficientemente os recursos, projetar as metas e, com isso, a avaliação de sua execução é uma medida de economia e não de aumento dos gastos públicos.***

*É, por conseguinte, um imperativo.*

*Deve assim tomar medidas concretas visando aperfeiçoar os mecanismos de planejamento, melhorando o desempenho da administração nos principais eixos do IEG-M (g.n.).*



- No Brasil, o ato de planejar não decorre apenas de uma necessidade administrativa, mas também de imposições constitucionais e legais a que se submetem todos aqueles que gerem a coisa pública. Nesse horizonte, o planejamento e o orçamento são tratados de forma integrada pela Constituição Federal que, em seu art. 165, prevê a existência de três leis interdependentes, que funcionam como verdadeiros instrumentos de planejamento do setor público em todas as esferas de governo:
- **CF/1988, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:**
  - I - o plano plurianual;
  - II - as diretrizes orçamentárias;
  - III - os orçamentos anuais.



- Tais leis são relevantes instrumentos para a compatibilização da estratégia de governo com as demandas de maior impacto social. Mais que estabelecer um mero cronograma de entrega de bens e serviços à população, as peças de planejamento devem prever, de forma clara e transparente, como a alocação de recursos contribuirá para a redução dos problemas sociais. Para isso, é imprescindível a participação da sociedade civil na elaboração das peças orçamentárias, tendo em vista a exigência de cooperação das associações representativas no planejamento municipal (art. 29, inciso XII, da CF/1988).



- A regra constitucional de participação social como diretriz foi reforçada pela Emenda Constitucional 108/2020, que determinou que “O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas” (art. 193, da CF/1988). E nunca é demais lembrar que no caso dos municípios, a “gestão orçamentária participativa” é exigida por força da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades (art. 4º, alínea “f”).



- A Constituição Federal também trata do planejamento ao dispor sobre a ordem econômica e financeira. O seu art. 174 estabelece que a função de planejamento deve ser exercida pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, cabendo à lei estabelecer as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.



- Ainda nesse aspecto, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) preleciona que a ação planejada é pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal:
- **Lei Complementar nº 101/2000, art. 1º, § 1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.**



- Na mesma linha, o art. 40, § 1º, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), prevê que o plano diretor, instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana, deve ser parte integrante do processo de planejamento municipal:
- **Lei nº 10.257/2001, art. 40º, § 1º. O plano diretor é parte integrante do processo de planejamento municipal, devendo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas.**



- Não obstante, outros planos também têm recebido tratamento semelhante no sentido de posituação no ordenamento jurídico, a exemplo do Plano Nacional de Educação (Lei Federal nº 13.005/2014) previsto no artigo 214 da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda Constitucional nº 59/09, que incluiu a duração decenal e acrescentou o estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.



- Ainda, a serem instituídos por lei, encontram-se previstos no texto constitucional o Plano Nacional da Juventude, de duração decenal (inciso II do §8º, artigo 227) e o Plano Nacional da Cultura, de duração plurianual (§3º do artigo 215).
- Determinados ramos de políticas públicas receberam da legislação infraconstitucional a necessidade de planos, como as relativas à saúde (Lei Orgânica da Saúde – Lei nº 8.080/1990) ou à assistência social (Lei Orgânica da Assistência Social – Lei nº 8.742/1993).



Numa visão geral, os planos possuem as seguintes serventias:

- Fixam diretrizes para a execução de políticas públicas;
- Geralmente são estabelecidos para um lapso temporal superior à execução do orçamento, com previsão de revisões;
- São dotados de instrumentos de interação entre as esferas do poder público, do poder econômico e do poder civil;
- Possuem mecanismos de controle mediante transparência e participação social.



- Assim, de forma integrada e articulada, no sistema federal-estadual municipal, os Poderes Executivo e Legislativo, como atores principais, têm o papel de assegurar o processo participativo na elaboração do plano, que deverá envolver o poder econômico e o poder civil.
- A abordagem dos principais elementos constitutivos do processo de planificação, a princípio simplista, não esgota toda a importância desse indispensável instrumento de condução da política pública – o plano.
- Essas são algumas das exigências constitucionais e legais expressas a respeito da incorporação das atividades de planejamento no âmbito do setor público. Há, contudo, situações em que, mesmo de forma indireta, o administrador se depara com a necessidade de planejar.



- Do ponto de vista orçamentário, por exemplo, dificilmente a Administração conseguirá alcançar o equilíbrio fiscal ao final do exercício sem uma estimativa realista da arrecadação. Aliás, o desajuste fiscal que pode resultar de falhas nesta estimativa não raramente dá causas a desarranjos como ausência de pagamento de precatórios e de encargos sociais, que tantas vezes têm sido criticados pelos Tribunais de contas.



# Como exemplo, temos uma decisão do TCE/SP

## **Precedente TCESP: TC-002420/026/15 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Presidente Bernardes – Exercício de 2015**

*[...] Não houve recolhimento das parcelas de encargos sociais devidas no mês de dezembro e 13º salário – parte patronal e servidores, somente vindo a ser quitadas em 10.05 e 15.06.16, com acréscimos de R\$ 24.353,75 e R\$ 25.378,34.*

*O Recorrente explicou que procedeu a opção pelo não recolhimento dos encargos, privilegiando a quitação da folha de servidores.*

*Evidente que a prática foi resultante da falta de planejamento e execução transparente e responsável durante todo o exercício, posto que na medida em que se verificava que as receitas não se realizavam, a Administração deveria ter cumprido regras predeterminadas na LDO ao contingenciamento das despesas antes eleitas.*

*Logo, a falta de recolhimento de encargos sociais, que possuem natureza tributária / previdenciária não está dentro do âmbito de discricionariedade do Gestor.*

*Agrava a situação o fato de que o Município também se fez valer do parcelamento de débitos pertinentes às competências 12/14, bem como 07 e 08/15, demonstrando claramente o financiamento de suas necessidades de caixa por meio do descumprimento de obrigação legal.*

*Enfim, obrigava-se a Administração aos ditames da LDO, no roteiro de contingenciamentos traçados pela Câmara Municipal, em cumprimento do princípio da legalidade estrita, imposta à Administração Pública pelo art. 37, caput, da CF/88.*

*Desse modo, bem marcada a falta de apego ao ordenamento fiscal vigente (g.n.).*



- O insuficiente planejamento também possui consequências negativas para as contratações públicas.
- Assim, se uma Prefeitura adquire medicamentos em excesso, deixará de direcionar parte de sua arrecadação para o custeio de outras necessidades do setor, como a aquisição de equipamentos médicos para a unidade básica de saúde. O superdimensionamento pode gerar, inclusive, desperdício de recursos públicos, caso os medicamentos não sejam consumidos antes do prazo de validade.



- De outro norte, se a mesma Prefeitura não realiza levantamento adequado da efetiva demanda por medicamentos, adquirindo quantidade inferior à necessidade da unidade de saúde, correrá o risco de não atender adequadamente a população, além de se submeter a eventuais contratações emergenciais.
- Nesse aspecto, é importante pontuar que a falta de planejamento não constitui pressuposto para a hipótese de dispensa de licitação do artigo 75, VIII, da Lei nº 14.133/2021 , conforme a firme jurisprudência desta Corte.



## Precedente TCEP: TC-002172/009/09 – Instrumentos Contratuais – Prefeitura Municipal da Estância Turística de Ibiúna

*Doutrina e jurisprudência firmada nesta Corte e no Tribunal de Contas da União consideram como pressuposto para a hipótese de dispensa de licitação do inciso IV, artigo 24, da Lei nº. 8.666/93, que a emergência não tenha sido provocada pela desídia administrativa, falta de planejamento ou má gestão dos responsáveis, ou seja, que eles não tenham, em alguma medida, contribuído para a situação adversa.*

*Aqui, embora indiscutível a essencialidade de serviços (realização de exames laboratoriais), que não podem de fato ter a sua prestação interrompida, são, porém, de natureza contínua e, portanto, absolutamente previsíveis.*

*Deveria a Administração ter providenciado, no momento adequado, a instauração de procedimento licitatório.*

*Embora destaque a abertura da concorrência nº 06/2006 e alegue que motivos alheios a sua vontade impediram a finalização do procedimento a tempo, não apresentou qualquer explicação detalhada ou elemento de prova nessa direção.*

*Pelo exposto, voto pela **IRREGULARIDADE** da dispensa licitatória e do contrato, acionando, em consequência, os incisos XV e XXVII, do artigo 2º, da Lei Complementar nº 709/93.*



- A falta de planejamento pode implicar, ainda, indevido fracionamento de despesas, caracterizado pela utilização de modalidade licitatória mais simples, quando a lei expressamente demanda modalidade mais complexa. Nessa situação, ocorrem diversas contratações, em curto espaço de tempo, de obras ou serviços de mesma natureza, que deveriam ter sido adquiridos conjunta e concomitantemente. Tal prática afronta ao art. 23, § 5º, da Lei nº 8.666/1993, além de ocasionar perdas financeiras para a Administração em decorrência da ausência de ganhos de escala que poderiam ocorrer se as normas legais que regem a matéria fossem observadas.



# O ORÇAMENTO PÚBLICO

- O conceito de orçamento público evoluiu ao longo das últimas décadas. A princípio, prevalecia uma visão clássica do orçamento, que o considerava como mero instrumento de previsão de receitas e fixação de despesas. Sob aquele viés, o orçamento era visto notadamente como instrumento de controle político do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, sobretudo sob o aspecto contábil-financeiro. A principal ênfase era no que se gastava (meios), e não no que se realizava (fins). Não havia, portanto, integração entre planejamento e orçamento.



- Com o passar do tempo, novas técnicas administrativas foram sendo incorporadas ao processo de previsão de receitas e fixação de despesas. Atualmente, o orçamento é visto não apenas como instrumento contábil, mas como parte de um sistema complexo que integra planejamento e orçamento, de modo a viabilizar políticas públicas organizadas em programas e ações.
- A estrutura do orçamento, sob esse enfoque, passa a considerar aspectos de eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais. Assim, enquanto o orçamento tradicional tinha como principal função o controle político, o orçamento moderno é visto como instrumento de planejamento das ações da Administração, com importante papel de propulsor de desenvolvimento econômico e social.



- Um relevante marco da história do orçamento público brasileiro foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estatuiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
- A Constituição Federal de 1988, por sua vez, aperfeiçoou o sistema de planejamento governamental, criando importantes instrumentos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais de Orçamentos.



- Embora algumas das exigências constitucionais acerca de matéria orçamentária façam menção apenas à União, suas disposições possuem caráter geral, devendo ser aplicadas, no que for cabível, pelos demais entes da federação.
- Outro importante avanço na área ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 101/2000 que dedicou um capítulo inteiro à questão do planejamento (Capítulo II), o qual se divide em quatro seções que tratam do Plano Plurianual (Seção I), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Seção II), da Lei Orçamentária Anual (Seção III) e da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas (Seção IV), revelando a preocupação do legislador em estabelecer a atividade de planejamento como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal.



# PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

- Na elaboração das peças orçamentárias devem ser respeitados princípios estabelecidos pela CF/1988 e pela legislação infraconstitucional.
- O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (atualmente na 10ª edição), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, elucida nove desses princípios ao tratar dos procedimentos contábeis orçamentários, os quais estão sintetizados na tabela a seguir:



<b>Princípio</b>	<b>Conceito</b>	<b>Base legal</b>
<b>Unidade ou totalidade</b>	Cada ente da Federação deve ter um único orçamento	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964
<b>Universalidade</b>	A LOA deve conter todas as receitas e despesas do ente federativo.	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964, recepcionado e normatizado pelo art. 165, § 5º, da CF/1988
<b>Anualidade ou periodicidade</b>	A Lei Orçamentária deve abranger um período determinado de tempo que,	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964 e art.

	segundo a Lei nº 4.320/1964, coincide com o ano civil	34 da Lei nº 4.320/1964
<b>Exclusividade</b>	O orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, ressalvada a autorização para abertura de crédito suplementar e para contratação de operações de crédito, nos termos da lei	Art. 165, § 8º, da CF/1988
<b>Orçamento Bruto</b>	Todas as receitas e despesas devem ser registradas por seus valores brutos, vedadas quaisquer deduções	Art. 6º da Lei nº 4.320/ 1964
<b>Legalidade</b>	O orçamento deve ser formalizado por meio de lei	Art. 165 e art. 37, <i>caput</i> , da CF/1988
<b>Publicidade</b>	Deve ser dada ampla publicidade ao orçamento	Art. 37, <i>caput</i> , da CF/1988
<b>Transparência</b>	A sociedade deve ter amplo acesso ao orçamento público, assim como aos relatórios sobre execução orçamentária e gestão fiscal	Artigos 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº 101/2000
<b>Não afetação da receita de impostos</b>	Via de regra, a receita de impostos não deve ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções previstas na CF/1988	Art. 167, IV, da CF/1988

# PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O processo ou **ciclo orçamentário** corresponde ao período de tempo no qual se processam as atividades orçamentárias, abrangendo desde o diagnóstico e a elaboração das peças de planejamento, até as atividades de controle e avaliação<sup>12</sup>.



- De acordo com o art. 34, da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil. O ciclo orçamentário, contudo, não se confunde com o exercício financeiro, pois a elaboração da peça orçamentária se inicia no ano anterior ao da execução, ao passo que as atividades de controle e avaliação (ainda que iniciadas durante a execução orçamentária) podem se prolongar pelos exercícios seguintes.
- Nos próximos tópicos será feita a análise, de forma individualizada, de cada uma dessas etapas, com enfoque no processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual. É importante pontuar, contudo, que esse processo se assemelha ao adotado para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Plano Plurianual. Assim, sempre que oportuno, serão feitas menções ao processo de elaboração da LDO e do PPA.



# DIAGNÓSTICO E ELABORAÇÃO

- O ciclo orçamentário inicia-se com o diagnóstico, que compreende o levantamento formal dos problemas, necessidades e deficiências antecedentes ao planejamento.
- Tendo em vista a complexidade desse levantamento, imprescindível que seja realizado por equipe de profissionais estruturada, dedicada e treinada, a qual deve ser capaz de reunir informações das diversas áreas de atuação do ente.



- Outra fonte relevante de informações para a elaboração dos instrumentos de planejamento é a plataforma de governo proposta pelo candidato vencedor nas eleições (prefeito, governador). Considerando que o programa político eleito como vencedor passou por escrutínio social no processo eleitoral, o planejamento deve basear-se nas “promessas” eleitas pela sociedade.
- Passa-se, assim, à elaboração das peças de planejamento.
- Inicialmente, deve-se ponderar que, durante o processo de elaboração dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamento, é importante incentivar a participação popular e realizar audiências públicas (art. 48, § 1º, I, da LRF; art. 44, Lei federal nº 10.257/2001).



- Em relação à competência para a elaboração inicial das peças de planejamento, o art. 165, caput, da CF/1988 estabelece que o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais são leis de iniciativa do Poder Executivo.
- No mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, o Poder Executivo de cada ente deverá colocar à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da receita corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo (art. 12, § 3º, da LRF).



- Tais previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (art. 12, caput, da LRF).
- Com base nesses estudos e estimativas, cada Poder elaborará suas propostas orçamentárias parciais e as encaminhará ao Poder Executivo, que será o responsável pelo envio da proposta consolidada à Edilidade.



- Destaca-se que a etapa de previsão da receita é de suma importância para o equilíbrio das contas públicas, cabendo ao Poder Legislativo a análise e o escrutínio das receitas constantes da proposta orçamentária recebida, evitando-se projetos de lei com receitas superestimadas ou subestimadas.
- Orçamentos superestimados resultam na realização de empenhos sem lastro, que estão entre as principais causas do déficit orçamentário e do aumento da dívida pública. Por meio da projeção realista da receita que o gestor revela seu verdadeiro compromisso com a gestão fiscal responsável da coisa pública.



- Orçamentos subestimados, por sua vez, também são danosos para a agenda governamental, pois dão margem à abertura de créditos adicionais sem maior rigor, distorcendo os programas inicialmente estabelecidos.
- Nessa linha de ideias, não se deve olvidar que a LRF associa o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas com a reponsabilidade na gestão fiscal (art. 1º, § 1º).
- Assim, sem a estimativa acurada de receitas, o próprio sistema de metas fiscais estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal fica comprometido. De acordo com o art. 165, § 9º, I, da CF/1988, caberá à Lei Complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.



- Enquanto a União não editar referida Lei Complementar, que terá caráter nacional, os entes que não tenham regulamentado seus respectivos prazos sobre o trâmite dos projetos de PPA, LDO e LOA podem observar aqueles previstos no ADCT da CF/1988 (art. 35, § 2º):

	<b>Prazo para encaminhamento do projeto ao Legislativo</b>	<b>Prazo de devolução para sanção</b>
<b>PPA</b>	<b>até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro</b>	<b>até o encerramento da sessão legislativa</b>
<b>LDO</b>	<b>até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro</b>	<b>até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa</b>
<b>LOA</b>	<b>até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro</b>	<b>até o encerramento da sessão legislativa</b>

- Em relação aos municípios, caso a Lei Orgânica estabeleça prazo diferenciado para o seu ciclo orçamentário, é necessário que haja coerência entre as datas fixadas para envio de cada projeto de lei.
- Isso porque a LDO deve ser aprovada antes da LOA, pois uma de suas funções é justamente orientar a elaboração do orçamento. Na hipótese de o Poder Legislativo não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos municípios, deverá ser considerada como proposta a lei de orçamento vigente (art. 32, da Lei nº 4.320/1964)



- Como é possível notar, o prazo de vigência do PPA, de acordo com a regra do ADCT, não coincide com o mandato do chefe do Poder Executivo. Este, até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, encaminhará para o Legislativo o Plano Plurianual a ser executado a partir do segundo ano de seu mandato.
- Planejado para um período de quatro anos, esse PPA terá sua vigência encerrada apenas ao final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente. Essa sistemática traz alguns benefícios, tendo em vista que estabelece um elo entre as ações públicas que foram planejadas em diferentes mandatos.



# DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO

- Em seguida, o projeto de lei do orçamento é encaminhado ao Poder Legislativo, que ficará responsável por sua discussão, votação e aprovação.
- O Chefe do Executivo poderá propor modificação nos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, desde que não iniciada a votação, na Comissão responsável pela matéria, da parte cuja alteração é proposta (art. 166, § 5º, da CF/1988).



- No caso dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, os quais possuem apenas uma casa legislativa, haverá uma comissão permanente comum para o desempenho dessas atribuições, a qual será composta por deputados, no caso dos estados e do DF, e de vereadores, no caso dos municípios.



## A importância da Comissão de Orçamento no processo orçamentário

Os projetos de lei que tratam sobre matéria orçamentária devem, na forma de regimento de cada Legislativo, ser apreciados previamente pela Comissão de Orçamento e Finanças (COF). A referida comissão possui diversos tipos de composição e organização entre os entes.

Uma das atividades relevantes a ser desempenhada pela COF é a análise técnica sobre os projetos de lei recebidos, com a emissão de parecer que instrumentalize as discussões durante o processo de aprovação dos projetos.

O parecer deve ser claro, e analisar de forma técnica os projetos recebidos.

Não raro têm sido os questionamentos quanto à inoperância da COF no Legislativo dos municípios, com pareceres superficiais, que não contribuem para as discussões em plenário<sup>16</sup>.

Uma boa prática encontrada em alguns municípios é a transparência dos pareceres da COF no portal do legislativo, para amplo acesso e transparência.

As comissões podem buscar apoio externo, para auxiliá-las na execução de suas atividades, sobretudo na elaboração do parecer dos instrumentos de planejamento. As Universidades, por exemplo, podem apoiar o legislativo nesse tipo de atividade, através de estudos e participação de professores e pesquisadores em audiências públicas. Os conselhos municipais podem ser outro importante ponto de apoio à COF e ao Legislativo, e poderão ser convidados a se manifestar sobre os temas de suas áreas de atuação.



- Essa comissão ficará, portanto, responsável por emitir parecer sobre as emendas apresentadas aos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais. Tais emendas se submetem a normas rígidas quanto ao seu conteúdo e objetivos.
- Assim, segundo a Constituição Federal, a regra é não admitir aumento da despesa prevista nos projetos de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo (art. 63, da CF/1988), ressalvado apenas o disposto no art. 166, § 3º e § 4º.



A ressalva estabelecida no § 3º determina que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas nas seguintes situações:

**Requisitos para que as emendas ao projeto de LOA possam ser aprovadas (art. 166, § 3º, da CF/1988)**

Sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

Indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

- a) dotações para pessoal e seus encargos;
- b) serviço da dívida; e
- c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito

Federal

Sejam relacionadas:

- a) com a correção de erros ou omissões; ou
- b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.



Já o § 4º desse mesmo artigo exige que as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não sejam aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

O art. 33 da Lei nº 4.320/1964 também estabelece restrições nas emendas ao projeto de orçamento, as quais se encontram esquematizadas na tabela seguinte:

<b>Não se admitirão emendas ao projeto de lei de orçamento que visem:</b>
Alterar a dotação solicitada para despesa de custeio (salvo quando provada, nesse ponto, a inexatidão da proposta)
Conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes
Conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado
Conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções



- Em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, recursos inicialmente previstos pelo Executivo podem ficar sem as correspondentes despesas. Nessa hipótese, tais recursos poderão ser utilizados mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (art. 166, § 8º, da CF/1988).
- Também é possível que, na fase de discussão, o Poder Legislativo necessite repensar a receita inicialmente prevista no projeto de orçamento. Nesse caso, tal reestimativa só poderá ser levada a efeito se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal, em razão do previsto no art. 12, § 1º, da LRF.

- Uma vez aprovado, o projeto de lei será enviado ao Executivo para sanção. Se for vetado (parcial ou totalmente), o projeto deverá ser apreciado novamente pelo Legislativo, que poderá confirmá-lo ou rejeitá-lo.
- Cumpre salientar que a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias (art. 57, § 2º, da CF/1988). Tal regra não se aplica, entretanto, aos projetos da LOA e do PPA.



- No mais, conforme já mencionado anteriormente, a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual é condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal (art. 44, da Lei nº 10.257/2001). Assim, não sendo assegurada a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea “f”, do inciso III, do art. 4º, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto das Cidades), tais leis sequer poderão ser aprovadas.



# EXECUÇÃO

- A terceira fase do ciclo orçamentário corresponde à implementação do que foi planejado no Plano Plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual. Durante essa fase serão arrecadadas as receitas e executadas as despesas, de forma a cumprir os programas e ações de governo.
- Segundo o art. 168 da CF/1988, os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.



Na fase de execução, o Prefeito Municipal deverá observar que os repasses ao Poder Legislativo, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderão ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos artigos 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior (art. 29-A, da CF/1988):

<b>Percentual</b>	<b>População</b>
7%	até 100.000 habitantes
6%	entre 100.000 e 300.000 habitantes
5%	entre 300.001 e 500.000 habitantes
4,5%	entre 500.001 e 3.000.000 de habitantes
4%	entre 3.000.001 e 8.000.000 de habitantes
3,5%	acima de 8.000.001 habitantes



- A realização de repasses que superem os limites acima definidos, bem como a ausência de repasse até o dia 20 de cada mês ou o envio a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária poderá caracterizar crime de responsabilidade do Prefeito Municipal (art. 29-A, § 2º, da CF/1988). A falha pode, ainda, comprometer as contas dos gestores, conforme a firme jurisprudência desta Corte



## **Precedente TCESP: TC-003040/026/10 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Quadra – Exercício de 2010**

*[...] 2.2 Mas, apesar desses índices favoráveis, as contas se ressentem de irregularidade grave, que determina a emissão de parecer desfavorável.*

*O Responsável por essas contas descumpriu limite de despesa fixado pela Constituição. Repassou à Câmara Municipal, a título de duodécimos, quantia superior ao permitido pela Carta Política. Em consequência o Legislativo acabou por realizar despesas que extrapolaram o limite máximo previsto no artigo 29-A, I, da Constituição. Tudo isso ficou, aliás, demonstrado também nos autos que trataram do exame das contas anuais da Câmara Municipal, julgadas irregulares na sessão da E. Segunda Câmara, realizada em 20-03-12.*

*O Município de Quadra tem 3.236 habitantes, consoante informação de fl. 25 autos TC-2396/026/10, que versam sobre as contas anuais de sua Câmara Municipal.*

*O artigo 29-A, II, da Constituição (com a redação da Emenda n. 58/09) prescreve que as despesas globais das Câmaras de Vereadores com essa população não podem ultrapassar 7% do somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do artigo 153 e nos artigos 158 e 159 da Constituição, efetivamente realizado no exercício anterior. No caso, consoante apontaram a Fiscalização e, com sólida fundamentação já transcrita neste voto (item 1.5) a digna SDG, elas corresponderam a 7,04% daquele somatório (cf. fls. 54 e 156/159), extrapolando o limite constitucional.*

*A extrapolação de limite constitucional de despesa tem sido considerada pela jurisprudência desta Corte irregularidade suficiente para comprometer integralmente as contas. Aliás, a gravidade dessa extrapolação se evidencia até mesmo pelo fato da própria Carta Política caracterizar como crime de responsabilidade do Prefeito Municipal o repasse que supere os limites por ela definidos (cf. Constituição, artigo 29-A, § 2º, I3). E “constitui crime de responsabilidade do Presidente da Câmara Municipal o desrespeito ao § 1º deste artigo”.*



- Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º, caput, da LRF). É possível verificar, durante a execução do orçamento, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Nesse caso, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (art. 9º, caput, da LC nº 101/2000).



- Deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei, é de tamanha gravidade que o art. 5º, III, da Lei nº 10.028/2000, caracteriza a omissão como infração administrativa contra as leis de finanças públicas, a qual deve ser processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.
- A infração é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento de sua responsabilidade pessoal (art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.028/2000).



# CONTROLE E AVALIAÇÃO

A Constituição do Estado de Minas Gerais, mantendo o padrão adotado pela Constituição Federal de 1988, prevê a existência de dois tipos de Controle: O Interno e o Externo.

O Controle Interno é aquele exercido por órgão do próprio Poder que é fiscalizado, sendo que as suas finalidades estão previstas no art. 35, caput, da Constituição Estadual.



## **Finalidades do Sistema de Controle Interno (art. 35, caput, da Constituição Estadual)**

*Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado*

*Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado*

*Exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário de seus membros ou servidores*

*Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado*

*Apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional*



- O Controle Externo, por sua vez, será exercido pelo Poder Legislativo, com apoio do Tribunal de Contas do Estado, cujas competências estão elencadas no art. 33, caput, da Constituição Estadual.
- Competências do Tribunal de Contas do Estado (art. 33, caput, da Constituição Estadual)
- Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias, a contar do seu recebimento
- Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluídas as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário



- Appreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e autarquias, empresas públicas e empresas de economia mista, incluídas as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório
- Avaliar a execução das metas previstas no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual
- Realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, do Ministério Público e demais entidades referidas no inciso II Fiscalizar as aplicações estaduais em empresas de cujo capital social o Estado participe de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo ato constitutivo



- Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados ao Estado e pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres Prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa ou por comissão técnica sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas.



- Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada a ilegalidade
- Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa
- Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados
- Emitir parecer sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios, exceto a dos que tiverem Tribunal próprio
- Comunicar à Assembleia Legislativa qualquer irregularidade verificada nas contas ou na gestão públicas, enviando-lhe cópia dos respectivos documentos



- O controle se inicia na própria execução orçamentária. Um importante demonstrativo que auxilia essa atividade é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), a ser publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (art. 165, § 3º, da CF/1988).
- Esse Relatório contém informações sobre a arrecadação e a realização de despesas, permitindo o acompanhamento da execução orçamentária do ente e o cumprimento das normas impostas pela Constituição Federal e pela Legislação infraconstitucional, inclusive aquelas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

- Com base nos dados do RREO, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado alerta os órgãos cuja realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, em atendimento à exigência contida no art. 59, § 1º, I c/c art. 9º, caput, da LRF.
- Outro importante instrumento que auxilia no controle orçamentário é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). O RGF contém informações sobre despesas com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito e indicação de medidas adotadas ou a adotar caso ultrapassado algum dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 55, da LRF).



- Quanto ao RGF referente ao último quadrimestre, além dessas informações, há demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; da inscrição em Restos a Pagar e do cumprimento de determinadas restrições sobre operações de crédito por antecipação de receita (art. 55, III, da LRF). O Controle Externo sobre a execução orçamentária pode ser tanto concomitante quanto posterior. Um exemplo de controle concomitante é a emissão de alertas pelo Tribunal de Contas quando verificado que a arrecadação poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.



- Já o controle posterior é realizado quando o Tribunal avalia os demonstrativos dos jurisdicionados, emitindo pareceres prévios sobre as contas de prefeituras e do governador, por exemplo.
- Os Sistemas de Controle Interno e Externo também realizam a avaliação da execução das metas previstas no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual (art. 33, IV e art. 35, I, da Constituição Estadual), atividade que pode ser realizada por intermédio da análise de indicadores que afirmam o grau de alcance dos objetivos estabelecidos para cada programa.



- Assim, no caso de um PPA que tenha estabelecido programa de manutenção e suporte da educação básica, haverá uma série de ações a ele relacionadas, como o fornecimento de alimentação escolar aos alunos. Um indicador de produto associado a essa ação poderá ser o número de alunos atendidos pelo programa. Com base nos dados desse indicador, os Sistemas de Controles Interno e Externo terão um parâmetro para avaliar o alcance das metas estabelecidas na LOA para aquele exercício. Poderão, inclusive, verificar o quanto da dotação associada àquela ação foi executada, para fins de analisar o grau de compatibilidade entre planejamento e execução orçamentária.



- Ao Controle Interno também incumbe a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 35, II, da Constituição Estadual).



- Para que seja possível compreender com clareza as atribuições conferidas ao Sistema de Controle Interno é importante distinguir os conceitos de eficácia e de eficiência. Segundo Chiavenato, “eficácia é uma medida do alcance de resultados, enquanto a eficiência é uma medida da utilização dos recursos nesse processo”



- Ressalta-se que os resultados das avaliações realizadas pelo Sistema de Controle Interno deverão constar dos relatórios periódicos por ele elaborados, os quais serão disponibilizados ao Sistema de Controle Externo (art. 35, § 1º, da Constituição Estadual). Tais relatórios também servirão de subsídio para que o próprio Poder Executivo avalie como as ações já executadas contribuíram para alcançar os objetivos almejados, realizando os ajustes necessários nas peças de planejamento futuras para que a atuação governamental se aperfeiçoe no tempo.



# A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 5/5/2000), de abrangência nacional e aplicável a todos os entes da Federação, objetiva a redução da dívida pública e o equilíbrio orçamentário-financeiro (evitar déficits).

Escora-se no conceito de responsabilidade na gestão fiscal, baseado na experiência da União Europeia (Tratado de Maastricht) e da Nova Zelândia (Fiscal Responsibility Act), tal qual delineado em seu §1º do artigo 1º:

- a) Ação governamental planejada e transparente;
- b) Prevenção de riscos e correção dos desvios em relação às metas orçamentárias e financeiras consignadas nas peças de planejamento;



- c) Afetação do equilíbrio das contas públicas;
- d) Cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- e) Obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- f) Condições no que tange a renúncia de receita;
- g) Condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- h) Condições no que tange a geração de despesas com seguridade social e outras;
- i) Condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidada e mobiliária;
- j) Condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita (ARO);
- k) Condições no que tange a concessão de garantias;
- l) Condições no que tange a inscrição em restos a pagar em último ano de mandato.



# Referidos objetivos podem ser agrupados em 4 (quatro) pilares:

- O **planejamento** das ações executadas pela Administração Pública foi aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, ARO, concessão de garantias. Com o advento do Estatuto Fiscal, as peças de planejamento do setor público, foram alçadas a verdadeiros instrumentos de gestão, voltados ao alcance de melhores resultados para a sociedade, em termos de produtos e serviços ofertados (paradigma cliente x cidadão).



- A **transparência** da gestão pública foi ampliada, dada a criação de nova documentação (Anexos de Metas Fiscais, de Riscos Fiscais e de Política Fiscal; Relatório Resumido da Execução Orçamentária; Relatório de Gestão Fiscal) a ser divulgada de maneira ampla, bem como a realização de audiências para instrumentalização da participação popular no governo.
- O **controle** aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas e dos órgãos de controle interno. Aprimorado também pela exigência do § 3º do artigo 50º, que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

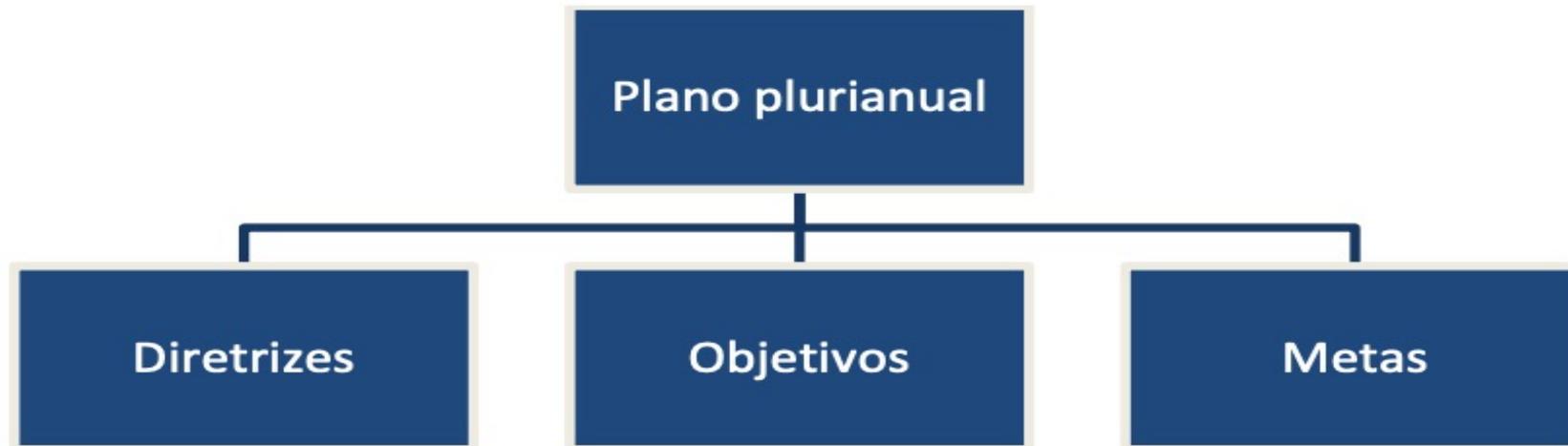


- A **responsabilização** sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (101 de 19 de outubro de 2000).
- Para um maior detalhamento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000, consideramos indispensável a leitura do Manual da Lei de Responsabilidade Fiscal (edição 2019), elaborado pela Casa. Outrossim, os tópicos a seguir enfatizam os impactos no planejamento orçamentário a partir das inovações do Estatuto Fiscal.



# PLANO PLURIANUAL (PPA)

- O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento de médio prazo (4 anos) que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (art. 165, § 1º, da CF/1988).



- De forma sintética, as diretrizes retratam as orientações gerais do governo, para que sejam alcançados os objetivos traçados no Plano Plurianual nos seus quatro anos de vigência.
- Os objetivos discriminam os resultados que se pretende alcançar para superar as dificuldades diagnosticadas, devendo ser descritos de forma clara e direta para comunicar à sociedade as estratégias de governo no âmbito de cada política pública.



- Já as metas mensuram o alcance dos objetivos, podendo ser de natureza qualitativa ou quantitativa, evidenciando o que se pretende fazer e quantos serão os beneficiados no âmbito de cada ação. A meta fornece um parâmetro para acompanhamento da evolução de um objetivo ao longo dos quatro anos de vigência do PPA. Cada objetivo pode conter uma ou mais metas, as quais devem, sempre que possível, ser acompanhadas de critérios de regionalização.



- Por despesas de capital, entendem-se aquelas que contribuem de forma direta para a formação ou aquisição de um bem de capital. As despesas delas decorrentes são as despesas correntes geradas em virtude de uma despesa de capital.
- Para compreender com maior clareza esse conceito, tome-se como exemplo a construção de uma escola. As despesas com a construção do edifício e aquisição de mobiliário serão classificadas como despesas de capital e, portanto, as diretrizes, objetivos e metas a ela relacionadas deverão constar do PPA vigente do respectivo ente público.

- Uma vez construída, a escola demandará a contratação de servidores (como professores, coordenadores e merendeiras), além de gerar despesas com água, luz, telefone e manutenção. Essas são as despesas decorrentes da construção da escola, que também deverão ser consideradas para o PPA vigente. No PPA seguinte, tais gastos não serão classificados como decorrentes de despesas de capital, embora devam se enquadrar em programas de duração continuada, uma vez que não podem ser interrompidas sem causar grande prejuízo à sociedade.



- É fundamental que o PPA estabeleça a relação entre os objetivos e metas com os recursos disponíveis, de forma a viabilizar sua efetiva implementação.
- Por se tratar de um plano de médio prazo, que será posto em prática ano a ano de acordo com as disponibilidades orçamentárias e as prioridades de governo, também é importante que seja estabelecido um adequado sistema de monitoramento e avaliação, por meio do qual a Administração e a própria sociedade civil possam acompanhar a execução daquilo que foi planejado.



- Vale destacar que as alterações de metas e indicadores implicam mudanças em programas e ações, o que é denominado de transposição. Regra geral, a alteração deve ser realizada por meio de lei específica ou, ao menos, embasada em autorização específica prevista expressamente na Lei de Diretrizes Orçamentárias, primando por percentuais razoáveis.



- Oportuno salientar também que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (art. 167, § 1º, da CF/1988). Referida obrigação, aliás, foi reproduzida na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 5º, § 5º), fortalecendo o papel do PPA como instrumento de planejamento de médio prazo do setor público e reforçando a necessária compatibilidade entre os níveis de planejamento estratégico (PPA) e operacional (LOA).



- Ressalta-se que, no âmbito Estadual, o art. 10 das Instruções TCE nº 01/2020 estabelece que “o Poder Executivo, por meio da Secretaria da Fazenda e Planejamento, deverá encaminhar, por meio digital, assinada digitalmente, até o dia 15 (quinze) de abril do 2º (segundo) ano de mandato, cópia do Plano Plurianual e, durante sua vigência, as alterações efetuadas.” Ademais, em se tratando de contratos de Parceria Público-Privada (PPP), selecionados para remessa nos moldes dos artigos 94 e 95 de tais Instruções, deverá, ainda, ser encaminhado o comprovante de que o objeto do contrato de PPP está previsto no Plano Plurianual (PPA) em vigor (art. 104, II, das Instruções TCE nº 02/2016).



- Isso porque o caput e o inciso V do art. 10, da Lei nº 11.079/2004, determinam que a contratação de Parceria Público-Privada será precedida de licitação na modalidade de concorrência, sendo que a abertura do processo licitatório só ocorrerá se seu objeto estiver previsto no Plano Plurianual em vigor no âmbito em que o contrato será celebrado.



- **Monitoramento do PPA**

- Um dos aspectos relevantes na Lei que estabelecer o PPA é a forma como se dará o monitoramento das metas e objetivos que compõem a lei. Caso mecanismos de monitoramento não estejam claramente estabelecidos na lei, ela possivelmente resultará em um documento de baixa utilidade social. O Poder Legislativo tem papel importante nesse processo, ao propor emendas ao projeto de lei, se necessário, incluindo formas de acompanhamento das metas do PPA. Por exemplo, pode-se estabelecer relatórios anuais, ou a apresentação nos portais de transparência dos órgãos, comparando as metas previstas com as executadas, abrangendo tanto as metas financeiras quanto as não financeiras. A ampla transparência das formas propostas para o monitoramento é essencial para a legitimidade do processo.



# LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

- Concebida pela Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o instrumento de planejamento que norteia a elaboração do orçamento, estabelecendo os programas do PPA que serão contemplados com dotações no escopo de cada LOA. Trata-se, portanto, do elo entre o planejamento estratégico (PPA) e o planejamento operacional (LOA).
- Para assegurar a compatibilidade entre o PPA e a LDO, o art. 166, § 4º, da CF/1988 determina que as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas se incompatíveis com o plano plurianual.



- Na mesma linha, para que haja harmonia entre a LOA e a LDO, as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente poderão ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (art. 166, § 3º, I).
- Além de orientar a elaboração da LOA, a LDO deve compreender as metas e prioridades da Administração Pública (incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente), dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, § 2º, da CF/1988).



- A Constituição Federal determinou que a LDO também deve disciplinar outros assuntos de relevo. Assim, a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou a alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da Administração Direta ou Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser realizadas se houver, além de previsão orçamentária, autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas apenas as empresas públicas e as sociedades de economia mista (art. 169, § 1º, da CF/1988).



- A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) foi o instrumento de planejamento mais incrementado pela LRF. Tal peça orçamentária deve apresentar o seguinte conteúdo, nos termos da citada lei:
- **Conteúdo mínimo da LDO**
- a) Critérios para contingenciamento (congelamento/redução) de dotações quando a evolução da receita bimestral comprometer os resultados orçamentários e financeiros pretendidos (art. 4º, I, “b”);
- b) Regras para avaliar a eficiência das ações desenvolvidas, na forma de controle operacional de custos (art. 4º, I, “e”);
- c) Critérios objetivos para auxílio financeiro a instituições privadas;



- d) Condições para transferência de recursos para entes da Administração Indireta;
- e) Autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias do Estado e da União;
- f) Requisitos para início de novos projetos, após o adequado atendimento/manutenção dos que estão em andamento (art. 45, caput, LRF);
- g) Critérios para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal para todo o Município, nele incluído o Poder Legislativo (art. 8º, caput, LRF);



- h) Percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) para constituição da Reserva de Contingência, na hipótese de ocorrência de passivos contingentes e outros riscos fiscais (art. 5º, III, LRF);
- i) Critérios para contratação de horas extras quando o Poder superar o limite prudencial de gastos com pessoal (art. 22, parágrafo único);
- j) Determinação do índice de preços para atualização monetária do principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (art. 5º, § 3º).
- k) Dispor sobre pagamento de servidor ou empregado público com recursos vinculados à parceria firmada com o terceiro setor (Lei 13.019/2014, art. 45)



- **ANEXO DE METAS FISCAIS (AMF)**

- Metas fiscais podem ser conceituadas como sendo a expectativa de arrecadação e gastos, visando produzir “sobra” (superávit primário) para quitação de juros e do principal da dívida.
- O AMF estabelece as metas anuais em valores correntes (incluída a inflação esperada) e constantes (com expurgo dos efeitos inflacionários) para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, conforme extraímos do § 1º, do artigo 4º, da LRF. É assim composto:
  - a) Previsão trienal da receita e da despesa, bem como a estimativa dos resultados nominal, primário e bruto da execução orçamentária;



- b) Previsão trienal do estoque da dívida pública (flutuante e fundada), com previsão descendente;
- c) Avaliação das metas do ano anterior, justificando o eventual desatendimento;
- d) Demonstrativo das metas anuais, com a devida metodologia de cálculo, comparando-as com os resultados dos três exercícios anteriores e com as premissas e objetivos da política nacional;
- e) Evolução do patrimônio líquido;
- f) Avaliação financeira (curto prazo) e atuarial (longo prazo) dos regimes próprios de previdência social (RPPS);
- g) Estimativa de compensação da renúncia de receita, além da margem de expansão (% da Receita Corrente Líquida) das despesas obrigatórias de caráter continuado (artigo 17 da Lei Complementar nº 101/2000).



- **ANEXO DE RISCOS FISCAIS (ARF)**

- De acordo com o § 1º, do artigo 4º, da LRF, podemos definir riscos fiscais como a possibilidade da ocorrência de eventos ou fatos econômicos capazes de impactar ou onerar de forma substancial e negativa as contas públicas, ou seja, ameaçar o almejado equilíbrio na execução orçamentária. Citamos, como exemplos:
  - a) Frustração na arrecadação, decorrente de fatos posteriores à elaboração do orçamento (queda na atividade econômica, variação cambial);



- b) Demandas judiciais em virtude de tributos instituídos;
- c) Ações trabalhistas;
- d) Calamidade pública (epidemias, enchentes);
- e) Despesas não empenhadas na competência devida (despesas de exercícios anteriores).

- **LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)**

- É na Lei Orçamentária Anual que estão previstos os recursos a serem arrecadados e fixadas as despesas a serem executadas. Trata-se, portanto, do orçamento propriamente dito.
- Tamanha a sua relevância que, ao se referir à Lei Orçamentária, o ex Ministro do STF Carlos Ayres Brito afirmou que, “[...] no fundo, abaixo da Constituição, não há outra lei mais importante para o país, porque a que mais influencia o destino da coletividade [...]” (STF, ADI-MC 4048-1/DF, j. 14.05.2008, p. 92)



- Enquanto o PPA responde pelas ações estratégicas, a LOA organiza as ações de governo em nível operacional.
- Assim, a LOA, seguindo as diretrizes, objetivos e metas do PPA, determina as ações a serem executadas, ano a ano, em harmonia com as metas e prioridades previstas na LDO.
- Embora seja uma lei ordinária formal, submetendo-se ao processo legislativo de discussão, votação, aprovação e publicação, a LOA não é lei em sentido material, pois dela não se origina direito subjetivo.



- Cumpre salientar que nenhum programa ou projeto pode ser iniciado se não houver sido incluído na LOA e nenhuma despesa pode ser realizada nem obrigação direta assumida caso exceda os créditos orçamentários ou adicionais (incisos I e II do caput do art. 167, da CF/1988). Destaca-se, ainda, que o Código Penal tipifica a ordenação de despesa não autorizada por lei como crime contra as finanças públicas, punível com reclusão de um a quatro anos (art. 359-D, do Decreto-Lei nº 2.848/1940).



- A LOA compreenderá os orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social.
- O **orçamento fiscal** refere-se aos Poderes do ente, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 165, §5º, I, da CF/1988). Por Administração Indireta entendem-se as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Entretanto, nem todas as empresas públicas e sociedades de economia mista estarão abrangidas pelo orçamento fiscal, mas apenas aquelas que não sejam autossuficientes, demandando recursos públicos para a continuidade de suas atividades.

- O **orçamento de investimento** das estatais contempla as empresas em que o ente, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (art. 165, §5º, II, da CF/1988).
- Compreende apenas os investimentos nas referidas empresas, deixando de lado as receitas e despesas operacionais. À luz do art. 165, § 7º, da CF/1988, tanto o orçamento fiscal quanto o de investimento das estatais, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a redução das desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

- Já o **orçamento da seguridade social** abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (art. 165, §5º, III, da CF/1988). Compreenderá não apenas as receitas e despesas de órgãos e entidades diretamente envolvidos com a seguridade social, mas também todas e quaisquer despesas classificadas como de seguridade social, ainda que realizadas por órgão que não atue diretamente nas áreas de saúde, previdência social e assistência social.



- Quanto à proposta de orçamento da seguridade social, deverá ser elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos (art. 195, § 2º, da CF/1988).
- É importante salientar que o fato de a LOA ser organizada em orçamento fiscal, de investimento das estatais e da seguridade social não descaracteriza o princípio da unidade. É que, no âmbito de cada ente da federação, haverá, de fato, uma única peça orçamentária, que englobará esses três eixos.



- Vale realçar, ainda, que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º, da CF/1988).



- **Benefícios Fiscais – Renúncias de Receitas**

- O referido demonstrativo constitucional que acompanha o projeto de lei orçamentária deve servir como importante instrumento de análise pelo legislativo. Relatório do Banco Mundial de 2023 já apresentou diagnóstico sobre o excesso de renúncias (benefícios fiscais) que o Brasil possui. O tema é relevante, sobretudo no momento atual de forte crise econômica que o país atravessa, o que aumenta ainda mais a importância do controle dos benefícios fiscais pela Administração Pública. Pesquisas recentes têm apontado a baixa transparência e controle desse tipo de informação, além da recorrente falta do anexo ao projeto de lei do orçamento.



- A exigência da apresentação do demonstrativo na forma de anexo ao projeto de lei orçamentária deve ser, portanto, não apenas uma análise de cumprimento de entrega, mas o legislativo deve se debruçar anualmente sobre essas informações, questionando, se necessário, a pertinência e o interesse público em cada tipo de benefício fiscal em vigor nos entes.



- Além das disposições constitucionais sobre o assunto, a Lei nº 4.320/1964 estabelece importantes exigências para a elaboração da LOA.
- Assim, o art. 2º, caput, desse normativo, determina que a lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.



- **Ainda segundo a Lei nº 4.320/1964, integrarão a lei do orçamento (art. 2º, § 1º):**
- • Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- • Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas;
- • Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; e
- • Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.



- Ademais, acompanharão a lei de orçamento (art. 2º, § 2º, da Lei nº 4.320/1964):
  - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
  - Quadros demonstrativos da despesa; e
  - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.
- Quanto ao conteúdo e forma, o art. 22 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que a proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo será composta, além do Projeto de lei de orçamento, de mensagem, tabelas explicativas e especificação dos programas especiais de trabalhos (PET) custeados por dotações globais.



- A Mensagem deverá conter exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo e justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital (art. 22, I, da Lei nº 4.320/1964).



- As Tabelas explicativas, por sua vez, conterão as estimativas de receita e despesa e, em colunas distintas e para fins de comparação: a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta; a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta; a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta; a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta (art. 22, III, da Lei nº 4.320/1964).



- Já a especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais deverá ser realizada em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa (art. 22, IV, da Lei nº 4.320/1964).
- No mais, deverá constar da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação (art. 22, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964).



- Além do conteúdo determinado pela Constituição Federal e pela Lei nº 4.320/1964, o art. 5º da LRF estabelece que o projeto de LOA deverá conter as seguintes informações:
- a) Demonstração, em documento anexo, da compatibilidade dos resultados (Primário, Nominal e Bruto da Execução Orçamentária);
- b) Metodologia para compensação orçamentária na concessão de novas renúncias de receita e na ocorrência de novas despesas obrigatórias de caráter continuado (duração superior a 2 exercícios);
- c) Provisão de Reserva de Contingência para eventuais pagamentos imprevistos, inesperados e contingenciais (art. 5º, inciso III, “b”).

- **CHECK LIST PARA A ELABORAÇÃO DA LOA:**
- - Anexo com demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas estabelecidos na LDO;
- - Documento contendo as medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- - Reserva de contingência conforme estabelecida pela LDO.



# VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE ORÇAMENTO

- A Constituição Federal estabelece importantes vedações em matéria de orçamento, com o intuito de promover o devido zelo na gestão dos recursos públicos previstos na LOA.
- A maior parte das vedações constitucionais em matéria de orçamento encontra-se no art. 167. São elas:
- Art. 167. São vedados:
  - I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
  - Essa vedação coaduna-se com o princípio da universalidade. Assim, qualquer programa ou projeto só pode ser iniciado se previsto na LOA. Caso o projeto de lei orçamentária já tenha sido sancionado, a opção para que sejam iniciados novos programas ou projetos ao longo do exercício será a abertura de crédito especial



- II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- Com isso, busca-se evitar a realização de gastos sem prévia autorização Legislativa, o que poderia desvirtuar o processo democrático de alocação de despesas.
- Previsão semelhante consta do art. 59, caput, da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.
- Repise-se que a ordenação de despesa não autorizada por lei é considerada crime contra as finanças públicas, punível com reclusão de um a quatro anos, nos termos do art. 359-D do Código Penal.

- III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;
- Também conhecido como regra de ouro, esse dispositivo visa limitar a realização de operações de créditos para o financiamento de despesas correntes. Com isso, o legislador buscou conter o aumento do endividamento público.



- Conforme o art. 32, § 3º, da Lei Complementar nº 101/2000, na verificação do cumprimento à regra de ouro, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:
  - *I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;*
  - *II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital.*

- A Resolução nº 43/2001 do Senado Federal, que dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, também estabelece procedimentos para a aferição da regra de ouro.
- Assim, seu art. 6º, § 1º afirma que, para fins de averiguação do respeito à regra, verificar-se-ão, separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base: no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas; e no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.



- A Resolução também define a operação de crédito realizada em um exercício como o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício (art. 6º, § 5º), sendo que nas operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício financeiro, o limite computado a cada ano levará em consideração apenas a parcela a ser nele liberada (art. 6º, § 6º). Acrescenta, ademais, que as operações de antecipação de receitas orçamentárias não serão computadas, desde que liquidadas no mesmo exercício em que forem contratadas (art. 6º, § 4º).



- Referido dispositivo deve ser lido em conjunto com o § 4º do mesmo artigo, o qual afirma que “é permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta”.



- Em síntese, trata-se do princípio orçamentário da não vinculação de receitas de impostos, ressalvadas as exceções previstas na própria CF/1988, a seguir esquematizadas:
- **Exceções ao princípio da não vinculação de receitas de impostos**  
Repartição constitucional do produto da arrecadação dos impostos (e.g.: Fundos de Participação dos Estados, Fundos de Participação dos Municípios, Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste)
- Destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde
- Destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino  
Destinação de recursos para realização de atividades da Administração Tributária
- Prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita
- Prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.



- Esse princípio busca conferir ao gestor certa flexibilidade na alocação de receitas de impostos, evitando, com isso, o engessamento do orçamento.
- Ressalta-se que a vedação não atinge todos os tributos, mas apenas os impostos. Assim, é possível a vinculação de outros tipos de tributos, como as taxas.



- Vale destacar que apenas a própria CF/1988 pode estabelecer as situações em que o princípio da não vinculação de receitas de impostos será excepcionado. Dessa forma, não pode o Estado, por exemplo, por iniciativa própria, seja na Constituição Estadual ou em lei complementar ou ordinária, vincular parte da receita do ICMS à atividade de segurança pública. Essa vinculação, todavia, poderia ser realizada com a receita oriunda de outro tributo, como é o caso das taxas.



- V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
- Exigência semelhante já constava do art. 43, caput, da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual “a abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa”.



- De acordo com o art. 40, da Lei nº 4.320/1964, são créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Os créditos adicionais podem ser classificados em três tipos: os suplementares (destinados ao reforço de dotação orçamentária), os especiais (destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica) e os extraordinários (destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública) (art. 41, da Lei nº 4.320/1964).



- Ao exigir prévia autorização legislativa para abertura de créditos suplementares e especiais, evita-se o desvirtuamento das peças orçamentárias aprovadas pelo Legislativo. Já a imposição de indicação de recursos para a abertura de tais créditos demonstra a preocupação da Constituição com o equilíbrio das contas públicas.
- Por se referirem a despesas urgentes e imprevisíveis, que demandam ação imediata do gestor público, os créditos adicionais extraordinários não se encontram no âmbito dessa vedação, podendo ser abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo (art. 44, da Lei nº 4.320/1964).



- VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;
- Trata-se do princípio da proibição do estorno. Para compreendê-lo com maior clareza, é importante compreender os conceitos de remanejamentos, transposições e transferências.

- O **remanejamento** é utilizado quando há necessidade de realocar recursos de um órgão para outro. É o que acontece, por exemplo, quando uma reforma administrativa extingue determinada secretaria. Nesse caso, outra secretaria assume os programas e ações que estavam sob a responsabilidade do órgão extinto e, conseqüentemente, os recursos necessários para executá-los. Destaca-se que, nessa situação, não seria o caso de abertura de crédito adicional, pois os recursos e despesas associadas a esses programas e ações já estavam previstos na LOA.



- A **transposição** se refere à mudança entre categorias programáticas de um mesmo órgão orçamentário. Isso acontece, por exemplo, quando a Administração entende que a compra de equipamentos médicos é mais urgente que a ampliação de um hospital. Nessa situação, os recursos que estavam destinados ao programa que previa a ampliação do hospital podem ser transpostos para outro que englobe a compra dos equipamentos, desde que ambos os programas de trabalho estejam no âmbito de um mesmo órgão. Trata-se, portanto, de uma repriorização de programas de trabalho.



- Já a **transferência** "possibilita trocas entre categorias econômicas (corrente e capital), situadas na mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, existentes todas, por óbvio, no mesmo órgão orçamentário". Assim, quando a Administração destina os recursos fixados para o custeio de atividades ordinárias (despesas correntes) para a realização de despesas como a construção de um prédio (despesas de capital), dentro de um mesmo órgão e programa, diz-se que houve uma transferência.



- É o caso de uma secretaria de educação que tenha programa de trabalho prevendo a realização de despesas com a manutenção de escolas (despesas correntes) e aquisição de computadores para a rede de ensino (despesas de capital). Caso parte dos recursos destinados à manutenção de escolas seja realocada para aquisição de computadores, diz-se que houve uma transferência.
- Ao exigir que a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro só ocorra quando existir prévia autorização legislativa, o art. 167, VI, da CF/1988 coíbe o desvirtuamento do processo a que foi submetido o orçamento.



- Se assim não fosse, o Executivo teria, por exemplo, liberdade irrestrita para realocar recursos entre programas de trabalho de um mesmo órgão (transferência) sem prévia autorização Legislativa, o que esvaziaria, em parte, a competência da Edilidade de dispor sobre o orçamento (art. 48, II, da CF/1988).
- Nessa linha de ideias, esta E. Corte, além de realçar a necessidade de prévia autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) ou em diploma específico como requisito para a realização de transposições, remanejamentos ou transferências, tem orientado que essa autorização seja moderada (Comunicado SDG nº 18/2015).



- Aqui, cabe destacar que a exigência de autorização específica prévia para realização de remanejamentos, transferências e transposições encontra ressalva no § 5º do art. 167, incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015.
- Segundo esse dispositivo, “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo”.



- Vale reforçar, todavia, que referida exceção alcança apenas as ações de ciência, tecnologia e inovação. Para as demais áreas, há necessidade de prévia e moderada autorização na LDO ou em lei específica para a realização de transposições, remanejamentos ou transferências.



- VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados; Tal dispositivo visa impedir a descaracterização do orçamento por intermédio da utilização de créditos ilimitados. Trata-se de vedação tanto para o Legislativo (que concede os créditos) quanto para o Executivo (que os utiliza).
- A vedação encontra raiz na própria ideia de orçamento, que foi primordialmente concebido com o intuito de quantificar os recursos que se espera arrecadar e as despesas que se pretende realizar, com os fins de manter o equilíbrio entre receitas e despesas e evitar a falência do Estado.



- Caso não se proibisse a concessão ou utilização de créditos ilimitados, sequer se poderia falar em planejamento orçamentário, uma vez que a realização de despesas não demandaria qualquer estudo prévio sobre a compatibilidade entre o que a Administração arrecada e aquilo que gasta.
- Assim, cada crédito orçamentário deverá corresponder a uma dotação limitada, não se admitindo exceções. Com isso, valoriza-se a capacidade de planejamento da Administração e estimula-se o equilíbrio geral entre as receitas e as despesas previstas no orçamento.



- VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º;
- A regra é que os recursos previstos no orçamento sejam voltados para o atendimento das necessidades públicas de forma ampla, e não das necessidades individuais ou de grupos de interesse específicos.
- O dispositivo não impede que recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social sejam utilizados para cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, mas aumenta o controle sobre o direcionamento de recursos para essas finalidades ao exigir a edição de lei específica tratando da matéria.



- IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.
- A criação de fundo consiste na vinculação de receita a determinado fim. Ao demandar que sua instituição seja precedida de autorização legislativa, a Constituição evita a criação indiscriminada de fundos pelo Executivo, o que poderia esvaziar, em parte, a competência dos edis para dispor sobre a alocação de despesas públicas.



- X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
- De acordo com o art. 25, caput, da LRF, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.



- Essa vedação remete ao princípio da responsabilidade na gestão fiscal expresso no art. 1º, §1º, da LC nº 101/2000. Por um lado, evita que as finanças dos Governos Federal e Estaduais, assim como de suas instituições financeiras, sejam negativamente impactadas por despesas correntes com pessoal de outros entes. Por outro, evita manobras que possam desvirtuar os limites estabelecidos no art. 19 da LRF para despesas com pessoal.



- XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- Tal dispositivo visa assegurar que as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, assim como as contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, sejam utilizadas apenas para arcar com os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).



- Por se tratar de recursos que só podem ser utilizados para cobertura de benefícios previdenciários, não podem ser considerados como disponibilidades do município para cobertura das dívidas correntes, de diversa e variada natureza.
- XII - na forma estabelecida na lei complementar de que trata o § 22 do art. 40, a utilização de recursos de regime próprio de previdência social, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)



- Incluído pela Reforma da Previdência realizada pela EC nº 103/2019, esse dispositivo adota lógica semelhante à do inciso XI do mesmo artigo.
- A distinção é que o inciso XI proíbe a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do RGPS de que trata o art. 201. Já o inciso XII veda a utilização de recursos de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento.



- Destaca-se que os fundos previstos no art. 249 são aqueles constituídos pela União, estados, Distrito Federal e municípios com recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de aposentadorias e pensões concedidas aos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros.
- Assim, a vedação evita que os gestores direcionem recursos previdenciários para a cobertura de despesas que não se refiram ao pagamento de proventos de aposentadorias e pensões ou às despesas necessárias ao funcionamento dos regimes próprios de previdência social.



- XIII - a transferência voluntária de recursos, a concessão de avais, as garantias e as subvenções pela União e a concessão de empréstimos e de financiamentos por instituições financeiras federais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na hipótese de descumprimento das regras gerais de organização e de funcionamento de regime próprio de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).
- A Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências, já continha disposição semelhante.



- De acordo com o artigo 7º daquele normativo, o descumprimento dos termos da sobredita Lei pelos estados, Distrito Federal e municípios e pelos respectivos fundos, implicaria, a partir de 1º de julho de 1999, a suspensão das transferências voluntárias de recursos pela União; o impedimento para celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como receber empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da Administração Direta e Indireta da União. Resultaria, ainda, na suspensão de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais.
- O inciso em apreço, portanto, constitucionalizou regra presente na Lei nº 9.717/1998, que visa assegurar a responsabilidade dos gestores na organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social.



- § 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.
- Esse dispositivo busca assegurar o papel de planejamento de médio prazo do plano plurianual, sujeitando a autoridade infratora à pena de crime de responsabilidade.
- § 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.



- Destaca-se que a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 45, já estabelecia que “os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários”.
- A CF/1988, portanto, estabeleceu em que situação os créditos especiais e extraordinários poderiam ser reabertos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, a dizer, quando o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício.

- § 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62. Por independência da indicação prévia da fonte de recursos para a ocorrência da despesa, os créditos extraordinários somente podem ser abertos para atender a situações imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.



- § 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- Trata-se de exceção ao princípio orçamentário da não vinculação de receitas de impostos, abordado na análise do inciso IV desse mesmo artigo.
- § 5º A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)



- Como é possível notar, este parágrafo cria exceção ao princípio orçamentário da proibição do estorno, já tratado na análise do inciso VI desse mesmo artigo.
- Além das restrições do art. 167, a CF/1988 veda que a lei orçamentária anual contenha dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (art. 165, § 8º).



- Note-se que a possibilidade de autorização para abertura de créditos adicionais é restrita aos créditos de natureza suplementar, não se estendendo aos créditos especiais. E nem poderia ser de outra maneira, uma vez que os créditos especiais se destinam ao custeio de despesas não contempladas no orçamento, não sendo razoável conceber que a LOA concedesse autorização prévia para o custeio de despesas referentes a programas governamentais que sequer haviam sido nela previstos.



- É importante destacar que a autorização prévia no orçamento para abertura de créditos suplementares deve ser moderada. Com efeito, a realidade tem demonstrado que a concessão de elevadas margens orçamentárias geralmente vem associada a falhas nos procedimentos de previsão de receitas e fixação de despesas, o que abre portas para o déficit orçamentário e o conseqüente aumento da dívida pública.



# Papel do Legislativo no Processo Orçamentário

- Como discutido anteriormente, apesar da elaboração caber ao Poder Executivo, o Poder Legislativo possui papel preponderante no processo orçamentário. O Legislativo pode atuar de diversas formas, contribuindo para a melhoria do processo.
- Primeiro, analisando e conferindo os projetos de lei de matéria orçamentária recebidos para aprovação. Para o sucesso dessa atividade, a correta estruturação e organização da Comissão de Orçamento e Finanças é imprescindível.
- Segundo, propondo emendas aos projetos de lei, que não se limitam à proposição ou alterações de valores, mas também emendas às regras previstas no texto dos projetos de lei, definindo prazos, formas de prestação de contas, e disciplinando a etapa da execução orçamentária.



- Terceiro, uma análise detalhada sobre os benefícios fiscais (renúncias) em vigor pode trazer margem para financiamento de políticas públicas que eventualmente ficaram de fora do planejamento por falta de recursos, ou com poucos recursos. Quarto, os anexos e demonstrativos que acompanham os instrumentos de planejamento devem servir para instrumentalizar a ação do Legislativo em sua função de controle e deve subsidiar a aprovação dos instrumentos.
- Não se trata de documentos apenas formais. Assim, o Legislativo deve questionar anexos sem memórias de cálculo que indiquem claramente como os valores foram estimados, como os demonstrativos que acompanham a LDO, por exemplo.



- Por fim, ao próprio Legislativo aplica-se a participação social na fase de discussão e aprovação dos instrumentos de planejamento (LRF, art. 48, § 1º). Assim, cabe-lhe gerar debates com a sociedade sobre as políticas propostas nos instrumentos de planejamento, inclusive com o envolvimento direto dos Conselhos Municipais de políticas públicas.



# REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. Curso de direito constitucional. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BRASIL. Constituição Federal. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BRASIL. Lei n.º 8.112 de 11 de dezembro de 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm)  
Acesso em: 29 dez. 2017.



# GRATIDÃO!

