

O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO FACE À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Antonio Jefferson C. de Brito¹
Marise Magaly Queiroz Rocha²

RESUMO

O presente artigo reflete sobre a importância do orçamento público como ferramenta de gestão face à Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. O processo de planejamento previsto na LRF pode auxiliar na elaboração do orçamento público como ferramenta de gestão. O método de pesquisa utilizado foi documental, pois a mesma se deu através da observação em Leis Federais, Instruções Normativas, legislações públicas e literatura acadêmica. A revisão da literatura considerou a evolução do orçamento público e seus princípios, bem como as regras necessárias para elaborar e executar esta essencial ferramenta de gestão. O fator preponderante para esta elaboração é sua composição a partir de três leis distintas, embora indissociáveis, que são o PPA, a LDO e a LOA. Todas estas ações devem estar em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Logo, verificou-se a importância do orçamento público, como forma de transparência e eficiência da gestão pública, pois este evoluiu de uma simples ferramenta de controle para uma essencial ferramenta de planejamento e tomada de decisão.

PALAVRAS CHAVES: Orçamento Público. Gestão Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

Com o fortalecimento da nova administração pública, onde o Estado administra em busca de resultados satisfatórios, não mais seguindo o arcaico modelo de incentivos e recompensas, buscam-se serviços públicos eficientes, de qualidade e minimização dos gastos públicos; a reestruturação do Estado faz-se necessária com o intuito de torná-lo mais eficiente e transparente quanto aos gastos públicos e eficaz quanto aos resultados de suas ações.

¹ Antonio Jefferson Carvalho de Brito - Graduado em Administração de Empresas - Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN, e-mail: antonio.c.brito@caixa.gov.br

² Marise Magaly Queiroz Rocha - Mestre em Mensuração Contábil - Universidade de Brasília, email: marisemgrocha@yahoo.com.br

Nesse contexto, ressalta-se a importância do orçamento público como ferramenta estratégica do Estado para a melhoria da gestão e acompanhamento das ações por parte dos legisladores e da população.

A partir da CF de 1988, o orçamento público com as previsões de receitas e fixações de despesas, fortalece o planejamento, haja vista sua elaboração não ser guiada por apenas um instrumento, ou seja, uma única lei, mas sim por três leis distintas, que são: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº101 de 04 de Maio de 2000 foi promulgada com o intuito de reeducar administradores públicos na utilização dos recursos, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A partir desta lei, os governantes passam a ter o compromisso de acompanhar o Orçamento Público e as metas aprovadas pelo Poder Legislativo. O gasto passa a ser limitado à arrecadação de receitas, evitando assim o comprometimento de gestões futuras.

O presente artigo avaliou a importância do orçamento público como ferramenta de gestão, especificamente as diretrizes para sua composição e execução face à Lei de Responsabilidade Fiscal.

O estudo foi realizado através de pesquisa documental, tais como Leis Federais, Instruções Normativas, legislações públicas e literatura acadêmica.

2.2.1 Orçamento Tradicional

2 REVISÃO DA LITERATURA

O orçamento tradicional surgiu em um período da Revolução Industrial, onde o Estado passou a ter um papel mais ativo na economia, com o aumento das despesas públicas, tanto decorrentes para o aumento da carga tributária. Logo, necessitou-se deste um instrumento para controlar as finanças públicas.

No setor público, a lei orçamentária constitui um instrumento de planejamento essencial para que se realizem as ações de governo. Nela, são autorizados os valores que serão recolhidos e os programas que serão executados.

Através do orçamento anual, os entes da federação, podem analisar quem é o responsável, em que áreas, o que fazer e para quem fazer os gastos estatais, saber se foram cumpridas as metas da Lei de diretrizes orçamentárias, quais foram os investimentos, quanto

foi o gasto com pessoal ativo e inativo, quanto se repassou para organizações não-governamentais, se os limites fiscais foram cumpridos, entre outras.

Não obstante o exposto acima, o orçamento público, muitas vezes, demonstra a idéia somente de uma ferramenta formal dos gastos públicos, tendo em vista as demasiadas alterações, por meio dos créditos adicionais. Ademais, percebe-se a prática da superestimativa da receita, o que acarreta o irregular financiamento das despesas por fornecedores que não recebem seus créditos, a partir dos Restos a Pagar sem lastro financeiro.

Com a nova administração pública, a administração por resultados, os entes públicos buscam eficiência, qualidade e controle de gastos na prestação de melhores serviços para a coletividade. Assim, o orçamento dentro de um planejamento estratégico e como pilastra da Lei de Responsabilidade Fiscal, evidencia-se como primordial para a execução, andamento e transparência dos atos dos administradores públicos.

2.2 EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Pode-se dizer que foi na Inglaterra em 1217 que começou a surgir o orçamento público. Desde então as técnicas orçamentárias vêm sendo gradualmente aperfeiçoadas.

2.2.1 Orçamento Tradicional

O orçamento tradicional surgiu em um período da Revolução Industrial, onde o liberalismo econômico demonstrava uma forte oposição ao crescimento das despesas públicas, fato determinante para o aumento da carga tributária. Logo, encontrou-se neste um instrumento disciplinador das finanças públicas.

De acordo com Giacomoni (2010, p.55), “o orçamento constituía-se numa fórmula eficaz de controle, pois colocava frente a frente as despesas e as receitas”. Daí obtém-se a função das leis orçamentárias que fixam despesas e estimam receitas.

Paralelamente, Kohama (2010, p.40) define o orçamento tradicional como “um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado”.

O orçamento tradicional refletia, apenas, os meios que o Estado dispunha para executar suas tarefas. Documento de previsão de receitas e fixação de despesas, cuja preocupação era classificar as despesas por objeto de gasto; onde o principal critério de classificação são as unidades administrativas e elementos.

Este orçamento configura-se como um instrumento de controle político e financeiro.

2.2.2 Orçamento Moderno

No final do século XIX, o Estado sentiu necessidade de corrigir distorções do sistema econômico da época, desempenhando um papel de propulsor de programas de desenvolvimento, mantido na atualidade. Logo, os orçamentos públicos deixaram de ser meros demonstrativos contábeis e controladores de despesas, passando a constituir-se como um importante instrumento da administração pública, uma ferramenta estratégica da gestão.

Segundo Giacomoni (2010) a partir da Segunda Guerra Mundial, buscou-se aplicar as recomendações das Primeira e Segunda Comissão de Hoover, com vistas na adoção do orçamento de desempenho, que de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, orçamento de desempenho é o:

Processo orçamentário que se caracteriza por apresentar duas dimensões do orçamento: o objeto de gasto e um programa de trabalho, contendo as ações desenvolvidas. Toda a ênfase reside no desempenho organizacional, sendo também conhecido como orçamento funcional. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011).

Ainda de acordo com Giacomoni (2010, p.58), o orçamento de desempenho ou Performance Budget é “aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos (...) e dados quantitativos que meçam as realizações”. Logo, o foco sai do produto e passa para os resultados alcançados, instrumentalizando as ações gerenciais.

Dentro desta evolução, encontramos o orçamento programa que é um instrumento de planejamento que permite a identificação dos programas, dos projetos e das atividades que o Governo pretende realizar, além de estabelecer os objetivos, as metas, os custos, os resultados esperados e oferecer maior transparência dos gastos públicos. Contudo, no Brasil

foi apenas com a edição do Decreto 2.829/1998 e das demais normas que disciplinaram a elaboração do Plano Plurianual 2000-2003 e dos orçamentos anuais a ele vinculados, que os esforços de implantação do orçamento-programa na área federal tiveram início efetivamente.

De acordo com Giacomoni (2010, p. 167) “este sistema voltou-se especialmente para a adoção da classificação programática”.

Conforme Kohama (2010, p. 49) o orçamento por programas “é uma modalidade de orçamento em que os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados”.

O orçamento base zero ou estratégia é uma técnica para a elaboração do orçamento, cujas principais características são a revisão crítica dos gastos tradicionais de cada área e a criação de alternativas para facilitar a escala de prioridades a serem levadas para decisão superior.

Segundo Silva (2009, p. 201) o orçamento base zero ou por estratégia:

Constitui uma técnica para elaboração do Orçamento, cujas principais características são: a revisão crítica dos gastos tradicionais de cada área e a criação de alternativas para facilitar a escala de prioridades a serem levadas para decisão superior.

O autor Giacomoni (2010, p. 61) descreve que “as ações de um programa governamental constituem unidades de decisão cujas necessidades de recursos seriam avaliadas em pacotes de decisão”.

De acordo com Kohama (2010, p. 57) o orçamento base zero é:

Processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrador a fundamentação da necessidade dos recursos totais solicitados, e em detalhes lhe transfere o ônus da prova, a fim de que ele justifique a despesa.

O orçamento base zero é basicamente um orçamento por programas, onde se utiliza de todo o processo operacional de planejamento e orçamento, fundamentado na preparação de pacotes de decisão, para escolha do nível de objetivo ditado pela ponderação da equação de custos e benefícios.

2.2.3 Orçamento Participativo

O orçamento participativo caracteriza-se por uma participação direta e efetiva das comunidades na elaboração da proposta orçamentária do governo, e de acordo com a Controladoria Geral da União – CGU é:

Um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina os destinos de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a co-responsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2011)

Este busca uma decisão descentralizada, cria conselhos populares, faz com que o cidadão desloque seu centro de atenção para questões locais, gera consciência da participação do cidadão e dá nascimento a dois focos de poder democrático: um pelo voto; outro, pelas instituições diretas de participação.

A sociedade civil deve procurar inserção no processo, atuando no Controle Social, através da participação em audiências públicas, buscando informações sobre seus administradores e legisladores, através dos sítios dos órgãos de controle, tipo: CGU (Portal da Transparência), STN entre outros. Assim, nossos representantes definirão estratégias, pautadas em dados exequíveis, que beneficiem a coletividade, promovendo o desenvolvimento sustentável do Estado e o exercício da cidadania.

2.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários básicos para elaboração, execução e controle do orçamento público estão definidos pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 4.320/64, e são classificados em:

- Princípio Orçamentário da Unidade: resume-se na idéia que cada ente da federação deve possuir, apenas, um orçamento estruturado de maneira uniforme. Entretanto, segundo Giacomoni (2010, p.64) “a CF de 1988 trouxe um melhor entendimento para a

composição do orçamento anual, que é desmembrado em orçamento fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Empresas Estatais”.

Os orçamentos são elaborados de forma independente e consolidados, possibilitando a mensuração do desempenho das finanças públicas.

- **Princípio Orçamentário da Universalidade:** segundo os artigos: 3º e 4º, da Lei 4.320/64 (BRASIL, 2011c), a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas, possibilitando o controle parlamentar sobre os recursos administrados pelo ente público.

Em complemento, Silva (2009, p.186) evidencia a importância desse princípio, no que tange a constatação de que “todas as receitas e despesas devem constar nas Leis Orçamentárias pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

- **Princípio Orçamentário da Anualidade ou Periodicidade:** o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, geralmente um ano. Este período coincide com o calendário civil, conforme disposto no art. 34 da Lei 4.320/64 (BRASIL, 2011c) que trata do exercício financeiro.

Entretanto, observa-se que os créditos especiais e extraordinários autorizados no último quadrimestre do exercício podem ser reabertos, sendo incorporados ao orçamento do ano subsequente, conforme estabelecido no § 2º do art. 167 da Carta Magna.

- **Princípio Orçamentário da Exclusividade:** impede a inclusão de dispositivos de natureza diversos à estimativa de receitas e fixação de despesas.

Segundo Silva (2009, p.191):

A lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas, ressalvada a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

A CF de 1988 (BRASIL, 2011a) em seu art. 165 § 8º dispõe, como exceção, que não se inclui nesta proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei, conforme citação, acima, de Silva.

• **Princípio Orçamentário do Equilíbrio:** é estabelecido que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro, não deve ultrapassar a receita estimada para o período, para que não haja um desequilíbrio acentuado nos gastos públicos.

No caso de excesso de arrecadação, poderá ocorrer a abertura de créditos adicionais. No entanto, de acordo com Silva (2009, p.188):

A Constituição de 1988 introduziu a denominada “regra de ouro” ao proibir a realização de operações de crédito (empréstimos) que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais.

• **Princípio Orçamentário da Legalidade:** semelhante ao princípio da legalidade aplicado à administração pública, no qual expressa ao Poder Público fazer somente o que a lei autorizar. Este princípio limita o Estado no tocante ao seu poder de tributar, salvo algumas exceções descritas no § 1º do art. 150.

• **Princípio Orçamentário da Publicidade:** previsto no art. 37 da CF (BRASIL, 2011a), o orçamento, que é fixado em lei, deve ser publicado. A LRF estabelece como instrumento de transparência da gestão fiscal, a divulgação dos relatórios resumidos da execução orçamentária, bem como os relatórios da gestão fiscal.

• **Princípio Orçamentário da Especificação ou Especialização:** em suma, é a discriminação das receitas e despesas de tal maneira que se possa identificar a origem e gastos dos recursos públicos. Isto posto, verifica-se a possibilidade de uma maior fiscalização dos órgãos de controle e fiscalizadores, como também da sociedade.

• **Princípio Orçamentário da Não-Afetação da Receita:** o inciso IV do art. 167 da CF de 1988 (BRASIL, 2011a) veda a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou determinadas despesas, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, 212 e 37, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165.

2.4 LEIS ORÇAMENTÁRIAS

A CF de 88 (BRASIL, 2011a), em seu art.165, estabelece que o Poder Executivo deve efetuar o planejamento de governo subdividido em três leis: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Giacomoni (2010) retrata que só a partir desta CF, os entes da Federação adotaram a sistemática do planejamento nas várias esferas de governo.

Segundo Santos (2008, p.23) apesar de serem leis distintas, permanecem indissociáveis, porque formam um único instrumento de planejamento, controle, reavaliação e correção. Santos (apud TONET, 2008, p. 22) ressalta da LRF três ferramentas de gestão como auxiliaadoras nos procedimentos previstos. São elas: o planejamento, o controle e a divulgação.

Conforme dispõe o § 3º da mesma CF (BRASIL, 2011a), o Poder Executivo deve publicar seu relatório resumido da execução orçamentária - RREO até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, demonstrando, assim, a busca da efetividade entre o planejado e a real execução do orçamento.

2.4.1 Lei do Plano Plurianual (PPA)

Como expressa em sua própria definição, o PPA é o planejamento de governo que será executado durante um período de quatro anos, que segundo Giacomoni (2010) é o período compreendido entre o segundo ano de mandato presidencial e o final do primeiro exercício do mandato subsequente. Neste, está traçado os objetivos e metas que o administrador público deseja executar e alcançar.

A CF de 88 (BRASIL, 2011a) no art. 165 § 1º dispõe:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Consoante Santos (2008), a LRF surgiu trazendo um novo enfoque à gestão de recursos públicos, e exigiu uma modernização nas técnicas de elaboração e execução do

orçamento público, com ênfase para o planejamento. Logo, o PPA demonstra sua importância como ferramenta de planejamento estratégico das ações governamentais, pois dele deriva-se a LDO e a LOA.

O plano plurianual não deve ser elaborado, apenas, para atender as exigências legais, mas sim como um instrumento viabilizador das necessidades da população, pois nele estão contidos todos os anseios e esperança de construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Em síntese a LDO estabelece as metas e prioridades do governo para o período de um ano, estas extraídas do PPA, ou seja, é a priorização das ações e programas que foram planejados no PPA que serão executadas em um período anual, bem como é a ferramenta que orientará a elaboração do orçamento, ou seja, a LOA.

A CF de 1988 (BRASIL, 2011a) estabelece que:

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

A LRF ampliou a importância da LDO quando lhe atribuiu:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Metas e riscos fiscais;
- Critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses de risco de não cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada;
- Condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- Forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual.

A LDO, de acordo com Cruz (2002) deve especificar a programação das despesas que tenham o suporte financeiro, ou seja, equilíbrio, limitação dos gastos e despesas, destinação específica para os recursos provenientes das operações de crédito e a avaliação de resultados e a fixação de critérios para a transferência de recursos.

2.4.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A LOA é a concretização, em dados monetários, de todo o planejamento orçamentário dos entes públicos, efetuado através do PPA e da LDO, onde são estimadas todas as receitas, bem como fixadas as despesas dentro de um período anual.

O art. 165, da CF de 1988, em seu § 5º exprime que a LOA compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL, 2011a)

Apesar de a LOA ser uma lei de estimativas de receitas e fixação de despesas, o parágrafo 8º do art. 165 da CF (BRASIL, 2011a), dispõe que não se inclui 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, ou seja, existe a possibilidade de abertura de créditos suplementares, sem a necessidade de emissão de uma lei específica, desde que a abertura do crédito atenda ao percentual definido na LOA.

Na atualidade, a articulação entre os três planos orçamentários é regra essencial para responsabilidade na gestão fiscal. Em vários trechos, a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal condicionam a movimentação orçamentária à adequada previsão no PPA e na LDO.

2.5 PROCESSO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO

No intuito de entendermos como funciona o processo legislativo orçamentário, torna-se necessário entendermos alguns conceitos, devido à complexidade do mesmo. Logo, podemos conceituar o processo legislativo como sendo um conjunto de atos ou ações realizados pelos representantes escolhidos do povo, através de um processo eleitoral, que regidos por um sistema interno e a Constituição buscam propiciar e defender os interesses da coletividade.

Consoante Kohama (2010, p. 43) o ciclo orçamentário é a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, que são:

- **Elaboração:** fixação de objetivos concretos, para o período considerado, necessários à sua materialização e concretização;
- **Estudo e aprovação:** fase de competência do legislativo, a qual pressupõe a participação do povo através de seus representantes. Caso não receba a proposta orçamentária no prazo fixado, o Poder Legislativo considerará a Lei de Orçamento vigente;
- **Execução:** concretização dos objetivos e metas planejados;
- **Avaliação:** julgamento dos objetivos fixados no orçamento e as modificações ocorridas durante sua execução, ou seja, é a mensuração dos resultados.

Já, segundo Castro, o processo orçamentário pode ser definido como “um processo de caráter contínuo e simultâneo, através do qual se **Elabora, Aprova, Executa, Controla e Avalia** a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro”. (grifo nosso)

Observa-se que é adicionada a ferramenta de controle na execução orçamentária para atingir os objetivos propostos, o que condiciona a uma maior transparência e busca de eficiência das ações públicas.

2.6 OS CONTEÚDOS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

2.6.1 Compatibilidade com o plano plurianual (PPA) e a lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

De acordo com o artigo 166 da CF de 1988 (BRASIL, 2011a), deve existir compatibilidade entre o Plano Plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. As emendas legislativas ao orçamento deverão de compatibilizar-se com o plurianual e as diretrizes orçamentárias.

Já o art. 167, da Constituição, trata da compatibilidade, quando veda:

- I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- 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;
- IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;
- V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
- 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;
- VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;
- 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;
- IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa;
- 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;
- 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. (BRASIL, 2011a)

Sob pena de crime de responsabilidade, resta ainda vedado o investimento plurianual não antevisto no PPA ou em lei específica que autorize a inclusão (art. 167, § 1º da CF).

Ao tratar desta compatibilidade, a LRF demonstra sua influência no planejamento público, pois considera não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público as novas despesas não explicitadas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias.

Ao promover a interligação das três leis que compõem o orçamento, o legislador evita o planejamento fictício, que ao executá-lo, a gestão dos recursos públicos certamente será efetivada com maior eficiência e transparência.

2.6.2 A vinculação alusiva à manutenção e desenvolvimento do ensino e ao Fundo da Educação Básica – FUNDEB.

O art. 60 da CF determina aos Estados, municípios e Distrito Federal, a instituição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB que é constituído por:

20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal. (BRASIL, 2011a)

Então, verifica-se que este fundo é criado a partir de percentuais/cotas de alguns impostos arrecadados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para aplicação em ações voltadas para a melhora da educação de nosso país.

A aplicação dos recursos destinados à educação é comprovada, pelos entes públicos, através do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE, sistema operacionalizado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

A LRF, em seu art. 25, § 1º, IV, alínea “b”, veda a celebração de convênios que utilizam recursos de transferências voluntárias com entidades públicas que não investiram o mínimo necessário do seu orçamento total em manutenção e desenvolvimento do ensino, que segundo o art. 212 da CF de 1988:

A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de

impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (BRASIL, 2011a)

É notória a importância da prestação de serviços educacionais satisfatórios para o desenvolvimento sustentável de um país. Contudo, a constituição de um fundo não é o bastante para a melhora do desempenho do setor, mas sim um planejamento eficaz de um sistema educacional.

2.6.3 A vinculação para ações e serviços de Saúde

O art. 198 da CF de 1988 (BRASIL, 2011a) dispõe sobre as ações e os serviços públicos de saúde, informando a fonte de financiamento destas. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, em seu art. 77, observa-se os percentuais exigidos:

- I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;
- II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e
- III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Semelhante aos gastos com educação, a LRF, em seu art. 25, § 1º, IV, alínea "b", também veda a celebração de convênios que utilizam recursos de transferências voluntárias com entidades públicas que não investiram o percentual mínimo dos recursos previstos em ações e serviços públicos de saúde.

2.6.4 A vinculação destinada à Câmara de Vereadores

A Emenda Constitucional 25/2000 proporcionou uma nova redação a CF de 1988 (BRASIL, 2011a) concernentes aos recursos destinados à Câmara de Vereadores, que em seu art. 29-A dispõe:

A Reserva de Contingência constituía-se na época de uma parcela do superávit corrente apurado no confronto entre as Receitas Correntes e as Despesas Correntes, sobre o qual era aplicado um percentual estabelecido pela própria administração da entidade governamental.

Com o surgimento da LRF, esta reserva passa a ser contemplada na LOA, conforme o art. 5, inciso III, alínea “b” da LRF (BRASIL, 2011b):

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

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

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

2.6.7 A inclusão das Novas Projetos

Segundo Cruz (2006, p. 41) a reserva de contingência “prevista com base na receita líquida será fixada e destinada ao pagamento de passivos contingentes e outros riscos fiscais imprevistos”. Ainda segundo o autor, esta limitação de sua programação disciplina a dotação orçamentária, impedindo, assim, aplicações que não estejam voltadas ao interesse público.

2.6.6 A decomposição até o elemento de despesa

A Lei 4320/64, em seu art. 15, dispõe que a discriminação mínima da despesa na Lei de Orçamento deve ser feita por elementos, que em seu §1º assim os especifica:

Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins. (BRASIL, 2011c)

Conforme Júnior e Reis (2001, p.56) “o artigo dá o grau em que se deve fazer o desdobramento da despesa no orçamento, determinando que o limite inferior seja o elemento”.

Já a Portaria STN/SOF 163/01 (BRASIL, 2011d) classifica a despesa, segundo sua natureza da seguinte forma:

2.6.6 A Identificação

Art. 3º A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I - categoria econômica;
- II - grupo de natureza da despesa;
- III - elemento de despesa.

Em contraposição à Lei 4320/64 (BRASIL, 2011c), a Portaria STN/SOF 163/01 (BRASIL, 2011d) em seu art. 6º faculta o desdobramento da despesa em elementos, conforme segue:

Art. 6º Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

Art. 6º Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

2.6.7 A Inclusão dos Novos Projetos

A LRF em seu art. 45 trata da preservação e conservação do patrimônio público, prezando pela continuidade dos projetos em andamento.

Ainda de acordo com Cruz (2006, p. 182) este artigo:

Art. 45. Observado o disposto no § 5o do art. 5o, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

A LRF, a

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação. (BRASIL, 2011b)

De acordo com Cruz (2006, p. 182) este artigo:

(...) estabelece como norma a priorização da conservação do patrimônio e dos projetos em andamento, contrapondo-se diretamente à prática comum da descontinuidade na implementação de projetos de longo prazo.

Ainda de acordo com Cruz (2006, p. 183) “embora a Lei não cite, no art. 45, de que forma esta *ampla divulgação* deverá ocorrer, (...) o relatório deve ser divulgado na forma prevista no art. 48, como um anexo da LDO”.

De acordo com tal Portaria, a LRF determina que a LDO contenha o Anexo de Rubricas Fiscais e o Anexo de Metas Fiscais, conforme seu art. 4º.

2.6.8 A Identificação específica de despesas vulneráveis a desvios.

A LDO 12309/2011 determina que algumas despesas, dentre elas as despesas com publicidade, sejam categorizadas em dotações específicas.

Art. 12. O Projeto e a Lei Orçamentária de 2011 discriminarão, em categorias de programação específicas, as dotações destinadas:

XV - às despesas com publicidade institucional e com publicidade de utilidade pública, inclusive quando for produzida ou veiculada por órgão ou entidade integrante da Administração Pública Federal.

2.6.9 Os Anexos determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal

Deve existir uma compatibilidade entre o PPA, a LDO e a LOA, e, conforme Cruz (2006, p.40), “a compatibilidade das metas ocorre quando o detalhamento operacional delas esteja previsto num cronograma plurianual”.

Ainda consoante Cruz (2006) a LOA é formada pela consolidação de três orçamentos, que são os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social.

A LRF, ao estabelecer normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, dispõe sobre os anexos que demonstrarão a compatibilidade supracitada.

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

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º. (BRASIL, 2001b)

A Portaria nº 239/2010, do Ministério da Fazenda, aprovou o 3º Manual de Demonstrativos Fiscais para o exercício 2011, o qual compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos descritos na LRF que deverão ser elaborados pela União e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

De acordo com tal Portaria, a LRF determina que a LDO contenha o Anexo de Riscos Fiscais e o Anexo de Metas Fiscais, conforme seu art. 4º.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. (BRASIL, 2001b)

O Anexo de Riscos Fiscais é o documento que identifica e estima os riscos fiscais, que de acordo com o manual supracitado é:

a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar negativamente as contas públicas, eventos estes resultantes da realização das ações previstas no programa de trabalho para o exercício ou decorrentes das metas de resultados, correspondendo, assim, aos riscos provenientes das obrigações financeiras do governo. (MANUAL, 2011a)

Outro anexo que integrará a LDO é o Anexo de Metas Fiscais, o qual abrangerá os órgãos da Administração Direta dos Poderes, e entidades da Administração Indireta, constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal e custeio, ou de auxílios para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebam recursos para aumento de capital.

Neste anexo, consoante o mesmo manual “serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes” (MANUAL, 2011a), e conterá ainda:

- a) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- b) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as metas fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência das mesmas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- c) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- d) avaliação da situação financeira e atuarial:
 - 1. do regime geral de previdência social, do regime próprio de previdência dos servidores e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - 2. dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- e) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Em relação aos relatórios citados na CF de 1988 (BRASIL, 2011a) e orientação da LRF para elaboração, temos: o Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO, o qual, segundo o manual de demonstrativos fiscais orienta sobre:

O equilíbrio entre receitas e despesas, a limitação de empenho e movimentação financeira, a não geração de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, os critérios para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa. (MANUAL, 2011a)

O período de publicação do RREO é de até trinta dias após o encerramento de seu período de referência que é bimestral.

A LRF determina que, ao final de cada quadrimestre, os entes públicos publiquem o Relatório de Gestão Fiscal - RGF. Contudo, municípios que possuam população inferior a 50 mil habitantes lhes são facultadas a publicação do RGF semestralmente.

Neste relatório conterá, segundo o Manual, “demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito” (MANUAL, 2011a). E no último quadrimestre, conterá as informações sobre a disponibilidade de caixa, bem como as inscrições em Restos a Pagar até trinta e um de dezembro.

2.7 - CRÉDITOS ADICIONAIS

O orçamento público é composto de previsões de receitas e fixação de despesas, que durante sua execução poderá sofrer alterações. Tendo em vista o fato, a Lei 4320/64 dispõe sobre os créditos adicionais da seguinte forma:

Art. 40 São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41 Os créditos adicionais classificam-se em:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Art. 42 Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo. (BRASIL, 2011c)

De acordo com Júnior e Reis (2001, p. 103), entende-se, segundo o art. 40, que “existem duas classes de créditos adicionais: os que visam suplementar dotações do orçamento e os que visam atender a situações não previstas no orçamento”.

Pela dinamicidade da administração pública, a abertura de créditos adicionais é uma ação corriqueira no âmbito da administração pública, tanto que a própria lei de orçamento, a LOA, prevê o fato e, geralmente, disponibiliza uma margem para o Executivo remanejar recursos visando agilizar os atos administrativos e, após exaurida a margem, as novas autorizações deverão ser concedidas através de Leis específicas.

Vale ressaltar que a Lei supracitada dispõe sobre as fontes de recursos e de justificativa para abertura desses créditos, conforme segue:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

(BRASIL, 2011c)

Esta distinção da fonte faz-se necessária, tendo em vista a vedação de utilização de recursos de fontes primárias e financeiras para abertura de tais créditos.

Em contraponto, a CF de 1988 em seu art. 167 veda a abertura de crédito sem autorização prévia, conforme segue:

Art. 167. São vedados:

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; (BRASIL, 2011a)

De acordo com Júnior e Reis (2001, p. 104) a Lei em comento veio para socorrer o orçamento em execução, no que diz respeito às imprevistas orçamentárias.

2.8 TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS INTERGOVERNAMENTAIS

2.8.1 Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da LRF (BRASIL, 2011b), transferência voluntária é 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 (SUS). Entende-se por transferências constitucionais ou legais, os recursos destinados à educação, o FPM e FPE, assistência social, PAC entre outros.

Os entes que desejam receber recursos federais, advindos de transferências voluntárias, devem atender as exigências da LDO vigente ao da dotação orçamentária, bem como a LRF, essa última podendo ser verificada através do Cadastro Único de Exigências para Transferências Voluntárias para Estados e Municípios – CAUC, o qual reúne os dispositivos exigidos na lei, além de previsão orçamentária para contrapartida.

A exigência de dotação orçamentária específica remete a um planejamento eficiente das ações públicas, pois a não existência dessa dotação, implica na recorrência de créditos adicionais.

O ente beneficiário dos recursos só poderá registrar a receita orçamentária, no momento da transferência financeira, pois, devido à natureza do recurso, não há garantias reais da concretização de tal fato, salvo exceções quando houver garantia da transferência do recurso.

É notória a ineficiência das entidades públicas na gestão de convênios, onde se presencia contratos que deveriam ser executados em determinado prazo, se arrastando em demasia, acarretando, muitas vezes, até na perda dos recursos angariados com tanta dificuldade e principalmente na frustração da sociedade.

A Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 127/2008 determina que a celebração, a liberação de recursos, o acompanhamento da execução e a prestação de contas dos convênios, contratos de repasse e termos de parceria deverão ser registrados no Sistema de Gestão de Convênios – SICONV, do Ministério do Planejamento, que é um sistema de livre acesso do público, via internet.

O Portal dos Convênios disponibiliza as informações sobre os programas, projetos e atividades disponíveis para transferência de recursos financeiros, bem como os critérios para apresentação e seleção de projetos por parte dos interessados. Esta é mais uma ferramenta que objetiva a transparência e que pode ser utilizada pela população, tão importante para o processo de gestão dos recursos públicos.

2.8.2 Transferências a Consórcios Públicos

Consórcios Públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da federação, para a realização de objetivos de interesse comum, em qualquer área, com o intuito de promover o desenvolvimento regional.

É notória a falta de capacidade dos municípios em gerir o tratamento de lixo, água e esgoto de sua região, por exemplo, contudo, percebeu-se que, através de parcerias, o consorciamento das entidades públicas poderia resolver essa baixa capacidade de gestão, bem como promover o desenvolvimento de atividades primordiais para a sociedade.

A Lei 11.107/05 dispõe sobre normas gerais para a formação desses consórcios, e estabelece que a execução das receitas e despesas deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas, ou seja, os consórcios deverão elaborar seus orçamentos próprios com os programas, projetos ou atividades dos consorciados.

Versando sobre a Portaria STN 860/05, os recursos alocados ou doados pelos consorciados ao consórcio público, mediante contrato ou outro instrumento, deverão ser registrados na Modalidade de Aplicação 71 – Consórcios Públicos e nos elementos de despesas correspondentes aos respectivos objetos de gastos e não na Modalidade 91 – Aplicação direta decorrente entre órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

Evidencia-se a transparência do uso de recursos públicos com a criação de um orçamento próprio dos consórcios públicos em face da desvinculação do orçamento do transferidor.

3 CONCLUSÕES

É notória a importância de uma gestão planejada e transparente para se atingir os propósitos que promovam o desenvolvimento do Estado e o benefício da coletividade, e este é o grande desafio que o gestor público depara-se diante dos paradigmas corriqueiros da administração pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal adveio do clamor da opinião pública revoltada com atos de improbidade administrativa que emergiam persistentemente no país. O equilíbrio das contas públicas é fator preponderante para uma política de austeridade fiscal. O Poder Executivo, a partir desta lei, passou a executar suas despesas com base na efetiva arrecadação das receitas e, principalmente, controlar os gastos com pessoal, além de lhe ser imposto punições pela não conformidade dos gastos públicos.

Por conseguinte, diante desta ótica, a mesma fundamenta-se sob quatro pilares básicos, que são: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Então, a LRF surgiu com o intuito de propiciar uma maior transparência na gestão dos recursos públicos.

A Constituição Federal de 1988 estruturou a elaboração do orçamento público a partir de três leis distintas, embora compatíveis e indissociáveis, que são o PPA, a LDO e a LOA, contudo a LRF orienta o processo supracitado, haja vista sua premissa básica que é a busca de uma maior transparência da gestão e eficiência do gasto público.

O orçamento público demonstrou ser uma das principais ferramentas, senão a primordial, no tocante ao planejamento das ações e execução das finanças públicas, visto que o mesmo possibilita a verificação da execução dessas ações, além de demonstrar o andamento e a transparência de tais gastos.

A elaboração deste orçamento transcende a simples idéia de estimar arrecadações e alocar recursos em determinados setores, ou seja, uma mera e simples peça contábil. Esta ação demonstrou passar por um complexo planejamento que envolve diversos atores, necessidades da população, desenvolvimento e modernização do setor público. Portanto, observa-se uma nova característica, diante dos novos parâmetros da administração pública moderna, a dinamicidade do orçamento público.

É perceptível o foco dado à execução orçamentária, pois a partir de sua análise pode-se verificar o cumprimento das metas governamentais. Outro fator preponderante está no tocante a Educação e Saúde que têm seus orçamentos compostos por arrecadações específicas e possuem percentuais mínimos de investimento.

A estabilidade econômica e política de um País são constituídas através da solidez do Estado. Portanto, evidencia-se a influência do orçamento público neste fato, tendo em vista sua importância para o planejamento das finanças públicas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Acesso em: 29 dez. 2010a.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 dez. 2010b.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011c.

_____. **Portaria Interministerial 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2011d.

CASTRO, Róbison Gonçalves de. **O Processo Orçamentário Brasileiro**. Disponível em:
<<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=orcamento01>>. Acesso em: 19 abr. 2011.

CRUZ, Flavio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JÚNIOR, Flávio C. de Toledo. **Os Conteúdos da Lei Orçamentária Anual**. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/Revista_118_WEB.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO Jr., José Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada com a Introdução de Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MANUAL de Demonstrativos Fiscais. Disponível em:
<http://stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_VolumeI_3edicao.pdf>.
Acesso em: 24 maio 2011a.

MANUAL dos prefeitos: como obter recursos para o seu município. Disponível em:
<<http://pt.scribd.com/doc/39980977/2/Transferencias-Constitucionais-e-Legais>> Acesso em:
19 abr. 2011b.

REIS, Heraldo da Costa. A Reserva de Contingência. Disponível em:
<http://www.acopesp.org.br/artigos/heraldo_costa/reserva_de_contingencia.htm>. Acesso
em: 03 maio 2011.

SANTOS, Aldenor Bezerra dos. **PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO MUNICIPAL: O Município de Macaíba/RN**. Natal, 2008.

SENADO FEDERAL. **Processo Legislativo Orçamentário**. Disponível em:
<http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/VI_semana_AOFCP/material/Sli_de_Of_25_Processo_Legislativo.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2011.

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