

PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

José Luiz Moreira Rebouças¹

Marise Magaly Queiroz Rocha²

RESUMO

Este trabalho destaca os instrumentos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) responsáveis pela programação e execução orçamentária e financeira. O início desta programação deve ser antecedido de algumas providências preliminares de planejamento financeiro o qual consiste na elaboração de três instrumentos de controle: a programação da receita através de metas bimestrais de arrecadação, a programação financeira de despesas e o cronograma mensal de desembolso. Esses instrumentos responsáveis pelo planejamento financeiro, juntamente com o mecanismo de limitação de empenho instituído pelo art. 9º da LRF, são regras da maior importância para o cumprimento das metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias dos entes governamentais. Sendo, portanto, indispensável à necessidade de implantar e de executar esses instrumentos na programação orçamentária e financeira dos entes, de modo que os recursos arrecadados sejam suficientes para o atendimento das ações governamentais, evitando, dessa forma, desajustes que venham a comprometer o equilíbrio fiscal e desperdícios de recursos públicos.

Palavras-chave: Programação e Execução Orçamentária e Financeira. Lei de Responsabilidade Fiscal. Cronograma Mensal de Desembolso.

ABSTRACT

This paper presents the instruments provided in the Fiscal Responsibility Law - LRF (Complementary Law nº 101/2000) in charge of programming and budget execution and financial. The beginning of this program should be preceded by some preliminary measures of financial planning which is concerning the development of three instruments of control: the schedule of revenue through bimonthly fundraising goals, the financial programming of expenditure and monthly disbursement schedule. Those instruments responsible for financial planning, along with the mechanism for limitation of commitment established by art. 9 of the LRF, are the direct responsible for compliance with fiscal targets envisaged in the Budget Guidelines Law of the governmental entities. Being, therefore, indispensable the need to deploy and run these instruments in the budget and financial programming of entities, so that the proceeds raised are sufficient to meet the governmental actions, avoiding thus mismatches that might jeopardize the fiscal balance and waste of public resources.

Keywords: Programming and Budget Execution and Financial. Fiscal Responsibility Law. Monthly Disbursement Schedule.

¹ José Luiz Moreira Rebouças – Aluno concluinte do curso de pós-graduação em Contabilidade e Auditoria Governamental.

² Marise Magaly Queiroz Rocha – M.scp – Professora Assistente UFRN (Contabilidade Pública), Professora UNI-RN, Palestrante.

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF impôs para Administração Pública o estabelecimento de um planejamento financeiro por intermédio da ampliação e do aperfeiçoamento de instrumentos, introduzidos pela Lei nº 4.320/64, capazes de prevenir déficits fiscais e o consequente crescimento descontrolado da dívida pública.

O planejamento financeiro, cujo objetivo é estabelecer estratégias para a execução dos programas governamentais em sintonia com o ingresso dos recursos, é considerado como um dos pontos principais da LRF, na medida em que obriga o estabelecimento de metas bimestrais de arrecadação, e caso essas metas não sejam alcançadas, surge a obrigatoriedade de limitar os empenhos, assim como a liberação de recursos financeiros pelo Tesouro aos órgãos setoriais depende de prévia programação financeira da despesa e de um cronograma mensal de desembolso.

Dessa forma, a LRF, em matéria de orçamento, trata da sua elaboração e execução como um instrumento que influencia todo o processo de gestão dos recursos públicos.

Logo, percebe-se que o foco do planejamento financeiro, implantado pela Lei 4.320/64 e aprimorada pela LRF, é uma realização de ajustes nos valores da despesa autorizada quando ainda são possíveis, isto é, prevenir déficits fiscais que possam acarretar a acumulação de restos a pagar e o comprometimento de receitas futuras.

2. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

No Brasil, a execução orçamentária, para todos os entes da Federação (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios), institucionalizou-se com o advento da Lei nº 4.320/1964, introduzindo, dessa forma, um sistema de programação para as despesas e receitas.

Segundo os artigos 47 e 48 da citada Lei, a cada ano, após a promulgação da Lei de Orçamento, o Poder Executivo deverá, imediatamente, com base em cotas trimestrais, ajustar o ritmo de execução do orçamento com o fluxo provável de recursos financeiros, tendo como intenção alcançar os seguintes objetivos:

- a) Assegurar às unidades orçamentárias, em tempo hábil, os recursos suficientes a melhor execução do seu programa de trabalho durante o exercício; e
- b) Manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, reduzindo ao mínimo eventuais insuficiências financeiras.

Apesar da execução orçamentária no Brasil seguir os ditames da Lei 4.320/1964 (POLO, 2009, p. 6), a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, trouxe inovações importantes na matéria, como a determinação que o Poder Executivo, no prazo de até trinta dias após a publicação da lei orçamentária, estabeleça com base em cotas mensais e não trimestrais, uma programação financeira e um cronograma de execução mensal de desembolso.

Esta determinação da LRF, de acordo com Reis (2010, p.111), não vai de encontro com o artigo 47 da Lei nº 4.320/1964, o qual introduziu o sistema de programação da execução orçamentária, uma vez que a finalidade de ambos é de

disciplinar a utilização dos recursos das unidades orçamentárias e/ou administrativas, com o objetivo de fazer com que as ações governamentais sejam executadas sem solução de continuidade e assim cumprir a missão com eficiência, buscando a eficácia nos resultados esperados e ainda evitando desperdícios e com isto protegendo o patrimônio público. (REIS, 2010, p. 111).

Em relação à União, Giacomoni (2007, p. 318) lembra que a programação da execução da despesa tem como principal norma disciplinadora o Decreto-lei 200/67, que define a programação financeira de desembolso como instrumento básico do planejamento, tendo como principais dispositivos do citado Decreto-lei os artigos 17 e 72, *in verbis*:

Art. 17. Para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral e o Ministério da Fazenda elaborarão, em conjunto, a programação financeira de desembolso, de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho.
(...)

Art. 72. Com base na lei orçamentária, créditos adicionais e seus atos complementares, o órgão central da programação financeira fixará as cotas e prazos de utilização de recursos pelos órgãos da Presidência da República, pelos Ministérios e pelas autoridades dos Poderes Legislativo e Judiciário para atender à movimentação dos créditos orçamentários ou adicionais. (BRASIL, 1967).

Albuquerque (2008, p. 336) destaca alguns aperfeiçoamentos instituídos pela LRF:

- Instituição da obrigatoriedade de edição, pelo Poder Executivo, de programação anual da execução orçamentária e financeira – nesse aspecto, a inovação em relação aos dispositivos da Lei nº 4.320/1964 foi o reconhecimento de que a programação deverá considerar limites tanto para a execução orçamentária (empenho da despesa), quanto para a execução financeira (pagamento);
- Corte de despesas, na programação anual, quando a reestimativa de receitas indicar frustração e risco de não atingimento das metas estabelecidas; e
- Estabelecimento de condições mais rigorosas para a realização de operações de antecipação de receita orçamentária (ARO), assim como a obrigatoriedade de sua liquidação até o final do mesmo exercício financeiro. (ALBUQUERQUE, 2008, p. 336).

A programação orçamentária normatizada na Lei 4.320/64, segundo Nunes (2002, p. 99) tem o objetivo de assegurar os recursos necessários à execução da despesa, bem como de prevenir eventuais déficits de caixa.

Assentada no princípio básico de uma gestão fiscal responsável, a LRF em relação à programação orçamentária e financeira vai além de evitar eventuais déficits de caixa, ou seja, ela exige:

A prevenção contra os riscos de desequilíbrio das contas públicas motivados por fatores mais ou menos previsíveis quando da elaboração da Lei Orçamentária. Reconhece também que o planejamento das ações do governo não se esgota com a elaboração da Lei Orçamentária Anual, mas deve ser permanentemente reavaliado e ajustado à efetiva capacidade financeira do Estado (NUNES, 2002, p.99).

Para corroborar o entendimento da necessidade de uma permanente reavaliação no planejamento governamental, Giacomoni (2007, p. 295) defende uma programação orçamentária e financeira flexível, em razão das modificações nas prioridades e, principalmente, no comportamento da arrecadação das receitas.

Por essa razão, a própria LRF traz em seu bojo regras e procedimentos primordiais para que seja evitado um desequilíbrio fiscal, como, por exemplo, a reavaliação periódica das expectativas de arrecadação e de resultado do exercício corrente; a realimentação do processo de planejamento; e a adoção de mecanismos de ajuste da execução orçamentária e financeira do exercício corrente, com o intuito

de manter o valor dos gastos permanentemente compatível com a perspectiva de arrecadação e com o resultado fiscal programado (ALBUQUERQUE, 2008, p. 337).

3. A PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

Os instrumentos capazes de assegurarem a realização das despesas em perfeita sintonia com a realização das receitas de modo que possam nortear todo o processo de planejamento da programação anual da execução orçamentária e financeira estão previstos na LRF.

Lima (2012, p. 82) ressalta que o objetivo da elaboração desses instrumentos responsáveis pelo planejamento da execução da programação orçamentária e financeira é de compatibilizar a condição financeira com a condição orçamentária evitando desequilíbrios entre a receita arrecadada e a despesa paga, bem como de evitar déficits orçamentários e financeiros e, conseqüentemente, insuficiências de tesouraria.

Logo, a execução eficiente do acompanhamento da programação orçamentária e financeira, conforme prevê a LRF, depende da elaboração e, por conseguinte, da implementação, basicamente, de três instrumentos, quais sejam:

- a) programação de receitas através de metas bimestrais de arrecadação;
- b) programação financeira de despesas; e
- c) cronograma de execução mensal de desembolso.

3.1. Programação da Receita

No sentido de operacionalizar a programação da receita, a Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou a instituição de metas bimestrais de arrecadação a ser publicada até 30 dias após a publicação da Lei Orçamentária Anual, segundo preceitua o seu art. 13, transcrito a seguir:

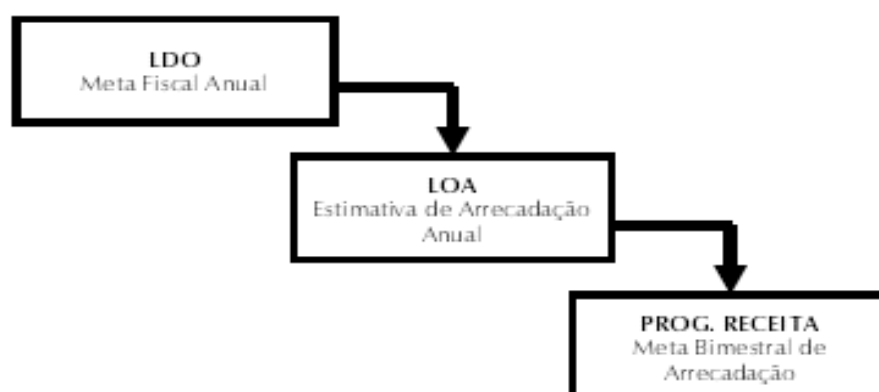
Art. 13 No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, **em metas bimestrais de arrecadação**, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como

da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa. (Grifos acrescidos) (BRASIL, 2000).

De acordo com Polo (2009, p. 11), o documento a ser publicado com as metas bimestrais de arrecadação deve ser discriminado de forma analítica ou agregada de forma que apresente os valores para cada bimestre em relação às receitas previstas. Permitindo, dessa forma, orientar e avaliar as metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias “durante as audiências públicas que devem ser realizadas quadrimestralmente no Poder Legislativo”³.

Na figura 1, retirada do material do professor Cláudio Nascimento, é possível visualizar estaticamente as etapas da previsão da receita em três momentos distintos do processo orçamentário.

Figura 1. Etapas da Previsão da Receita



Fonte: NASCIMENTO (2001, p. 18).

De acordo com a figura 1, observa-se que as metas bimestrais de arrecadação são fixadas com base na estimativa de arrecadação feita na Lei Orçamentária Anual – LOA (inciso I, art. 5º, da LRF) cujas informações são justificadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (§ 1º, art. 4º da LRF), mais

³ O § 4º do art. 9º da LRF assinala que “Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais”.

precisamente, no anexo que conterá metas anuais relativas a receitas para o exercício a que se referir e para os dois subsequentes.

Portanto, as metas bimestrais de arrecadação, consoante Nascimento (2001, p. 18-19), deverão ser calculadas em função das seguintes informações:

- da receita estimada na LOA, por fonte;
- do fluxo de arrecadação das receitas próprias – isto significa que a Administração Pública deverá conhecer o comportamento da entrada das receitas tributárias, patrimoniais, de atividades econômicas exercidas e de dívida ativa, entre outras. Para tanto, será estudado o comportamento da receita em anos anteriores, bem como serão analisadas as decisões administrativas quanto à arrecadação de receita para o exercício em que se elaboram as referidas metas;
- do fluxo de arrecadação das receitas transferidas – deverá ser conhecido pelos administradores o comportamento do ingresso de transferências constitucionais, legais e conveniadas nos anos anteriores. Também têm que ser analisados os possíveis fatores que podem afetar o valor dessas transferências no presente;
- da movimentação financeira entre os fundos especiais da mesma entidade, não registrada em orçamento;
- da movimentação financeira referente às liberações dos recursos financeiros pelo Poder Executivo para o Poder Legislativo, para o cumprimento do mandamento constitucional do art. 168, combinado com as disposições da Emenda Constitucional nº 25/2.000.

É essencial destacar a importância da elaboração e do acompanhamento das metas bimestrais de arrecadação, uma vez que esse instrumento servirá de parâmetro para a limitação de empenho e movimentação financeira a que se refere à LRF nos artigos 9º e 31, § 1º, inciso II (NASCIMENTO e DEBUS, 2002).

Para o cumprimento das metas bimestrais de arrecadação e, dessa forma operacionalizar efetivamente o instrumento da programação das receitas é indispensável à observância dos mecanismos trazidos pelo art. 9º da LRF, transcrito a seguir:

Art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que **a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais**, 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. (Grifos acrescidos) (BRASIL, 2000).

Os termos usados pela LRF é limitação de empenho e movimentação financeira, ou seja, a limitação ocorrerá tanto sobre os saldos de dotações

disponíveis para empenho como sobre pagamentos a serem efetuados (NASCIMENTO, 2001, p. 29).

Em relação, ainda, ao dispositivo legal acima transcrito, depreende-se que a projeção das metas de resultado primário e nominal é feita para cada bimestre, de modo a verificar se a arrecadação efetiva da receita comporta o cumprimento das metas preestabelecidas na LDO, caso contrário, a Administração Pública deverá ajustar a execução orçamentária através de cortes nas despesas a serem executadas, sem olvidar, segundo Pascoal (2006, p. 77), que retomando o “crescimento das receitas, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas”⁴.

Adicionalmente, é de competência da LDO, dispor sobre os critérios e as formas de limitação de empenho a serem efetivadas caso a realização da receita não comporte o cumprimento das metas estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, bem como nos casos em que o ente obtenha resultado primário necessário à recondução da dívida consolidada aos limites legais⁵.

Nesse sentido, a LDO de 2011 da União (Lei 12.309, de 09/08/2010), a exemplo das anteriores, trouxe no seu artigo 70 os critérios e a forma de limitação de empenho a serem adotadas caso haja necessidade, nos seguintes termos:

Art. 70. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada um dos órgãos referidos no art. 20 daquela Lei, até o 20º (vigésimo) dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4º deste artigo.

§ 1º O montante da limitação a ser promovida pelos órgãos referidos no caput deste artigo será estabelecido de forma proporcional à participação de cada um no conjunto das dotações orçamentárias iniciais classificadas como despesas primárias fixadas na Lei Orçamentária de 2011(...)

§ 2º As exclusões de que tratam os incisos II e III do § 1º deste artigo aplicam-se integralmente, no caso de a estimativa atualizada da receita primária, demonstrada no relatório de que trata o § 4º deste artigo, ser igual ou superior àquela estimada no Projeto de

⁴ Art. 9º, § 1º, da LRF: “No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.”

⁵ Inciso II, § 1º do art. 31 da LRF: “§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido: (...) II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, **limitação de empenho**, na forma do art. 9º.”

Lei Orçamentária de 2011, e proporcionalmente à frustração da receita estimada no referido Projeto, no caso de a estimativa atualizada ser inferior. (BRASIL, 2010).

Timm (2001, p. 29) afirma que não há regra específica para o estabelecimento dos critérios para limitação de empenho, isto é, compete a cada ente governamental fixar na sua LDO o que for mais adequado, não permitindo, obviamente, que o texto da LDO seja promulgado em desacordo com os ditames da LRF.

Nesse sentido, Nascimento e Debus (2002, p. 99) comentam a necessidade da definição prévia dos critérios para a limitação de empenhos estarem contidos na LDO:

...a LDO deverá definir previamente onde ocorrerá a limitação de empenho, caso verifique-se em um bimestre que as metas fiscais (principalmente o Resultado Primário) não serão alcançadas no final do quadrimestre. Isto significa que, apesar das metas fiscais representarem metas anuais, elas deverão ser cumpridas durante todo o ano. Certamente que não seria prudente, deixar tudo para ser resolvido na última hora, ao final do exercício. (NASCIMENTO, DEBUS, 2002, p. 99).

Não obstante, a LRF ressalva algumas despesas que não poderão sofrer limitação de empenho (§ 2º do Art. 9º da LRF):

Não serão objeto de limitação as despesas que **constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.** (Grifos acrescidos) (BRASIL, Lei, 2000).

Nunes (2002, p. 105) comenta que a limitação de empenho se viabiliza, na prática, quase que exclusivamente mediante ajustes nos valores das dotações para despesas de custeio e de investimento, atribuindo essa tendência a uma rigidez nos gastos públicos, como as ressalvas determinadas no § 2º do art. 9º da LRF, citadas anteriormente, bem como “o pagamento da folha de pessoal, que representa um dos maiores itens de despesa nos orçamentos públicos,” apresentando, assim, uma flexibilidade extremamente limitada.

A LRF, nos termos do disposto no artigo 65 da LRF⁶, dispensa o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho nos casos de calamidade pública,

⁶ Inciso II, parágrafo único, do art. 65 da LRF: “Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na

reconhecida pelo Congresso Nacional, em relação à União, e pela Assembléia Legislativa, em relação aos Estados e Municípios, assim como em caso de estado de sítio ou estado de defesa (PASCOAL, 2006, p. 78).

Ainda em relação ao artigo 9º da LRF, Albuquerque (2008, p. 340) alerta que há uma condicionante neste dispositivo legal uma vez que essa limitação de empenho somente deverá ser aplicada nas situações “em que a estimativa de arrecadação indicar risco de não atingimento das metas previamente estabelecidas”.

Contudo, Gontijo (2010, p. 39-40) relata que o Poder Executivo da União vem ignorando esta condicionante do art. 9º da LRF, na medida em que efetua limitação de empenho, cujo mecanismo é essencial para o cumprimento das metas fiscais do exercício, mesmo quando não há informação certa de que realmente houve arrecadação insuficiente.

No mesmo sentido são as constatações do Tribunal de Contas da União no Relatório e Parecer sobre as Contas do Governo da República de 2011, uma vez que as informações atualizadas da previsão de receitas primárias não se encontram devidamente escrituradas na contabilidade da União. Tendo como agravante, há falta de notas explicativas acerca dos efeitos da ausência desses números sobre a análise do desempenho da arrecadação. Resultando, dessa forma, a impossibilidade da apuração de eventuais excessos ou insuficiências de arrecadação.

Dentro do planejamento orçamentário, a programação da receita através das metas bimestrais de arrecadação, assim como a limitação de empenho, cumpre importante papel na programação orçamentária e financeira do ente, visto que os outros instrumentos, a serem abordados na sequencia, necessitam em suas elaborações dados relativos a arrecadação das receitas.

3.2. Programação Financeira e Cronograma de Execução Mensal de Desembolso

A programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso se encontram instituídos no artigo 8º da LRF nos seguintes termos:

hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação: (...) II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º. Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.”

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a **programação financeira** e o **cronograma de execução mensal de desembolso**. (Grifos acrescidos) (BRASIL, Lei, 2000).

Conforme pode ser observado a LRF exige, neste dispositivo, dois instrumentos: a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. O professor Reis (2010, p.111) comenta a diferenciação dos dois instrumentos da seguinte forma:

A ***programação financeira*** é a mesma que a programação da despesa, (...). A distribuição das dotações para as despesas pelos setores da administração deve ser realizada bimensalmente e considerar sempre a produção de cada um deles, a fim de que os recursos ou insumos sejam utilizados com o máximo de eficiência, cujo objetivo, mediante utilização disciplinada desses recursos, é evitar o desperdício e assim possibilitar e assim possibilitar a concretização das ações previamente planejadas.

O ***cronograma de desembolso*** é um instrumento de controle de Tesouraria ou de Caixa, em que se preveem as receitas e os pagamentos das obrigações, que vão sendo assumidas à medida que o orçamento vai sendo executado. O cronograma de desembolso deve ser elaborado, para melhor controle financeiro, pelas espécies de caixas subordinadas ao controle da Tesouraria, ou seja: (a) caixa central; (b) fundos especiais; (c) e convênios e outras contas vinculadas. (Grifos do autor) (REIS, 2010, p. 111).

A programação financeira não é um instrumento introduzido pela LRF, aliás, os artigos 47 e 48 da Lei nº 4.320/64, conforme visto anteriormente, já estabeleciam a necessidade de uma programação financeira, objetivando evitar justamente, o aparecimento de déficit da execução orçamentária. Entretanto, o que se verificava na maioria dos entes governamentais, segundo Timm (2001, p. 16) era o não cumprimento deste dispositivo legal, portanto, o que a LRF fez foi ratificar a necessidade da Administração Pública em utilizar tal mecanismo.

Mauro (2001, p. 7) explica que a programação financeira é um instrumento cujo documento é divulgado pelo Poder Executivo, 30 dias após a publicação da LOA, estabelecendo quanto pode ser utilizado por cada unidade orçamentária acerca de suas dotações orçamentárias em determinado período de tempo.

No mesmo sentido são as conclusões de Nascimento (2001, p. 16), ele entende que a programação financeira é “a distribuição de dotações fixadas no orçamento por cotas, em função das expectativas de receita para determinado período”.

Em relação à construção deste instrumento, Polo (2009, p. 12) observa que deve ser “estabelecido em função das datas prováveis de pagamento das obrigações e não pelas datas em que as despesas são empenhadas” e caso a quota de determinado mês não for integralmente utilizada, deve a diferença ser adicionada à quota do mês seguinte, a menos que uma nova programação seja fixada.

A programação financeira pode ser representada, portanto, como a quantificação do conjunto de ações desenvolvidas pelo ente, tendo como objetivo estabelecer um fluxo de caixa usando como parâmetros “a previsão da receita, os limites orçamentários, as demandas para despesas e a tendência de resultado (...) considerada nas metas fiscais para o mesmo período” (MAURO, 2001, p. 7).

Na elaboração deste instrumento, Mauro (2001, p. 7) destaca a importância de observar dois aspectos:

Disponibilidade de caixa e comportamento da arrecadação — conhecer a disponibilidade de caixa e a afluência provável dos recursos financeiros próprios é fator indispensável para o planejamento financeiro. No entanto, a arrecadação deverá estar sempre associada ao conhecimento do comportamento de cada receita.

Natureza das despesas e dos compromissos em andamento — a programação da despesa não pode representar apenas uma divisão do orçamento em parcelas programadas, pois existem despesas que podem aguardar para serem realizadas e outras que representam compromissos que não podem sofrer restrição na sua execução no momento. Esta análise é necessária para podermos compatibilizar as obrigações a serem assumidas às disponibilidades de caixa. (MAURO, 2001, p. 7).

Pelo exposto, pode-se concluir que a programação financeira disciplina a programação dos gastos das unidades orçamentárias, de modo a evitar que sejam realizadas despesas que, apesar de estarem autorizadas na LOA, não estão com seus pagamentos assegurados em face de não ter ocorrido ainda a suficiente arrecadação das receitas.

O cronograma mensal de desembolso deverá ter como base a programação financeira, na medida em que aquele instrumento permita o planejamento da execução da despesa de acordo com o efetivo ingresso das receitas (NASCIMENTO, 2001, p. 17). Isto é, esse instrumento financeiro de planejamento destina-se a evidenciar o fluxo de recebimento de receitas e o fluxo de pagamento das despesas.

Segundo Lima (2012, p. 85), o cronograma de desembolso torna-se importante, pois, verifica se a unidade orçamentária gerencia as disponibilidades financeiras de acordo com o acompanhamento tempestivo da arrecadação, bem como os pagamentos dos compromissos assumidos.

Albuquerque (2008, p. 346) recomenda que o cronograma de desembolso deva conter os valores mensais dos pagamentos dos principais itens de despesa do governo, evidenciando a necessidade de cronogramas específicos para “os pagamentos das despesas de pessoal, de custeio e investimento”. Tendo como justificativa:

evitar que decisões que elevam as despesas sejam executadas, mediante comprometimento das dotações autorizadas na lei orçamentária anual, antes que sejam realizados ajustes correspondentes na programação financeira. (ALBUQUERQUE, p. 346).

Assim, cabe destacar que a LDO deverá dispor, consoante o art. 8º, *caput*, da LRF, sobre a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso, sendo assim, a LDO da União de 2011 ao discorrer sobre o tema, em seu art. 69, diz:

Art. 69. Os Poderes e o MPU deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2011, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei. (BRASIL, Lei, 2010).

Giacomoni (2007, p. 319) comenta que as LDOs federais, a exemplo da LDO 2011, disciplinam a programação financeira instituída pela LRF, estabelecendo que:

cada Poder e o Ministério Público, face à autonomia administrativa e financeira, devem elaborar os respectivos cronogramas anuais de desembolso mensal por órgão, no prazo de trinta dias após a publicação da lei orçamentária. Ressalta-se que a Constituição Federal⁷, ao determinar que os recursos correspondentes às dotações orçamentárias destinadas aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, acaba por definir o cronograma mensal de desembolso desses órgãos. (GIACOMONI, 2007, p. 319).

⁷ Art. 168, da CF/88: “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. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004”.

Logo, a elaboração de um cronograma de desembolsos mensais tem por finalidade não só disciplinar o fluxo de caixa, mas está relacionado, também, com a necessidade de precaução do ente governamental de se evitar frustrações nas estimativas de arrecadação.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, verifica-se que para a Administração Pública atingir um equilíbrio na execução orçamentária e, conseqüentemente, alcançar uma gestão fiscal responsável é indispensável a implementação e o acompanhamento dos instrumentos responsáveis pela programação orçamentária e financeira anual previstos nos artigos 8º, 9º e 13, parágrafos e incisos respectivos, da LRF.

Os dispositivos legais citados estabelecem regras de planejamento e de controle os quais todos os entes governamentais são obrigados a implantar e implementar, a fim de que as metas fiscais estabelecidas na LDO sejam cumpridas, prevenindo, entre outros, a ocorrência de déficits que possam acarretar a acumulação de restos a pagar e o comprometimento de receitas futuras.

Conforme visto, o artigo 8º da LRF estabelece dois instrumentos de controle da execução financeira do orçamento, sendo o primeiro a programação financeira que nada mais é que a distribuição dos recursos orçamentários para cada ente governamental, tendo como objetivo principal assegurar a execução dos programas governamentais de trabalho e manter o equilíbrio fiscal.

Já o segundo instrumento que é o cronograma de desembolso se define como um orçamento financeiro em que se projetam os recebimentos de toda natureza e os pagamentos, em resumo, são dois instrumentos de controle cujo objetivo é evitar o desequilíbrio fiscal no exercício (cumprindo as metas fiscais), bem como regularizar o fluxo dos pagamentos em função do ingresso dos recursos no caixa.

Objeto do art. 13 da LRF, a programação da receita cujo desdobramento é efetuado por meio das metas bimestrais de arrecadação é essencial para a elaboração tanto da programação financeira como do cronograma de desembolso, uma vez que necessitam de informações precisas relativas ao comportamento previsto da receita.

Nesse sentido, as entidades devem possuir procedimentos para o acompanhamento tempestivo da arrecadação e dos recebimentos efetivos da receita para regular o fluxo de pagamentos da entidade ao comportamento do fluxo de recebimentos.

Outro objetivo da programação da receita é servir como paradigma para a limitação de empenho cujo objetivo é essencial para garantir o cumprimento das metas bimestrais de resultado primário ou nominal.

Em um cenário de escassez de recursos públicos, um planejamento financeiro quando bem executado propicia uma aplicação eficiente, eficaz e econômica desses recursos. Nesse sentido, a busca contínua pelo aprimoramento da gestão pública é necessária, exigindo não só o cumprimento dos mandamentos legais, mas também o constante aperfeiçoamento na elaboração dos instrumentos responsáveis pela programação orçamentária e financeira da entidade.

Diante do exposto, conclui-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal, traz avanços para a Administração Pública, introduzindo conceitos que dão ênfase aos dispositivos da Lei 4.320/64, proporcionando ferramentas eficazes de gestão, desde o planejamento ao controle dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. **Gestão de Finanças Públicas**. 2ª Edição, Brasília: Gestão Pública, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm>. Acesso em: Maio 2012.

_____. Lei 12.309, de 09 de agosto de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, de 10 ago. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/L12309compilado.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.

_____. 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, de 23 mar. 1964. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.

_____. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 200. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 05 maio 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar 2012.

_____. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 27 fev 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em: 21 maio 2012.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício de 2010*. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/index.html>. Acesso em: 25 maio 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14 ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2007.

GONTIJO, Vander. **Orçamento impositivo, contingenciamento e transparência**. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/2234/orcamento-impositivoASLEGIS.pdf>>. Acesso em: 27 de fev. 2012.

MACHADO Jr.; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, IBAM, 2010.

MAURO, Elizabeth (coord.). **Controlando e Avaliando a Execução do Orçamento (Lei de Responsabilidade Fiscal. Estudo em Grupos de Aprendizagem)**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª Ed. Atualizada. Brasília: Tesouro Nacional, 2002.

NUNES, Selene Peres Peres (coord.). **Programa Nacional de Treinamento. Manual Básico de Treinamento para Municípios**. 2ª Ed. Brasília: MP, BNDES, CEF, 2002.

POLO, José Carlos. **Programação de Gestão Governamental. Curso Planejamento e Orçamento no Município**. São Paulo, 2009.

NASCIMENTO, Cláudio. **Acompanhamento da Execução Orçamentária (Lei de Responsabilidade Fiscal, 5)**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.