

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**KELI FORMENTIN**

**COMPARATIVO ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS REALIZADOS NO  
ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC**

**CRICIÚMA  
2014**

**KELI FORMENTIN**

**COMPARATIVO ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS REALIZADOS NO  
ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese

**CRICIÚMA**

**2014**

**KELI FORMENTIN**

**COMPARATIVO ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS REALIZADOS NO  
ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma/SC, 02 de dezembro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese – UNESC – Orientador

---

Prof.<sup>a</sup> Esp. Marlucci Freitas Bitencourt – UNESC – Examinador

**Dedico este trabalho aos meus pais por serem escolhidos por Deus para me trazerem à vida e a todos que contribuíram para a conclusão de mais uma etapa de minha vida, transformando um sonho em realidade.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a Deus pelo dom da vida e por me proporcionar persistência, força, sabedoria e saúde no decorrer desta etapa de vida acadêmica.

Ao meu pai Valdoci e a minha mãe Rosalina, pelos ensinamentos e valores que levarei para o resto de minha vida.

Agradeço a todos os professores, em especial ao professor e orientador Jonas Scremin Brolese, pela dedicação e pelas considerações durante a realização deste trabalho.

Aos meus amigos e colegas de curso pelo apoio e troca de conhecimentos.

Por fim, agradeço a todos que estiveram comigo, por um pequeno período de tempo ou durante toda a minha formação acadêmica.

**“Quando nada mais lhe parecer valer a pena, aproveita as penas para criar novas asas e voe.”**

**Ana Jácomo**

FORMENTIN, Keli. **Comparativo entre os valores previstos e os realizados no orçamento do município de Criciúma - SC.** 2014. 63 p. Orientador: Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

## RESUMO

O orçamento público é um instrumento de planejamento que expressa em termos físicos e financeiros, o programa de operações do governo e os meios de financiamento para um determinado período de tempo. A função básica do orçamento é organizar ações e definir recursos para materializar o planejamento. Em um sentido mais amplo, é um documento aprovado por lei, contendo a previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas por um Governo em um determinado exercício financeiro. Entretanto, para que o orçamento seja elaborado corretamente, é necessário se basear em estudos e documentos cuidadosamente ajustados que irão compor todo o processo de elaboração orçamentária do governo. No Brasil, o orçamento público inicia-se com um texto elaborado pelo Poder Executivo e entregue ao Poder Legislativo para discussão, aprovação e transformação em lei. Todo o governante deve elaborar o orçamento buscando resolver os problemas que afetam a sociedade e evitar problemas futuros. Após o levantamento dos problemas, deve ser transformado em programa de governo, denominado Plano Plurianual (PPA), que se inicia no segundo ano de um governo e termina no final do primeiro ano subsequente. A parcela anual do plano denomina-se orçamento anual, no qual são estabelecidas ações, fixadas metas, denominados os responsáveis pela execução e atribuídos os recursos, com o intuito de atender às necessidades da população de acordo com a capacidade financeira. Assim, o presente estudo mostra o comparativo entre os valores previstos e os realizados no orçamento do município de Criciúma – SC com o objetivo de verificar se foram elaborados de acordo com o que está previsto na Constituição Federal e nas Leis específicas para atender aos problemas do município, mantendo o equilíbrio com a capacidade dos recursos arrecadados. Quanto à abordagem do problema, os dados foram analisados de forma comparativa entre o orçamento previsto e o realizado, apresentando os valores e percentuais dos dados extraídos dos relatórios obtidos da prefeitura analisada. Foram realizadas comparações visando verificar similaridades e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos. O método de análise dos dados foi realizado por meio de pesquisa documental. Após análise dos dados, o estudo mostra que o orçamento elaborado no município de Criciúma – SC para o exercício de 2012 apresentou falhas em sua elaboração, pois os valores realizados divergem de maneira relevante em relação aos valores previstos.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Orçamento Público. Receitas e Despesas.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receitas Previstas.....	51
Tabela 2: Despesas Autorizadas.....	51
Tabela 3: Comparativo entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas .....	54
Tabela 4: Comparativo entre a Despesa Funcional Autorizada e Executada .....	57



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Etapas do ciclo orçamentário ampliado.....	31
Quadro 2: Leis Orçamentárias .....	50
Quadro 3: Resultado da Execução Orçamentária 2012 .....	53
Quadro 4: Resultado Orçamentário Consolidado – 2012.....	53

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Receita por Origem Prevista x Arrecadada 2012.....	55
Gráfico 2: Composição da Receita Arrecadada 2012 .....	56
Gráfico 3: Despesa por Função Autorizada x Executada 2012 .....	58

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura do Ciclo Orçamentário .....	27
Figura 2: Ciclo orçamentário ampliado .....	31

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
a.C	Antes de Cristo
Art.	Artigo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CEF	Caixa Econômica Federal
CF	Constituição Federal
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
nº	Número
p.	Página
PIB	Produto Interno Bruto
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
SC	Santa Catarina
SOF	Secretaria do Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	16
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	16
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	16
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	19
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	19
<b>2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública</b> .....	21
2.2 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL .....	24
2.3 CICLO ORÇAMENTÁRIO .....	27
<b>2.3.1 Ciclo Orçamentário Ampliado</b> .....	30
2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO .....	32
<b>2.4.1 Princípios Orçamentários</b> .....	32
2.5 RECEITA PÚBLICA .....	36
<b>2.5.1 Receitas Orçamentárias</b> .....	37
2.5.1.1 Receitas Orçamentárias Correntes .....	38
2.5.1.2 Receitas Orçamentárias de Capital .....	40
2.6 DESPESA PÚBLICA .....	41
<b>2.6.1 Despesas Orçamentárias</b> .....	42
2.6.1.1 Despesas Orçamentárias Correntes .....	44
2.6.1.2 Despesas Orçamentárias de Capital.....	45
<b>2.6.2 Despesa Extra Orçamentária</b> .....	46
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	47
<b>4 COMPARATIVO ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS REALIZADOS NO ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC</b> .....	49
4.1 ASPECTOS DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA .....	49
4.2 ORÇAMENTO 2012 DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC .....	50
<b>4.2.1 Apuração do Resultado Orçamentário</b> .....	52
4.3 ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS .....	53

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	60
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	63

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo define-se o tema e o problema da pesquisa, em seguida serão abordados o objetivo geral e os objetivos específicos, por fim apresenta-se a justificativa do tema escolhido dando ênfase a importância deste estudo.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

O orçamento público é uma ferramenta de planejamento e controle das ações governamentais. A elaboração e execução do orçamento devem ser efetuadas com responsabilidade e competência necessárias para uma correta gestão em benefício do interesse público.

Na concepção de Lima e Castro (2000) o orçamento é um importante meio de planejamento para qualquer entidade pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período. Portanto, receita orçamentária são aquelas que podem ser previstas no orçamento e constituem fontes para o pagamento de despesas autorizadas.

Marco Túlio Cícero, que governou o império Romano antes da vinda de Cristo dizia que:

O Orçamento Nacional deve ser equilibrado. As Dívidas Públicas devem ser reduzidas, a arrogância das autoridades deve ser moderada e controlada. Os pagamentos a governos estrangeiros devem ser reduzidos, se a Nação não quiser ir à falência. As pessoas devem novamente aprender a trabalhar, em vez de viver por conta de recursos públicos. (Marco Túlio Cícero, Roma, 55 a.C)

Segundo Castro (2013, p. 36) “embora alguns princípios orçamentários sejam mais antigos que a Bíblia, a lógica orçamentária que temos hoje teve como palco a Inglaterra medieval”.

Com a evolução dos conhecimentos e técnicas de gestão das ações de políticas públicas, de acordo com Albuquerque et. al. (2013, p. 99), “o orçamento público deixou de ser exclusivo sistema de controle do poder político e passou a adquirir caráter de instrumento inerente ao planejamento”.

Atualmente, no Brasil, o orçamento público inicia-se com um texto elaborado pelo Poder Executivo e entregue ao Poder Legislativo para discussão, aprovação e transformação em lei. O documento contém a estimativa de

arrecadação das receitas federais para o ano seguinte e a autorização para a realização de despesas do Governo.

Existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle dos orçamentos públicos, que estão definidos na Constituição Federal, na Lei 4.320/64, no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e na recente Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 1º, § 1º, determina que:

§ 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.

É através destas três leis orçamentárias que o poder público planeja a execução orçamentária que passa pelos trâmites das licitações e pagamentos dos serviços e obras prestados ao poder público. A Lei Orçamentária Anual organiza o orçamento em: Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento.

Conforme Albuquerque et. al. (2013), as alterações necessárias à LOA serão efetuadas através de créditos adicionais, classificados em: **suplementares**, são os destinados a reforço de dotação orçamentária; **especiais**, tratam-se dos destinados às despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e **extraordinários**, são os destinados às despesas urgentes e imprevisíveis como os decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Os municípios, após a Constituição Federal de 1988, obtiveram maior autonomia política e administrativa e, ao mesmo tempo, tiveram de assumir novos compromissos na área social para promover o desenvolvimento econômico dentro de sua área de abrangência, identificando os problemas que afetam ou possam afetar a sociedade, com o desafio de manter o equilíbrio entre as necessidades da população e a capacidade de recursos.

Dessa forma, efetuando uma análise entre os valores previstos e os realizados no orçamento de uma instituição em um determinado exercício financeiro, é possível identificar se existiram falhas em sua elaboração.



A análise do orçamento público também permite identificar se ele foi efetivo para a gestão pública como um instrumento de planejamento ou se foi apenas elaborado para cumprir uma obrigação legal.

Diante do exposto, surgiu a seguinte interrogação: A metodologia das previsões de receitas e fixação de despesas está sendo elaborada corretamente?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

### 1.2.1 Objetivo Geral

Identificar se a metodologia de elaboração das previsões de receitas e fixação de despesas está sendo elaborada corretamente.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- ✓ Analisar os valores realizados em relação aos previstos no orçamento da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC;
- ✓ Comparar os valores previstos e os realizados no orçamento do município de Criciúma – SC; e
- ✓ Identificar através dos dados analisados possíveis falhas na elaboração do orçamento da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC.
- ✓ Disponibilizar metodologias para projeção do orçamento público.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Partindo da ideia de que nenhuma entidade deva trabalhar na base do imprevisto, o orçamento público configura-se como um importante instrumento de planejamento.

O presente estudo demonstra que sua importância não é apenas econômica, mas principalmente política e social. É através do orçamento público que se define quais obras serão prioritárias, qual projeto de campanha será cumprido e qual reivindicação popular será atendida.

O processo de planejamento no Brasil começa com Plano Plurianual (PPA) que estabelece o conjunto de programas e ações do governo para o período de quatro anos, iniciando no segundo ano do governo eleito. É no PPA que são definidas as grandes prioridades da despesa.

Em seguida, todos os anos, a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) orienta a elaboração dos orçamentos Fiscais e da Seguridade Social e de investimentos das Empresas Estatais Federais.

Por fim, A Lei Orçamentária Anual (LOA) é um instrumento de planejamento que operacionaliza no curto prazo os programas contidos no Plano Plurianual. O projeto de Lei Orçamentária Anual contempla, conforme selecionado pela LDO, as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas no exercício financeiro. A LOA serve como um instrumento de controle dos gastos públicos e aplicação equilibrada dos recursos de acordo com a necessidade da população.

O objetivo principal deste estudo é analisar de maneira comparativa os valores previstos e os realizados no orçamento público do município de Criciúma – SC, com o intuito de identificar possíveis falhas em sua elaboração.

Antigamente, o orçamento era apenas um meio de controle político do legislativo sobre o executivo, mas tanto a finalidade quanto os conceitos evoluíram e o orçamento público tornou-se bem mais abrangente que a simples previsão de receita e fixação de despesa.

Atualmente, o orçamento deixou de ser mera peça orçamentária e tornou-se um poderoso instrumento de intervenção na economia e na sociedade. O orçamento tem aspecto político, pois revela ações sociais e regionais na destinação das verbas. Possui também características econômicas, porque manifesta a realidade da economia. É técnico, porque utiliza cálculos de receita e despesa e tem, ainda, aspectos jurídicos, porque atende às normas da Constituição Federal e das leis específicas.

Portanto, este trabalho demonstra que o orçamento público é um instrumento básico na administração pública e, dessa forma, cumpre muitas funções, dentre as quais a de ser instrumento de controle econômico; instrumento do planejamento governamental; ser utilizado para controlar gastos; ser visto como

um programa de Governo através do qual se demonstra não apenas a elaboração financeira, mas também a orientação do Governo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico, onde serão abordados conceitos sobre Administração Pública, planejamento governamental e instrumentos de planejamento – PPA, LDO e LOA, ciclo orçamentário, orçamento público, receitas e despesas.

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração Pública é a utilização de um conjunto de meios organizados e necessários para a correta execução das decisões políticas visando à realização do bem comum. Exprime o conjunto de órgãos empregados pelo poder político para atingir os interesses da sociedade.

Juridicamente, para Castro (2013, p. 18), a Administração Pública “deve ser vista como contraponto da administração privada. Lá, tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe. Na área pública nada é permitido, somente o que a legislação autoriza”.

Ainda na concepção do autor, Administração Pública pode ser entendida em dois sentidos básicos: organizacional e funcional, onde o primeiro indica o complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas, neste sentido o termo é escrito em letra maiúscula (*Administração Pública*); e o segundo refere-se ao conjunto de atividades concretas e imediatas desenvolvidas pelo Estado na forma da lei, neste sentido o termo é escrito em letra minúscula (*administração pública*).

De acordo com Araújo e Arruda (2004, p. 2), em sentido material, a administração pública “é o conjunto coordenado de funções que visam à boa gestão da *res publica* (ou seja, a coisa pública) de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados”.

O Decreto-lei 200/67 definiu a Administração Pública Federal atual e a dividiu em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta. A Administração Direta abrange a estrutura administrativa dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende um conjunto de órgãos responsáveis pela condução da administração da Presidência da República e dos Ministérios. A

Administração Indireta compõe-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, criadas por lei e vinculadas a cada um dos Ministérios.

Com a finalidade de conferir maior eficiência à gestão governamental, a administração pública indireta é composta pela seguinte estrutura, de acordo com o art. 5º do Decreto-lei 200/67:

***Autarquias:*** Desempenham atividades típicas de Administração Pública, mas com gestão administrativa e financeira descentralizada. São caracterizadas por personalidade jurídica, receita e patrimônios próprios. Podem ser classificadas em fundacional ou de regime especial. As fundacionais são qualificadas pelo Estado com finalidades próprias; como as universidades federais, por exemplo. As de regime especial têm privilégios específicos conferidos por lei com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais; como exemplo, Banco Central do Brasil.

***Empresas públicas ou estatais:*** São criadas por lei para exploração de atividade econômica que o governo entende como conveniente aos objetivos do Estado. São entidades de personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e capital exclusivo da União. Castro (2013, p.19) ressalta que “o capital, exclusivamente público, pode ser de apenas uma ou de várias entidades e que suas atividades são regidas pelos preceitos comerciais”. O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), A Caixa Econômica Federal (CEF) e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), são exemplos de empresas públicas. No ano de 2000, foi introduzida pela Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), uma nova classificação para as empresas estatais: empresas estatais dependentes. São aquelas dependentes do orçamento fiscal, sujeitas as mesmas regras da LRF. A EMBRAPA é um exemplo de empresa estatal pública dependente.

***Sociedades de economia mista:*** São entidades criadas por lei, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com participação do poder público e de particulares em sua administração e em seu capital. Desenvolvem atividades econômicas ou de serviço de interesse coletivo delegado pelo Estado. A maioria das ações com direito a voto pertencem à União. Podem ter os bens penhorados, diferente do que acontece com as outras entidades. São sujeitas aos mesmos princípios, normas falimentares e regime tributário das empresas privadas. Castro (2013, p.20) evidencia que outra característica das sociedades de economia mista “é

o foro comum, embora seja obrigatória a interveniência da União, nas causas em que figurar como autora ou ré, o que torna a justiça federal competente para os processos em que a União participa como interessada”.

Além das entidades citadas, a Constituição Federal, em seus artigos 165, § 9º, II, e 167, IX, versa sobre a criação de fundos ou fundações públicas.

**Fundações públicas:** Na percepção de Castro (2013), são definidas como pessoas jurídicas de direito privado sujeitas à supervisão ministerial. Embora executem atividades que não são típicas de Estado, são de interesse coletivo. São criadas por lei específicas e estruturadas por decreto. As fundações públicas mais comuns atuam na área de educação, cultura e pesquisa.

Castro (2013, p.20) chama atenção para uma discussão quanto à natureza pública ou privada das fundações enfatizando que “uns defendem a natureza privada de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros entendem possível a existência de fundações com personalidade pública ou privada”.

O autor conclui que existem fundações que se caracterizam como autênticas autarquias e cita o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), como exemplo. E ainda ressalta as fundações com características públicas, por exemplo, a Fundação Centro Brasileiro de TV Educativa, recentemente transformada em Organização Social.

### **2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública**

A Constituição Federal, em seu art. 37, definiu os princípios da administração pública, nestes termos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Assim, por este preceito constitucional, a administração pública está sujeita a um regime jurídico especial. Sua característica essencial, no entendimento de Castro (2013, p.21), está, por um lado, em admitir a ideia de que a execução da lei por agentes públicos, “exige o deferimento de necessárias prerrogativas à autoridade, para que o interesse público predomine sobre o interesse privado”; e, por outro lado, “na formulação de que o interesse público não pode ser livremente

disposto por aqueles que recebem o dever-poder de realizá-lo”. Isto é o que se infere dos princípios fixados. São eles:

**Legalidade:** É decursivo do art. 5º da Constituição Federal, aplicado ao setor público, significa que o agente público deverá agir em conformidade com a lei, fazendo estritamente o que esta determina. Ao contrário do privado, a quem é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe. Exige-se regulamentação legal para tudo.

“A legalidade significa que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso” (CASTRO, 2013, p. 21).

O princípio da legalidade deve estar em conjunto com o da finalidade do Estado, pois a legalidade limita a ação do dirigente público e a finalidade impõe a ele obrigação.

**Impessoalidade:** Conforme o pensamento de Castro (2013), o princípio da impessoalidade está diretamente relacionado com a finalidade pública. O interesse público deve moldar a atuação da Administração, pois o administrador age em nome do Município, do Estado ou da União e não em seu próprio nome. Conseqüentemente, este princípio veda a autopromoção.

Neste sentido, a Constituição, em seu art. 37, § 1º, proíbe a utilização de imagens, símbolos ou nomes que caracterizem promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas realizadas com recursos públicos.

O referido autor reconhece, neste princípio, que as realizações são da entidade e não da autoridade pública.

**Moralidade e probidade administrativa:** O princípio da moralidade está relacionado à ética, moral e aos bons costumes. Este princípio, de acordo com Paludo (2010, p. 26), “exige do servidor público o elemento ético de sua conduta”.

Castro (2013, p. 22) enfatiza que:

Alguns autores discordam quanto à origem do princípio, pois o consideram absorvido pelo da legalidade. Outros o consideram autônomo, defendendo que, em matéria administrativa, sempre que se verificar que o comportamento da Administração, mesmo em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

O § 4º do art. 37 da Constituição Federal determinou que os atos de improbidade administrativa implicarão na suspensão dos direitos políticos, na perda

da função pública, na indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

A improbidade administrativa é uma forma de moralidade que, embora não foi citada no *caput* do art. 37, consta em seus parágrafos. Consiste no dever de o funcionário servir à Administração com honestidade sem aproveitar-se do poder em proveito pessoal ou de outras pessoas a quem queira favorecer.

Castro (2013, p. 22), destaca que “a improbidade é tratada com mais rigor, porque entra no ordenamento constitucional como causa de suspensão dos direitos políticos do ímprobo”.

**Publicidade:** Este princípio refere-se à divulgação oficial dos atos administrativos com maior grau de transparência possível, a fim de que a sociedade tenha conhecimento de como os recursos públicos estão sendo administrados.

Castro (2013, p. 23) salienta que “o princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral”.

O autor destaca, entretanto, que a publicidade não é elemento formativo do ato e sim requisito de eficácia e moralidade. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza.

**Eficiência:** O princípio da eficiência refere-se à eficácia do ato, buscando atingir o melhor resultado possível ao menor custo. Dá ideia de economicidade. Para administradores, significa aprimorar meios. Segundo Castro (2013, p. 23) “trata-se da eficiência como qualidade da ação administrativa que maximiza recursos na obtenção de resultados previstos”.

Na visão do autor, este princípio equipara-se a uma boa administração, pois é fundamental que o agente público atue não apenas de forma legal e neutra, mas também com alto rendimento, maximizando a relação custo/benefício.

Sabendo que estes princípios servem como base para orientar os atos e conduta do administrador público, entende-se que a correta observância dos mesmos garante uma gestão de qualidade, a fim de que os interesses da população sejam alcançados.



## 2.2 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

Na concepção de Castro (2013), partindo da ideia de que nenhum ente público deve trabalhar na base do improviso, o planejamento figura como a primeira função administrativa, pois é a que dá rumo às demais funções.

Ainda na visão de Castro (2013, p. 25), “o planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais objetivos a atingir e o orçamento, as ações a empreender para alcançá-los”. Para o autor, planejar é definir os objetivos e detalhar as ações para atingi-los.

O objetivo da prática do planejamento, de acordo com Andrade et. al. (2006, p. 1), é “corrigir distorções administrativas, alterar condições indesejáveis para a coletividade, remover empecilhos institucionais e assegurar a viabilização de objetivos e metas que se pretende alcançar”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, criou o modelo orçamentário, composto de três instrumentos: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:  
I - o plano plurianual;  
II - as diretrizes orçamentárias;  
III - os orçamentos anuais.

**Plano Plurianual (PPA):** O Plano Plurianual tem como função estabelecer as diretrizes, objetivos e metas de médio prazo da administração pública, com vigência de quatro anos.

Segundo Albuquerque et. al. (2013, p. 25) “é o instrumento legal de planejamento de maior alcance temporal no estabelecimento das prioridades e no direcionamento das ações de governo”. O PPA é previsto na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios. Cada ente da federação terá seu próprio PPA.

O § 1º do art. 165 da CF, diz que 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”.

O PPA criou uma sistemática que torna possível ao governo eleito, em seu primeiro ano de mandato, elaborar um plano para vigorar por um período de

quatro anos e incluir o segundo ano de seu próprio mandato ao primeiro ano de governo subsequente. (CASTRO, 2013)

Essa forma de planejar apresenta ideia de continuidade, pois um governo termina um plano que começou no governo anterior. Para Castro (2013, p. 28) traz também “a ideia de foco, pois há determinação de estabelecimento de diretrizes e objetivos para o médio prazo”.

Albuquerque et. al. (2013, p. 25) destaca as características do plano plurianual, nestas palavras:

Estabelece para a administração pública, em geral de forma regionalizada (definido na legislação de cada ente), as diretrizes, os objetivos e metas que orientarão a aplicação dos recursos, que podem ser públicos ou privados, neste caso quando decorrentes de parcerias, para um período equivalente ao do mandato do (a) chefe do Poder Executivo, deslocado em um exercício financeiro (atualmente, quatro anos).

Por ser um importante instrumento de planejamento de governo, o PPA necessita ser formulado, executado, monitorado e avaliado segundo rígidos critérios que lhe garantam: credibilidade, universalidade e vitalidade. Assim, a formulação do Plano Plurianual deve ser precedida de um planejamento estratégico ou baseada em metodologias que lhe garantam visão estratégica.

***Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO):*** A LDO, anualmente, enuncia as políticas públicas e respectivas prioridades para o exercício seguinte. Assim, a LDO ao identificar no PPA as ações que receberão prioridade no exercício seguinte torna-se o elo entre o PPA, que funciona como um plano de médio prazo do governo.

Sinteticamente, na concepção de Albuquerque et. al. (2013), dentre os programas incluídos no PPA, a LDO estabelece quais terão prioridade na programação e execução do orçamento subsequente e disciplina a elaboração e execução dos Orçamentos. É definida constitucionalmente pelo § 2º art. 165:

§ 2º - 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.

Para Paludo (2013, p. 73) a LDO “antecipa e orienta a direção e o sentido dos gastos públicos, bem como os parâmetros que devem nortear a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária para o exercício subsequente”.

O Poder Executivo possui prazo até o dia 15 de abril de cada ano para encaminhamento do projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo, onde deve ser aprovada e devolvida para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

**Lei Orçamentária Anual (LOA):** A LOA tem como principais objetivos estimar a receita e fixar a programação das despesas para o exercício financeiro. É um instrumento que viabiliza a execução do plano de trabalho do exercício a que se refere. O § 5º do art. 165 da CF versa sobre a LOA:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

No conceito de Paludo (2013, p. 57) a LOA “abrange apenas o exercício financeiro a que se refere e é o documento legal que contém a previsão de receitas e autorização de despesas a serem realizadas no exercício financeiro”. É um documento que define a gestão anual dos recursos públicos, e nenhuma despesa poderá ser realizada se não for por ela autorizada.

A Lei Orçamentária Anual é um instrumento de planejamento que operacionaliza no curto prazo os programas contidos no Plano Plurianual. O projeto de Lei Orçamentária Anual contempla, conforme selecionado pela LDO, as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas no exercício financeiro. A lei orçamentária disciplina todas as ações do Governo Federal no curto prazo. É com base nas autorizações da Lei Orçamentária Anual que as despesas do exercício são executadas. (PALUDO, 2013, P. 57)

A LOA é composta pelos orçamentos: Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das estatais. Prevê os recursos a serem arrecadados e fixa as despesas a serem realizadas pelo Governo Federal, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

O planejamento, orçamento e gestão de finanças públicas compreendem a construção da visão de futuro até a execução de metas físicas e financeiras a serem atingidas. Assim, a Lei Orçamentária passa a ser, no conceito de Albuquerque et. al. (2013, p. 99), “a expressão monetária dos recursos que deverão ser mobilizados, no ano específico de sua vigência, para execução das políticas e do programa de trabalho do governo”.

O projeto de Lei Orçamentária Anual deve ser enviado ao Poder Legislativo até o dia 31 de agosto de cada ano e deve ser aprovado até o final da sessão legislativa, dia 22 de dezembro.

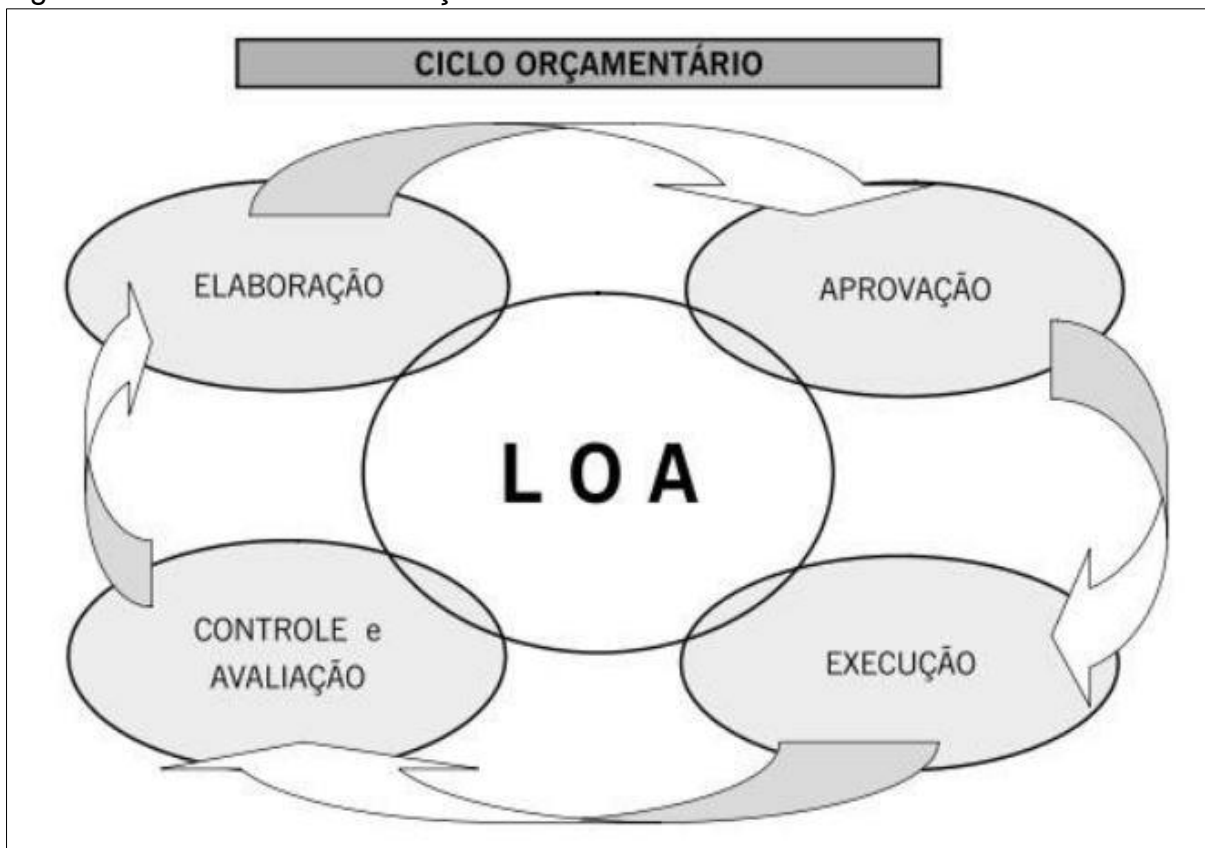
### 2.3 CICLO ORÇAMENTÁRIO

O ciclo orçamentário abrange o período de tempo em que se processam as atividades características do Orçamento Público. É a sequência de fases ou etapas que devem ser cumpridas como parte do processo orçamentário.

No entendimento de Paludo (2013) o ciclo orçamentário é maior que o exercício financeiro, pois se inicia com a elaboração no ano anterior; continua com a execução e o controle durante o exercício; e termina com o controle e avaliação no exercício seguinte.

O ciclo orçamentário é composto por quatro etapas: elaboração; votação e aprovação; execução orçamentária e financeira; controle e avaliação.

Figura 1: Estrutura do Ciclo Orçamentário



**Elaboração:** O orçamento anual é um instrumento operacional de curto prazo do Governo, nele estão inseridos os créditos orçamentários necessários à realização de políticas públicas de médio e longo prazo. Na elaboração do orçamento é que acontecem os estudos preliminares.

Paludo (2013, p. 105) ressalta que nessa fase, “são definidas prioridades, fixados objetivos e estimados os recursos financeiros necessários à realização das políticas públicas inseridos no orçamento sob a forma de programas”.

A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) é responsável pela coordenação da elaboração do orçamento juntamente com a participação dos órgãos setoriais, das unidades orçamentárias e unidades administrativas. Os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e o Tribunal de Contas também elaboram suas propostas orçamentárias, que posteriormente serão consolidadas em um único orçamento.

A proposta orçamentária deve conter vários quadros demonstrando as receitas e despesas de acordo com a categoria econômica, fontes de recursos e legislação pertinente, além de quadros das dotações por órgãos do Governo e da Administração e quadros do programa anual de trabalho de Governo, demonstrando realizações de obras e prestação de contas. Tabelas explicativas com o comportamento das receitas e das despesas abrangendo diversos exercícios, também devem constar na proposta orçamentária.

O processo orçamentário anual é consolidado pela SOF e enviado ao Presidente da República. O projeto da LOA é encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano.

**Aprovação:** O chefe do Poder Executivo envia o projeto de Lei ao Poder Legislativo. O projeto da LOA é imediatamente enviado à Comissão Mista de Planos, Orçamento e Fiscalização, cuja tramitação abrange relatórios preliminares, distribuição por áreas temáticas, apresentação de emendas, discussões e votações, apresentação do parecer final, encaminhamento ao Plenário do Congresso Nacional e aprovação final em votação conjunta da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. (PALUDO, 2013)

Após a votação e aprovação, o projeto é enviado novamente ao Presidente da República para sanção e publicação no Diário Oficial da União.

**Execução:** Após a publicação da LOA inicia-se a fase de execução do orçamento. A execução orçamentária e financeira se desenvolve dentro do exercício financeiro que coincidirá com o ano civil, conforme disposto no art. 34 da Lei nº 4.320/1964.

Conforme disposto no art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal o poder executivo estabelecerá, até 30 dias após a publicação dos orçamentos, a publicação financeira e o cronograma de execução mensal do desembolso, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Conforme Castro (2013), depois das informações sobre o orçamento aprovado e da parcela destinada a cada beneficiário, é definido o limite financeiro que cada entidade poderá utilizar para o pagamento de suas despesas.

**Controle e avaliação:** A Constituição Federal de 88 em seu art. 70 estabelece dois tipos de controle:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle externo no âmbito federal é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme dispõe o art. 71 da Constituição Federal/88. Nos Estados é exercido pela Assembleia Legislativa, com apoio dos Tribunais de Contas Estaduais. No Distrito Federal é exercido pela Câmara Legislativa com o apoio do Tribunal de Contas do Distrito Federal. Nos Municípios é exercido pelas Câmaras Municipais, auxiliado pelos Tribunais de Contas Municipais ou Estaduais.

O controle interno é exercido por cada um dos Poderes da República de maneira individual. Apenas no Poder Executivo da União que o controle interno é exercido de modo integrado pela Controladoria Geral da União.

Na visão de Paludo (2013) existe diferença entre controle e avaliação. O controle consiste na verificação da conformidade, propondo ações corretivas com foco retrospectivo. A avaliação propõe o aperfeiçoamento da gestão, avalia resultados e possui foco prospectivo. Sobre o maior objetivo da avaliação, ainda no entendimento de Paludo (2013, p. 107), “é promover a aprendizagem organizacional com vistas ao aperfeiçoamento da gestão”.

Os padrões mais utilizados na avaliação são: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Economicidade demonstra a capacidade de gerir adequadamente os recursos financeiros minimizando os custos sem comprometer a qualidade. Eficiência diz respeito ao uso racional dos insumos na produção de bens e serviços, considerando os custos dos insumos sem comprometer a qualidade. Eficácia é uma medida de resultados utilizada para avaliar o desempenho da administração. Demonstra a capacidade de entregar bens e serviços imediatos, desconsiderando os custos. Efetividade é o grau de satisfação da sociedade pelos serviços prestados pela entidade, é o impacto final das ações.

### **2.3.1 Ciclo Orçamentário Ampliado**

Como visto anteriormente, o ciclo orçamentário brasileiro é composto por três instrumentos principais: A Lei Orçamentária Anual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual. O ciclo orçamentário é composto de diversas etapas que envolvem metas, previsões, financiamentos, fixação de valores, determinação de limites e processo legislativos. (PALUDO, 2013)

No conceito de Paludo (2013, p. 108) “o Plano Plurianual, que vigora por quatro anos, estabelece diretrizes, objetivos e metas da Administração federal para as despesas e para os programas de duração continuada”. A LDO detalha as metas e prioridades para o ano subsequente, é elaborada anualmente e orienta a elaboração da LOA.

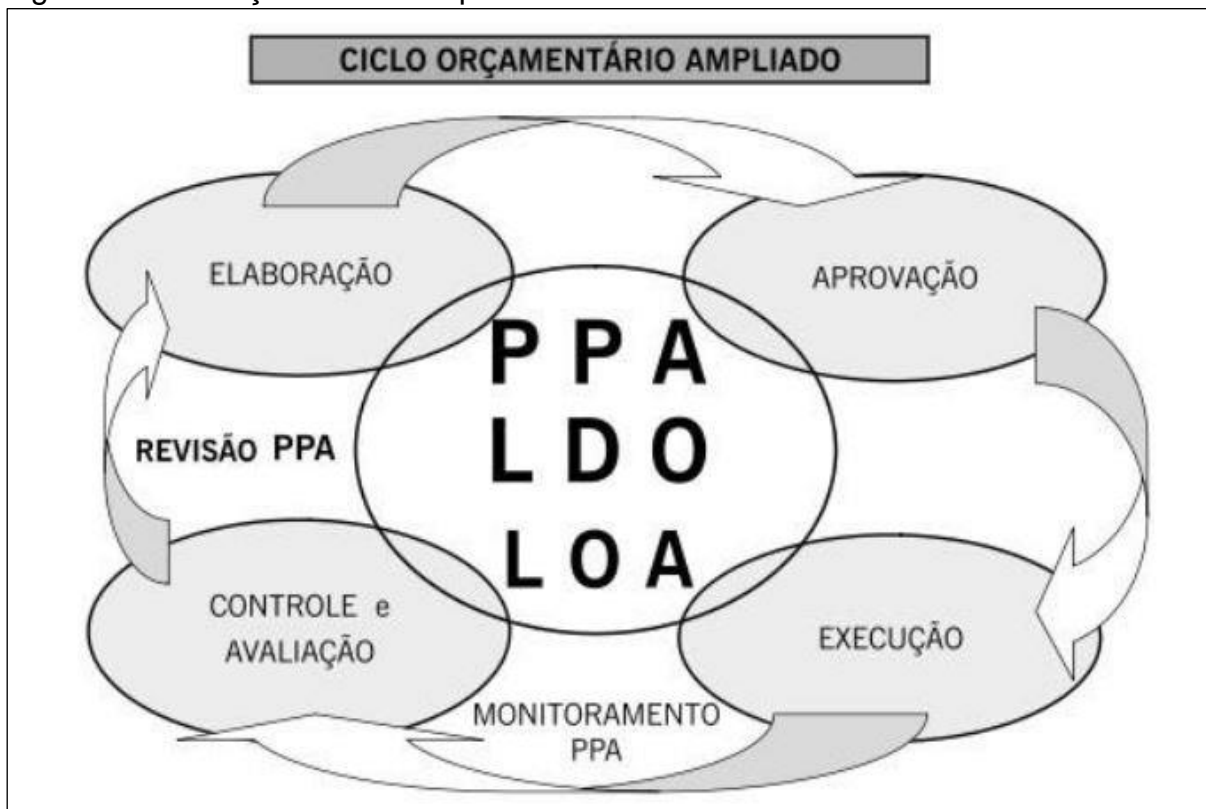
Paludo (2013, p. 103) complementa que o ciclo orçamentário “é composto de diversas etapas que envolvem metas, previsões, financiamentos, fixação de valores, determinação de limites e processo legislativos”.

De acordo com CF/88, art. 165, o ciclo orçamentário compreende a lei que estabelece o PPA, a LDO e a LOA.

O ciclo orçamentário ampliado corresponde a um período mais amplo. Inicia-se com a elaboração, discussão, votação e aprovação do PPA. Continua com a elaboração, discussão, votação e aprovação da LDO e por fim, a elaboração, discussão, votação, aprovação, execução, avaliação e controle da LOA. Além disso, abrange etapas de monitoramento, avaliação anual, análise e avaliação dos

resultados obtidos pelo PPA no ano anterior, bem como revisão e alterações do PPA para os três anos subsequentes.

Figura 2: Ciclo orçamentário ampliado



Fonte: Paludo (2013, p. 109)

O quadro a seguir mostra as etapas, datas limite para encaminhamento dos projetos de lei ao Congresso Nacional, as datas limites para aprovação e os prazos de vigência do PPA, LDO e LOA.

Quadro 1: Etapas do ciclo orçamentário ampliado

LEIS DO CICLO ORÇAMENTÁRIO AMPLIADO			
ETAPAS	PPA	LDO	LOA
ENCAMINHAMENTO	31 de agosto do 1º ano do mandato presidencial	15 de abril	31 de agosto
APROVAÇÃO	22 de dezembro	17 de julho	22 de dezembro
VIGÊNCIA	4 anos de 1º de janeiro do 2º ano do mandato presidencial até 31 de dezembro do 1º ano do mandato seguinte	18 meses da aprovação até o dia 31 de dezembro do ano seguinte	1º de janeiro a 31 de dezembro

Fonte: Paludo (2013, p. 109)



## 2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

Orçamento público é um instrumento legal onde são registradas as despesas autorizadas pelo Poder Legislativo para aquele período, a partir de estimativas das receitas a ingressar em um ano. É um importante meio de planejamento para qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

O orçamento público para Araújo e Arruda (2004, p. 66) “é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro”. Para o autor, antes de tudo, o orçamento é um instrumento que permite acompanhar, controlar e avaliar a administração dos recursos públicos.

A função básica do orçamento público, segundo Castro (2013, p. 35), “é organizar as ações e definir os recursos para materializar o planejamento”. Para ele todo governante se apresenta ao povo em busca de voto propondo resolver problemas que afetam ou possam afetar sociedade. Uma vez eleito, o discurso se transforma em programa de governo, denominado PPA, com início no segundo ano de governo e término no final do próximo ano.

Conforme Albuquerque et. al. (2013, p. 112) a política orçamentária “deve ter como objetivos fundamentais resolver dois problemas que se encontram no cerne de todos os demais problemas brasileiros: a baixa renda per capita e a elevada desigualdade social”.

O Estado estará exercendo seu poder regulador em benefício da sociedade ao aplicar os recursos arrecadados em programas e ações que respeitem os objetivos da política orçamentária.

### 2.4.1 Princípios Orçamentários

Para que os recursos arrecadados sejam aplicados no atendimento às necessidades da sociedade e para que essas aplicações sejam controladas o processo do orçamento público é orientado por alguns princípios.

Os princípios orçamentários, no conceito de Castro (2013, p. 39), “são regras fixadas em legislação, ou formas utilizadas e aceitas historicamente, com vistas a dar estabilidade, consistência e transparência às ações públicas”.

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu vários princípios para o orçamento. São princípios orçamentários:

**Anualidade:** Também chamado de princípio da periodicidade, dispõe que o orçamento limita-se ao período de tempo, definido como exercício financeiro.

O art. 34 da Lei nº 4.320/64 definiu que o exercício financeiro coincide com o ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. O art. 35 da mesma Lei determinou que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Albuquerque et. al. (2013, p. 116) ressalta que “a exceção à regra é a possibilidade de reabertura de créditos especiais e extraordinários pelos saldos não utilizados no exercício, quando autorizados nos últimos quatro meses do exercício”. Conforme estabelece o § 2º do art. 167 da CF.

**Discriminação:** Também chamado de princípio da especialização ou especificação, de acordo com Albuquerque (2013, p. 118):

[...] visa vedar as autorizações de despesas globais, isto é, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte das pessoas, de tal forma que se possa saber, de forma detalhada, a origem dos recursos e sua aplicação.

Este princípio está disposto do art. 5º da Lei nº 4.320/64 determinando que “a lei do orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”.

A exceção do artigo mencionado consta no art. 20 que permite dotações globais para os “programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa”. Apesar da previsão legal há muito tempo não se utiliza essa exceção.

**Equilíbrio:** É um princípio básico do orçamento, onde expressa que devem existir receitas suficientes para cobrir as despesas.

No conceito de Albuquerque et. al. (2013, p. 124) “o princípio do equilíbrio orçamentário estabelece, de forma extremamente simplificada, que as despesas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro”.

Na concepção de Castro (2013) é um princípio milenar, pois surgiu em Roma, no ano de 55 antes de Cristo, na época em que Marco Túlio Cícero definiu que “o orçamento nacional deve ser equilibrado”.

Este princípio não está estabelecido na LRF e nem na Lei nº 4.320/64. A última vez em que o princípio do equilíbrio esteve explícito foi no art. 66 da Constituição de 1967. Portanto, atualmente é um princípio doutrinário e não normativo.

**Exclusividade:** A adoção deste princípio pôs fim às chamadas “caudas orçamentárias”, ou “orçamentos rabilongos”, que, segundo Castro (2013, p. 40) “serviam para dar nomes a ruas, fazer nomeações e dar promoções, utilizando a publicação da Lei Orçamentária Anual”.

Este princípio está expresso no § 8º do art. 165 da CF de 1988:

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá 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.

De acordo com este princípio, o orçamento deve conter apenas matéria orçamentária, não podendo ser incluso em seu projeto de lei assuntos estranhos. Dentre os assuntos estranhos, Albuquerque et. al. (2013, p. 118), diz que “alguns tratadistas citam a tentativa de incluir a “lei do divórcio” no projeto de Lei Orçamentária”. Isso acontecia em razão da rapidez do processo de discussão, votação e aprovação da proposta orçamentária.

**Legalidade:** O princípio da legalidade está previsto na Constituição Federal, nos artigos 165 a 169.

Conforme Albuquerque et. al. (2013, p. 125) “de maneira geral remete ao mandamento de que os atos relacionados aos interesses da sociedade devam passar pelo exame e pela aprovação do parlamento”.

Na concepção de Castro (2013), este princípio está fundamentado mais especificamente no art. 167 da CF, onde veda o início de programas não incluídos na LOA e a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários.

**Não afetação das Receitas:** O inciso IV do art. 167 da CF dispõe que “nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos”. O objetivo desse princípio é conferir flexibilidade à execução orçamentária com a finalidade de que o Governo possa dispor de recursos para atender às despesas conforme as necessidades detectadas.

Para Albuquerque et. al. (2013, p. 122):

Essa é uma exigência de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de seu orçamento sem restrições ou comprometimentos e dessa forma atender às despesas conforme suas prioridades e necessidades. Deve-se observar que os orçamentos excessivamente vinculados trazem dificuldades de toda sorte, principalmente no que diz respeito à escassez de recursos em programas de elevada prioridade e excesso em outros de menor importância, mas que possuam recursos vinculados legalmente.

É importante frisar que atualmente existem diversas vinculações de receitas que não contrariam o dispositivo constitucional, pois vinculam o produto de receitas oriundas de taxas, contribuições e outros ingressos não tributários.

**Orçamento bruto:** Este princípio está disposto no art. 6º da Lei nº 4.320/64 estabelecendo que “todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

No entendimento de Albuquerque (2013), o princípio do orçamento bruto tem o objetivo de impedir a inclusão de importâncias líquidas, ou seja, descontando despesas que serão efetuadas por outras entidades, o que prejudicaria uma visão completa do orçamento.

**Transparência:** É conhecido também como princípio da publicidade e está disposto nos artigos 48 e 49 da LRF que determina ao governo divulgar o orçamento à sociedade, publicar relatórios sobre a execução orçamentária bem como disponibilizar a qualquer pessoa informações sobre arrecadação das receitas e execução das despesas.

O conteúdo orçamentário deve ser divulgado por meio dos veículos oficiais de comunicação para conhecimento público e para eficácia de sua validade. Albuquerque et. al. (2013, p. 121) lembra que depois da LRF, em 2000, “cada vez mais a publicidade é reconhecida como a divulgação de informações em meios eletrônicos de acesso público”.

Em 2009, a Lei Complementar nº 131 passou a exigir que os dados da execução orçamentária e financeira fossem divulgados em tempo real na internet.

**Unidade:** É também conhecido como princípio da totalidade. A Lei nº 4.320/64 estabelece, no art. 2º, que cada ente da federação deve possuir apenas um orçamento, não sendo permitida a existência de orçamentos paralelos.

Em outras palavras, Albuquerque et. al. diz que “o orçamento deve ser uno, ou seja, no âmbito de cada esfera de governo (União, Estados e Municípios) deve existir apenas um só orçamento para um exercício financeiro”.

Analisando o § 5º do art. 165 da CF/88, são mencionados três orçamentos: Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos das Empresas Estatais. No entanto os três orçamentos devem ser consolidados em uma só Lei Orçamentária Anual.

**Universalidade:** Este princípio está previsto nos artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320/64, onde dispõe que o orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes que integram o Governo, possibilitando o controle parlamentar sobre todos os ingressos e dispêndios administrados pelos entes públicos. (CASTRO, 2013)

Como regra geral, a Lei Orçamentária deve conter todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma entidade deve ficar de fora do orçamento. No entanto, Albuquerque et. al. (2013, p. 115), lembra que toda a regra tem exceção e que “no caso das empresas estatais independentes somente constam do orçamento as despesas com investimentos e as receitas que financiam essas despesas”.

Assim, a LOA não contempla autorização para as despesas com pessoal e manutenção e nem a previsão de arrecadação de todas as receitas dessas empresas.

## 2.5 RECEITA PÚBLICA

Receita pública é o ingresso de recursos aos cofres públicos que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos, a fim de atender as necessidades da coletividade.

No conceito de Araújo e Arruda (2013, p. 92), são “os recursos auferidos na gestão que serão computados na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados nas categorias econômicas correntes e de capital”.

Na concepção de Castro (2013, p. 64) “receita caracteriza fato que provoca aumento no patrimônio próprio da entidade”. Na estrutura do plano de contas para o setor público os fatos que provocam aumento do Patrimônio Líquido são considerados Variação Aumentativa.

Com a instituição da Lei nº 10.028/00 (Lei de Crimes Fiscais), sujeitando o administrador a penalidades administrativas, civis e penais caso não observasse o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, o Governo passou a dar mais atenção à

estruturação, classificação e conceituação das receitas, pois a cultura vigente era cuidar apenas das despesas. Até pouco tempo, as receitas não eram classificadas institucionalmente e nem demonstradas por finalidade, atualmente, já existe até integração entre o STN e o SOF que publicam normas conjuntas sobre receita orçamentária que podem ser consultadas nos endereços eletrônicos dessas entidades.

### 2.5.1 Receitas Orçamentárias

Receita orçamentária é todo o recurso financeiro recebido e que posteriormente possa ser usado para pagamento de despesas orçamentárias.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012, p.10), menciona que “as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender as necessidades públicas e demandas da sociedade”.

No conceito de Castro (2013, p. 64), caracteriza “ingresso de recurso financeiro, de caráter não devolutivo, para cobertura de despesas orçamentárias”.

Quanto aos efeitos produzidos ou não no Patrimônio Líquido (PL), a receita orçamentária pode ser efetiva ou não efetiva.

**Receita efetiva:** Trata-se daquela em que o fato gerador do ingresso do recurso financeiro altera a situação líquida patrimonial. Contas 5 e 6 (de controle orçamentário) e Variação Patrimonial Aumentativa (conta 4 do plano de contas).

**Receita não efetiva:** É aquela em que o fato gerador do ingresso de recursos financeiros não altera a situação líquida patrimonial, ou seja, trata-se apenas de receita sob o enfoque orçamentário (receitas de capital).

De acordo com a procedência podem ser conceituadas em originárias ou derivadas.

**Receitas originárias:** São recursos de rendas oriundas do próprio patrimônio, de comercialização de bens ou serviços prestados.

**Receitas derivadas:** São obtidas pelo Estado mediante sua autoridade coercitiva, que exige que o particular entregue determinada quantia de forma compulsória, como: tributos, contribuições ou multas e as recebidas por transferência como, doações, contribuições e outras.

O artigo 11 da Lei nº 4.320/1964 classifica as receitas orçamentárias em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

#### 2.5.1.1 Receitas Orçamentárias Correntes

As receitas orçamentárias correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro e servem para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.

Sobre receitas correntes, a Lei 4.320/64 menciona no artigo 11, parágrafo 1º a seguinte definição:

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

De acordo com Castro (2013, p. 65) são “ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais do Ente Público ou rendimento de seu patrimônio, passíveis de aplicação em despesas do orçamento”. Os recursos arrecadados são provenientes do poder impositivo do Estado, do patrimônio do Governo ou decorrentes de comercialização de bens ou serviços prestados.

Receitas correntes intraorçamentárias, na concepção de Castro (2013), são recursos recebidos por entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Tem como fato gerador ações de natureza operacional, desenvolvidas no âmbito da mesma esfera de governo a favor de outras entidades do mesmo orçamento.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, as receitas correntes são classificadas em subcategorias econômicas:

**Receita Tributária:** De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Portanto, são receitas tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

**Receita de Contribuições:** No conceito de Castro (2013, p. 66) são “ingressos provenientes de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

instrumento de intervenção nas respectivas áreas”. São cobrados noventa dias após a publicação da lei que as instituiu, por estarem sujeitas ao princípio da noventalidade.

**Receita Patrimonial:** Segundo Albuquerque et. al. (2013, p. 182) “é proveniente de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente, de aplicações de disponibilidades em operações em mercado e outros rendimentos oriundos da renda de ativos permanentes”. Em outras palavras, são rendimentos do patrimônio na forma de aplicações de disponibilidades em aplicações de mercado ou provenientes de renda de ativos não circulantes.

**Receita Agropecuária:** É o ingresso de recursos provenientes da atividade ou exploração agropecuária de origem vegetal ou animal. Incluem-se as receitas advindas da exploração da agricultura (cultivo do solo), da pecuária (criação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte) e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários. (CASTRO, 2013)

**Receita Industrial:** Conforme definição da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) são ingressos provenientes de recursos da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais.

**Receita de Serviços:** São receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, venda de mercadorias e produtos inerente à atividade da entidade e outros serviços.

**Transferências Correntes:** Conforme o art. 11º da Lei nº 4.320/64, são fontes oriundas de recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento de gastos, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes.

**Outras Receitas Correntes:** São ingressos provenientes de outras origens não classificáveis nas subcategorias anteriores como: as originárias das cobranças de multas e juros de mora, indenizações e restituições, receita da dívida ativa e receitas diversas.



### 2.5.1.2 Receitas Orçamentárias de Capital

As receitas de capital resultam da efetivação das operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas e auxílios recebidos pelo órgão ou entidade.

A Lei nº 4.320/1966, no art. 11º, § 2º, dispõe que receitas de capital são:

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

Também são consideradas receitas de capital, de acordo com Castro (2013, p. 66), “as transferências recebidas de órgãos ou entidade de outra esfera de governo para aplicação em despesa de capital, no sentido de manter coerência na consolidação das contas públicas”.

Receitas de capital intraorçamentárias são recursos oriundos de entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Tem como fato gerador ações de natureza não operacional, desenvolvidas no âmbito da mesma esfera de governo em favor de outras entidades do mesmo orçamento, consideradas por eles como despesas de capital. (CASTRO, 2013)

Conforme a Lei nº 4.320/64, as receitas de capital são classificadas nas seguintes subcategorias econômicas:

**Operações de Crédito:** São recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou da contratação de financiamentos e empréstimos.

**Alienação de Bens:** Ingressos de recursos provenientes da alienação de componentes de ativos.

**Amortização de Empréstimos:** Recursos provenientes da amortização de empréstimos concedidos pelo poder público, ou seja, a receita obtida com o recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos.

**Transferências de Capital:** São ingressos de recursos decorrentes de entidades constantes no orçamento de outra esfera de governo, destinados a aplicação em despesas de capital.

**Outras Receitas de Capital:** Referem-se às receitas de capital que não atendem às especificações anteriores. Devem ser empregadas apenas no caso de impossibilidade de utilização das demais rubricas.

### 2.5.2 Receita Extra Orçamentária

Receita extra orçamentária, é o ingresso de recursos provenientes de toda e qualquer arrecadação que não podem ser previstas no orçamento ou tem caráter transitório. Representam valores recebidos pelo Estado, mas que não são de sua propriedade, portanto terão de ser devolvidos.

Para Araújo e Arruda (2004, p. 93), “engloba os valores provenientes de toda e qualquer arrecadação que não figure no orçamento do Estado e, conseqüentemente, todo recolhimento que não constitui sua renda”.

Andrade (2002, p. 66) exemplifica as receitas extra orçamentárias como: “cauções, fianças, depósitos em garantia, consignações, retenções na fonte, salários não reclamados, contas a classificar a *posteriori*, antecipações de receitas orçamentárias, entre outros”.

Constituem recebimentos de recursos que constituirão compromissos exigíveis, cujos pagamentos podem ser feitos independentemente de autorização do Poder Legislativo.

### 2.6 DESPESA PÚBLICA

A despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos coma as várias atribuições e funções governamentais. O reconhecimento da despesa orçamentária ocorre no momento da liquidação da despesa, que corresponde ao fato gerador da despesa orçamentária.

Para Paludo (2013, p. 146) “despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade (despesas orçamentárias e extra orçamentárias)”.

Segundo Jund (2006, p. 187) despesa pública é “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos”.

Os conceitos de despesa pública trazem diversas características relevantes. A principal delas é a de que deve estar antecipadamente prevista no orçamento, contendo a fixação total das despesas, como determina o art. 167 da

Constituição Federal, o qual proíbe a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

A despesa pública, no conceito de Araújo e Arruda (2004, p. 110), é definida como:

[...] sendo o gasto ou compromisso de gastos dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do Orçamento, elaborada em conformidade com o plano plurianual de investimentos, com a Lei das Diretrizes Orçamentárias e com a LRF.

Em outras palavras, a despesa pública representa o desembolso efetuado pelos agentes pagadores do Estado em face de serviço prestado ou bem consumido.

### 2.6.1 Despesas Orçamentárias

Segundo Kohama (2003, p. 110) despesa orçamentária “é aquela cuja realização depende de autorização legislativa”. Assim, as despesas orçamentárias são aquelas que integram o orçamento, ou seja, são discriminadas e fixadas no orçamento público.

Para Paludo (2013, p. 146) “despesa orçamentária é o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial”.

De acordo com Araújo e Arruda (2004, p. 111), as despesas orçamentárias “são as despesas públicas que, para serem realizadas, dependem de autorização legislativa e não podem se efetivar sem crédito orçamentário correspondente”.

Castro (2013, p. 49) ressalta que “para possibilitar o conhecimento das realizações governamentais e contribuir para a produção das informações oficiais e gerenciais, toda ação é identificada por intermédio de uma classificação orçamentária”.

As despesas da Administração Pública são classificadas sob o seguinte aspecto: **esfera orçamentária** – destacando os três orçamentos previstos na CF; **institucional** – Poder; Órgão; Unidade Orçamentária e Unidade Administrativa; **funcional** – função de governo; subfunção; programa e ação; **programática** – finalidade; **econômico** – Despesas correntes e Despesas de capital;

A classificação pode, ainda, ser dividida em dois tipos de programação: qualitativa e quantitativa. A qualitativa no conceito de Castro (2013) visa organizar as ações que são desenvolvidas nos campos institucional e funcional. A quantitativa complementa a estrutura programática inserindo metas, identificação e controle dos recursos financeiros.

***Esfera orçamentária:*** Conforme definido no art. 165 da CF, especifica se a dotação orçamentária pertence ao Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social ou Orçamento de Investimento das Empresas Estatais.

***Classificação institucional:*** Conforme Castro (2013, p. 52) “responde à indagação “**Quem**” é o responsável pela execução das ações”. Evidencia a estrutura administrativa responsável pela execução das ações de governo. As Unidades Orçamentárias são responsáveis pelos recursos e pela realização das ações. Órgão é o agrupamento de Unidades Orçamentárias.

***Classificação funcional:*** Responde basicamente à indagação “**em que**” área de ação governamental a despesa será realizada. Castro (2013, p. 52) enfatiza que “cada atividade, projeto e operação especial identificará a função e a subfunção às quais se vinculam”. A Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, instituiu a atual classificação funcional do Ministério do Planejamento e Orçamento.

***Classificação programática:*** Responde à indagação “**Pra que**” os recursos são alocados, ou seja, sua finalidade. Responde também à indagação “**O que**” será feito, ou seja, o esforço. Castro (2013, p. 52) evidencia que “a finalidade está representada pelo objetivo a atingir (programas), onde estão os **indicadores**. O esforço está representado pelas (ações: projetos ou atividades), onde estão as **metas**”.

***Classificação econômica:*** A classificação quanto à natureza econômica é realizada para suprir as necessidades do setor econômico do governo. O seu papel, para Castro (2013, p. 58), “é dar indicações sobre os efeitos que os gastos públicos têm sobre a economia do País como um todo”. Proporciona informações acerca da contribuição do governo à renda nacional, por exemplo.

A categoria econômica da despesa pública é subdividida em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital.

### 2.6.1.1 Despesas Orçamentárias Correntes

Para Paludo (2013, p. 166), “Despesas Correntes: classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”.

Compõe essa categoria, segundo Castro (2013, p. 58), “todas as despesas de operação das ações ou manutenção da existência da entidade pública”. Para o autor as despesas não contribuem diretamente para aquisição de um bem de capital ou amortização do endividamento. Dividem-se em:

**Despesas de custeio:** As despesas de custeio, conforme o art. 12da Lei nº 4.320/64 são “as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinada a atender as obras de conservação e adaptação de bens imóveis”. As despesas de custeio são divididas em: pessoal civil; pessoal militar; material de consumo; serviço de terceiros; e encargos diversos.

**Transferências correntes:** Conforme o art. 12 da Lei nº 4.320/1964, são transferências correntes “as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender a manutenção de outras entidades de direito público ou privado”. As transferências correntes dividem-se em: subvenções sociais; subvenções econômicas; inativos; pensionistas; salário família e abono familiar; juros da dívida pública; contribuições da Previdência Social; e diversas transferências correntes.

O artigo 12 da Lei nº 4.320/1964 distingue subvenções, nestes termos:

- I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
- II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Fundamentalmente, e nos limites das possibilidades financeiras, na concepção de Kohama (2003) a concessão de subvenções sociais visa à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos revelar-se mais econômica.

### 2.6.1.2 Despesas Orçamentárias de Capital

As despesas de capital, no conceito de Albuquerque et. al. (2013, p. 251), “são efetuadas pela Administração Pública com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital (máquinas, equipamentos, imóveis, entre outros) que enriquecerão o patrimônio público ou serão capazes de gerar novos bens ou serviços”. As despesas de capital são divididas em:

**Investimentos:** São as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização das obras, para programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. Dividem-se em: obras públicas; serviços em regime de programação especial; equipamentos e instalações; material permanente; e participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas.

**Inversões financeiras:** O § 5º do art. 12º da Lei nº 4.320/1964 define inversões financeiras, nestas palavras:

- I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;
- II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;
- III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

As inversões financeiras dividem-se em: aquisição de imóveis; participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras; aquisição de títulos representativos de capital de empresas em funcionamento; constituição de fundos rotativos; concessão de empréstimos; e diversas inversões financeiras.

**Transferências de capital:** O art. 12º, § 6º da Lei nº 4.320/1964 define transferências de capital como:

- § 6º - São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independente de contraprestação direta em bens ou serviços, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

São divididas em: amortização da dívida pública; auxílios para obras públicas; auxílio para equipamentos e instalações; auxílio para inversões financeiras; e outras contribuições.

Para Paludo (2013, p. 152) “As Despesas intraorçamentárias, por sua vez, são as despesas realizadas entre os integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social na mesma esfera de governo”.

### **2.6.2 Despesa Extra Orçamentária**

A despesas extra orçamentárias, para Araújo e Arruda (2013, p. 110) “são aquelas pagas à margem do orçamento”. Portanto, independem de autorização do Poder Legislativo.

Os desembolsos extra orçamentários, no entendimento de Albuquerque et. al. (2013, p. 234) “como a própria denominação sugere, não estão previstos no orçamento e correspondem a fatos de natureza financeira, decorrentes da própria gestão pública”.

Segundo Paludo (2013, p. 151) “corresponde a uma desincorporação de Passivo (caução) ou uma apropriação de Ativo (pagamento de salário-família), sem qualquer registro referente à despesa orçamentária”.

Para exemplificar despesas extra orçamentárias, cita-se: devolução de depósitos em caução; devolução de depósito judicial; devolução de depósitos para quem de direito; e pagamento de consignações.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão demonstrados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, por meio do conhecimento científico, seguindo procedimentos e normas de pesquisa. A separação das tipologias se dará conforme os objetivos, os procedimentos e a abordagem do problema.

Pesquisa é o mesmo que busca ou procura. Pesquisar, portanto, é buscar ou procurar resposta para algo. Para Gil (1996, p.19), pesquisa pode ser definida como:

O procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Ainda de acordo com Gil (1996, p. 21), “a pesquisa exige que as ações desenvolvidas ao longo de seu processo sejam efetivamente planejadas”.

Segundo Barros e Lehfeld (2000, p. 67) “o conhecimento obtido pela investigação científica contribuirá para a ampliação do conhecimento já acumulado, bem como para a construção, reformulação e transformação de teorias científicas”.

Conforme os objetivos, a pesquisa será classificada como descritiva. Na pesquisa descritiva, o pesquisador descreve, narra algo que acontece.

Apolinário (2012, p. 62) diz que “quando uma pesquisa busca descrever uma realidade, sem nela interferir, damos a ela o nome de pesquisa descritiva”.

Segundo afirma Barros e Lehfeld (2000, p. 70):

Neste tipo de pesquisa, não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos.

Cervo e Bervian (2002, p. 66), ressalta que “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Ainda de acordo com os autores, “busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano”.

Quanto ao procedimento utilizado caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, baseada em literaturas, artigos, leis, instruções normativas, dentre outras.



Para Gil (1996, p. 48):

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 65), “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”. Assim, ainda conforme os autores, a pesquisa bibliográfica “busca conhecer e analisar as contribuições culturais e científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema”.

A coleta de dados foi por meio de documentos, utilizando os relatórios oriundos do orçamento da Prefeitura Municipal de Criciúma. A coleta de dados por meio da pesquisa documental ou de fontes primárias, de acordo com Gil (1996), se difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado; suas fontes são muito mais diversificadas e dispersas.

Quanto à abordagem do problema, os dados foram analisados de forma comparativa entre o orçamento previsto e o realizado, apresentando os valores e percentuais dos dados extraídos dos relatórios obtidos da prefeitura analisada. Consiste no método que realiza comparações visando verificar similaridades e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos, sejam estes dados de grupos em qualquer tempo, seja no presente ou passado.

Assim, o método de análise dos dados foi realizado por meio de análise documental. Segundo Gil (1996), a análise documental utiliza material que ainda não recebeu tratamento analítico.

## **4 COMPARATIVO ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS REALIZADOS NO ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC**

Segundo informações disponibilizadas no site da Prefeitura Municipal ([www.criciuma.sc.gov.br](http://www.criciuma.sc.gov.br)), Criciúma foi fundada em 06 de janeiro de 1880 e é colonizada por italianos, alemães, poloneses, portugueses e africanos. É localizada no extremo Sul, a 200 km da capital Florianópolis. A principal atividade econômica é o setor cerâmico, mas também se destacam os setores: metalúrgicos, supermercadista, vestuário, carvão, construção civil e setor químico.

### **4.1 ASPECTOS DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**

A fundação de Criciúma, de acordo com o site da Prefeitura Municipal, deu-se no ciclo da imigração europeia do século XIX, com a chegada das primeiras famílias de imigrantes emergentes das regiões de Veneza e Treviso, na Itália. Os imigrantes desbravaram a região, construindo casas, estradas e escolas. Os imigrantes tiveram a agricultura como principal atividade econômica. Em meados de 1890 chegaram as primeiras famílias de poloneses, seguidas de imigrantes alemães e dos descendentes de portugueses vindos da região de Laguna.

O município é o maior produtor nacional e o segundo maior produtor mundial de pisos e azulejos. Criciúma é rica em cultura e recursos naturais. É também o terceiro maior polo nacional na produção de jeans e o maior polo estadual do setor de confecções.

O município de Criciúma tem uma população estimada em 195.614 habitantes, conforme o IBGE (2012); segundo o PNUD (2010), possui Índice de Desenvolvimento Humano de 0,79. O Produto Interno Bruto, de acordo com o IBGE (2010), alcançava o valor de R\$ 3.566.410.636,00, revelando um PIB per capita à época de R\$ 18.552,25, considerando uma população estimada em 2010 de 192.236 habitantes.

Criciúma é conhecida por ser a Capital Brasileira do Carvão e do Revestimento Cerâmico. No seu subsolo abriga uma das maiores reservas minerais do País. A Mina de Visitação Octávio Fontana, considerada um dos mais

importantes pontos turísticos do município, permite uma visão da evolução histórica da riqueza extrativa da cidade.

#### 4.2 ORÇAMENTO 2012 DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA – SC

A proposta de Lei Orçamentária do município de Criciúma, referente ao exercício financeiro do ano de 2012, foi encaminhada através da PE n° 106/2011 para o Legislativo e sancionada através da Lei Municipal n° 5.962 de 05 de dezembro de 2011.

Foi estimada a receita e fixada a despesa em importâncias iguais, no valor de R\$ 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de reais).

O quadro abaixo demonstra os instrumentos de planejamento aplicáveis ao exercício em análise, as datas das audiências realizadas e os valores das receitas e despesas inicialmente orçadas.

Quadro 2: Leis Orçamentárias

LEIS		DATAS DAS AUDIÊNCIAS	RECEITAS	750.000.000,00
PPA	5.351/09	28/07/2009	<b>ESTIMADAS</b>	
LDO	5.880/11	28/04/2011	<b>DESPESAS</b>	750.000.000,00
LOA	5.962/11	29/09/2011	<b>FIXADAS</b>	

Fonte: <http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

De acordo com o art. 1° da Lei Municipal n° 5.962/11 a receita estimada e a despesa fixada para o exercício financeiro de 2012, seguem a seguinte forma: Orçamento Fiscal - R\$ 503.002.000,00 (quinhentos e três milhões e dois mil reais); Orçamento da Seguridade Social - R\$ 246.998.000,00 (duzentos e quarenta e seis milhões, novecentos e noventa e oito mil reais).

Os quadros que seguem demonstram os desdobramentos dos valores previstos, ou autorizados pelo Legislativo Municipal para as receitas e para as despesas orçamentárias do exercício de 2012, de forma que se possa avaliar a destinação de recursos pelo Poder Executivo, bem como o cumprimento das imposições constitucionais.

As receitas foram estimadas de acordo com o seguinte desdobramento:

Tabela 1: Receitas Previstas

<b>RECEITA POR ORIGEM</b>	<b>VALORES PREVISTOS</b>
Receita Tributária	157.310.000,00
Receita de Contribuições	13.881.000,00
Receita Patrimonial	13.507.000,00
Receitas de Serviços	600.000,00
Transferências Correntes	395.333.000,00
Outras Receitas Correntes	37.045.000,00
Receitas Intraorçamentárias	8.216.000,00
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>625.892.000,00</b>
Operações de Créditos	33.000.000,00
Alienações de Bens	9.360.000,00
Transferências de Capital	81.748.000,00
<b>RECEITA DE CAPITAL</b>	<b>124.108.000,00</b>
<b>TOTAL DA RECEITA</b>	<b>750.000.000,00</b>

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

As despesas foram autorizadas conforme o seguinte desdobramento:

Tabela 2: Despesas Autorizadas

<b>DESPESA POR FUNÇÃO DE GOVERNO</b>	<b>VALORES AUTORIZADOS</b>
01-Legislativa	12.000.000,00
02-Judiciária	2.240.000,00
03-Essencial à Justiça	155.000,00
04-Administração	133.685.000,00
06-Segurança Pública	14.040.000,00
08-Assistência Social	18.017.900,00
09-Previdência Social	15.250.000,00
10-Saúde	206.513.000,00
12-Educação	154.986.000,00
13-Cultura	11.040.000,00
14-Direitos da Cidadania	400.000,00
16-Habitação	3.620.000,00
17-Saneamento	41.340.000,00
18-Gestão Ambiental	23.700.000,00

<b>DESPESA POR FUNÇÃO DE GOVERNO</b>	<b>VALORES AUTORIZADOS</b>
20-Agricultura	1.015.000,00
22-Indústria	470.000,00
26-Transporte	69.424.840,00
27-Desporto e Lazer	11.050.000,00
28-Encargos Especiais	36.400.000,00
99-Reserva de Contingência	176.000,00
<b>TOTAL DA DESPESA</b>	<b>755.522.740,00</b>

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Ressalta-se que o total da despesa autorizada ultrapassa em 5.522.740,00 (cinco milhões, quinhentos e vinte e dois mil, setecentos e quarenta reais) a receita estimada, a diferença é referente ao crédito adicional, que após os ajustes, é adicionado ao orçamento.

#### **4.2.1 Apuração do Resultado Orçamentário**

O confronto entre a receita arrecadada e a despesa realizada, resultou no superávit de execução orçamentária no valor de R\$ 15.538.804,35, correspondendo a 3,65% da receita arrecadada.

Após os ajustes da receita e despesa, o município apresentou superávit de R\$ 7.921.378,47.

Salienta-se que o resultado consolidado, superávit de R\$ 7.921.378,47, é composto pelo resultado do Orçamento Centralizado - Prefeitura Municipal, déficit de R\$ 598.497,33 e do conjunto do Orçamento das demais Unidades Municipais superávit de R\$ 8.519.875,80.

A execução orçamentária do município pode ser demonstrada, sinteticamente, da seguinte forma:

Quadro 3: Resultado da Execução Orçamentária 2012

Descrição	Previsão/Autorização	Execução	% Executado
RECEITA	750.000.000,00	425.271.344,72	56,70
DESPESA (considerando as alterações orçamentárias)	755.522.740,00	409.732.540,37	54,23
<b>Superávit de Execução Orçamentária</b>		<b>15.538.804,35</b>	

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Excluindo o resultado orçamentário do Regime Próprio de Previdência e/ou Fundo/Fundação/Autarquia de Assistência ao Servidor, o município apresentou déficit de R\$ 6.625.369,06, demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 4: Resultado Orçamentário Consolidado – 2012

<b>Resultado Orçamentário Consolidado Excluído RPPS e/ou Fundo/Fundação/Autarquia de Assistência ao Servidor</b>			
	Superávit Consolidado Ajustado	Superávit do RPPS e/ou Fundo/Fundação/Autarquia de Assistência ao Servidor	Déficit excluído RPPS e/ou Fundo/Fundação/Autarquia de Assistência ao Servidor
RECEITA	425.271.344,72	24.617.968,53	400.653.376,19
DESPESA	417.349.966,25	10.071.221,00	407.278.745,25
<b>Resultado de Execução Orçamentária</b>	<b>7.921.378,47</b>	<b>14.546.747,53</b>	<b>6.625.369,06</b>

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Ressalta-se que o déficit em questão foi totalmente absorvido pelo superávit financeiro do exercício anterior (R\$ 7.149.486,46).

#### 4.3 ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

Para demonstrar a análise das receitas e despesas orçamentárias da Prefeitura Municipal de Criciúma, os dados são apresentados de forma comparativa entre os valores previstos e os valores realizados para o orçamento de 2012.

As receitas por origem e o cotejamento entre os valores previstos e os arrecadados são assim demonstrados:

Tabela 3: Comparativo entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas

RECEITA POR ORIGEM	PREVISÃO	ARRECADAÇÃO	% ARRECADADO
Receita Tributária	157.310.000,00	69.609.835,44	44,25
Receita de Contribuições	13.881.000,00	11.042.185,58	79,55
Receita Patrimonial	13.507.000,00	16.472.347,08	121,95
Receita de Serviços	600.000,00	1.057.063,26	176,18
Transferências Correntes	395.333.000,00	264.545.096,11	66,92
Outras Receitas Correntes	37.045.000,00	30.764.085,57	83,05
Receita Intraorçamentária	8.216.000,00	5.461.266,10	66,47
<b>RECEITA CORRENTE</b>	<b>625.892.000,00</b>	<b>398.951.879,14</b>	<b>63,74</b>
Operações de Crédito	33.000.000,00	3.091.899,80	9,37
Alienação de Bens	9.360.000,00	1.400.087,45	14,96
Transferências de Capital	81.748.000,00	21.827.478,33	26,70
<b>RECEITA DE CAPITAL</b>	<b>124.108.000,00</b>	<b>26.319.465,58</b>	<b>21,21</b>
<b>TOTAL DA RECEITA</b>	<b>750.000.000,00</b>	<b>425.271.344,72</b>	<b>56,70</b>

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Receita prevista é a estimativa do montante que se espera arrecadar em determinado período (normalmente um exercício financeiro). Por ser uma expectativa de arrecadação, é também denominado de receita orçada.

A receita arrecadada consiste no recebimento da receita pelo agente devidamente autorizado. É o momento do pagamento efetuado pelo contribuinte ao agente arrecadador.

A receita arrecadada no exercício em análise alcançou o montante de R\$ 425.271.344,72, equivalente a 56,70% da receita orçada. Assim, houve uma diferença de R\$ 324.728.655,32 a menos nas receitas arrecadadas em relação às previstas.

Ressalta-se uma diferença significativa nas receitas de serviços arrecadadas em relação às orçadas, ou seja, 176,18%, correspondente a R\$ 457.063,26. A receita patrimonial arrecadada também ficou acima da prevista em 121,95%.

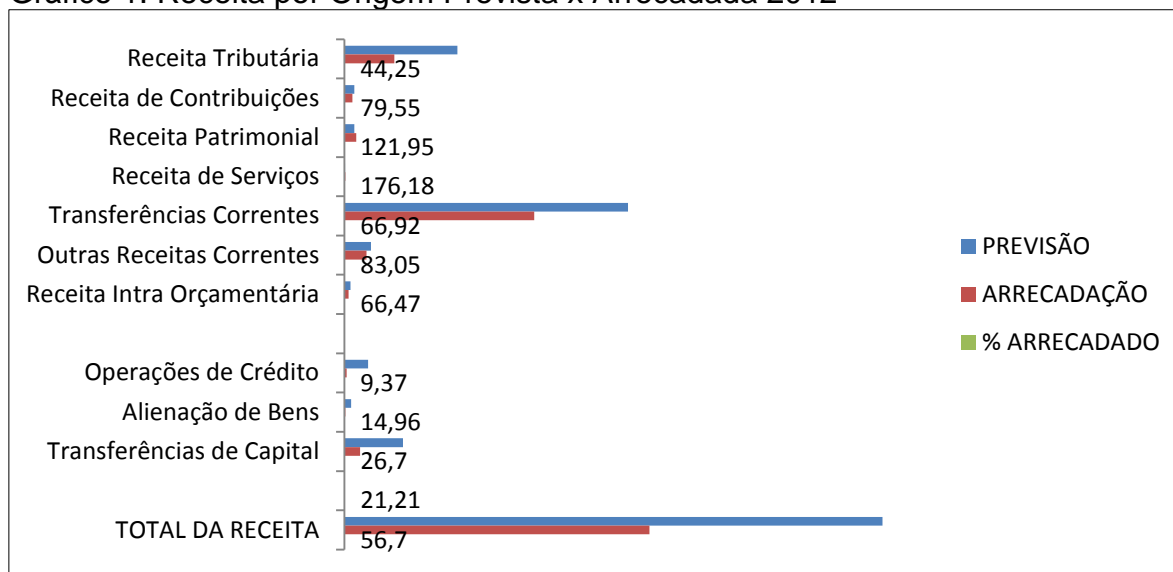
Nota-se uma diferença relevante na receita com operações de crédito arrecadadas, atingindo apenas 9,37% em relação à orçada, equivalente a R\$ 29.908.100,20. As receitas com alienação de bens e transferências de capital arrecadadas alcançaram 14,96% e 26,70%, respectivamente, em relação às previstas.

Destaca-se que o total da receita de capital arrecadada ficou bem abaixo do orçado, atingindo 21,21%, equivalente a R\$ 97.788.534,42. O total das receitas correntes arrecadadas atingiu 63,74% em relação às orçadas.

Assim, nota-se que as receitas de serviços e patrimoniais arrecadadas estão acima das orçadas, entretanto o total de receitas arrecadadas atingiu apenas 56,76% em relação às previstas.

O gráfico seguinte demonstra a representação gráfica do comparativo das receitas previstas e arrecadadas, por origem.

Gráfico 1: Receita por Origem Prevista x Arrecadada 2012



Fonte: Elaborado pelo autor baseado nos dados do TCE de Santa Catarina

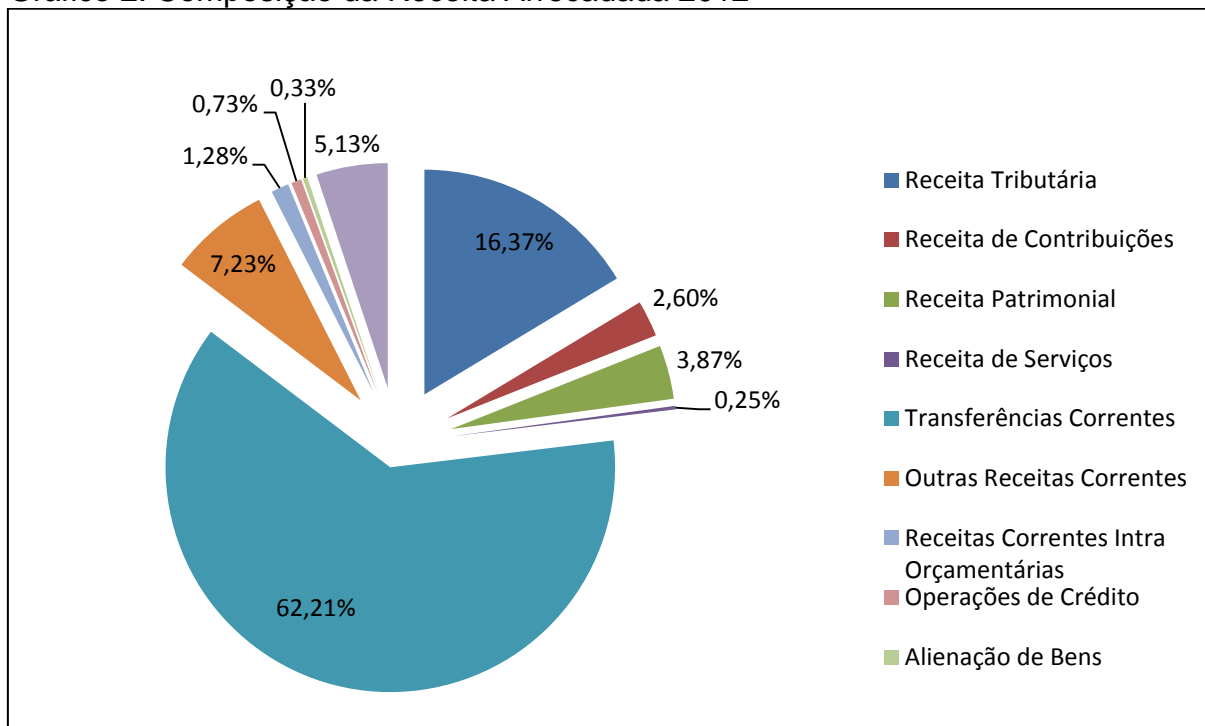
O gráfico a seguir apresenta a relação de cada receita por origem com o total arrecadado no exercício de 2012.

Destaca-se que a parcela significativa da receita, 62,21%, está concentrada nas transferências correntes.

Nota-se também que 16,37% das receitas arrecadadas pertencem às receitas tributárias e que 21,42% estão distribuídos entre as demais receitas.



Gráfico 2: Composição da Receita Arrecadada 2012



Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Ressalta-se também que o menor percentual, de receitas arrecadadas, 0,25%, pertence às receitas de serviços, seguido das receitas alienação de bens e operações de crédito, alcançando 0,33% e 0,73%, respectivamente.

Analisando o gráfico acima é possível perceber claramente que o maior percentual de arrecadação está concentrado nas receitas correntes e o menor percentual pertence às receitas de capital.

Em relação à análise das receitas, através das tabelas e dos gráficos, já é possível identificar falhas na elaboração do orçamento, pois o valor de receitas estimadas está bem acima do valor das receitas arrecadadas.

No tocante as despesas executadas em comparação às orçadas (incluindo as alterações orçamentárias), segundo a classificação por função de governo, tem-se a demonstração na tabela seguinte:

Tabela 4: Comparativo entre a Despesa Funcional Autorizada e Executada

DESPESA POR FUNÇÃO DE GOVERNO	AUTORIZAÇÃO	EXECUÇÃO	%EXECUTADO
01-Legislativa	12.000.000,00	8.251.130,09	68,76
02-Judiciária	2.240.000,00	783.168,39	34,96
03-Essencial à Justiça	155.000,00	136.327,86	87,95
04-Administração	133.685.000,00	63.678.961,81	47,63
06-Segurança Pública	14.040.000,00	7.197.906,09	51,27
08-Assistência Social	18.017.900,00	6.770.456,33	37,58
09-Previdência Social	15.250.000,00	10.071.221,00	66,04
10-Saúde	206.513.000,00	139.550.241,67	67,57
12-Educação	154.986.000,00	100.570.152,97	64,89
13-Cultura	11.040.000,00	2.170.064,11	19,66
14-Direitos da Cidadania	400.000,00	318.861,50	79,72
16-Habitação	3.620.000,00	584.322,59	16,14
17-Saneamento	41.340.000,00	14.702.034,02	35,56
18-Gestão Ambiental	23.700.000,00	11.422.766,86	48,20
20-Agricultura	1.015.000,00	234.470,86	23,10
22-Indústria	470.000,00	159.282,98	33,89
26-Transporte	69.424.840,00	19.346.985,20	27,87
27-Desporto e Lazer	11.050.000,00	3.798.019,20	34,37
28-Encargos Especiais	36.400.000,00	19.986.166,84	54,91
99-Reserva de Contingência	176.000,00	-	-
<b>TOTAL DA DESPESA</b>	<b>755.522.740,00</b>	<b>409.732.540,37</b>	<b>54,23</b>

Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

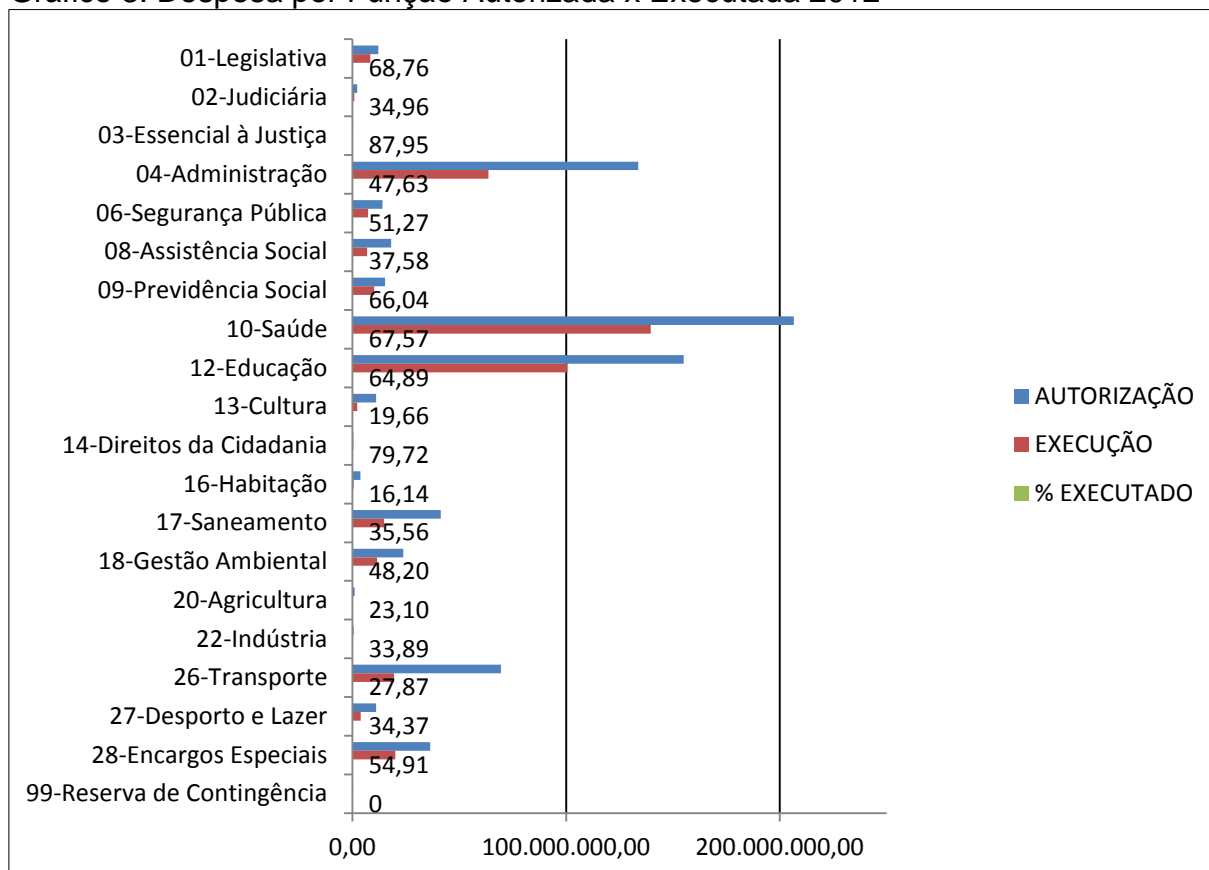
A análise entre despesa autorizada e executada é importante para identificar quais funções foram priorizadas em relação à deliberação legislativa no tocante ao orçamento municipal.

Autorização da despesa é a aprovação do Poder Legislativo ao Poder Executivo, pela fixação de dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária, concedendo ao ordenador de despesa o direito de gastar os recursos.

Nota-se que foram executados 54,23% do total das despesas autorizadas, ou seja, o equivalente a R\$ 345.790.199,70.

O gráfico seguinte demonstra o cotejamento entre as despesas autorizadas e executadas segundo as funções de governo. Trata-se de uma representação gráfica da tabela anterior.

Gráfico 3: Despesa por Função Autorizada x Executada 2012



Fonte: <http://consulta.tce.sc.gov.br/> (adaptado pelo autor)

Analisando o gráfico nota-se que as despesas executadas que representam menor percentual em relação às autorizadas são referentes à habitação e cultura, atingindo 16,14% e 19,66%, respectivamente, em relação às autorizadas.

Destaca-se que o maior percentual da despesa executada, 87,95%, pertence às essenciais à justiça, seguido das despesas com direitos da cidadania, 79,72% e despesas legislativas, que correspondem a 68,76% das autorizadas.

As despesas executadas com saúde e educação atingiram 67,57% e 64,89%, respectivamente, em relação às autorizadas.

No comparativo da despesa autorizada em relação à executada com os recursos arrecadados durante o exercício de 2012, verifica-se que a execução foi inferior à fixação, gerando, portanto, uma economia orçamentária.

Destaca-se que foi fixada despesa com reserva de contingência no valor de R\$ 176.000,00, porém esse valor não foi executado.

Analisando as tabelas e gráficos com a composição da despesa fixada e executada é possível perceber que não foram priorizados os serviços considerados essenciais à população, como: saúde, educação, segurança pública, habitação, saneamento básico, transporte e assistência social.

Entretanto destaca-se que a despesa executada com Direitos da Cidadania chegou a quase 80% em relação à autorizada. Os direitos e deveres dos cidadãos estão previstos na CF de 1988, no art. 5º e no art. 6º.

Ressalta-se que a despesa executada com gestão ambiental atingiu 48,20% em relação à autorizada. A gestão ambiental visa ordenar as atividades humanas para que estas não agredam o meio ambiente. Assim, nota-se que a preocupação com o meio ambiente ainda não é prioridade para o município de Criciúma.

As despesas executadas com esporte e lazer, que também são direitos assegurados pela CF de 1988, alcançaram apenas 34,37% em relação às fixadas.

Assim, fica claro que na elaboração do orçamento público do município de Criciúma - SC não foram priorizadas necessidades básicas da população. Diante desta dificuldade, os administradores públicos não conseguem fornecer serviços de qualidade para os cidadãos, evidenciando que é preciso melhorar a forma de arrecadação e aplicação dos recursos para um bom desempenho da gestão pública.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cada município tem seu orçamento próprio. Todos os anos a proposta de orçamento, elaborada pelo poder Executivo, deve ser enviada para discussão e votação pelo Legislativo. O resultado é a Lei Orçamentária que autoriza o Executivo a gastar os recursos arrecadados.

Na Lei Orçamentária são estimadas as receitas e fixadas despesas para o ano seguinte. São também traçados os programas de trabalho de todos os órgãos e entidades da administração pública.

A receita, por ser prevista, pode ser arrecadada a mais ou a menos. Entretanto, a despesa, por ser fixada, só pode ser realizada até o valor autorizado, significando que somente pode ser emitido empenho até o valor do crédito orçamentário disponível, observando-se, ainda, a especificidade do orçamento.

Se a receita do ano for superior à previsão inicial, o governo encaminha um projeto de lei solicitando autorização para incorporar e executar o excesso de arrecadação. Nesse projeto, definem-se as despesas que serão custeadas pelos novos recursos. Se, ao contrário, a receita cair, o governo fica impossibilitado de executar o orçamento na sua totalidade, o que exigirá corte nas despesas programadas, constituindo o chamado contingenciamento.

Analisando o total das receitas do orçamento do município de Criciúma, referente ao exercício de 2012, nota-se que aconteceram falhas na elaboração do orçamento, pois as receitas arrecadadas atingiram um montante de R\$ 425.271.344,72, ou seja, bem abaixo da estimativa que era de R\$ 750.000.000,00. Portanto, receita prevista maior que receita arrecadada significa que houve insuficiência ou déficit na arrecadação.

Em relação ao total das despesas, foi executado R\$ 409.732.540,37 que é equivalente a 54,23% das despesas fixadas. Assim, como a despesa fixada foi maior que a despesa executada houve uma economia de despesa.

Com o advento da Lei Complementar 101/2000 (LRF), tornou-se obrigatório para as entidades públicas maior transparência na forma de previsão e arrecadação das receitas, bem como no controle dos gastos públicos. Neste sentido, a LRF torna-se eficaz para que os planos de ações governamentais que estão dentro do orçamento, sejam alcançados de forma eficiente no momento de sua

execução e assim disponibilizar serviços de boa qualidade com o intuito de atender as necessidades da população.

Conforme analisado no comparativo das receitas estimadas e arrecadadas e das despesas fixadas e executadas no orçamento do município de Criciúma para o exercício de 2012, percebem-se falhas em sua elaboração que resultam em serviços que não atendem às necessidades básicas da população.

Diante disto, será comentado a seguir sobre os procedimentos e metodologias necessários para a correta projeção do orçamento público.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964 é responsabilidade da gestão fiscal a correta estimativa e arrecadação das receitas, para que se possam desenvolver os planos de ações do governo. A projeção para a realização das previsões de receitas é realizada com auxílio de dados estatísticos e matemáticos.

A metodologia de projeção de receitas orçamentárias, conforme o Manual de Receitas Públicas, disposto no site do Tesouro Nacional, se baseia na série histórica de arrecadação das mesmas ao longo dos anos ou meses anteriores (base de cálculo), corrigida por parâmetros de preço, de quantidade e de alguma mudança de aplicação de alíquota em sua base de cálculo.

Para cada receita deve ser avaliado o modelo mais adequado para a previsão, levando em conta a série histórica de sua arrecadação, podendo ser desenvolvidos novos modelos, de acordo com a necessidade.

Segundo o Manual de Receitas Públicas (2013, p. 30):

A projeção das receitas é fundamental na determinação das despesas, pois é a base para a fixação destas na Lei Orçamentária Anual, na execução do orçamento e para a determinação das necessidades de financiamento do Governo. Além disso, é primordial sua análise na concessão de créditos suplementares por excesso de arrecadação.

No site do tesouro nacional estão disponibilizados modelos para projeção de receitas que, ainda conforme o Manual de Receitas Públicas (2013, p.30), “trata-se de modelos bastante simples, mas que refletem bem o comportamento histórico dos principais tipos de arrecadação”.

O orçamento público é de extrema importância para toda população, uma vez que lá estão estimadas as receitas e fixadas despesas a serem realizados durante o próximo ano. Assim é possível constatar quais programas estão sendo priorizados e se estão sendo feitos investimentos para atender às necessidades da população.

Conforme visto durante a realização deste trabalho, no Brasil, os modelos de orçamento e o sistema de planejamento estão muito próximos do ideal. Infelizmente, o que está no papel nem sempre corresponde à realidade quando se analisa a função do orçamento na definição de gastos prioritários e controle da despesa.

Assim, é de extrema importância que os gestores públicos responsáveis pela elaboração do orçamento busquem conhecimento e novas metodologias para que através deste instrumento sejam oferecidos serviços de qualidade e que atendam às necessidades básicas da população.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. **Gestão de finanças públicas**: administração financeira e orçamentária. 3 ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAUJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria a prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROS, Aidil da Silveira Barros; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia**: um guia para indicação científica. 2ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. **Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10028.htm)> Acesso em: 21 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 13 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em: 13 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 27 abr. 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.

IBGE CIDADES. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br>>. Acesso em: 03 out. 2014.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública.** 2. ed. São Paulo: Editora Elsevier, 2006.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública: teoria e pratica.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MANUAL de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado a União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 5 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

MANUAL de receitas públicas. Disponível em:  
<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual\\_Procedimentos\\_RecPublicas.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2014.

ORÇAMENTO MUNICIPAL. Disponível em:  
<<http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/home.php?id=420460&idmenu=municipio&menu=contaannual>>. Acesso em: 09 set. 2014.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF.** 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PERFIL MUNICIPAL. Disponível em:  
<[http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil/criciuma\\_sc](http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil/criciuma_sc)> Acesso em: 07 out. 2014.