

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

DAIANA SCHIRMER

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL – UM COMPARATIVO ENTRE VALORES
PREVISTOS E OS REALIZADOS NO MUNICÍPIO DE TORRES/RS**

**CRICIUMA
2015**

DAIANA SCHIRMER

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL – UM COMPARATIVO ENTRE VALORES
PREVISTOS E OS REALIZADOS NO MUNICÍPIO DE TORRES/RS**

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

2015

DAIANA SCHIRMER

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL – UM COMPARATIVO ENTRE VALORES
PREVISTOS E OS REALIZADOS NO MUNICÍPIO DE TORRES/RS**

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, 01 de Dezembro de 2015

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Esp. Jonas Scremin Brolese – UNESC – Orientador

Prof.ª Esp. Marluci Freitas Bitencourt – UNESC - Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais por serem escolhidos por Deus para me trazerem à vida, a minha filha, Desirée Streb por ser meu presente de Deus 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, que me deu força e coragem para nunca desanimar e por permitir eu chegar ao final dessa etapa da minha vida.

Aos meus pais, Vilmar e Elaine, por sempre estarem ao meu lado, me apoiando e incentivando a nunca desistir dos meus sonhos.

A minha filha Desirée, pela paciência comigo nos dias que chegava em casa cansada e nem conseguia dar atenção para ela, pelos quatro anos e meio que muitas vezes, várias, me teve mais ausente que presente.

Aos meus colegas, em especial a Fernanda Pires, Katia de Medeiros, Thais Nunes, Hérica Dassoler e Daiana Damásio, pelo apoio e pela amizade.

Aos meus professores, em especial ao professor e orientador Jonas Scremin Brolese, pela dedicação e considerações durante a realização desse trabalho.

Por fim, agradeço a todos que, de uma maneira ou outra, contribuíram e estiveram comigo nesse período de tempo.

“Para se ter sucesso, é necessário amar de verdade o que se faz”

Steve Jobs

RESUMO

SCHIRMER, Daiana. **Orçamento Público Municipal-Comparativo entre valores previstos e os realizados no Município de Torres – RS.2014.** 62 p. Orientador: Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Orçamento público é um instrumento de planejamento que apresenta em termos físicos e financeiros, os programas de operações do governo e os meios de executar essas operações. Sua função é organizar as ações e definir recursos para concretizar o planejamento. É um documento elaborado por lei que contém a previsão das receitas e a estimativa das despesas a serem realizados pelo Governo em um determinado exercício financeiro. No entanto, para que o orçamento seja elaborado corretamente, é necessário basear-se em estudos e documentos ajustados, que irão compor todo o processo de elaboração orçamentária do governo. O orçamento público inicia-se com um texto elaborado pelo Poder Executivo e enviado ao Legislativo para discussão e aprovação, sendo transformado em Lei. A Lei Orçamentária Anual deve ser elaborada todos os anos, com as ações para aquele determinado exercício financeiro. Assim o presente estudo irá demonstrar o comparativo entre os valores previstos e os realizados no Município de Torres para o exercício financeiro de 2014, com o objetivo de verificar eventuais dificuldades enfrentadas pelos administradores públicos na execução orçamentária. Quanto à abordagem do problema, os dados foram analisados de maneira comparativa entre o orçamento previsto e o realizado, apresentando os valores e os percentuais, dos dados extraídos de relatórios obtidos na prefeitura analisada. Após análise desses dados, verificou-se que a execução orçamentária do município de Torres está dentro do previsto, visto que os percentuais dos valores previstos em relação aos realizados tiveram diferenças que está dentro do aceitável.

Palavras – Chaves: Orçamento Público. Receita. Despesa. Planejamento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	9
1.2. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	10
1.2.1 Objetivo Geral	10
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 DISTINÇÃO ENTRE GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
2.1.1 Administração Direta	13
2.1.2 Administração Indireta	14
2.1.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública	15
2.2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO NO BRASIL.....	19
2.2.1 Ciclo Orçamentário	19
2.2.2 Plano Plurianual (PPA)	22
2.2.3 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	22
2.2.4 Lei Orçamentária Anual (LOA)	23
2.2.5 Princípios Orçamentários	24
2.3 INGRESSO.....	28
2.3.1 Receita Orçamentária	28
2.3.2 METODOLOGIA DE CÁLCULO DA PREVISÃO DA RECEITA	31
2.3.3 Extra Orçamentária	33
2.4 DESEMBOLSOS	34
2.4.1 Despesa Orçamentária	34
2.4.2 Extra orçamentário	37
3 METODOLOGIA	38
4 ESTUDO DE CASO	40
4.1 ASPECTOS DO MUNICÍPIO DE TORRES.....	40
4.2 ORÇAMENTO 2014 DO MUNICIPIO DE TORRES-RS	41
4.3 ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	45
4.3.1 Análise da Receita Orçamentária Executada	45
4.3.2 Análise da Despesa Orçamentária	47
4.4 ANÁLISE RECEITA X DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	52

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS.....	56
ANEXO(S).....	59
ANEXO A: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	60
ANEXO B: COMPARATIVO DA RECEITA ORÇADA COM A ARRECADADA	61
ANEXO C: RESUMO GERAL DA DESPESA CONSOLIDADA.....	62

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo define-se o tema e o problema da pesquisa, em seguida serão abordados o objetivo geral e os objetivos específicos, no final será apresentada a justificativa do tema escolhido.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Planejamento público é uma ferramenta de criação e controle dos programas e ações do governo, sendo de suma importância para o desenvolvimento dos Países, Estados e Municípios, por ajudar os gestores públicos na tomada de decisão, para verificar qual a melhor maneira de aplicar o recurso arrecadado e perceber onde há maior necessidade. Sua execução e criação devem ser efetuadas com responsabilidade, compromisso e competência, requisitos básicos e necessários para uma gestão responsável para o povo.

Segundo Miguel e Schneider (2013, p. 25 apud MAXIMILIANO et.al., 1992),

o processo de planejar é uma função administrativa que consiste em tomar decisões por antecipação. Certas decisões são tomadas de imediato, assim que o problema ocorre, e seu alcance esgota-se com a resolução desse mesmo problema. Outras decisões, ao contrário, visam definir um objetivo ou curso de ação para o futuro. Elas são formuladas agora para serem implementadas mais tarde. Não apenas serão postas em prática num futuro que pode estar próximo ou distante, mas também tem o objetivo de influenciar este mesmo futuro. Decisões desse tipo são decisões de planejamento.

Segundo Lima e Castro (2000), “o orçamento é um importante meio de planejamento para qualquer entidade pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingresso e de aplicações de recursos em determinado período”.

Atualmente no Brasil, o orçamento público inicia-se com um projeto de Lei elaborado pelo Poder Executivo que é enviado para o Poder Legislativo para a discussão, aprovação e sendo aprovado ser transformado em Lei. O documento contém a estimativa da arrecadação das receitas e a autorização para a realização das despesas do Governo.

Para a elaboração, execução e controle do orçamento público, existem princípios básicos, que são os princípios da unidade, universalidade e anualidade, que

devem ser seguidos, que estão definidos na Lei 4.320/64, na Constituição Federal, no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), na Lei Orçamentária Anual (LOA) e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 2º, estabelece que:

A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecida aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

É através destas leis que o poder público planeja a execução do orçamento que passa pelos processos de lançamento, arrecadação, empenho, liquidação e pagamento de serviços e de obras que serão prestados ao poder público.

Ao analisar o orçamento público é possível identificar se ele foi efetivo para a gestão público como um instrumento de planejamento ou apenas elaborado para cumprir uma obrigação legal.

No final do exercício financeiro para qual foi elaborado, a execução orçamentária deve estar de acordo com o orçado segundo a LOA, ou seja, os valores previstos e realizados devem ser condizentes, quanto mais próximo ao valor zerado, assim é possível identificar que o resultado do orçamento foi positivo, os valores foram executados conforme o planejado.

Diante do exposto, surgiu a seguinte interrogação: A execução do orçamento de Torres está condizente com o valor previsto?

1.2. OBJETIVOS DA PESQUISA

Nos próximos assuntos será apresentado o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa, a por fim a justificativa da escolha do referido tema.

1.2.1 Objetivo Geral

Fazer um comparativo entre o valor orçado e o executado e identificar se a execução está condizente com o previsto.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- ✓ Abordar orçamento público;
- ✓ Coletar informações sobre o orçamento de Torres;
- ✓ Identificar a execução do valor previsto;
- ✓ Estudar a execução do orçamento; e
- ✓ Verificar se o valor orçado está condizente com o valor executado.

1.3 JUSTIFICATIVA

O processo de orçamento no Brasil, em todas suas esferas, Federal, estadual ou Municipal inicia com a elaboração do Plano Plurianual (PPA), onde se estabelece o conjunto de programas e ações que o governo irá adotar nos próximos quatro anos, que entra em vigor no segundo ano do governo eleito.

Em seguida, é elaborada a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), onde se define as metas e as prioridades da administração pública.

E por fim, elabora-se a Lei Orçamentária Anual (LOA), na qual é um instrumento de planejamento de curto prazo, onde se operacionaliza os programas de governo contidos no Plano Plurianual. A Lei Orçamentária Anual (LOA) controla os gastos públicos e a aplicação dos recursos de acordo com a necessidade da população.

O presente estudo demonstra a importância na elaboração e principalmente na execução do orçamento, não só economicamente, mas também política e social. É através do orçamento que será definido onde será aplicado o recurso público, quais serão as obras necessárias serem executadas, enfim como será aplicado a arrecadação pública no governo.

A pesquisa será importante, para a administração pública municipal, porque através desse estudo terá o conhecimento da execução orçamentária do município objeto de estudo, verificando os resultados realizados em relação aos previstos, para a comunidade, porque é importante que a população tenha o conhecimento da execução orçamentária, se o realizado está condizente com o previsto na lei orçamentária anual. Entender de que forma é realizado o orçamento

público em nível de município, pois devido a situação econômica que o Brasil enfrenta atualmente reflete e tem influência tanto a nível estadual quanto a nível municipal.

Tem grande relevância, porque irá demonstrar as dificuldades que o governo enfrenta na realização do orçamento, os problemas que surgem durante o mandato. Esse estudo irá contribuir para novos estudos e pesquisas na área pública, setor de grande importância para a economia.

É uma pesquisa oportuna, uma vez que se aproxima uma nova eleição em nível de município, com esse estudo a população terá um entendimento e conhecimento da maneira que foi aplicado o recurso público, quais foram os benefícios trazidos para o município, se houve crescimento na economia municipal, enfim, irá entender e visualizar a atuação da atual gestão e assim escolher seus próximos governantes.

É um trabalho exequível, pois tem uma grande área de pesquisa, bibliográfica, de coleta de dados, facilidade de acesso às informações, como o orçamento do município que será objeto de estudo, acesso ao plano de governo e as leis que o complementam.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico, onde serão abordados conceitos sobre Administração Pública, Direta e Indireta, Governo, planejamento governamental e instrumentos de planejamento – PPA, LDO e LOA, ingressos, extra e receita pública, desembolsos, extra e despesa pública.

2.1 DISTINÇÃO ENTRE GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Governo é a autoridade que governa uma nação ou unidade política, e tendo como finalidade colocar regras e organizar a sociedade. O Governo pode ser formado por dirigentes executivos do Estado ou ministros. (MADEIRA, 2008)

A Administração Pública é o conjunto de meios organizados e necessários para o adequado desempenho das decisões políticas tendo em vista o bem comum, composta por uma estrutura que podemos conceituar como serviços públicos, que podem ser divididos em serviços públicos propriamente ditos e serviços de utilidade pública. (MADEIRA, 2008)

É importante garantir o desenvolvimento sustentado da economia com o objetivo de promover a diminuição da desigualdade social e regional, visando fortalecer a estrutura de democracia e cidadania, outro fator importante é a responsabilidade em promover uma gestão competente e adequada voltada a população que deve fiscalizar as ações da administração, as quais são praticadas visando o bem comum. (PERARO, 2012)

Existe uma grande distinção entre a Administração Pública e a privada, na concepção do autor Hely Lopes Meirelles que diz: “Na Administração Pública não há liberdade pessoal”. Enquanto na Administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

O Decreto-lei 200/67 definiu a Administração Pública Federal e a dividiu em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta.

2.1.1 Administração Direta

A Administração Direta é definida pelo Decreto-Lei 200/67, abrange a estrutura administrativa dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário)

compreendendo um conjunto de órgãos responsáveis pela administração da Presidência da República e dos Ministérios, a do Gabinete do Governador e Secretárias do Estado e na administração municipal.

Andrade comenta (2002, p.37) que “administração direta compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal”.

2.1.2 Administração Indireta

A Administração Indireta caracteriza-se por entidades públicas atribuídas de personalidade jurídica própria, criadas por lei, vinculada aos seus Ministérios.

Na concepção de Andrade (2002, p.38):

É a descentralização dos serviços públicos, por intermédio das autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas, detentoras de personalidade jurídica própria, gestão independente, bem como recursos financeiros e orçamentários individuais, também fiscalizada pelo Tribunal de Contas.

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

Autarquias: Exercem atividades com características 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 consideradas pelo Estado como possuindo finalidades próprias; como as universidades federais, por exemplo. As de regime especial têm direitos específicos conferidos por lei com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais; como por exemplo, Banco Central do Brasil.

Empresas Públicas: Criadas por lei para a exploração de atividades econômicas ou industrial, que o governo entende como conveniente para os objetivos do Estado. Entidades com personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital unicamente governamental. 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”. A Caixa Econômica Federal (CEF), Serviço Federal de Processamento de Dados (SEPRO) e Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), são alguns exemplos de empresas públicas.

Sociedades de Economia Mista: Dotada de personalidade jurídica de direito privado, com a participação do poder público e de particulares em seu capital e na administração, entidades criadas por lei. O Decreto-lei 900/69 diz que “as ações com o direito a voto pertencem em sua maioria à União ou a entidades da administração indireta”. Podem ter seus bens penhorados diferente de outras entidades, estão sujeitas as normas falimentares, princípios e regime tributário das empresas privadas. Exemplos de sociedades de economia mista é a Petrobrás-Petróleo Brasileiro S.A, Banco do Brasil S.A e Companhia de Processamento de Dados do Município de São Paulo (PRODAM).

Fundações Públicas: São definidas como pessoas jurídicas de direito privado sujeitas à supervisão ministerial, criadas por lei específicas, com estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas com objetivos de interesse coletivo. As fundações públicas mais comuns atuam na área da educação, cultura e pesquisa, sob controle do Estado. Devido ao fato de receberem contribuições públicas, estão sujeitas a prestação de contas ao órgão estatal incumbido de fazer esta fiscalização. A Fundação Nacional do Índio (FUNAI) e a Fundação Padre Anchieta são exemplos de fundações instituídas pelo poder público.

2.1.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública

Os Princípios Constitucionais da Administração Pública são normas jurídicas representadas em textos formais (Constituição), que determinam normas a serem seguidas pela sociedade a respeito de sua ordem jurídica.

A administração Pública direta ou 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, previstos no art. 37 da CF.

2.1.3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está contido no art. 37, *caput* da CF/88, bem como no art. 5º, inciso II, determinando que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Devido a este motivo a Administração administra suas atividades e funções restritamente, limitada por determinações legais, podendo a mesma realizar somente o que é fixado em lei.

Para Meirelles (2005, p.87),

o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Desta maneira, inibe o governante de praticar o abuso de poder, sendo o mesmo a garantia essencial de que a sociedade não está retida as vontades pessoais de quem governa, eliminando assim qualquer forma de autoritarismo. (PERRARO, 2012)

2.1.3.2 Princípio da Impessoalidade

No art.5º, *caput*, da CF/88, procede que a atividade administrativa deve ser destinada a todos os administradores, sem discriminação e nem favoritismo, ou seja, não pode favorecer e nem prejudicar pessoas.

Sobre o assunto, Meirelles (2005, p.92) diz que,

[...] nada mais é que o clássico princípio da *finalidade*, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu *fim legal*. E o *fim legal* é unicamente aquele que a norma do Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de *forma impessoal*.

A Constituição Federal incorporou, no §1º do art. 37, a proibição no sentido de que não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem a promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas feitas com dinheiro público.

O Princípio da Impessoalidade evita que os fatores pessoais sejam o real fim da atividade administrativa, ou seja, os atos públicos não são praticados pelo servidor, e sim pela Administração a qual pertence.

2.1.3.3 Princípio da Moralidade

De acordo com o este princípio, a administrador, além de obedecer ao que a lei determina, deve pautar os seus atos pela sinceridade e integridade, sendo o principal observar não somente o aspecto jurídico, mas, sobretudo o aspecto ético.

Castro (2013, p.22) diz que,

[...] 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.

Menciona a Carta Magna diversas vezes sobre esse princípio. No art. 5º LXXIII, trata a ação popular contra ato lesivo à moralidade administrativa. Em outra, art.37,§ 4º, determina a punição mais rigorosa da moralidade qualificada pela improbidade, já no art.14, § 9º, visa proteger a probidade e moralidade no exercício de mandato e, o art. 85, inciso V, considera a improbidade administrativa como crime de responsabilidade.

2.1.3.4 Princípio da Publicidade

Este princípio garante a divulgação dos atos e contratos da Administração pública, sendo que através da publicação é conferida a possibilidade da consulta de qualquer cidadão e leva ao questionamento e controle de toda a atividade administrativa, eliminando o sigilo e disponibilizando todas as informações ao interesse público. (CASTRO, 2013)

A Resolução nº 246, art. 4º (2002), do STF, menciona, “a publicidade dos atos administrativos constitui requisito de eficácia e moralidade, ensejando sua omissão comprometimento ético”.

A Administração Pública deve agir sem nada ocultar, de maneira que promova a participação fiscalizadora da cidadania, fixando a certeza que nada há que não deve vir a público, com raras exceções constitucionais.

Na própria CF/88, são observadas diversas exceções, conforme previsto em determinadas partes do art. 5º:

Art.5º [...]

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que são prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a abstenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situação de interesse pessoal;

[...]

LXXII – conceder-se á “habeas – data”:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo;

[...]

LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou interesse social o exigirem

2.1.3.5 Princípio da Eficiência

Todas as ações realizadas pelo agente público devem produzir resultados satisfatórios, ou seja, deve ser positivos, trazer resultados para a comunidade nos serviços prestados. (PERRARO, 2012)

De acordo com Meirelles (2005, p.96), “o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa”.

Este princípio significa que o administrador público deve se dedicar e buscar alcançar o máximo de produtividade, se munido dos recursos disponíveis, alcançando resultados suficientes para o serviço público.

2.2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO NO BRASIL

O primeiro orçamento no Brasil data de 1830, através do Decreto Legislativo de 15 de dezembro, sob o amparo da Constituição Imperial de 1824, depois confirmada pela atual Constituição de 1988.

No Brasil o orçamento inicia com a elaboração de três Leis: O Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que em conjunto definem e materializam os planos e as ações do Governo para os próximos anos do governo eleito. (GIACOMONI, 2002)

O orçamento no Brasil começou a mudar na maneira de ser elaborado e executado a partir da aprovação da Lei 4.320/64, que até então tinha um orçamento chamado do tipo tradicional ou clássico, e com a aprovação dessa Lei passou a ter o orçamento-programa.

Orçamento tradicional estabelecia apenas uma relação de despesas cobertas com uma previsão das receitas onde qualquer análise gerencial que fosse feita não seria possível devido a pouca informação que se tinha. O orçamento clássico se caracterizava por ser um simples documento de previsão de receita e autorização de despesa, este classificado segundo o objeto de gasto e distribuído por diversos órgãos para o período de um ano. (GIACOMONI, 2002)

Na visão de Giacomoni (2002), era uma maneira muito precária de se administrar o recurso público, não se tinha um controle de como seria gasto esse recurso, onde seria melhor investir, quanto seria investido em saúde, educação e segurança, devido a não se ter um planejamento.

Com a aprovação da Lei 4.320/64 passou a ser adotado o sistema de orçamento-programa que seria um plano de ação do Governo Federal que no Decreto Lei nº 200 de 23/02/67, no seu art. 16, determina:

Art.16º Em cada ano será elaborado um orçamento – programa que pormenorizara a etapa do programa plurianual ser realizado no exercício seguinte e que servirá de roteiro de execução coordenada do programa anual.

2.2.1 Ciclo Orçamentário

Normalmente um orçamento é elaborado três ou quatro meses antes do início do ano orçamentário. O ciclo orçamentário compreende 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.

Segundo Andrade (2002, p.55) “o orçamento público é, pois, uma das primeiras peças de planejamento e controle ao alcance dos entes públicos. É apresentado em forma de orçamento – programa”.

O ciclo orçamentário é composto por quatro etapas: elaboração, votação e aprovação, execução orçamentária e financeira, controle e avaliação. (KOHAMA, 2003)

Elaboração: O orçamento anual é um ferramenta operacional do governo de curto prazo, com vigência de 1 (um) ano, em conformidade com o disposto na LDO constam os créditos orçamentários necessários para a concretização de políticas públicas de médio e longo prazo, é nessa etapa que os estudos preliminares são feitos, onde são definidas as prioridades, fixados os objetivos e estimados os recursos financeiros necessários á realização das políticas pública que estão inseridas no orçamento na forma de programas. (KOHAMA, 2003)

A coordenação do processo de elaboração fica sob a responsabilidade da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), juntamente com a participação dos órgãos setoriais, das unidades administrativas e orçamentárias, do Poder Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas. (BRASIL, 2012)

Segundo Paludo, (2013, p. 106) o orçamento deve conter,

a proposta orçamentária deve conter diversos quadros demonstrando as receitas e despesas de acordo com as categorias econômicas; as fontes de recursos e a legislação pertinente; quadro de dotações por órgãos do Governo e da Administração; quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo em termos de realizações de obras e prestação de serviços. Devem também constar tabelas explicativas com o comportamento da receita e da despesa, abrangendo diversos exercícios financeiros.

A Secretaria de Orçamento Federal consolida o processo orçamentário anual enviando para a Casa Civil e ao Presidente da República, o projeto da LOA é encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até dia 31 de agosto de cada ano.

Aprovação: O Executivo envia o projeto de Lei ao Poder Legislativo para passar pelo processo legislativo.

O Projeto da LOA é encaminhado imediatamente à Comissão Mista de Planos, Orçamento e Fiscalização, cuja tramitação compreende os relatórios preliminares, apresentação das emendas, discussões e votações, aprovando o parecer final, assim sendo encaminhado para Plenário do Congresso Nacional para a aprovação final em votação conjunta com a Câmara dos Deputados e do Senado Federal. (PALUDO, 2013)

Após aprovado o projeto é encaminhado novamente ao Presidente da República para sua sanção e publicação. (GIACOMONI, 2002)

Execução: A Secretaria de Orçamento Federal (SOF), após a publicação da LOA, descentraliza as dotações orçamentárias aos órgãos setoriais através de Nota de Dotação (ND), esses por sua vez descentralizam esses créditos orçamentários para as unidades orçamentárias, entidades e demais beneficiários através da Nota de Crédito (NC), onde se inicia então a execução do orçamento. (CASTRO, 2013)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 8º diz que,

até 30 dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal e desembolso.

De acordo com a Lei 4.320/64, em seu art. 34, “a execução orçamentária e financeira se desenvolve dentro do exercício definido como ano civil, isto é, de 1º de janeiro a 31 de dezembro”.

Controle e avaliação: a CF/88 estabelece em seu art. 70, dois tipos de controles: interno e externo.

Para Paludo (2013, p.107) o controle externo é,

no âmbito federal exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, segundo art. 71 da CF/88. Nos estados é exercido pela Câmara Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas do Distrito Federal. Nos municípios é exercido pela Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas Estaduais e Municipais, onde houver.

Ainda, para Paludo (2013, p.107) o controle interno é,

exercido por cada um dos Poderes da República – mas não de forma integrada. Apenas no âmbito do Poder Executivo da União, o controle interno é exercício de forma integrada pela Controladoria Geral da União (CGU).

O controle consiste na verificação da conformidade e propõem ações corretivas com foco retroativo, avaliação é o aperfeiçoamento da gestão, avalia os resultados com foco prospectivo. (PALUDO, 2013).

2.2.2 Plano Plurianual (PPA)

Foi constituído pela Constituição Federal de 1988 (art. 165, I e § 1º) é um instrumento de planejamento de médio prazo com duração de quatro anos, que tem por objetivo organizar e viabilizar as metas e objetivos do governo, por meio de seus planos e programas, deve conter as despesas de capital e outras dela decorrentes.

De acordo com Kohama (2003, p. 57) o Plano Plurianual,

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

Segundo a CF/88, em seu art. 165, § 1º a lei que designar 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 os programas de duração continuada”.

A gestão do PPA ocorre com base no monitoramento dos programas, objetivos e metas do governo, dando atenção aos meios mais eficazes para possibilitar a execução necessária ao desenvolvimento do município.

A vigência do plano plurianual não coincide com o mandato do chefe do Poder Executivo, tanto na Esfera Federal, quanto na Estadual e Municipal, apesar de ambos serem de 4 (quatro) anos, o primeiro ano do PPA será o segundo ano do mandato do gestor. Essa não coincidência entre o mandato do gestor e a vigência do PPA ocorre para que não haja descontinuidade de programas e ações governamentais na transição de um governo para o outro.

2.2.3 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Difere do Plano Plurianual, pois é elaborada para um exercício financeiro e deve se basear nas premissas que foram aprovadas na Lei do PPA. Instituída pela

Constituição Federal de 1988 (art. 165, II e § 2º), compreende as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LDO) e dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), em seu art. 4º, inciso I ampliou o significado e a importância da LDO, determinando que, além do atendimento das determinações contidas na CF/88, art. 165, § 2º, a mesma disporá também sobre:

- a) Equilíbrio entre as receitas e despesas;
- b) Critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

[...]

- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Segundo Kohama (2003, p. 60) a LDO “conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas caso se concretizem”.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, 15 de abril, e ser devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, em 30 de junho, os municípios através de suas Leis Orgânicas, podem estabelecer seus próprios calendários.

2.2.4 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Para viabilizar e concretizar as ações planejadas no PPA e de acordo com a LDO transformá-las em realidades, seguindo também as normas da LRF, elaborase Orçamento Anual, um planejamento de curto prazo, com vigência de um ano, cumprindo o princípio da anualidade, onde estão programadas as ações que serão executadas visando alcançar os objetivos determinados.

Kohama diz que,

a lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas pelo poder público;

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

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.

Segundo o art. 165 da CF/88, o poder de iniciativa do projeto de lei orçamentária anual é do Poder Executivo, o projeto deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, até 31 de agosto e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa, findo dia 15 de dezembro. Para a elaboração da Lei orçamentária anual, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), traz algumas disposições que devem ser observadas, no art. 5º, da lei complementar nº 101/2000.

A lei orçamentária anual deve ser compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, deve conter um demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas que contam no anexo de metas fiscais da LDO, deve acompanhar um demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de anistias, isenções remissões, e qualquer outro beneficiam de natureza financeira, tributária e creditícia, e também as medidas de compensação a renúncia de receita e a aumento de despesas que sejam obrigatórias de caráter continuado. (PALUDO, 2013)

2.2.5 Princípios Orçamentários

Para que todos os recursos arrecadados sejam aplicados de maneira adequada e atender as necessidades da sociedade de modo que essas aplicações sejam controladas, o processo do orçamento público é dirigido por alguns princípios.

No entendimento de Wilges (2006, p.103) “os princípios orçamentários são linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta orçamentária”.

A Constituição Federal de 1988, juntamente com a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceram os princípios orçamentários, que são.

Unidade: Cada esfera do governo deve possuir apenas um orçamento, baseado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Dessa maneira existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município.

Giacomoni (2002 apud Milatchitch et.al., 1962), afirma que unidade orçamentária tende a reunir em um único total as receitas do Estado, de um lado, e todas as despesas de outro.

Wiges (2006 apud Plácido e Silva et al., 2005), a unidade orçamentária não permite desdobramento ou organização de orçamentos independentes ou autônomos, havendo um único orçamento.

Considerando o § 5º do art. 165 da CF/88, são citados três orçamentos: Orçamento Fiscal, da Seguridade social e de Investimentos das empresas Estatais. No entanto os três orçamentos devem ser unificados em uma só Lei Orçamentária Anual.

Universalidade: Previsto na Lei nº 4.320/64, em seus art. 2º a 4º, onde dispõe que o orçamento deve conter a discriminação da receita e despesa, compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de créditos autorizadas por lei e todas as despesas dos órgãos do governo e da administração centralizada.

O art. 165 da CF/1988, em seu inciso § 5º estabelece que o orçamento deva conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos Poderes da União, para o exercício financeiro.

A Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas das entidades públicas, em geral, no entanto as empresas estatais somente constam do orçamento as despesas de investimentos e as receitas que financiam essas despesas, dessa forma a LOA não contemplará autorização para todas as despesas com pessoal e manutenção e nem a previsão de arrecadação de todas as receitas dessas empresas.

Anualidade: O orçamento deve ser elaborado para um ano civil, e deve ser executado no mesmo. Limita-se a um período definido de tempo, que é chamado de exercício financeiro.

De acordo com a o art. 34 da Lei nº 4.320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, e o art. 35 da mesma lei define que todas as receitas arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas pertencem ao exercício financeiro.

Exclusividade: Esse princípio encontra-se expresso no art.165, § 8º da CF/88.

Segundo Castro (2013, p. 40),

a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Sua adoção pôs fim às chamadas “caudas orçamentárias”, que serviam para dar nomes a ruas, nomeações dar promoções, utilizando a publicação da Lei Orçamentária Anua.

Legalidade: Está fundamentado como princípio orçamentário nos arts. 165 a 169 da CF/88, de forma específica, no art. 167, quando veda o início de programas ou projetos não incluídos na LOA, e a realização de despesas ou a elevação de obrigações diretas que extrapolem os créditos orçamentários ou adicionais.

Não afetação da Receita: O inciso IV do art. 167, “definiu que nenhuma parcela de receita de impostos poderá ser reservada (vinculada) ou comprometida para atender a determinados gastos”.

De acordo com essa exigência objetiva-se a conferir flexibilidade à execução orçamentária, a fim de que o Governo possa dispor de recursos para atender as despesas de acordo com as necessidades.

Equilíbrio: É o princípio do orçamento onde estabelece que devem existir receitas suficientes para cobrir as despesas.

Na concepção de Albuquerque (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”.

Este princípio não está estabelecido na Lei 4.320/64 nem na LRF, a última vez que esteve explícito foi na Constituição Federal de 1967, no art. 66, portanto atualmente é um princípio doutrinário e não normativo.

Art. 66 da Constituição de 1967: “o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”.

Especificação/ Especialização: Conhecido também como princípio da especialização ou da discriminação, segundo 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 no art. 5º da Lei nº 4.320/64 e determina que “a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”.

De acordo com Albuquerque (2013, p.118),

a exceção do artigo acima mencionado está contida no art., 20 que permite dotações globais para os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinada mente às normas gerais de execução da despesa.

Orçamento Bruto: Estabelece que todas as parcelas de receitas e despesas devem constar do orçamento em valores brutos, ou seja, sem qualquer tipo de deduções.

De acordo com o art. 6º da Lei 4.320/64 “todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

Busca-se com essa regra impedir a inclusão de importâncias líquidas, ou seja, descontando despesas que serão efetuadas por outras entidades, o que prejudicaria uma visão completa do orçamento, conforme preconiza o princípio da universalidade. (SCHNEIDER, 2013)

Publicidade: Conhecido também como princípio da transparência, estabelecido constitucionalmente para toda a administração pública, a CF em seu art. 37, estabelece, “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** eficiência e...”. (Grifo meu)

De acordo com Albuquerque (2013, p. 120),

o conteúdo orçamentário deve ser divulgado por meio dos veículos oficiais de comunicação/ divulgação para conhecimento público e para eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas. A publicação deve ser feita no Diário Oficial de cada Ente ou Poder e em caso de prefeituras em mural.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe nos artigos 48 e 49 sobre o princípio da publicidade, e depois da edição da LRF de 2000, a publicidade é reconhecida como a divulgação de informações em meios eletrônicos de acesso público.

2.3 INGRESSO

Define-se por todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, em dinheiro ou em outro bem representativo de valor que o governo tenha o direito de arrecadar em virtudes de lei, contratos ou quaisquer outros títulos. (MCASP, 2014)

Na concepção de Andrade (2002, p.61),

é, pois, o conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou próprias e receitas extra – orçamentária ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja União, estados, municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Na administração pública, em todos os níveis de governo, as receitas públicas são divididas em orçamentária e extra – orçamentária.

2.3.1 Receita Orçamentária

A receita orçamentária é aquela prevista no orçamento público, que resultará em bens e serviços para a sociedade. Segundo MCASP (2014, p.33) “o orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”. A receita orçamentaria esta disciplinada na Lei 4.320/64, art. 3º, conjugado com o art. 57º e art. 35º,

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não consideram para fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel – moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. [...]

Art. 57º. Ressalvando o disposto no parágrafo único do art. 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Art. 35º. Pertencem ao exercício financeiro:
/as receitas nele arrecadadas;

// as despesas nele legalmente empenhadas.

As receitas orçamentárias são previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Conforme MCASP (2012, p.10),

embora não haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, citada no documento legal, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar classificar-se como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se proveniente de operações de crédito, exceto: operações de crédito por antecipação de receita – ARO, emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Para fins contábeis, quanto ao impacto no patrimônio líquido, a receita pode ser efetiva ou não efetiva.

Segundo MCASP (2014, p.34), “Receita Orçamentária Efetiva é aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificado aumentativo”.

Ainda de acordo com MCASP (2014, p.34), Receita Orçamentária Não Efetiva “é aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do recolhimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de créditos”.

No sentido amplo, o ingresso de recursos financeiros nos cofres do Estado se denomina receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidade de recursos financeiros para erário, ou ingressos extras orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias, e no sentido estrito, chama-se públicas apenas as receitas orçamentárias.

A receita orçamentária passa por estágios, que são passos identificados que evidencia o ingresso da receita no caixa do governo. Albuquerque diz (2013, p. 199) “que a receita pública percorre quatro estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento”.

Previsão: É a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício e que consta da Lei Orçamentária Anual (LOA), consiste na organização e no

estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa de acordo com parâmetros macroeconômicos definidos.

Na concepção de Albuquerque (2013, p. 199), “receita prevista, estimada ou orçada – volume de recursos previamente estabelecido no orçamento de cada ente, a ser arrecadado em um determinado exercício financeiro”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), diz que, “a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal”.

Para uma projeção eficiente de receita é necessário identificar os efeitos que influenciam a sua arrecadação, com exceção dos efeitos decorrentes de alteração na legislação.

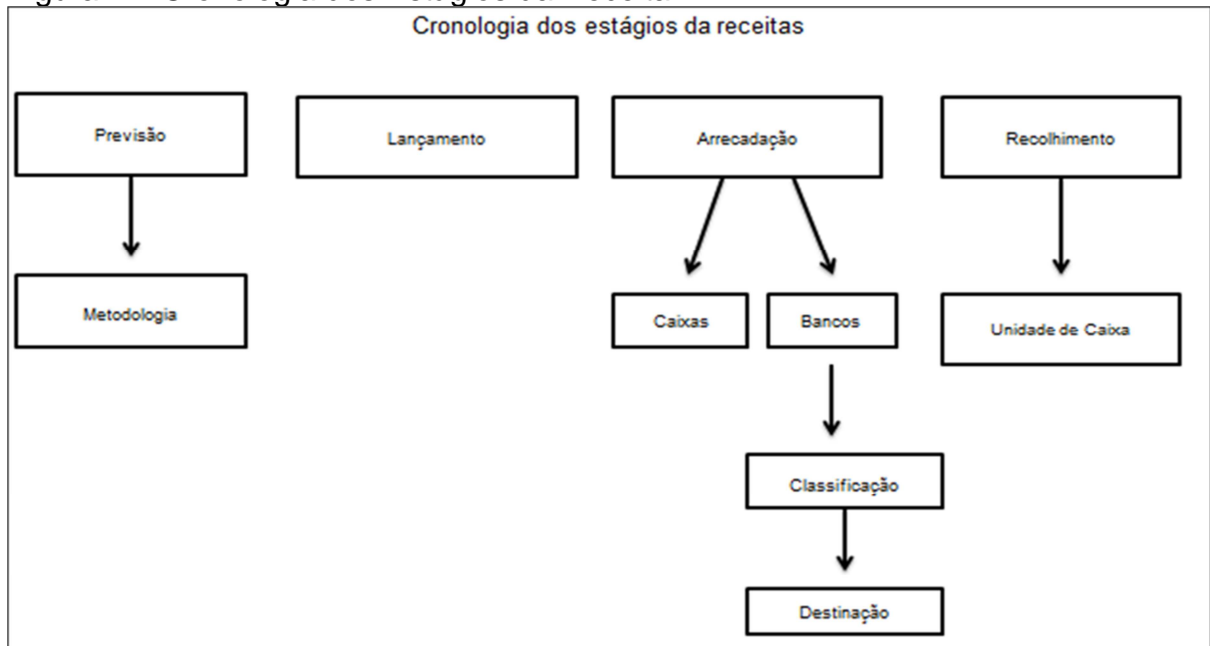
Lançamento: A Lei nº 4.320/64 conceitua o lançamento da receita em seu art. 53 “[...] é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

O Código Tributário Nacional estabelece que lançamento compete privativamente à autoridade administrativa preenchendo as finalidades de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação; cálculo do montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo; e ainda de acordo com o caso, propor a penalidade cabível.

Para Albuquerque (2013, p. 202), destaca-se que “algumas receitas não estão sujeitas ao lançamento e ingressam diretamente no estágio de arrecadação. É o caso, por exemplo, das receitas realizadas pelo lado empresarial do Estado”.

Arrecadação e Recolhimento: É o estágio que o contribuinte comparece aos agentes arrecadadores, geralmente em bancos, para liquidarem sua dívida.

Figura 1 – Cronologia dos Estágios da Receita



Fonte: MCASP 2014 (adaptado pelo autor)

A Figura 1 demonstra a cronologia dos estágios da receita, demonstra o comportamento dos estágios obedecendo a uma ordem, são estabelecidos levando em consideração um modelo de orçamento existente.

Segundo Albuquerque (2013, p. 203),

caracteriza-se pela entrega do produto da arrecadação efetuada pelos agentes arrecadadores diretamente ao caixa do Tesouro Nacional, Estadual, Distrital ou Municipal. Só por meio do recolhimento, em conta específica, os recursos se tornarão disponíveis para a utilização pelos gestores financeiros, em nome do ente federado.

A legislação estabelece que o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para caixas especiais.

2.3.2 Metodologia de cálculo da previsão da receita

A metodologia de projeção de receitas que é adotada pelo Governo é baseada na série histórica de arrecadação das mesmas ao longo dos anos ou meses anteriores, que resulta na base de cálculo, corrigido por parâmetros de preço, de quantidade e de alguma mudança na maneira de aplicar a alíquota na base de cálculo.

De acordo com o Manual das Receitas Públicas (2007, 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”.

Fórmula de projeção da receita utilizada pelo Governo segundo o Manual das Receitas Públicas (2007):

Projeção = Base de cálculo x (índice de preço) x (índice de quantidade) x (efeito da legislação), onde: (grifo meu).

Projeção: é o valor a ser projetado para uma determinada receita, de forma mensal para atender a execução orçamentária.

Base de cálculo: obtida por meio da série histórica de arrecadação e dependerá do seu comportamento mensal, podendo ser a arrecadação de cada mês do ano anterior, a média arrecadada nos meses do ano anterior, a média trimestral do ano anterior e a média dos últimos meses do exercício anterior.

Segundo o Manual das Receitas Públicas (2007, p. 31),

a escolha dos modelos de projeção dependerá fortemente do comportamento da arrecadação ao longo dos meses, isto é, dependerá da série histórica de arrecadação. Por exemplo: uma série histórica sazonal perderá os efeitos de sazonalidades se for utilizada como base de cálculo a média de arrecadação, já que está última igualará todos os valores mensais projetados da receita [...].

Índice de Preço: É o índice que fornece a variação média dos preços de uma determinada cesta de produtos. Os índices de preços são diversos, tanto nacionais como regionais, como exemplos o IGP- DI (Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna), o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor), o IPCA (Índice de Preços ao Consumidor Amplo), esses índices são divulgados mensalmente por órgãos oficiais como o IBGE, o Banco Central. (Manual das Receitas Públicas, 2007).

Índice de Quantidade: Fornece a variação média na quantidade de bens de um determinado seguimento da economia.

O Manual das Receitas Públicas (2007, p. 32) diz que, “está relacionado a variação física de um determinado fator de produção. Como exemplos, podemos citar o Produto Interno Bruto (PIB)”.

Da mesma maneira que o índice de preços, a escolha deste índice dependerá do fato gerador da receita e da correlação entre a arrecadação e o índice a ser escolhido. (BRASIL, 2007).

Efeito da Legislação: Levam em consideração as mudanças nas alíquotas ou na base de cálculo de alguma receita, em geral nas tarifas públicas e receitas tributárias decorrentes de ajustes na legislação ou em contratos públicos. (BRASIL, 2007)

Essa mudança de alíquotas deve obedecer ao princípio da anterioridade, estabelecido da Constituição Federal, art. 150, inciso III, alínea b.

2.3.3 Extra Orçamentária

Os ingressos extras orçamentários são receitas com caráter transitório e que não são previstas no orçamento público, o ente público atua como depositário de valores que a princípio não lhe pertence.

De acordo com MCASP (2015, p.34) “não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos de ativos a passíveis exigíveis, os ingressos extra orçamentários em geral não tem reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade”.

São exemplos de ingresso extra orçamentário cauções, fianças, retenções na fonte, salários não reclamados.

Figura 2 – Ingressos

Ingressos de Recursos Financeiros nos cofres públicos (Receitas Públicas em sentido amplo)	
Ingressos Extra orçamentários	Receitas Orçamentárias (Receitas Públicas em sentido amplo)
Representam entradas compensatórias	Representam disponibilidades de recursos

Fonte: MCASP 2014 (adaptado pelo autor)

A figura acima demonstra os ingressos nos cofres públicos, ingressos extra orçamentário e as receitas orçamentárias. As receitas orçamentárias geram bens e serviços para a comunidade enquanto as extra orçamentárias são compensatórias e transitórias.

2.4 DESEMBOLSOS

A despesa pública de maneira geral são todos os desembolsos ou investimentos realizados pelo órgão público a fim de atender as necessidades da máquina pública. (PALUDO, 2013)

O desembolso público segue o princípio da competência, enquanto as receitas públicas o são por regime de caixa, são divididas em despesas orçamentárias e extra orçamentária. (PALUDO, 2013)

2.4.1 Despesa Orçamentária

Os desembolsos orçamentários são todos os gastos previstos no orçamento anual do órgão público ou da entidade, e representa o fluxo de ingressos e aplicação desses recursos em determinado período. (MCASP, 2014)

De acordo com Andrade (2002, p.75),

constitui-se toda saída de recursos e todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei orçamentária ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos entre eles custeio e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamentos de dívidas, evolução de importâncias recebidas a título de caução depósitos e consignação.

Os desembolsos previstos no orçamento podem ou não alterar a situação líquida patrimonial, sendo assim classificadas como despesa orçamentária efetiva ou despesa orçamentária não efetiva.

Segundo MCASP (2014, p.61):

Despesa orçamentária efetiva – aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificado diminutivo;

Despesa orçamentária não efetiva – aquela que, no momento de sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo.

De acordo com Albuquerque (2013, p. 261),

a legislação brasileira, em especial a Constituição Federal, a Lei nº 4.320/1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei nº 8.666/1993, estabelecem conjuntamente um ordenamento orçamentário e financeiro para o setor público. Assim, de forma ampla, a execução da despesa se realiza mediante cumprimento de várias etapas, além dos estágios da despesa (empenho, liquidação e pagamento) previstos na legislação.

Planejamento: É a etapa que abrange toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que serviram de base para a fixação da despesa orçamentária. (MCASP, 2012)

No entendimento de Andrade (2002, p. 96),

constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido pela Administração Pública na execução do orçamento.

Segundo o art. 165 da CF/88, “os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual”.

Fixação da despesa: Refere-se aos limites de gastos incluídos na lei orçamentária com base nas receitas previstas a serem efetuados pelas entidades públicas. Insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada. (MCASP, 2014)

De acordo com o MCASP (2014, p.93),

o processo de fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

Descentralizações de Créditos Orçamentários: Na concepção de Albuquerque (2013, p.261), “compreende a distribuição dos valores autorizados na lei orçamentária para as unidades administrativas responsáveis, em cada órgão, pela execução da despesa”.

O Decreto nº 6.170/2007, em seu art. 1º, § 1º, inciso III, diz que, “a descentralização de crédito externa dependerá de termo de cooperação, ficando vedada a celebração de convenio para esse efeito”.

Todo e qualquer crédito orçamentária deve ser consignado, independente do grupo de natureza de despesa em que for classificado, à unidade orçamentária à qual pertencem as ações correspondentes, vedando a consignação de crédito a título de transferência a unidades orçamentárias integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. (SCHNEIDER, 2013)

Programação Orçamentária e Financeira: Consiste na compatibilização do fluxo de pagamentos com o fluxo de recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultado e arrecadação. (SCHNEIDER, 2013)

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece no art. 8º que:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observadas o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Processo de Licitação e Contratação: Compreende um conjunto de procedimentos administrativos com objetivo de adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros e fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições do Estado. (MCASP, 2014)

A Constituição Federal de 1988 estabelece a observância do processo de licitação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com o disposto no art. 37, inciso XXI:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas de qualificação técnica e econômica que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômicas indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A Lei nº 8.666/1993, Lei das Licitações regulamenta o art. 37, inciso XXI, da CF/88, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos.

Execução: A Lei nº 4.320/64 prevê três estágios da execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento.

Empenho: Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/64, “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico”.

Será formalizada mediante a emissão de um documento denominado Nota de Empenho, que deve constar o nome do credor, a especificação do credor e

a importância da despesa. Os empenhos são classificados em: ordinário, estimativo e global.

De acordo com MCASP (2014 p 95):

Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustível e lubrificante e outros, e;

Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

Liquidação: De acordo com o art. 63 da Lei nº 4.320/64, “a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Mediante o conferência e apuração da origem e do objeto de que se deve pagar, à importância exata a pagar, a quem se deve pagar a importância, observando também o contrato, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material à prestação de serviço. (MCASP, 2014)

Pagamento: Consistem na entrega de numerário ao credor por meio de cheque normativo, ordens de pagamento ou crédito em conta e só poderá ser efetuado mediante a liquidação da despesa. (SCHNEIDER, 2013)

A Lei nº 4.320/1964, no seu art. 64, define, “ordem de pagamento sendo despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga”.

2.4.2 Extra orçamentário

Na contabilidade pública, os desembolsos extra orçamentário, são os consumos ou gastos efetivados que não estão previstos no orçamento da entidade.

Entretanto, nem todo o gasto corresponde a uma despesa pública, uma vez que algum deles diminui o patrimônio da entidade, pois pode ser uma mera saída financeira ou devolução de valores ingressados. (MCASP, 2014)

Segundo o MCASP (2014, p.84), “se o desembolso é extra orçamentário, não há registro de despesa de orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação do ativo”.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão demonstrados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, por meio do conhecimento científico, seguindo procedimentos e normas de pesquisa.

Pesquisa é o mesmo que busca ou procura pesquisar, no entanto 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”.

Os procedimentos adotados para a realização da pesquisa se constituem de pesquisa bibliográfica, análise documental e estudo de caso. Na análise bibliográfica é utilizada a consulta de livros, manuais, legislações e meios eletrônicos.

Na definição de Martins (2009, p. 54) para pesquisa bibliográfica,

trata-se da estratégia de pesquisa necessária para a conclusão de qualquer pesquisa científica. Uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, cds, anais de congressos etc. Busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema.

Quanto à abordagem dos problemas, a pesquisa será qualitativa, pois os dados serão analisados de forma comparativa usando os dados extraídos de relatórios óbitos na prefeitura que será analisada,

Consiste no método de comparações visando verificar similaridades e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos, sendo estes dados de grupos em qualquer tempo, seja no presente ou passado.

Furlanetti e Nogueira dizem que (2013, p. 14), “pesquisas qualitativas tem uma abordagem histórico-social e tem caráter exploratório, detectando a forma em que os seres humanos se relacionam historicamente. ”.

Quanto aos objetivos, a pesquisa será classificada como descritiva. Na pesquisa descritiva, o pesquisador descreve, narra algo que acontece. Na definição de Furlanetti e Nogueira (2013, p. 10) para a pesquisa descritiva, “a pesquisa descritiva tem apenas a finalidade de observar, registrar, analisar e determinar a frequência em que um mesmo fenômeno ocorre”.

Com relação à abordagem do problema, os dados foram analisados de forma comparativa entre o orçamento previsto e o realizado, apresentando os valores e percentuais extraídos dos relatórios fornecidos pela prefeitura em análise. Consiste no método de realizar comparações visando identificar possíveis dificuldades e divergências entre os resultados obtidos.

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

4 ESTUDO DE CASO

O presente estudo tem como objetivo analisar a proposta orçamentária e sua execução, do Município de Torres do exercício financeiro de 2014. Primeiramente serão apresentados os dados gerais do município pesquisado, em seguida é analisado o relatório das receitas previstas e arrecadadas e despesas autorizadas e executadas, e por fim é demonstrado o resultado da análise realizada nos relatórios da prefeitura do município objeto de estudo, identificando as possíveis dificuldades na execução do orçamento.

4.1 ASPECTOS DO MUNICÍPIO DE TORRES

Segundo as informações disponibilizadas no site da Prefeitura Municipal de Torres (<http://www.torres.rs.gov.br>), Torres foi fundada em 21 de maio de 1.878 e é colonizada por índios e açorianos, além de imigrantes italianos e alemães. É localizada na região Sul, e segundo dados do IBGE, na mesorregião metropolitana a 196 km da capital Porto Alegre. A principal atividade econômica é a pesca, destacam-se também a construção civil e setor hoteleiro.

A fundação de Torres, segundo livros que contam sua história, deu-se primeiramente pelos índios Carijós e os Arachans que utilizavam suas trilhas para seu comércio de trocas, costeando os banhados dos sopés internos, começando na praia grande e indo até a Itapeva. A cidade de Torres surgiu pela necessidade esta estratégia de passagem, na qual foi instalado um posto fiscal que logo se transformou em Guarita Militar da Itapeva e Torres. Colonos açorianos vindos do Desterro (atual Florianópolis) e de Laguna (SC) começaram a se instalar na região.

O nome da cidade é devido à três grandes rochedos que se estendem a beira mar, a torre norte, conhecida como Morro do Farol, a torre do centro, chamada de Morro das Furnas e a torre sul que é a Praia da Guarita.

O município de Torres tem uma população estimada de 37.107 habitantes, segundo a última pesquisa do IBGE (2015), possui o Índice de Desenvolvimento Humano de 0,79 segundo PNUD (2010). O Produto Interno Bruto, segundo o DATASUS (2012), alcançava o valor de R\$ 529.618.000,00, revelando um PIB per capita de R\$ 15.282,14, considerando uma população estimada em 2012 de 34.656 habitantes.

Torres é conhecida por seus pontos turísticos, sendo conhecida como a mais bela praia gaúcha, sua alta temporada vai de 15 de dezembro a 15 de março, nesse a população da cidade aumenta quase que 100%, elevando assim a economia do município.

4.2 ORÇAMENTO 2014 DO MUNICÍPIO DE TORRES-RS

A proposta de Lei Orçamentária do município de Torres, referente ao exercício financeiro de 2014, foi encaminhada através da PL nº 105/2013 para o Legislativo e sancionada através da Lei Municipal nº 4.616/13.

O quadro abaixo apresenta as informações do planejamento aplicado ao exercício em análise, demonstrando as datas das audiências realizadas e os valores das receitas e despesas inicialmente orçadas.

Quadro 1: Lei Orçamentária

LEI	DATA DA AUDIÊNCIA	RECEITAS ESTIMADAS	R\$ 118.312.793,59
LOA	30/12/2013	DESPESAS FIXADAS	R\$ 118.312.793,59

Fonte: <http://www.torres.rs.gov.br/>(adaptado pelo autor)

Atendendo ao princípio orçamentário do equilíbrio, foi estimada a receita e fixada à despesa em importâncias iguais, no valor de R\$ 118.312.793,59 (cento e dezoito milhões, trezentos e doze mil, setecentos e noventa e três reais e cinquenta e nove centavos).

De acordo com o art. 1º da Lei Municipal nº 4.616/13 a receita estimada e a despesa fixada para o exercício financeiro de 2014, seguem a seguinte forma: Orçamento Fiscal – R\$ 84.099.660,17 (oitenta e quatro milhões, noventa e nove mil, seiscentos e sessenta reais e dezessete centavos); Orçamento da Seguridade Social – R\$ 34.213.133,33 (trinta e quatro milhões, duzentos e treze mil, cento e trinta e três reais e trinta e três centavos), o orçamento de investimento a entidade não possui. As tabelas que seguem demonstram os desdobramentos dos valores previstos, ou autorizados pelo Legislativo Municipal para as receitas e para as despesas orçamentárias do exercício de 2014, de forma que se possa avaliar a destinação de recursos pelo Poder Executivo e Legislativo, bem como o cumprimento das imposições constitucionais.

As receitas foram estimadas de acordo com o seguinte desdobramento:

Tabela 1: Receitas Previstas

RECEITA POR ORIGEM	VALORES PREVISTOS	% DO TOTAL PREVISTO
Receita Tributária	30.998.069,56	26,20
Receitas de Contribuições	4.167.230,01	3,52
Receitas de Serviços	1.171.633,77	0,99
Receitas Patrimoniais	22.524,46	0,02
Transferências Correntes	46.180.332,22	39,03
Outras Receitas Correntes	8.534.222,36	7,21
Receitas Intraorçamentárias	7.917.250,73	6,69
RECEITAS CORRENTES	98.991.263,11	83,67
Operações de Crédito	9.782.627,48	8,27
Alienações de Bens	25.000,00	0,02
Amortização de Empréstimos	525.000,00	0,44
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00
Transferências de Capital	8.988.903,00	7,60
RECEITA DE CAPITAL	19.321.530,48	16,33
TOTAL DA RECEITA	118.312.793,59	100,00

Fonte: <http://www.torres.rs.gov.br> (adaptado pelo autor)

Analisando a tabela acima nota-se que 39,03% dos recursos do Município de Torres provém de recursos oriundos do Estado e da União. Percebe-se que de recursos próprios o município tem um percentual de 27,21% em relação à receita prevista.

Nota-se também que 8,27% da receita prevista referem-se às operações de crédito e 7,60% do total orçado são de transferências de capital.

Percebe-se com essa análise, que o município de Torres depende muito dos recursos repassados do Estado e a da União, ficando desse modo submetido a esses entes.

As despesas foram autorizadas de acordo com o seguinte desdobramento:

Tabela 2: Despesas Autorizadas segundo a Natureza

DESPESA POR NATUREZA	AUTORIZADO	% DO PREVISTO
Pessoal e Encargos Sociais	58.497.024,04	49,44
Juros e Encargos da Dívida	480.000,00	0,41
Outras Despesas Correntes	29.018.211,81	24,53
DESPESAS CORRENTES	87.995.235,85	74,38
Investimentos	21.084.153,79	17,82
Inversões Financeiras	2.050.000,00	1,73
Amortização da Dívida	3.460.000,00	2,92
Reserva de Contingência	3.723.403,95	3,15
DESPESAS DE CAPITAL	30.317.557,74	25,62
TOTAL DA DESPESA	118.312.793,59	100,00

Fonte: <http://www.torres.rs.gov.br> (adaptado pelo autor)

O maior percentual orçado para o exercício financeiro de 2014 com pessoal e encargos sociais foi 49,44% com relação ao total autorizado. Outras despesas correntes verifica-se um percentual de 24,53% e de investimentos o percentual foi de 17,82%, com inversões financeiras o percentual atinge 1,73%, o equivalente a R\$ 2.050.000,00.

Já com a amortização da dívida o valor orçado equivale a R\$ 3.460.000,00, ou seja, 2,92 % do total autorizado, sendo um valor expressivo.

Do total autorizado para as despesas, nota-se que o orçamento fica comprometido, engessado com 49,44%, ou seja, quase a metade do valor orçado foi para despesa com pessoal e encargos sociais, e os 50,56% com as demais despesas.

Conforme as áreas de atuação do governo, o orçamento municipal foi desdobrado da seguinte forma:

Tabela 3: Despesas Autorizadas por Função de Governo

DESPESA POR FUNÇÃO DE GOVERNO	FIXAÇÃO	% DO FIXADO
01-Legislativa	3.380.000,00	2,86
02-Judiciária	757.000,00	0,64
04-Administrativa	19.729.964,29	16,68
06-Segurança Pública	1.446.683,17	1,22
08-Assistência Social	3.362.890,85	2,84
09-Previdência Social	7.517.500,00	6,35
10- Saúde	21.914.038,63	18,52
11-Trabalho	286.410,00	0,24
12-Educação	24.274.416,20	20,52
13-Cultura	2.217.400,00	1,87
14-Direitos da Cidadania	587.123,56	0,50
15-Urbanismo	9.678.926,57	8,18
16-Habitação	220.000,00	0,19
17-Saneamento	2.000.000,00	1,69
18-Gestão Ambiental	5.428.391,72	4,59
20-Agricultura	1.812.624,46	1,53
23-Comércio e Serviços	4.495.545,19	3,80
26-Transporte	178.175,00	0,15
27-Desporto e Laser	412.300,00	0,35
28-Encargos Especiais	4.890.000,00	4,13
99-Reserva de Contingência	3.723.403,95	3,15
TOTAL DA DESPESA	118.312.793,59	100,00

Fonte: <http://www.torres.rs.gov.br> (adaptado pelo autor)

Nota-se que para o pagamento das despesas administrativas, como água, luz, combustível, etc., da entidade Prefeitura Municipal, foram fixados o valor de R\$ 19.729.964,29, ou seja, 16,68% do total da despesa.

Para a educação foram fixados 20,52%, equivalente a R\$ 24.274.416,20, já com saúde o percentual ficou em 18,52%, um valor de R\$ 21.914.038,63.

Analisando a despesa com reserva de contingencia, verifica-se que foi fixado o valor de R\$ 3.723.403,95, em percentuais 3,15% do total, a reserva de contingencia destina-se para possíveis problemas que o município venha enfrentar, economicamente por exemplo.

As demais funções, do governo ficaram englobadas no total de 41,13%%, nota-se que com urbanismo o percentual chega a 8,18%, e saneamento a 1,69% o equivalente a R\$ 2.000.000,00 do orçamento.

4.3 ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Após analisado o orçamento, o ente público inicia a execução orçamentária, de forma de realizar a receita, seguindo as etapas de previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, e a despesa de acordo com a fixação, execução, empenho liquidação e pagamento.

Para analisarmos a execução orçamentária da Prefeitura Municipal de Torres, os dados serão apresentados de forma comparativa entre valores previstos e realizados para o orçamento de 2014.

4.3.1 Análise da Receita Orçamentária Executada

As análises a seguir demonstraram a execução do orçamento do município de Torres para o exercício financeiro de 2014, evidenciando quais ações foram priorizadas e quais receitas foram arrecadadas seguindo o orçamento.

A receita prevista é a estimativa do montante que se espera arrecadar em determinado período, normalmente um exercício financeiro. A receita arrecadada consiste no recebimento da receita pelo agente devidamente autorizado, é o momento do pagamento efetuado pelo contribuinte ao agente arrecadador.

As receitas por origem e o comparativo entre os valores previstos e arrecadados são evidenciados da seguinte maneira, de acordo com análise realizada no anexo A:

Tabela 4: Comparativo entre as receitas previstas x arrecadadas

Receitas por Categoria Econômica ou Origem						
Descrição	Previsto para o Período	AV %	Arrecadado no Período	AV %	Diferença para +ou-	AH%
Total da Receita Corrente	98.991.263,11	83,7	106.057.813,48	95,76	7.066.550,37	7,14%
Receita Tributária	30.998.069,56	26,20	32.320.280,81	29,18	1.322.211,25	4,27%
Receitas de Contribuições	4.167.230,01	3,52	4.302.417,15	3,88	135.187,14	3,24%
Receitas Patrimoniais	1.171.633,77	0,99	5.817.075,90	5,25	4.645.442,13	396,49%
Receita de Serviços	22.524,46	0,02	26.811,90	0,02	4.287,44	19,03%
Transferências Correntes	46.180.332,22	39,03	45.648.295,52	41,22	-532.036,70	-1,15%
Outras Receitas Correntes	8.534.222,36	7,21	9.234.534,75	8,34	700.312,39	8,21%
Receitas Intraorçamentárias	7.917.250,73	6,69	8.708.649,45	7,86	791.398,72	10,00%
Total das Receitas de Capital	19.321.530,48	16,33	4.695.354,07	4,24	-14.626.176,41	-75,70%
Operações de Crédito	9.782.627,48	8,27	0,00	0,00	-9.782.627,48	-100,00%
Alienações de Bens	25.000,00	0,02	513.948,40	0,46	488.948,40	1955,79%
Amortização de Empréstimo	525.000,00	0,44	565.468,54	0,51	40.468,54	7,71%
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00	14.995,59	0,01	14.995,59	-
Transferências de Capital	8.988.903,00	7,60	3.600.941,84	3,25	-5.387.961,16	-59,94%
Total da Receita	118.312.793,59	100,00	110.753.167,55	100,00	-7.559.626,04	-6,39%

Fonte: Prefeitura Municipal de Torres (adaptado pelo autor)

A receita arrecadada no exercício em análise alcançou o montante de R\$ 110.753.167,55, (cento e dez milhões, setecentos e cinquenta e três mil, cento e sessenta e sete reais e cinquenta e cinco reais), equivalendo a 93,61% do total orçado conforme demonstra a tabela abaixo, dessa maneira houve uma diferença para menos de R\$ - 7.559.626,04 nas receitas arrecadadas em relação às previstas.

A receita corrente dos últimos 12 meses foi de R\$ 106.057.813,48 (cento e seis milhões, cinquenta e sete mil, oitocentos e treze reais e quarenta e oito centavos). Ressalta-se que foi previsto o valor de R\$ 1.171.633,77 para receitas patrimoniais, equivalendo a 5,25% do total arrecadado, e arrecadado o valor de R\$ 5.817.075,95, ultrapassando mais de 300% do valor previsto, ou seja, uma diferença significativa. Esse fato deu-se pela arrecadação da receita de remuneração de depósitos bancários de recursos vinculados, conforme anexo B.

Verifica-se que as receitas tributárias alcançaram uma arrecadação com percentual de 4,27% do valor previsto, devido ao aumento nas arrecadações de taxas e impostos de acordo com anexo B. Observa-se também que para receita de transferências de capital foi previsto um valor de R\$ 8.988.903,00 e arrecadado o valor de R\$ 3.600.941,84, analisando o anexo B percebe-se que foi previsto a aquisição de ônibus escolares e não foi executada essa aquisição, gerando essa diferença para menos na arrecadação.

Para as operações de crédito foi previsto o valor de R\$ 9.782.627,48, porém não foi arrecadado, ou seja, o município não necessitou de empréstimos da União nesse período.

Em relação às receitas, através das análises já efetuadas, é possível identificar e perceber possíveis falhas ou dificuldades do município em realizar a execução orçamentária, pois o valor das receitas previstas ficou abaixo da arrecadada.

4.3.2 Análise da Despesa Orçamentária

Para analisar as despesas orçamentárias do Município de Torres, os dados serão apresentados de forma comparativa entre os valores autorizados e executados de acordo com a natureza e por função de governo.

Despesas são todos os gastos que o município tem para disponibilizar serviços e bens para a sociedade, dentro das ações contidas na LOA.

As despesas por natureza e o comparativo entre os valores autorizados e executados serão demonstrados da seguinte maneira, de acordo com anexo C:

Tabela 5: Comparativo entre as despesas autorizadas x executadas por Natureza

DESPESA POR NATUREZA	AUTORIZADO	AV % SUPLEMENTADO	AV %	EMPENHADO	AH %
Pessoal e Encargos Sociais	58.497.027,04	49,44	27.569.864,90	37,05	62.595.339,29 -27,27%
Juros e Encargos da Dívida	480.000,00	0,41	313.264,43	0,42	713.264,43 -10,08%
Outras Despesas Correntes	29.018.211,81	24,53	20.524.357,50	27,58	30.227.394,62 -38,99%
DESPESAS CORRENTES	87.995.238,85	74,38	48.407.486,83	65,05	93.535.998,34 -31,43%
Investimentos	21.084.153,79	17,82	25.696.958,84	34,53	23.756.751,18 -49,22%
Inversões Financeiras	2.050.000,00	1,73	0,00	0,00	0,00 -100,00%
Amortização da Dívida	3.460.000,00	2,92	309.226,91	0,42	3.432.006,05 -8,95%
Reserva de Contingência	3.723.403,95	3,15	0,00	0,00	0,00 -100,00%
DESPESAS DE CAPITAL	30.317.557,74	25,62	26.006.185,75	34,95	27.188.757,23 -51,73%
TOTAL DA DESPESA	118.312.796,59	100,00	74.413.672,58	100,00	120.724.755,57 -37,36%

Fonte: Prefeitura Municipal de Torres (adaptado pelo autor)

Tabela 6: Comparativo entre as despesas autorizadas x executadas por Natureza

DESPESA POR NATUREZA	EMPENHADO	AV %	LIQUIDADO	AV %	PAGO	AV%	%AH
Pessoal e Encargos Sociais	62.595.339,29	51,85	62.595.339,29	51,85	60.629.563,62	59,60	-3,14%
Juros e Encargos da Dívida	713.264,43	0,59	713.264,43	0,59	713.264,43	0,70	0,00%
Outras Despesas Correntes	30.227.394,62	25,04	30.227.394,62	25,04	27.935.562,10	27,46	-7,58%
DESPESAS CORRENTES	93.535.998,34	77,48	93.535.998,34	77,48	89.278.390,15	87,76	-4,55%
Investimentos	23.756.751,18	19,68	23.756.751,18	19,68	9.022.986,50	8,87	-62,02%
Inversões Financeiras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
Amortização da Dívida	3.432.006,05	2,84	3.432.006,05	2,84	3.432.006,05	3,37	0,00%
Reserva de Contingência	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
DESPESAS DE CAPITAL	27.188.757,23	22,52	27.188.757,23	22,52	12.454.992,55	12,24	-54,19%
TOTAL DA DESPESA	120.724.755,57	100,00	120.724.755,57	100,00	101.733.382,70	100,00	-15,73%

Fonte: Prefeitura Municipal de Torres (adaptado pelo autor)

A despesa empenhada até o mês de dezembro de 2014 foi de R\$ 120.724.755,57, equivalendo a – 37,36% em relação ao total autorizado de acordo

com a tabela 5, e a liquidada foi de 100% do total empenhado, observa-se que a despesa efetivamente paga foi de R\$ 101.733.382,70, equivalente a 84,27% do liquidado segundo a tabela 6, ficando o município com restos a pagar processados de R\$ 18.991.372,87.

Analisando a execução da despesa do exercício financeiro de 2014, nota-se que, 51,85% em relação ao total empenhado, 7,01% a mais do autorizado, foi com pessoal e encargos sociais, ou seja, a folha do município de Torres consome mais da metade da despesa. Como podemos observar no anexo C, os gastos com aposentadorias, contratos por tempo determinado contribuem para essa diferença.

Com juros e encargos da dívida teve uma diferença de 48,60% a mais do total autorizado, conforme demonstra o anexo C, esse aumento deu-se pelo pagamento de juros por contratos e sentenças judiciais.

Para a despesa com reserva de contingência, foi autorizado um valor de R\$ 3.723.403,95, que equivale a 3,15%, de acordo com a tabela 2, do total autorizado, porem observando as tabelas 5 e 6, não foi empenhado nenhum valor.

Tabela 7: Comparativo entre a Despesa Autorizada e Executada por Função de Governo

DESPESA POR FUNÇÃO DE GOVERNO	AUTORIZADO	AV %	EXECUÇÃO	AV %	AH %
01-Legislativa	3.380.000,00	2,86	2.513.371,91	2,47	-25,64%
02-Judiciária	757.000,00	0,64	794.525,54	0,78	4,96%
04-Administração	19.729.964,29	16,68	15.336.597,00	15,08	-22,27%
06-Segurança Pública	1.446.683,17	1,22	2.146.861,67	2,11	48,40%
08-Assistência Social	3.362.890,85	2,84	2.593.273,89	2,55	-22,89%
09-Previdência Social	7.517.500,00	6,35	7.544.692,77	7,42	0,36%
10-Saúde	21.914.038,63	18,52	20.651.893,50	20,30	-5,76%
11-Trabalho	286.410,00	0,24	277.703,80	0,27	-3,04%
12-Educação	24.274.416,20	20,52	24.815.755,00	24,39	2,23%
13-Cultura	2.217.400,00	1,87	388.484,91	0,38	-82,48%
14-Direitos da Cidadania	587.123,56	0,50	12.682,31	0,01	-97,84%
15-Urbanismo	9.678.926,57	8,18	9.726.023,25	9,56	0,49%
16-Habituação	220.000,00	0,19	78.880,81	0,08	-64,15%
17-Saneamento	2.000.000,00	1,69	-	-	-
18-Gestão Ambiental	5.428.391,72	4,59	5.956.095,15	5,85	9,72%
20-Agricultura	1.812.624,46	1,53	1.209.575,04	1,19	-33,27%
23-Comércio e Serviço	4.495.545,19	3,80	3.606.290,13	3,54	-19,78%
26-Transporte	178.175,00	0,15	135.350,78	0,13	-24,03%
27-Desporto e Laser	412.300,00	0,35	219.884,90	0,22	-46,67%
28-Encargos Especiais	4.890.000,00	4,13	3.725.440,34	3,66	-23,82%
99-Reserva de Contingência	3.723.403,95	3,15	-	-	-
TOTAL DA DESPESA	118.312.793,59	100,00	101.733.382,70	100,00	-14,01%

Fonte: Prefeitura Municipal de Torres (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.

A 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.

Podemos notar que foram executados 85,99% do total das despesas autorizadas, o equivalente a R\$ 101.733.382,61.

Analisando a tabela nota-se que as despesas executadas que representam menor percentual são a de cultura e direitos a cidadania atingindo 17,52% e 2,16% respectivamente.

O maior percentual da despesa executada pertence à segurança pública, que foi executado o valor 48,40% maior que o autorizado, seguido das despesas com gestão ambiental, 9,72%, judiciárias, 4,96% e educação, que correspondem a 2,13% da autorizada, verificou que o município teve um gasto com a segurança pública bem acima do valor autorizado e já com a educação esse percentual não atingiu nem 5% acima do autorizado.

As despesas executadas com saúde e trabalho atingiram 94,24% e 96,96% respectivamente em relação às autorizadas.

No comparativo da despesa autorizada em relação à executada com os recursos arrecadados durante o exercício de 2014, verifica-se uma economia orçamentária, no entanto, a execução da despesa fixada não obteve êxito em alguns casos.

As despesas que foram fixadas com saneamento e reserva de contingência no valor de R\$ 5.723.403,95, porém esse valor não foi executado.

Analisando as tabelas com a composição da despesa fixada e executada é possível perceber que foram priorizados os serviços considerados essenciais à população.

Entretanto observa-se que a despesa fixada com saneamento não foi executada, o saneamento é básico para um município e deve ser umas das prioridades. As despesas executadas com cultura e habitação, que são direitos assegurados pela CF de 1988, alcançaram apenas 17,32% e 35,85%, respectivamente em relação às fixadas.

A despesa executada com gestão ambiental atingiu 9,72% acima, em relação à autorizada, a gestão ambiental visa ordenar as atividades humanas para que estas não agredam o meio ambiente. Nota-se, assim a preocupação do

município de Torres com o meio ambiente, devido pelo fato de ser uma cidade turística.

4.4 ANÁLISE RECEITA X DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Ao analisarmos a execução orçamentária da receita e da despesa em conjunto, poderemos verificar se o orçamento referente ao exercício financeiro de 2014 foi executado de acordo com o previsto na LOA. Será demonstrado de que maneira o Executivo, arrecadou as receitas e gastou os recursos arrecadados, no exercício em análise.

Na tabela a seguir, poderemos analisar a execução em percentuais, com valores comparativos entre o previsto e arrecadado, como também o empenhado, liquidado e pago.

Tabela 8: Receita Arrecadada x Despesa Executada

RECEITA	PREVISTA	AV %	ARRECADADA	AV %	AH %	DESPESA	LIQUIDADA	AV %	PAGO	AV %	AH %
RECEITAS						DESPESAS					
CORRENTES	98.991.263,11	83,67	106.057.813,48	95,76	7,14%	CORRENTES	93.535.998,34	77,48	89.278.390,15	87,76	-4,55%
RECEITAS DE CAPITAL	19.321.530,48	16,33	4.695.354,07	4,24	-75,70%	DESPESAS DE CAPITAL	27.188.757,23	22,52	12.454.992,55	12,24	-54,19%
TOTAL DAS RECEITAS	118.312.793,59	100,00	110.753.167,55	100,00	-6,39%	TOTAL DAS DESPESAS	120.724.755,57	100,00	101.733.382,70	100,00	-15,73%

Fonte: Prefeitura Municipal de Torres (adaptado pelo autor)

Percebe-se uma diferença entre as receitas arrecadadas e as despesas pagas no valor de R\$ 9.019.784,85, a menos, valor significativo para o município, pois analisando as tabelas conclui-se que algumas despesas essenciais não foram executadas de acordo com o orçamento.

Verificamos que as despesas correntes pagas equivalem a -4,55% em relação às despesas correntes liquidadas no período, as despesas de capital atingiram um percentual de -54,19% em relação à liquidada no exercício em análise,

esse fato ocorreu, conforme nota-se no anexo C, devido à aquisição de equipamento e material permanente entre outros.

Depois de feitas as análises nota-se que o orçamento apresentado a população do município de Torres, não está condizente com o realizado, isso reflete na cidade como um todo, em ações que o município não conseguiu executar de acordo como estava previsto na lei orçamentária anual.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso foi elaborado com intuito de analisar e identificar as possíveis dificuldades enfrentadas pelo gestor público e servidores na elaboração e execução orçamentária.

A contabilidade é importante para elaborar o planejamento, distribuir bem seu orçamento, para que dessa maneira o gestor analise as prioridades de modo que atenda as necessidades básicas e essenciais da maioria da população.

Cada município tem seu orçamento próprio, todos os anos a proposta de orçamento é elaborada pelo Poder Executivo e enviada para discussão e votação pelo Legislativo, resultando na Lei Orçamentária Anual (LOA), que autoriza como os governantes irão gastar os recursos arrecadados.

Na LOA são estimadas as receitas e fixadas às despesas para o exercício financeiro seguinte, também são traçados os programas de trabalho de todos os órgãos e entidades da administração pública municipal.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados, pois analisando o resultado da execução orçamentária do município de Torres referente ao exercício de 2014, percebemos que a arrecadação atingiu 93,61% em relação ao previsto, ou seja, uma diferença de 7% a menos do previsto, mas que está dentro do aceitável.

Em relação ao total das despesas, foi empenhado o valor de R\$ 120.724.755,57, porém executado o montante de R\$ 101.733.382,70, ficando o município com restos a pagar no valor de R\$ 18.991.372,87.

De acordo com as análises, fica claro que a execução orçamentária está de acordo com o previsto na lei orçamentária anual do município, mesmo que em relação às despesas tenha sido necessário a suplementação o orçamento ficou dentro do previsto.

Mesmo a execução estando condizente com o previsto, nota-se que algumas despesas comprometem mais da metade do valor autorizado, deixando o município com um baixo percentual para aplicar em serviços para a população.

Diante disso, sugerem-se ao Poder Executivo na elaboração do orçamento dos exercícios financeiros seguintes, que analise as receitas e despesas dos períodos anteriores, verificando em relação às receitas, quais podem ser arrecadas com maior êxito, e quais despesas poderiam ser reduzidas, ou em quais despesas os recursos poderiam ser melhor aplicados. De acordo com as análises

das despesas com pessoal e encargos sociais, atingiu um percentual de 51,85% em relação ao total da despesa arrecadada, ou seja, nota-se que esse percentual deu-se pelas contratações de funcionários temporários ou CCS, com isso pode ser verificado a possibilidade de concursos para os setores que necessitam dessa demanda.

REFERÊNCIAS

_____. 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.html> Acesso em: 10 de set. 2015.

_____. 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. Acesso em: 14 out.2015.

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.** 2.ed.São Paulo: Atlas, 2002.

BONAT, Débora. **Metodologia da Pesquisa.** 3 ed.Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.132p<https://scholar.google.com.br/scholar?start=10&q=METODOLOGIA+DE+PESQUISA&hl=pt-BR&as_sdt=0,5>.Acesso em: dia 19 de Maio de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>Acesso em: 15 de Maio de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 16 out 2015.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda, Secretária do Tesouro Nacional. - 5º Ed. – Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Normas de contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda, Secretária do Tesouro Nacional. - 6º Ed. – Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Normas de contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **O Orçamento e a Dívida Pública Federal.** Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/divida_publica/downloads/Parte%202_4.pdf >. Acesso em: 17 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Resolução 246**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMAL/RESOLUÇÃO246.PDF>

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

FURLANETTI, A.C; NOGUEIRA, A.S. **Metodologia do Trabalho Científico: Elaboração e Apresentação Gráfica de Textos Acadêmicos**. 3ed. Clube de Autores: 2013. 97p. <<https://books.google.com.br/books?id=bHnltBvm140C>>. Acesso dia 19 de Maio de 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

IBGE CIDADES. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br> Acesso em: 31 out. 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9º 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.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração Pública**. 10º ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MANUAL de despesas públicas. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Despesa_Nacional_30102008_MTCASP_.pdf. Acesso em 14 out. 2015.

MANUAL de receitas públicas. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf>. Acesso em: 13 out. 2015.

MARTINS. Gilberto de Andrade. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo. Malheiros, 2005.

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.torresnet.com.br/nova>> Acesso em: 31 out. 2015.

PERARO, Elder Comin. **Gestão de recursos públicos: um estudo na aplicação do princípio da publicidade nos governos municipais da Associação dos**

Municípios da Região Carbonífera, AMREC. Unesc, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/handle/1/1315>> Acesso em: 20 out. 2015.

SCHNEIDER, César; MIGUEL, Marcos Portella. **Manual da Contabilidade Pública.** 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

ANEXO(S)

ANEXO A: Balanço Orçamentário

ANEXO B: Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada

ANEXO C: Resumo Geral da Despesa Consolidada