

Semana de Administração, Orçamentária, Financeira e de Contratações
Públicas dos Estados e Municípios

Lei Orçamentária Anual

Organização:
Cesar Peixoto Lemos

Atualização: Agosto-2007

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte. Proibida a venda sem a autorização expressa do autor.

Impresso e Publicado no Brasil

SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA & DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS - 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF
Secretaria do Tesouro Nacional – STN
Escola de Administração Fazendária - ESAF.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTO E GESTÃO
Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI
Secretaria de Orçamento Federal – SOF
Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação – SLTI

INFORMAÇÕES:

Fone: (061) 3348-2307
Correio Eletrônico: cesar.lemos@planejamento.gov.br

NOTA:

“O conteúdo desta publicação é de responsabilidade do(s) autor(es), não expressando necessariamente a posição dos órgãos do governo federal”.

ÍNDICE

1.	Orçamento Público	4
1.1.	O que é orçamento público?.....	4
1.2.	Funções do orçamento	4
1.2.1.	Orçamento e as Funções de Estado.....	4
1.3.	Enfoques do Orçamento.....	6
1.3.1.	Enfoque fiscal dos orçamentos	6
1.3.2.	Enfoque Programático da Despesa	7
1.4.	Princípios Orçamentários.....	7
1.5.	Marcos Legais.....	9
2.	Elaboração da Lei Orçamentária Anual.....	11
2.1.	Processo Integrado	11
2.2.	Fase e etapas da Elaboração da Lei Orçamentária Anual	12
2.2.1.	Fase de Planejamento.....	12
2.2.2.	Fase Qualitativa.....	12
2.2.3.	Fase Quantitativa.....	13
2.2.4.	Fase Legislativa.....	20
2.3.	Vedações Constitucionais	21
3.	Alterações Orçamentárias.....	24
3.1.	Conceitos Iniciais	24
3.2.	Tipos de Crédito.....	24
3.2.1.	Crédito Suplementar	24
3.2.2.	Crédito Especial	25
3.2.3.	Crédito Extraordinário	25
3.2.4.	Fontes de Financiamento para abertura de Créditos	25
3.3.	Outras Alterações Orçamentárias.....	27
3.3.1.	Troca de Fonte de Recursos	27
3.3.2.	Alteração de Modalidade de Aplicação	29
3.3.3.	DE/PARA Institucional.....	29
4.	Bibliografia	31

1. Orçamento Público

1.1. O que é orçamento público?

O Orçamento público é o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública. É um instrumento que os governos usam para organizar os seus recursos financeiros. Partindo da intenção inicial de controle, o orçamento público tem evoluído e vem incorporando novas instrumentalidades. No Brasil, reveste-se de formalidades legais. É uma lei constitucionalmente prevista que estima a receita e fixa a despesa para um exercício. Por causa dessa rigidez, as despesas só poderão ser realizadas se forem previstas ou incorporadas ao orçamento.

1.2. Funções do orçamento

Nos dias de hoje, podemos reconhecer o orçamento público como um instrumento que apresenta múltiplas funções. A mais clássica delas, a função controle político¹, teve início nos primórdios dos Estados Nacionais².

Além da clássica função de controle político, o orçamento apresenta outras funções mais contemporâneas, do ponto de vista administrativo, gerencial, contábil, e financeiro. No Brasil, a função incorporada mais recentemente foi a função de planejamento, que está ligada à técnica de orçamento por programas. De acordo com essa idéia, o orçamento deve espelhar as políticas públicas, propiciando sua análise pela finalidade dos gastos.

Do ponto de vista macroeconômico, os orçamentos podem ser entendidos como uma expressão da situação fiscal dos governos. Aliás, esse aspecto fiscal associado às finanças públicas tem sido a função mais destacada dos orçamentos contemporâneos. Como consequência, as demais funções do orçamento são menos difundidas e exploradas.

1.2.1. Orçamento e as Funções de Estado

Sabe-se que os governos costumam participar de muitas formas na economia dos países. A condução da política monetária, a administração das empresas estatais, a regulamentação

¹ A mais clássica das funções do orçamento, surgiu no início da formação dos Estados Nacionais. Representa um controle *ex-ante* desempenhado pela população em relação ao Governo. Neste contexto, o orçamento surge como instrumento limitador do poder do governante, na medida em que impôs antecedência para criação ou aumento de tributos.

² A formação dos Estados Nacionais foi um processo de unificação de reinos, sobretudo na Europa Ocidental, iniciado por volta do final do século XIV, em Portugal, e no século XV, na França, Espanha e Inglaterra.

dos mercados privados e, sobretudo, a sua atividade orçamentária, funcionam como meios dessa participação e influenciam o curso das atividades econômicas.

Ao tomar parte na condução das atividades econômicas, o Governo executa as funções econômicas que o Estado precisa exercer. Didaticamente, podemos dividir essas funções em três: a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora.

Ao exercer a função alocativa, o Governo dirige a utilização dos recursos totais da economia, incluindo a oferta de bens públicos. Com esta função o Governo pode criar incentivos para desenvolver mais certos setores econômicos em relação a outros. Como exemplo, imagine que o Governo tem interesse em desenvolver o setor de energia numa determinada região. Considere que a análise procedida pelo Governo constatou para essa região que a forma mais racional de energia é a gerada por hidroelétricas. Sendo assim, poderiam ser alocados pesados recursos na geração e transmissão dessa energia. Como consequência, seria de se esperar que o orçamento governamental apresentasse cifras substanciais alocadas em projetos de construção de linhas de transmissão ou, até mesmo, registrasse as despesas oriundas de incentivos fiscais concedidos às empresas construtoras dos complexos hidroelétricos. No entanto, lembre-se que num cenário real, onde os recursos financeiros são inferiores às possibilidades de gasto, ao optar pelo desenvolvimento de um setor, o governo acaba abrindo mão de outras escolhas possíveis. Note, então, que é justamente neste *trade-off*³ que o governo materializa a sua função alocativa.

A função distributiva (ou redistributiva) diz respeito ao ajustamento da distribuição da renda das pessoas e empresas, para assegurar uma situação considerada socialmente justa. Esta função tem importância fundamental para o crescimento equilibrado do país. Por intermédio dela, o Governo deve combater os desequilíbrios regionais e sociais, promovendo o desenvolvimento das regiões e classes menos favorecidas. Como exemplo, imagine que o Governo deseje combater as desigualdades verificadas numa dada região, onde parte considerável da sua população é analfabeta. Seria de se esperar que o orçamento governamental contemplasse aquela abrangência geográfica⁴ com ações vinculadas a algum programa de redução do analfabetismo, cujo financiamento poderia

³ No sentido dos dilemas alocativos que o governo enfrenta para realização de suas políticas públicas. Num ambiente de restrição orçamentária, a alocação num dado setor, diminui inevitavelmente a capacidade alocativa nos demais setores.

⁴ Refere-se aqui ao próprio espaço geográfico onde os recursos serão aplicados, seja uma região, um estado ou um município, por exemplo.

se dar por meio de recursos captados⁵ de classes econômico-sociais ou de regiões mais abastadas. Como se pode concluir, o orçamento governamental é também uma expressão da função distributiva, exercida pelo Governo.

Por fim, a função estabilizadora está relacionada às escolhas orçamentárias na busca do pleno emprego dos recursos econômicos; da estabilidade de preços; do equilíbrio da balança de pagamentos e das taxas de câmbio, tudo isso visando o crescimento econômico em bases sustentáveis.

No Brasil, principalmente nos últimos anos, a política de estabilização está focalizada no combate à inflação e na estabilização do nível geral de preços.

1.3. Enfoques do Orçamento

Considerando a multiplicidade de funções e nuances que o orçamento público apresenta, neste tópico ele será abordado sob dois pontos de vista distintos⁶: o enfoque fiscal e o enfoque programático.

Apesar dessa distinção, os dois enfoques são interdependentes, na medida em que os parâmetros monetários decorrentes do enfoque fiscal definem os limites para a programação das despesas.

1.3.1. Enfoque fiscal dos orçamentos

O enfoque fiscal privilegia o aspecto macroeconômico do orçamento, como instrumento de expressão das finanças públicas e da política fiscal⁷. Leva em consideração os grandes agregados de receita e despesa. Para esse enfoque, o respeito às restrições orçamentárias e a produção de resultados fiscais compatíveis com as metas previstas na LDO⁸ é um ponto fundamental na elaboração orçamentária. De certo modo, pode-se dizer que há certa primazia da dimensão econômica sobre os aspectos sociais.

⁵ A forma como os recursos são captados da sociedade está inserida na política tributária do governo, quando ele define os segmentos sociais e econômicos que contribuirão para a execução das funções de Estado e em qual proporção isso será feito.

⁶ Esta divisão de enfoques dos orçamentos é um recurso didático, cuja finalidade é destacar duas de suas dimensões.

⁷ A política fiscal pode ser definida como a coordenação da tributação, dívida pública e despesas governamentais, com o objetivo de promover o desenvolvimento e a estabilização da economia. Opera, basicamente, através de três esquemas: tributo sobre a renda e produção, incentivos e abatimentos fiscais.

1.3.2. Enfoque Programático da Despesa

O enfoque programático trata o orçamento público como instrumento de programação das despesas. Neste sentido, o orçamento é a expressão das políticas públicas setoriais (como saúde, educação, segurança pública, por exemplo). Ao contrário do enfoque fiscal, que se atém ao campo das finanças públicas. No enfoque programático, outros aspectos associados à implementação das políticas setoriais são considerados com profundidade.

Neste enfoque, privilegia-se a função de planejamento, sendo essa a característica que diferencia o orçamento tradicional do orçamento por programa.

No Brasil, o orçamento-programa foi introduzido no final dos anos 60. Todavia, por vários motivos, como a inflação persistente dos anos 80 e início dos anos 90, conforme tratado no tópico anterior, e outros, que demandariam considerações mais extensas, nunca foi implementado de forma satisfatória. Com a reforma dos orçamentos da União posta em prática a partir de 2000, houve um resgate dos principais fundamentos do orçamento-programa, porém de forma mais simplificada⁹. No momento atual, tem-se dado ênfase ao aspecto gerencial e de resultados da atuação governamental.

1.4. Princípios Orçamentários

Para elaborar a Lei Orçamentária, no Brasil, é necessário obedecer os princípios seguintes:

1) Princípio da Unidade: Cada ente federado deverá possuir apenas um orçamento. O art. 2º da Lei nº 4.320/64 dispõe que “a Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”;

2) Princípio da Universalidade: O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado (também previsto na Lei nº 4.320/64, art. 2º). Tem como objetivo possibilitar ao Poder Legislativo conhecer e autorizar, previamente, todas as receitas e despesas do Estado;

⁸ A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF atribuiu à LDO a fixação de diversas metas fiscais, incluindo as de resultado primário e nominal.

⁹ Sobre a reforma dos orçamentos, ver Garcia (2000) e Core (2001), já citado.

3) Princípio do Orçamento Bruto: Todas as receitas e despesas devem aparecer no orçamento em seus valores brutos. Tem a finalidade de impedir a inclusão de importâncias líquidas, a fim de dar maior transparência aos gastos públicos;

4) Princípio da Anualidade: O orçamento público deve ser elaborado e autorizado por um determinado período (também previsto na Lei nº 4.320/64, art. 2º). No caso brasileiro, esse período é de um ano. A Constituição Federal de 1988 também dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os orçamentos anuais;

5) Princípio da Não-afetação (Não-vinculação) das Receitas: Nenhuma parcela da receita de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender determinados gastos. Esse dispositivo visa garantir que o gestor possa alocar recursos para atender as despesas de acordo com as prioridades que cada circunstância requer. Não obstante, a própria Constituição Federal possibilita algumas exceções, como a vinculação de recursos para a educação, art. 212, para a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta, art. 167, IV e § 4º, e para a saúde, conforme Emenda Constitucional nº 29;

6) Princípio da Discriminação ou Especialização: As receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, demonstrando a origem e aplicação dos recursos. Quanto maior a discriminação, maior será a clareza e a possibilidade de fiscalização pelos agentes competentes. O art. 5º da Lei nº 4.320/64 estabelece 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;

7) Princípio da Exclusividade: A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operação de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei, conforme Constituição Federal, art. 165, § 8º;

8) Princípio do Equilíbrio: Deve haver o equilíbrio entre receita e despesa. Trata-se de princípio clássico de Finanças Públicas. A Constituição Federal de 1988 impôs sua aplicação no que tange às operações correntes, haja vista que o art. 167, inciso III, da CF estabelece que é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. A Lei de Responsabilidade Fiscal também faz uso desse princípio ao determinar que o montante previsto

para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária, conforme previsto no § 2º do art. 12;

9) Princípio da Reserva Legal: A iniciativa para propor a Lei do Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual é do Poder Executivo, segundo a Constituição Federal. Essa exclusividade de matéria orçamentária é denominada de reserva legal.

1.5. Marcos Legais

A Constituição Federal de 1988 delineou o modelo atual de ciclo orçamentário, instituindo três leis cuja iniciativa é prerrogativa do Poder Executivo: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. Os projetos de Lei referentes a cada um destes três instrumentos são submetidos a apreciação do Legislativo. O Legislativo por sua vez pode propor emendas aos projetos, sendo que após sua votação em plenário deverão ir à sanção do chefe do Poder Executivo, ao qual caberá, então, três possibilidades: aprovar, vetar parcialmente ou vetar integralmente. As razões do veto devem ser comunicadas ao Chefe da Casa Legislativa, sendo que sua apreciação deverá ocorrer em sessão do Legislativo, que pode acatar o veto ou rejeitá-lo. Nesta última opção, o projeto em questão será remetido ao Chefe do Poder Executivo para promulgação.

Conforme dispõe o artigo 165 da Constituição, o PPA “..estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes e metas para administração pública federal para as despesas de capital¹⁰ e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.” Com duração de 4 anos, o PPA é elaborado no primeiro ano do mandato do governante eleito, com vigência a partir do segundo ano de mandato. O projeto de Lei do PPA deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do final do primeiro exercício financeiro do mandato do novo Presidente (limite – 31 de agosto), e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa.

A LDO orientará a elaboração orçamentária, definindo as prioridades e metas do PPA para o exercício financeiro subsequente. Também deverá dispor sobre as alterações na

¹⁰ Nesta categoria estão inseridas aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Abrangem as despesas como o planejamento execução de obras, a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, compra de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública, contratual ou mobiliária.

legislação tributária, orientar a elaboração da LOA, além de estabelecer a política das agências financeiras oficiais de crédito. O projeto de Lei da LDO deve ser encaminhado pelo Poder Executivo até oito meses e meio antes do final do exercício financeiro (15 de abril) e devolvido para sanção até final do primeiro período da sessão legislativa.

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO incorporou novas atribuições associadas ao equilíbrio entre receitas e despesas que norteia todo ciclo de alocação dos recursos públicos, como será visto mais adiante.

A LOA compreende o orçamento fiscal¹¹, o orçamento da seguridade social¹² e o orçamento de investimento das estatais¹³. O projeto de Lei da LOA deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do final do exercício financeiro (limite – 31 de agosto), e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa.

¹¹ - Integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento dos Poderes do Estado, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

¹² Integra a Lei Orçamentária Anual, e abrange todas as entidades, fundos e fundações de administração direta e indireta, instituídos e mantidos pelo Poder público, vinculados à Seguridade Social.

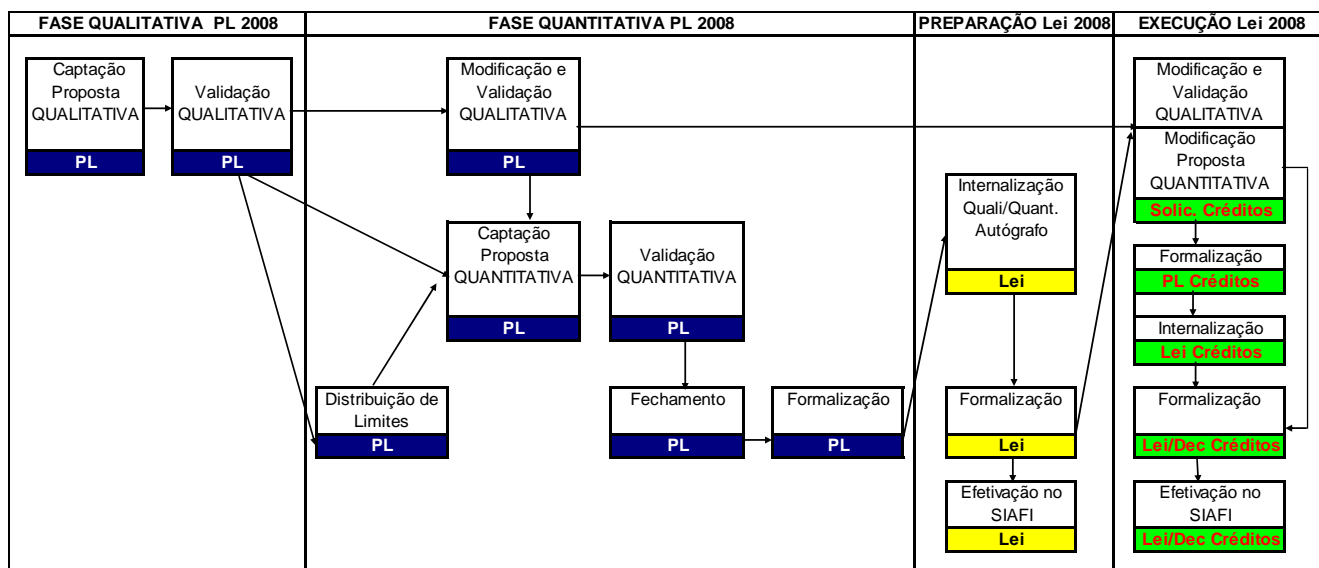
¹³ Integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

2. Elaboração da Lei Orçamentária Anual

2.1. Processo Integrado

O processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA é integrado com os de elaboração do Plano Plurianual - PPA e de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, sendo a integração realizada por intermédio dos produtos destes últimos. As leis do PPA, de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento Anual guardam entre si uma relação de superveniência, nessa seqüência: a Lei do PPA é base para a criação da LDO, que em conjunto com a primeira são os guias para a elaboração da LOA.

Por outro lado, os processos de elaboração, execução e alteração da Lei Orçamentária Anual também são integrados, como se vê na figura seguinte:



2.2. Fase e etapas da Elaboração da Lei Orçamentária Anual

Pode-se dizer que o processo de elaboração da LOA, a exemplo do que é praticado no governo federal, é composto das fases seguintes: Planejamento, Fase Qualitativa, Fase Quantitativa e Fase Legislativa.

2.2.1. Fase de Planejamento

Esta fase é composta das etapas de Definição de Macro-Diretrizes e de Planejamento do Processo de Elaboração da Proposta.

A etapa de Definição de Macro-Diretrizes trata primordialmente da elaboração do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias estipulando:

- Diretrizes para a elaboração da LOA;
- Parâmetros Macroeconômicos;
- Metas Fiscais: Estabelecimento das Metas de Resultado Primário e Nominal (% PIB ou valor fixo), em função do nível de controle da dívida que se pretende atingir (relação Dívida/PIB);
- Riscos Fiscais;
- Objetivos das Políticas Monetária, Creditícia e Cambial;
- Estimativa da Margem de Expansão Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado; e
- Definição de metas e prioridades – ações que devem constar da LOA.

A etapa de Planejamento do Processo de Elaboração da proposta trata da adaptação do processo e do sistema de elaboração aos requisitos do PLDO.

2.2.2. Fase Qualitativa

Logo no início do exercício são feitas as propostas e definições qualitativas da programação orçamentária das diversas unidades. Entenda-se essas propostas como o desenho da estrutura programática formada pelos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) que as unidades pretendem implementar.

Vale lembrar que esta metodologia garante a integração dos orçamentos com os planos plurianuais. Afinal, os programas são módulos comuns desses dois instrumentos de planejamento.

Nesta fase são selecionados e/ou criados os Programas de Trabalho, que deverão ser utilizados no orçamento do exercício seguinte. Define-se "o que vai ser feito", "como vai ser feito" e "onde vai ser feito". A partir dos limites monetários que serão dados em etapa posterior se decidirá "quanto será feito" (as metas) em função do custo previsto para cada ação.

As etapas que compõem essa fase são as seguintes:

- Análise da Programação atual LOA/PPA e prioridades e metas pela Secretaria de Fazenda/Planejamento;
- Apresentação de proposições à estrutura programática pelas Secretarias Setoriais;
- Análise conjunta de proposições pela Secretaria de Fazenda/Planejamento;
- Reunião para consenso entre Secretaria de Fazenda/Planejamento e as Secretarias Setoriais; e
- Registro dos Programas de Trabalho selecionados na base de dados orçamentários.

2.2.3. Fase Quantitativa

Nesta fase, os Programas de Trabalho selecionados na Fase Qualitativa devem ser programados física e financeiramente. A programação física diz respeito à atribuição de metas aos produtos das ações orçamentárias, ou seja, a escolha de quanto do Programa de Trabalho será realizado em termos físicos. A programação financeira diz respeito à quantificação e monetização dos insumos necessários para a realização do volume de produto pretendido. Essa fase é composta das seguintes etapas:

- Cálculo da Meta Fiscal;
- Avaliação da Execução T-1 e Análise da Série Histórica (T-4 a T-1) ;
- Estimativa da Receita para T+1;
- Estimativa das Despesas Obrigatórias de T+1;
- Fixação de Limites para as Despesas Discricionárias de T+1;
- Elaboração da Proposta pelas Secretarias Setoriais;
- Análise da Proposta Setorial pela Secretaria Faz./Planejamento;
- Consolidação e Formalização do PLOA ao Legislativo.

2.2.3.1. Cálculo da Meta Fiscal

A elaboração orçamentária, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁴ e da Constituição, começa com o estabelecimento das metas de resultado fiscal. Estas metas fiscais estão associadas à política fiscal que os governos implementam. Em relação aos orçamentos, os resultados podem variar de equilibrado, deficitário ou superavitário¹⁵. No caso do Governo Central,

¹⁴ Conforme o parágrafo primeiro, do artigo primeiro da LRF, “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, **mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas...**”. Ainda, no artigo quarto da mesma Lei, o parágrafo primeiro dispõe: “Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, **Anexo de Metas Fiscais**, em que serão estabelecidas **metas anuais**, em valores correntes e constantes, **relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes**”.

¹⁵ Em orçamentos públicos o superávit significa uma receita superior à despesa decorrente de um aumento da arrecadação ou um decréscimo dos gastos. Por sua vez déficit, representa, em geral, um valor expresso em dinheiro, correspondente à diferença entre as receitas e as despesas, ou seja, o que falta para que as receitas se igualem às despesas.

a tônica tem sido à busca de resultados primários positivos (superávits) com o objetivo de estabilizar a relação Dívida/Produto Interno Bruto - PIB. Portanto, é a partir deste número estabelecido na meta fiscal que o orçamento começa a ser elaborado. De acordo com a estimativa da receita descortina-se o espaço para a fixação da despesa.

2.2.3.2. Avaliação da Execução de T-1

Depois do cálculo da Meta Fiscal o primeiro passo no processo de elaboração orçamentária é a avaliação do desempenho dos órgãos em relação à programação do ano recém findo. Desta forma se obtém subsídios para ajustar o orçamento vigente (chamemos de ano T) via crédito ou outra alteração orçamentária, bem como para definir os valores de limite para o ano seguinte (ano T+1).

Para efetuar esta avaliação utiliza-se a seguinte sistemática: faz-se uma revisão dos componentes básicos do orçamento inicial do órgão, compara-se ao Limite para Movimentação e Empenho (contingenciamento) disponível durante o exercício e como se deu a execução das ações prioritárias e dos projetos plurianuais.

Outros pontos a observar são o nível de empenhamento e execução no final do mês de dezembro, o empenhamento e liquidação da despesa efetuada após final do exercício, o gasto efetuado à conta de Despesas de Exercícios Anteriores do orçamento atual, as suplementações e cancelamentos efetuados na dotação, os efeitos do contingenciamento, a utilização ou cancelamento dos valores dos créditos originais ou concedidos durante o exercício, o alcance das metas programadas e outros fatores intervenientes.

Dado que a programação da despesa em ações sofre constantes alterações devido a reformas administrativas, alteração nas classificações orçamentárias, mudança de orientação política ou a fatores técnicos apontados nos relatórios de avaliação do Plano Plurianual, torna-se necessário que seja feito o alinhamento da programação antiga com a nova de forma a possibilitar a análise da série histórica da ação.

2.2.3.3. Alinhamento e Análise da Série Histórica

O alinhamento consiste na conversão dos dados contábeis do SIAFI para a classificação do orçamento vigente, de forma a construir uma série histórica de 4 anos, de despesas realizadas comparáveis ao orçamento vigente para fins de elaboração de limites T+1 e revisão de T.

Após o alinhamento procede-se à análise da série histórica. Neste ponto deve-se observar a consistência e continuidade da ação, identificar as atipicidades (como variações de preços ou eventos pontuais imprevistos), associar os gastos com as variações das quantidades de produto disponibilizados ao público.

A seguir, estima-se o valor provável de realização das despesas por ocasião do encerramento do exercício em curso, detectando antecipadamente a necessidade de correção no orçamento via crédito. Para isto se utiliza a informação da execução dos anos anteriores e da execução do exercício atual até o momento e se agregam outras informações tais como: a escassez ou excesso de recursos advindos das emendas do Legislativo sobre a programação; fatos novos ocorridos após a elaboração do orçamento, tais como a majoração do salário mínimo; e variações de preços não previstas.

2.2.3.4. Previsão das Receitas Públicas

Toda receita provém de uma determinada fonte e, para que possamos fazer uma previsão real da receita municipal, faz-se necessário analisar o histórico dessas fontes. Segundo o art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a previsão da receita deverá ser acompanhada de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, bem como da sua projeção para os dois exercícios seguintes, evidenciando a metodologia e premissas utilizadas em seu cálculo.

O mesmo dispositivo legal determina que na previsão da receita dever-se-á observar todas as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante.

Para a projeção de qualquer fonte de receita, é necessário, em primeiro lugar, determinar quais os efeitos que influenciam a sua arrecadação. De forma resumida, podemos identificar claramente dois efeitos: parâmetro e legislação.

Os parâmetros estão relacionados a indicadores econômicos que influenciam a arrecadação de determinados tributos. Entre os principais parâmetros, podemos citar:

- I – o crescimento real do Produto Interno Bruto – PIB, que tem relação direta sobre aqueles tributos que dependem do nível de atividade econômica;
- II – a variação do índice de preços, fazendo com que a base de tributação, no caso de variação positiva, se eleve em termos nominais;

III – a taxa de câmbio, que influencia a arrecadação dos tributos atrelados à moeda estrangeira (ex.: No caso da União, imposto de importação, IPI exportação, etc); entre outros.

O efeito legislação está diretamente relacionado a alterações na legislação tributária que provocarão impacto sobre a arrecadação de receitas. Como exemplo, podemos citar a alteração nas alíquotas de determinados tributos ou sua incidência sobre um novo grupo de contribuintes. Este último caso pode ser melhor visualizado se tomarmos como exemplo o Imposto sobre Serviços – ISS: caso um determinado setor estivesse isento do pagamento deste tributo e o município resolvesse tributá-lo. O efeito da alteração na legislação tributária deverá ser considerado na previsão da receita.

No caso da receita do IPTU, por exemplo, a projeção terá que levar em consideração outros parâmetros, como o valor médio das residências passíveis de tributação. Assim, um modelo simplificado da projeção do IPTU, sem considerar a peculiaridade de cada município, poderia ser:

Receita IPTU = nº de imóveis tributados x valor médio dos imóveis x alíquota média aplicada

Ressalte-se que não há um único modelo para a projeção de receitas. Assim, no caso do IPTU, o modelo acima poderia ser aperfeiçoado adotando-se uma alíquota progressiva, ou seja, alíquotas maiores sobre imóveis mais valorizados. Logo, o novo modelo seria:

Receita IPTU = (nº de imóveis com área superior a 120 m² x valor médio dos imóveis x alíquota de 3%) + (nº de imóveis com área entre 63 e 120 m² x valor médio dos imóveis x alíquota 2,5%), sendo que imóveis com área inferior a 63 m² serão isentos

Cada fonte de receita deverá ser submetida a essa apreciação, a fim de se determinar o valor total dos ingressos que irão custear as despesas orçamentárias.

No âmbito municipal, além das transferências constitucionais e legais, as principais receitas são oriundas dos impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana (IPTU) – art. 156, I, da CF;

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – art. 156, II, da CF; e

III – serviços de qualquer natureza (ISS) – art. 156, III, da CF.

Além dos impostos, também são receitas municipais:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem – art. 158, I, da CF;

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados – art. 158, II, da CF;

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios, art. 158, III, da CF;

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – art. 158, IV, da CF; e

V – as transferências da União oriundas de parcela da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados – art. 158, I e II, da CF;

VI – as transferências da União referentes ao IOF ouro – art. 153, § 5º, I e II, da CF.

Como vimos, as receitas tributárias são as principais receitas municipais. Entretanto, não são as únicas. Os municípios também podem contar com as receitas patrimoniais, receita de concessões, de alienação de bens e direitos, dentre outras.

2.2.3.5. Estimativa das Despesas Obrigatórias

O montante das despesas obrigatórias deverá ser estimado, pois é parâmetro fundamental na acomodação das demais despesas. A despesa obrigatória é aquela cuja execução o Município não tem discricionariedade para suspender. As principais despesas obrigatórias consideradas na elaboração dos orçamentos municipais são: as despesas de pessoal e encargos sociais; as decorrentes de dívidas públicas, contratual¹⁶ e mobiliária¹⁷; gastos mínimos com educação, saúde; e as relacionadas com sentenças judiciais transitadas em julgado (precatórios).

Esse conceito de despesas obrigatórias está associado ao processo de elaboração dos orçamentos da União. A LRF, em seu artigo 17, introduziu um conceito de “despesas obrigatórias de caráter continuado¹⁸” que difere do utilizado nesse tópico.

As despesas obrigatórias são acompanhadas e avaliadas de forma individualizada em função do montante de recursos que elas representam.

¹⁶ Compromissos de entidade pública, decorrentes de operações de créditos, com o objetivo de atender às necessidades dos serviços públicos, tendo em vista que os recursos alocados no orçamento podem não ser suficientes para tal objetivo.

¹⁷ Parte da dívida fundada que é representada por títulos da dívida pública do Governo emissor (Federal, Estadual ou Municipal). Ela pode ser dita de curto prazo, quando as obrigações decorrentes tiverem vencimento até o término do exercício seguinte, ou de longo prazo, quando as obrigações tiverem vencimento posterior ao término do exercício seguinte.

¹⁸ De acordo com o art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

2.2.3.6. Fixação de Limites para as Despesas Discricionárias

A partir da determinação das despesas obrigatórias, considerados os volumes das receitas e as metas de resultados, calcula-se o montante possível para as chamadas despesas discricionárias.

Limite Discricionárias = Receitas Não-Financeiras

(-) Resultado Primário

(-) Despesas Obrigatórias

Isto é, aquelas despesas cujo Governo tem uma maior margem de manobra para a decisão alocativa. É baseado nesta discricionariiedade que o Governo opta por uma ou outra hipótese de despesa, ao contrário das despesas obrigatórias. É por intermédio dessas despesas que se materializam as políticas setoriais. Que o governante viabiliza suas promessas de campanha - dá o “tom” da sua administração.

Os recursos reservados para estas despesas discricionárias são geralmente divididos entre dois ou três grupos: despesas prioritárias, discricionárias essenciais e demais discricionárias. O primeiro grupo, que deve retratar as prioridades do governo, tem precedência na alocação. O segundo grupo, das despesas discricionárias essenciais é formado por itens de grande importância para a manutenção da ação de governo e que possuem pouca elasticidade em sua alocação, por exemplo a manutenção de uma universidade ou da fiscalização ambiental. Por fim, no grupo demais despesas discricionárias encontram-se ações de governo que, teoricamente, podem ter sua execução adiada ou alongada.

Inicia-se avaliando o montante de recursos necessários para cumprir as prioridades de governo e manter o nível atual da oferta de serviços públicos essenciais. A partir daí se determina qual o espaço restante para a despesa e se distribui um limite para os órgãos setoriais.

Vale lembrar que existe outro fator que limita a margem de manobra da alocação das despesas discricionárias – a vinculação de determinadas receitas a áreas ou tipos de despesas específicas. Esse fator condiciona previamente boa parte da destinação das despesas discricionárias e é a fonte da rigidez orçamentária, que caracteriza os Orçamentos Públicos no Brasil.

Essa etapa é concluída quando o Poder Executivo divulga aos Órgãos Setoriais, no caso, às Secretarias Municipais/ Estaduais, os limites para elaboração da proposta.

2.2.3.7. Elaboração da Proposta

A partir da definição da estrutura programática efetuada anteriormente, e respeitando os limites divulgados aos Órgãos Setoriais, é feito o detalhamento da proposta setorial. É neste momento que se contrapõe o desejo do que se quer fazer (a partir da estrutura programática - programas e ações) com o que se pode fazer, a partir dos limites monetários que são dados dentro das restrições fiscais. Alguma programação acaba sendo preterida em relação a outra, conforme as prioridades definidas pelos agentes do sistema orçamentário, resguardadas as prioridades já definidas anteriormente pela coordenação de governo e as despesas essenciais (ver tópico anterior).

Neste sentido, os órgãos (ou Secretarias, na esfera municipal) fazem suas propostas que são enviadas para o órgão central do sistema orçamentário (a Secretaria de Fazenda/Planejamento), que tem o papel de analisar e consolidar estas propostas orçamentárias.

2.2.3.8. Análise da Proposta

Em função do caráter dinâmico que o processo orçamentário tem, o órgão central acaba realizando uma série de ajustes negociados com os órgãos setoriais, necessários à compatibilização da proposta setorial decorrentes de revisão das estimativas de receitas e despesas¹⁹. Esta circunstância ocorre durante todo o processo, uma vez que as estimativas de receita, o nível das despesas obrigatórias e os limites das despesas discricionárias podem sofrer alterações a partir de fatos não previstos. A superveniência de fatos novos, relevantes para as estimativas, costuma implicar em revisão e ajuste da despesa discricionária, de forma a acomodá-la dentro dos novos níveis esperados de receita, afim de não comprometer as metas de resultado fiscal pactuadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Essa dinâmica é válida não só para o processo de elaboração, como durante a execução orçamentária.

2.2.3.9. Alocação de Fontes e Formalização do Orçamento

Uma parte relevante do processo de elaboração do orçamento é a relativa à alocação de fontes de recursos. Na realidade, toda a definição dos limites para os órgãos deve ser amparada na projeção de receitas vinculadas, ou seja, se um determinado órgão ou função de governo possui uma receita a ele vinculada, seu limite deve ser o suficiente para, ao menos, alocar toda esta receita.

¹⁹ Também são feitos ajustes relacionados ao processo de negociação política ocorrida internamente no âmbito do Poder Executivo.

De forma geral, é preferível que os órgãos setoriais aloquem suas fontes próprias e vinculadas, restando ao órgão central a verificação da adequação desta alocação à legislação. Ocorre que, é usual no processo brasileiro a reavaliação de receitas durante todo o período de elaboração, o que força o órgão central de orçamento a proceder aos ajustes finais nesta alocação.

Após finalizar o processo de alocação de fontes existem diversos procedimentos de checagem quanto a observação de dispositivos constitucionais e legais, além do próprio esforço na preparação dos documentos finais do orçamento, a chamada Formalização do Projeto de Lei Orçamentária Anual.

2.2.4. Fase Legislativa

Depois de consolidada a proposta orçamentária, com a chancela do Chefe do Executivo, esta é enviada como Projeto de Lei para o Legislativo, que é co-participe na alocação dos recursos públicos. Começa, então, uma nova etapa da elaboração orçamentária: o processo legislativo do orçamento público. Nesta etapa, ocorrem as emendas, os ajustes e remanejamentos, sem que haja alteração nas metas de resultado fiscal anteriormente previstas na LDO. Esta etapa vai culminar com a votação e aprovação do projeto da lei orçamentária, já apreciado pela participação parlamentar.

A Constituição Federal estabelece algumas regras específicas aplicadas à apreciação deste projeto de lei. O art. 63 da CF assim dispõe:

“Art. 63. Não será admitido aumento da despesa prevista:

I – nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República, ressalvado o disposto no art. 166, §§ 3º e 4º;

...

Art. 166...

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

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

- dotações para pessoal e seus encargos;
 - serviço da dívida;
 - transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e o Distrito Federal;
- ou

III – sejam relacionadas:

- correção de erros ou omissões; ou
- com os dispositivos do texto do projeto de lei.”

Inferimos destes dispositivos legais que as emendas ao PLOA não devem alterar o total das despesas. Esse total somente poderá ser ampliado caso haja, comprovadamente, erro ou omissão de ordem técnica ou legal. Tal preceito também foi incorporado ao § 1º do art.12 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Após a aprovação do PLOA pelo Poder Legislativo, o projeto deverá ser encaminhado ao Executivo para que este o sancione. O prazo para sanção do PLOA é de 15 dias úteis, conforme previsto no § 1º do art. 66 CF.

Ressalte-se que, conforme verificamos anteriormente, tendo em vista que a Lei Orçamentária se compõe de duas partes, texto e anexos, a oposição de veto poderá se dar tanto no texto quanto nos anexos. Cabe ainda frisar que, a oposição de veto parcial prevista na Constituição Federal deverá ser adaptada à LOA.

2.3. Vedações Constitucionais

Além de se atentar aos princípios orçamentários, temos que conhecer algumas regras constitucionais pertinentes a esse assunto. O Título VI, Seção VI, Capítulo II da Constituição Federal dispõe sobre as Finanças Públicas Nacionais e, na Seção II deste Capítulo, são incorporadas às regras pertinentes ao Planejamento e Orçamento.

Cabe destacar que a Constituição Federal estabelece, com relação à matéria orçamentária, algumas regras gerais que deverão ser observados por todos os Entes Federados. No entanto, é de competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre o orçamento. Sendo assim, a competência da União para legislar sobre esta matéria se dá apenas sobre normas gerais. Não existindo lei federal dispendo sobre normas gerais, os Estados e o DF exercerão a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades.

Dentre essas regras, é de fundamental importância que conheçamos as vedações constantes no art. 167 do texto constitucional, a saber:

Art. 167. São vedados:

I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

VIII – a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º.

IX – a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

X – a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

§ 1º – Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

§ 2º – Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 3º – A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

§ 4º – E permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os artigos 155 e 156, e dos recursos de que tratam os artigos 157, 158, 159, I, a e b, e II, para prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamentos de débitos para com esta.”

Verificamos também que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou muitas dessas vedações nas seções que tratam Da Lei Orçamentária Anual, Da Geração da Despesa, Da Destinação de Recursos Públicos Para o Setor Privado. Como exemplos, destacamos a proibição de: a) consignar, na lei orçamentária, crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada; b) gerar despesa sem compatibilidade com a lei orçamentária, com a lei de diretrizes orçamentárias e com o plano plurianual; e c) destinar recursos públicos para cobrir déficits de pessoas jurídicas ou necessidades de pessoas físicas sem autorização de lei específica.

Ademais, com a aprovação da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que incluiu no Código Penal um capítulo que trata dos crimes contra as finanças públicas, algumas destas vedações tornaram-se crimes. Como exemplo, a Constituição veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, e o art. 359D. do Código Penal prevê punição com pena de reclusão de um a quatro anos aos agentes que ordenarem despesa não autorizada por lei.

3. Alterações Orçamentárias

3.1. Conceitos Iniciais

Publicada a Lei Orçamentária Anual - LOA, pode-se verificar a necessidade de ajustar a programação originalmente aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Chefe do Executivo. Tais ajustes visam atender:

- a. Programações insuficientemente dotadas, para realização ações contidas na LOA;
- b. Necessidade de realização de despesa não autorizada inicialmente na LOA; e
- c. Ajustes nos classificadores de receita ou de despesa, não implicando aumento nas dotações originalmente aprovadas.

Todos estes ajustes, caso sejam ser feitos, alteram de alguma forma a posição inicial da LOA e se dividem em créditos adicionais e outras alterações orçamentárias. Os créditos adicionais estão relacionados aos itens “a” e “b”, citados anteriormente, e as outras alterações orçamentárias relacionadas ao item “c”.

3.2. Tipos de Crédito

De acordo com art. 41, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, os créditos adicionais se dividem em suplementares, especiais e extraordinários.

3.2.1. Crédito Suplementar

Destina-se ao reforço de dotação orçamentária. Para tanto, há necessidade de que a programação (em termos de ação) exista na Lei Orçamentária Original. Essa exigência decorre da LDO que disciplina o conceito do menor nível de categoria de programação: a ação.

Outro dispositivo legal que guia este tipo de crédito se encontra no art. 165, §8º, da Constituição Federal. Este artigo disciplina o conteúdo exclusivo da LOA, pois não existirá dispositivo diverso à previsão de receita e à fixação da despesa. Uma das exceções é a autorização para abertura de créditos suplementares pelo Poder Executivo, ou seja, por meio de Decreto do Chefe do Executivo. Os créditos suplementares terão vigência limitada ao exercício em que forem abertos.

3.2.2. Crédito Especial

Destinado a despesas, para as quais não haja dotação orçamentária específica (em termos de ação), devendo ser autorizados exclusivamente por lei. Desta forma, um crédito especial sempre será necessário caso a ação não exista na LOA.

Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, casos em que, poderão ser reabertos, nos limites dos seus saldos, por Decreto do Poder Executivo.

3.2.3. Crédito Extraordinário

Destinado a despesas urgentes e imprevisíveis, como em caso de guerra, calamidade pública ou comoção interna, conforme preconiza o §3º art. 167, da Constituição Federal. No âmbito municipal, a abertura de créditos extraordinários obedece ao prescrito no art. 44 da Lei nº 4.320/64, ou seja, “serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo”.

Os créditos extraordinários também não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização (Decreto) for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, casos em que, poderão ser reabertos, nos limites dos seus saldos, por Decreto do Poder Executivo.

3.2.4. Fontes de Financiamento para abertura de Créditos

Para possibilitar a abertura dos créditos suplementares e especiais deverão ser indicadas as origens dos recursos para viabilizar tais alterações, além de ser necessário exposição justificativa previamente à abertura do ato. De acordo com §1º, art. 43, da Lei nº 4.320, de 1964, são consideradas as seguintes origens de recursos:

- superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- provenientes de excesso de arrecadação;
- resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;e
- produto de operações de credito autorizadas.

O superávit financeiro é apurado no balanço patrimonial do exercício anterior pela diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Deve-se levar em conta nesta apuração os saldos dos créditos adicionais transferidos do ano anterior (especiais e extraordinários), bem como as operações de crédito a eles vinculadas. Os demonstrativos de superávit que acompanham os créditos adicionais devem considerar o valor do ano anterior, por fonte de recursos, deduzidos dos valores dos créditos reabertos do ano anterior e abertos no ano corrente, inclusive aqueles que se encontram em tramitação no Legislativo.

O excesso de arrecadação é obtido pela diferença positiva entre os valores arrecadados e os valores estimados, acumulados mês a mês, devendo-se considerar ainda a tendência do exercício. Para os créditos que se utilizarem desta origem de recurso, deve-se apresentar demonstrativo que atualize as estimativas de receitas até o final do exercício corrente, comparando-as com a posição originalmente aprovada na LOA, detalhada por fonte e natureza de receita. Deve-se considerar neste demonstrativo os valores já utilizados nos créditos adicionais abertos ou cujos projetos se encontrem em tramitação no Legislativo.

A anulação parcial ou total de dotações orçamentárias é modalidade mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais. Além das dotações alocadas às diversas ações que compõem o orçamento, a anulação referida também poderá ser feita da Reserva de Contingência, inclusive aquelas à conta de receitas próprias e vinculadas.

Por fim, o produto das operações de crédito necessita de autorização prévia para sua execução, ou seja, não basta apenas a autorização do crédito, a operação deve contar com autorização específica. Neste aspecto, de acordo com o art. 52, incisos V a IX, da Constituição Federal, compete ao Senado Federal estabelecer limites e outras condições para a realização de operações de crédito de interesse da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para os créditos extraordinários, a existência ou não das origens dos recursos, previstas para os créditos suplementares ou especiais, não se aplica, tendo em vista o caráter de urgência, relevância e imprevisibilidade que revestem sua abertura. Ou seja, para a viabilização deste tipo de crédito não há necessidade de se verificar a existência de superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações ou o produto de operações de crédito. Estas origens de recursos poderão até ser utilizadas na sua abertura, porém, mas não restringem a edição do Decreto.

3.3. Outras Alterações Orçamentárias

Existem outras alterações que podem ser feitas à LOA aprovada, ou ainda em relação aos seus créditos adicionais abertos. Tais alterações visam modificar os classificadores de receita ou despesa, de forma a viabilizar ou corrigir a execução de uma programação. Entretanto, estas Outras Alterações Orçamentárias não modificam, em nenhuma hipótese, o valor total alocado para cada subtítulo, seja considerando a LOA ou os seus créditos adicionais. Estas modificações versam sobre alguns classificadores, que constam ou não da LOA, abrangendo:

- Fontes de Recursos;
- Modalidade de Aplicação; e
- DE/PARA Institucional.

Caso seja autorizado na LDO, as alterações também poderão ocorrer quando da abertura de créditos suplementares autorizados na lei orçamentária anual. Da mesma forma, quando foi aberto algum crédito suplementar ou especial, mediante Lei ordinária, estas modificações poderão ser feitas em conjunto.

3.3.1. Troca de Fonte de Recursos

As fontes originalmente aprovadas na Lei Orçamentária, ou em seus créditos adicionais, poderão ser modificadas por Portaria da Secretaria de Finanças/Planejamento. As alterações de fontes de recursos são viabilizadas por três diferentes formas: a) remanejamento; b) excesso de arrecadação; e c) superávit financeiro. A primeira possibilidade deve envolver mais de uma programação, ou seja, mais de um subtítulo. De forma a ajudar o entendimento da questão, considere a situação a seguir:

Exemplo 1: Na Secretaria “X”, temos duas ações, identificados pelas letras “A” e “B”. Para cada uma destas programações foram alocadas duas fontes de recursos, classificadas como “YYY” e “ZZZ”, com os seguintes valores:

Secretaria “X” – Situação Original					
Programação “A”			Programação “B”		
Fontes	Valores		Fontes	Valores	
YYY	10		YYY	10	
ZZZ	10		ZZZ	10	
Total	20		Total	20	

Primeiramente, a Secretaria “X” definiu no rol de suas prioridades a necessidade de executar a programação “A” a todo custo. Entretanto, durante o transcorrer do ano observou-se que

a arrecadação da fonte “ZZZ” não estava se comportando de forma a garantir a execução da programação “A”. Por outro lado a fonte “YYY” apresentava uma arrecadação adequada em relação à posição originalmente estimada. Sendo assim, de forma a garantir a realização dos objetivos pretendidos pela programação “A”, foi promovida a alteração das duas programações por meio de remanejamento de fontes de recursos. A situação após a alteração ficou da seguinte forma:

Secretaria “X” – Situação Alterada					
Programação “A”			Programação “B”		
Fontes	Valores		Fontes	Valores	
YYY	20		YYY	0	
ZZZ	0		ZZZ	20	
Total	20		Total	20	

Observe que na programação “A” houve acréscimo de 10 (dez) unidades monetárias na fonte “YYY” e redução do mesmo valor na fonte “ZZZ”. Por outro lado, na programação “B” houve movimento inverso, o que indica que o valor monetário da fonte “YYY” foi reduzido da programação “B” e acrescido na programação “A”. Observe que a movimentação realizada visou garantir a execução da ação “A”, definido como prioridade pela Secretaria “X”. Isto foi possível, pois após a modificação, na programação “A” restou apenas a fonte de bom desempenho. Por fim, o princípio fundamental foi respeitado, isto é, os valores totais das programações não se alteram após o remanejamento das fontes de recursos.

Para a alteração de fonte de recursos utilizando-se de excesso de arrecadação, podemos tomar a mesma situação evidenciada anteriormente. Novamente a Secretaria “X” define que a programação “A” é prioritária e deverá ser executada a todo custo. Esta programação conta com as mesmas fontes de recursos: “ZZZ” e “YYY”. Mais uma vez a fonte “ZZZ” não demonstra uma boa performance de arrecadação, podendo ter até frustração de sua estimativa inicial. Por outro lado, a fonte “YYY” apresenta excesso de arrecadação em relação à sua estimativa inicial. Desta forma, promove a alteração por meio da incorporação de excesso de arrecadação da fonte “YYY”, conforme se demonstra a seguir:

Programação “A” – Situação Original			Programação “A” – Situação Modificada		
Fonte	Valores		Fonte	Valores	
YYY	10		YYY	20	
ZZZ	10		ZZZ	0	
Total	20		Total	20	

Observe que a fonte “YYY” incorporou o excesso previsto e fonte “ZZZ” foi deduzida no mesmo montante, ou seja, ao final a programação manteve o mesmo valor original.

Por fim, a última possibilidade de alteração da fonte de recurso é pela incorporação de superávit financeiro. Tomemos a mesma situação já estudada nos dois casos anteriores: prioridade de execução da programação “A”, existência de duas fontes de recursos (YYY e ZZZ) e frustração na arrecadação da fonte “ZZZ”. Contudo, para esta situação em especial, não se identificou possibilidade de remanejamento ou existência de excesso de arrecadação, apenas a existência de superávit financeiro da fonte “YYY”, identificado por “AYY”. Sendo modificação pode ser visualizada da seguinte forma:

Programação “A” – Situação Original		Programação “A” – Situação Modificada	
Fonte	Valores	Fonte	Valores
YYY	10	YYY	10
ZZZ	10	ZZZ	0
AYY	0	AYY	10
Total	20	Total	20

Mais uma vez observamos que, após a alteração da fonte o valor total da programação não se altera.

Para as três situações de alterações de fontes de recursos (remanejamento, excesso de arrecadação e superávit financeiro) deve-se sempre observar a legislação que rege cada fonte de recurso, de modo a observar sua correta alocação de acordo com os ditames legais.

3.3.2. Alteração de Modalidade de Aplicação

As modalidades de aplicação poderão ser alteradas sempre que se verifique a necessidade de sua adequação frente à forma de execução de alguma programação. As alterações deste classificador serão feitas diretamente no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, pela Unidade Orçamentária, sem necessidade publicação de nenhum ato formal.

3.3.3. DE/PARA Institucional

Em função da adequação das estruturas administrativas dos Órgãos Municipais, tendo em vista a extinção, transformação, transferência, incorporação ou desmembramento de órgãos e entidades, bem como de alterações de suas competências ou atribuições, pode haver a

necessidade de alterar a responsabilidade pela execução da programação. Tal modificação deve estar autorizada na LDO ou na LOA, e será viabilizada por Decreto do Chefe do Executivo.

No DE/PARA, apenas a classificação institucional (Órgão e Unidade Orçamentária) é modificada devendo todos os demais classificadores e valores se manter inalterados em relação à LOA ou a seus créditos adicionais. A única exceção diz respeito à classificação funcional, que poderá ser alterada excepcionalmente.

4. Bibliografia

ALBUQUERQUE, C.; FEIJÓ, P.; MEDEIROS, M. **Gestão de Finanças Públicas** – Brasília-DF: FEIJÓ,P.2006.

BARCELOS, C.; NOBLAT, P.; SOUZA, B. Apostila de Apoio ao Treinamento On-line. In: **Orçamento Público – Elaboração e Execução**. Brasília-DF: ENAP, 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão – MP. Secretaria de Orçamento Federal – SOF. *Manual Técnico de Orçamento – MTO*. Brasília-DF: SOF 2007. Disponível em<<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO-ManualTecnicoOrcamento2008.pdf>>. Acessado em 23 ago.2007.

CORE, F. **Reforma Gerencial dos Processos de Planejamento e Orçamento**.. Texto para discussão nº 44. Brasília-DF: ENAP, 2001.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2006. 13ª ed.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. **Finanças Públicas - Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 1ª ed.

LE MOS, C. Apostila de Apoio ao Treinamento - Módulo de Classificações Orçamentárias. In: **Gestão Orçamentária**. Brasília-DF: ENAP, 2007.

MACHADO JR., J.; REIS, H. **A Lei 4.320 Comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 1998. 28ª ed.

SANCHES, O. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**. Brasília-DF: Prisma, 1997.

SANCHES, O. A Apreciação da Lei Orçamentária pelo Legislativo – Uma Visão Técnica. In: **II ENIAL**, 2001, Salvador-BA. Anais do II ENIAL. Salvador-BA: PRODA SEN, 2001.

SOARES, G. Apostila de Apoio ao Treinamento - Módulo de Elaboração da Proposta Orçamentária. In: **Gestão Orçamentária**. Brasília-DF: ENAP, 2007.

SOUZA, B. Apostila de Apoio ao Treinamento - Módulo de Alterações Orçamentárias. In: **Gestão Orçamentária**. Brasília-DF: ENAP, 2007.