



Pós-Graduação em Direito Administrativo Com  
Ênfase em Gestão Pública

ADRIANA ALVES CHALEGA

**PROCESSO ORÇAMENTÁRIO**

Brasília  
2011



## Pós-Graduação em Direito Administrativo Com Ênfase em Gestão Pública

ADRIANA ALVES CHALEGA

### **PROCESSO ORÇAMENTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Mauá, como requisito parcial para a obtenção do título de Pós-Graduação em Direito Administrativo com Ênfase em Gestão Pública.

Aprovada em setembro de 2011.

---

Orientador: Professor JONES MADRUGA DE SOUZA

À Deus, a minha mãe e colegas de trabalho pela força, fé e compreensão nos momentos mais difíceis por que passei no decorrer desse curso que agora estou concluindo com muito esforço e dedicação.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus, que em nome de Nosso Senhor Jesus Cristo, me deu a oportunidade e o privilégio de poder compartilhar minha experiência e pelo direcionamento realizado com aproveitamento e bastante êxito.

À minha mãe e colegas de trabalho que contribuíram, me incentivaram e me apoiaram na realização e conclusão desse curso.

Ao Prof. Alexandre José de Oliveira Leite pela presteza em auxiliar as atividades e sanar possíveis dúvidas que tive durante o curso.

E, não menos importante, aos colegas de classe que colaboraram para que o resultado final do curso fosse um sucesso.

“Pois quem quiser salvar a sua vida, perdê-la-á; mas quem perder a sua vida por amor de mim e do evangelho, salvá-la-á.

Pois, que aproveitaria ao homem ganhar todo o mundo e perder a sua alma?”. Marcos 8:35-36

*Jesus Cristo*

## RESUMO

O presente trabalho trata do processo orçamentário. O orçamento é um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos, sendo operacionalizado por meio de diversos programas, que constituem a integração do plano plurianual com o orçamento. O processo orçamentário é composto das seguintes etapas: fixação das metas de resultado fiscal, previsão ou estimativa da receita, cálculo da necessidade de financiamento do Governo Central, fixação dos valores para despesas obrigatórias, determinação dos limites para despesas discricionárias, elaboração das propostas setoriais, processo legislativo e sanção da lei, execução orçamentária e alterações orçamentárias. Todas essas etapas são importantes para que o orçamento público seja mais bem planejado e colocado em prática dentro das regras vigentes na legislação brasileira.

**Palavras-chave:** Orçamento Público, Processo, Sistema, Planejamento, Discussão, Votação, Aprovação, Execução, Controle.

## ABSTRACT

This work deals with the budget process. The budget is an instrument that expresses the allocation of public resources being operated through various programs, which are the integration of multi-annual plan with the budget. The budget process consists of the following steps: setting targets for fiscal result, forecast or estimate of income, calculation of net borrowing of the central government, setting the values for mandatory expenses, determination of limits on discretionary spending, development of sectoral proposals, legislative process and sanction of law, budget and budget changes. All these steps are important so that the budget should be better planned and put into practice within the rules of domestic law.

**Keywords:** Public Budget, Process, System, Planning, Discussion, Voting, Approval, Execution, Control.

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1 TEMA.....	10
1.2 PROBLEMA.....	10
1.3 OBJETIVOS.....	10
1.3.1 <b>Objetivos Gerais</b> .....	<b>11</b>
1.3.2 <b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>11</b>
1.4 JUSTIFICATIVAS.....	11
1.5 CONTRIBUIÇÕES.....	11
<b>2 DESENVOLVIMENTO</b> .....	<b>13</b>
2.1 SISTEMA E PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	13
2.1.1 <b>Sistema Orçamentário</b> .....	<b>13</b>
2.1.2 <b>Processo Orçamentário</b> .....	<b>14</b>
2.1.3 <b>Processo de Planejamento e Orçamento</b> .....	<b>14</b>
2.2 ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA.....	14
2.2.1 <b>Lei do Plano Plurianual (PPA)</b> .....	<b>17</b>
2.2.2 <b>Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)</b> .....	<b>18</b>
2.2.3 <b>Lei Orçamentária Anual (LOA)</b> .....	<b>19</b>
2.3 DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO DA LEI DO ORÇAMENTO.....	19
2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	23
2.4.1 <b>Exercício Financeiro</b> .....	<b>23</b>
2.4.2 <b>Execução da Despesa</b> .....	<b>23</b>
2.4.2.1 Programação de Desembolso.....	25
2.4.2.2 Licitação.....	25

2.4.2.3 Estágios da Despesa.....	28
2.4.2.4 Alterações orçamentárias.....	30
2.4.3 <b>Execução da Receita</b> .....	31
2.5 <b>CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b> .....	32
3 <b>CONCLUSÃO</b> .....	36
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	37

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 TEMA

O tema do presente trabalho versa sobre o processo orçamentário brasileiro. Neste aspecto, a pesquisa irá abordar no âmbito do setor público tanto as questões conceituais e de estrutura quanto os aspectos ligados ao seu processo e à sua dinâmica. O documento orçamentário, apresentado na forma de lei orçamentária, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser cumpridas.

Assim como acontece nas demais funções administrativas, a função orçamentária compreende um sistema orçamentário e um processo orçamentário que se complementam e que devem ser estudados ao mesmo tempo, uma vez que a compreensão de um é indispensável para que se entenda o outro.

O tema delimita-se no tempo e no espaço da forma como trata o processo orçamentário de maneira abrangente no âmbito da gestão pública brasileira.

### 1.2 PROBLEMA

A presente pesquisa científica visa apresentar respostas às seguintes questões:

O que é sistema e processo orçamentário?

Como é feita a elaboração da proposta orçamentária?

De que forma se dá a discussão, votação e aprovação da lei do orçamento brasileiro?

Quais as diferenças entre execução orçamentária e financeira?

Como se dá o controle e avaliação da execução orçamentária?

### 1.3 OBJETIVOS

Apresentar as fases pelas quais passa o processo orçamentário brasileiro desde a elaboração da proposta orçamentária até a sua execução no âmbito do poder público.

### **1.3.1 Objetivos Gerais**

Analisar a complexidade do processo orçamentário brasileiro que compreende as fases de elaboração e execução das leis orçamentárias – Plano Plurianual (PPA), Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Cada uma dessas leis tem ritos próprios de elaboração, aprovação e implementação pelos Poderes Legislativo e Executivo. Entender esses ritos é o primeiro passo para a participação da sociedade no processo decisório, fortalecendo, assim, o exercício do controle social na aplicação dos recursos públicos.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Apresentar o processo orçamentário, conhecido também como ciclo orçamentário, como um processo de caráter contínuo e simultâneo através do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia a programação de recursos do setor público nos aspectos físico e financeiro.

Mostrar que o processo orçamentário envolve um período muito maior que o exercício financeiro, uma vez que abrange todas as fases do processo orçamentário, tais quais a elaboração da lei, apreciação, aprovação, sanção e publicação, execução, acompanhamento e avaliação.

## **1.4 JUSTIFICATIVAS**

A presente pesquisa justifica-se por se tratar de um assunto relevante que interessa a toda sociedade, pois o orçamento é um instrumento que expressa a alocação de recursos públicos arrecadado pelo Estado através de impostos, taxas, contribuições. Por isso é necessária uma maior investigação do tema, visto que por meio do orçamento pode-se verificar a real situação econômica do Estado, evidenciando os seus gastos com a saúde, educação, segurança, transporte, saneamento, obras públicas dentre outros.

## **1.5 CONTRIBUIÇÕES**

A presente pesquisa visa contribuir para demonstrar que a função principal do orçamento é o controle dos recursos com que a sociedade terá que

colaborar para manter em funcionamento os serviços públicos necessários ao atendimento das necessidades econômicas e sociais da população, bem como da aplicação desses recursos por parte do Estado.

## 2 DESENVOLVIMENTO

### 2.1 SISTEMA E PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Inicialmente, é salutar buscar a compreensão entre sistema e processo. Um sistema é um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado, já processo é o conjunto sequencial e peculiar de ações que objetivam atingir uma meta.

Segundo Piscitelli e Timbó (2009, p. 49) o orçamento é um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos e sua operacionalização é feita por meio de diversos programas, que constituem a integração do plano plurianual com o orçamento.

Na metodologia atual, o programa deve ser constituído a partir de um problema e um conjunto de iniciativas para solucioná-lo devem ser realizadas. O problema pode ser entendido como um conjunto de causas. Para que se atue sobre a causa do problema, será necessária uma ação, que podem ser atividades, projetos e operações especiais, ou várias ações.

Um programa, no entanto, não pode ser configurado como uma simples afinidade entre um conjunto de ações. É fundamental que essa afinidade esteja relacionada à solução de determinado problema e a um público-alvo específico. Além disso, deve existir relação consistente de causa e efeito entre o problema a resolver e os atributos do programa: o objetivo, o indicador, as ações e suas metas.

#### 2.1.1 Sistema Orçamentário

O documento orçamentário (a lei orçamentária e seus anexos) é a expressão mais clara que se pode denominar de sistema orçamentário. Ao contrário do que acontecia no passado, hoje o orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que possibilitarão a própria elaboração orçamentária.

A Constituição de 1988 estabeleceu um sistema orçamentário formado pela edição de um Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) os quais serão explicados no decorrer do trabalho.

### 2.1.2 Processo Orçamentário

O processo orçamentário é representado por meio de suas quatro etapas, quais sejam:

- Elaboração da proposta orçamentária;
- Discussão, votação e aprovação da lei orçamentária;
- Execução orçamentária e
- Controle de avaliação da execução orçamentária.

O processo orçamentário não pode ser visto como auto-suficiente, já que a primeira etapa do ciclo orçamentário que se renova anualmente é, em grande parte, resultado de definições constantes de uma programação de médio prazo que, por sua vez, detalha planos de longo prazo. Por isso, assim como acontece com o sistema, o processo orçamentário tem maior abrangência quando integrado ao processo de planejamento.

### 2.1.3 Processo de Planejamento e Orçamento

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 concebe duas modalidades de planos. A primeira envolve os chamados planos de desenvolvimento econômico e social e está a serviço da concepção de estado intervencionista. Tais planos assumem papel determinante para o setor público.

A outra modalidade é o plano plurianual, voltado à programação da administração pública e claramente idealizado como guia plurianual para as autorizações orçamentárias anuais.

Segundo Giacomoni (2003, p. 193) a integração entre plano plurianual e orçamento anual fica bem mais explicitada através do papel cumprido por meio da lei de diretrizes orçamentárias (LDO) que, além de fornecer orientação para que sejam elaborados os orçamentos anuais, também tem por finalidade destacar, do plano plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual.

## 2.2 ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

De acordo com o modelo de integração entre planejamento e orçamento, o orçamento anual constitui-se em instrumento, de curto prazo, o qual operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo, que, por sua vez, cumprem o marco fixado pelos planos nacionais em que estão definidos os grandes

objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas. Nesse sentido, os principais elementos e informações a serem utilizados na elaboração da proposta orçamentária são buscados em componentes do sistema de planejamento.

A Constituição Federal de 1988 trouxe diretrizes inovadoras de grande significado para a gestão pública. Em primeiro lugar, cabe destacar a criação dos novos instrumentos: o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. Com os novos instrumentos, valoriza-se o planejamento, as administrações obrigam-se a elaborar planos de médio prazo e estes mantêm vínculos estreitos com os orçamentos anuais. Em segundo lugar, ao definir detalhadamente a composição da lei orçamentária anual, a Constituição criou condições objetivas para a efetiva observância do princípio da universalidade, ou seja, a inclusão de todas as receitas e despesas no processo orçamentário comum. (GIACOMONI, 2003, p.198).

O estabelecimento da meta de resultado fiscal constitui a primeira etapa do processo de elaboração orçamentária, constante do Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, e tem por finalidade garantir a redução gradual da relação dívida pública / Produto Interno Bruto – PIB.

Com relação aos orçamentos, os resultados fiscais podem ser equilibrados, deficitários ou superavitários. Atualmente, o Governo tem buscado resultados primários positivos (superávits), com o objetivo de, pelo menos, estabilizar a relação dívida pública / Produto Interno Bruto – PIB.

Depois que a meta fiscal é estabelecida, inicia-se a elaboração do orçamento com a estimativa da receita, possibilitando, a seguir, fixar o valor da despesa.

Historicamente, o orçamento da despesa tem recebido maior importância que o orçamento da receita. O orçamento da receita representava a simples formalização dos recursos necessários ao financiamento das despesas orçamentárias. Até a Constituição Federal de 1967, um tributo só poderia ser lançado se constasse devidamente da lei orçamentária, o que dava ao orçamento da receita a característica de autorização. Na Constituição de 1988, foi mantido o entendimento dado pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que diz que a lei que instituiu ou aumentou o tributo deveria estar aprovada antes do início do exercício. Atualmente, na lei orçamentária têm constado receitas condicionadas, quais sejam dependentes da aprovação de lei que institua ou aumentem tributos.

Segundo Giacomoni (2003, p.138) o orçamento de receita é constituído de apenas um quadro analítico com as estimativas da arrecadação de cada um dos tipos de receita da instituição, além de alguns poucos quadros sintéticos.

Hoje precisamos convir que o chamado orçamento das receitas não passa efetivamente de operação contábil e financeira, no sentido de se saber qual a estimativa das receitas disponíveis para a execução dos programas orçamentários. Essa parte não inovada, não é lei, pois não mais se exige prévia autorização orçamentária para arrecadação das receitas tributárias e outras. (GIACOMONI, 2003, p.138).

Com a edição da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal as informações sobre a receita assumiram importância fundamental, já que vários procedimentos de controle foram estabelecidos com base na previsão e arrecadação da receita pública. As previsões de receita observarão 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 e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Dessa forma, a receita pública constitui um dos indicadores da política econômica, sendo necessário identificar o conjunto de fatores que afetam sua realização. São os chamados efeitos legislação, preço e renda, os quais se configuram como parâmetros fundamentais para estimativas das receitas.

O resultado primário de determinado ente representa a diferença entre receitas primárias (receitas de impostos, taxas e contribuições e demais receitas, excluindo-se operações de crédito, receitas de rendimentos de aplicações financeiras, recebimento de recursos oriundos de empréstimos concedidos, receitas de privatização e aquelas relativas aos superávits financeiros) e as despesas primárias (despesas orçamentárias do Governo no período, excluídas as despesas com amortização, juros e encargos da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e com a concessão de empréstimos).

O acompanhamento das metas fiscais ocorre durante todo o processo de elaboração e seu cumprimento, ao longo da execução orçamentária. Quaisquer fatos supervenientes que provoquem alterações dos valores estimados repercutem em todo o processo alocativo, podendo levar, em alguns casos, a uma revisão do

orçamento da despesa. Nesse contexto, o cálculo das necessidades serve como referência para evidenciar a trajetória dos principais itens de receita e despesa. Caso venha a ocorrer uma redução da receita estimada, é necessário rever a despesa, de forma a não comprometer as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Também pode ocorrer um aumento imprevisto de despesas obrigatórias, o que contribui para a revisão das despesas discricionárias. As Necessidades de Financiamento (resultado primário dos orçamentos fiscal e da seguridade) servem como orientação para acompanhamento dos principais agregados de receita e despesa públicas.

Assim, o orçamento está condicionado pela obtenção da meta de resultado primário, tendo em vista a previsão das receitas, que por conseguinte, irá limitar a fixação das despesas públicas.

### **2.2.1 Lei do Plano Plurianual (PPA)**

O Plano Plurianual (PPA) é considerado uma das principais novidades do novo marco constitucional e passa a ser considerado uma síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, uma vez que orienta a elaboração dos demais planos e programas de governo, bem como do orçamento anual.

De acordo com a Constituição Federal, a lei que instituir o PPA 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. (GIACOMONI, 2003, p.199).

O Plano Plurianual (PPA) veio para substituir o Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), sendo-lhe mais abrangente uma vez que contém as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para os próximos 4 (quatro) exercícios.

O PPA será encaminhado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo até 31 de agosto do primeiro ano de mandato do governante e deverá ser aprovado até 31 de dezembro do mesmo exercício, vigorando até o final do primeiro ano de mandato do próximo governante, ou seja, sua vigência será de 4 (quatro) anos.

A finalidade do PPA, em termos orçamentários, é a de estabelecer objetivos e metas que comprometam o Poder Executivo e o Poder Legislativo a dar continuidade aos programas na distribuição dos recursos. O controle e a fiscalização da execução do PPA são realizados pelo sistema de controle interno do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas da União.

Já os investimentos em que a execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele forem incluídos por autorização legal.

### **2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)**

A implantação da LDO pela Constituição Federal representa um importante marco na reforma do orçamento brasileiro, pois a ela permite que a administração pública defina, no ano anterior, os objetivos, metas e prioridades que constarão da sua proposta orçamentária do ano seguinte, possibilitando ao Legislativo, antes da aprovação da Lei Orçamentária, uma discussão prévia sobre a definição a respeito das metas e objetivos que se pretende alcançar.

A Constituição Federal estabelece, em seu artigo 165, que a LDO conterá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as de despesas de capital para o exercício seguinte, as orientações para a elaboração da lei orçamentária anual, as alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Constituição Federal define que os prazos de encaminhamento e aprovação da LDO serão definidos em lei complementar. Enquanto não entrar em vigor a referida lei, esses prazos serão regulamentados, no âmbito da União, pelo artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabelece que a LDO deverá ser encaminhada pelo Executivo até 15 de abril de cada ano, devendo ser aprovada pelo Legislativo até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. A LDO é elaborada pelo Executivo para regular a proposta orçamentária que será elaborada no ano seguinte.

### 2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A LOA é o instrumento de planejamento utilizado pelo governo para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. Ela também é conhecida como Lei de Meios e representa o principal instrumento orçamentário, tendo em vista que sem ela o administrador não recebe autorização para execução do orçamento.

De acordo com a Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual compreenderá:

- o orçamento fiscal: refere-se aos poderes da União, seus fundos e entidades da administração direta e indireta, inclusive as fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- o orçamento de investimentos: compreende os investimentos realizados pelo governo nas empresas estatais em que ele, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. O orçamento de investimento está interessado nos investimentos das empresas estatais, não se preocupando com as receitas e despesas operacionais;
- o orçamento da seguridade social: abrange todas as entidades e os órgãos da administração direta e indireta, a ela vinculados, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Esse tipo de orçamento não se preocupa, somente, com os órgãos da seguridade social, mas também com todos os recursos relacionados com a seguridade social, não importando onde eles estejam alocados. Praticamente a maioria dos órgãos da Administração Direta, além de estarem no orçamento fiscal, recebem, também, recursos do orçamento da seguridade social para cobrirem as suas despesas com inativos e com a assistência social dos seus servidores.

## 2.3 DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO DA LEI DO ORÇAMENTO

A segunda etapa do processo orçamentário trata da tramitação do projeto de lei do orçamento no âmbito do Poder Legislativo e de sua aprovação.

Segundo Giacomoni (2003, p. 238) a iniciativa da apresentação do projeto de lei orçamentária é privativa do chefe do Poder Executivo. Isso a torna, conforme a expressão jurídica, uma “lei de iniciativa reservada”. A lei complementar prevista no art. 165, §9º, da Constituição Federal deverá disciplinar a questão do prazo de encaminhamento do projeto de lei orçamentária anual ao Poder Legislativo. Enquanto aguarda a lei complementar, a União adota o prazo fixado no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, enquanto os Estados e Municípios cumprem prazos estabelecidos em normas locais, em especial, nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais.

Ressalte-se que o chefe do Poder Executivo poderá encaminhar mensagem retificadora para propor modificações no projeto de lei. Isso, entretanto, só será possível enquanto não iniciada a votação, na comissão encarregada, da parte cuja alteração é proposta.

Quando da apreciação das matérias orçamentárias, os integrantes das casas Legislativas cumprem variada agenda que envolve estudos e análises, discussões e consultas, solicitações de informações e participação em audiências públicas realizadas com autoridades e especialistas com o objetivo de esclarecer a matéria em apreciação. O resumo de todo o trabalho está particularmente representada nas emendas propostas pelos parlamentares que, de forma similar ao projeto do Poder Executivo, serão objeto de avaliação e parecer.

A Constituição Federal de 1946 não impunha restrições ao Poder Legislativo quanto à apresentação de emendas ao projeto de lei orçamentária. No entanto, doutrinadores defendiam que não seriam possíveis emendas capazes de alterar o conteúdo em projetos de lei de iniciativa reservada. Dessa forma, muitas discussões ocorreram até que a Lei nº 4.320/64 disciplinou a questão ao não admitir emendas ao projeto de lei do Orçamento que visem:

- alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada a não exatidão da proposta;
- conceder dotação para início de obra no qual o projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;

- conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a capacidade legislativa de emendar o projeto de lei orçamentária anual, particularmente no tocante ao aumento ou à criação de novas despesas. Assim dispõe o §3º do art. 166:

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

- sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidem sobre: dotações de pessoal e seus encargos; serviço da dívida e transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com dispositivos do texto do projeto de lei.

Como ocorre com as demais leis, a aprovação do orçamento é formalizada por meio de decreto pelo Poder Legislativo, sanção pelo chefe do Poder Executivo e promulgação por um outro poder. A publicação da lei orçamentária não é um ato de aprovação, mas é exigência para que a lei possa surtir seus efeitos. Conforme José Afonso da Silva (1998, p. 648) a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos. Os entes governamentais possuem meios de divulgação das leis e dos demais atos formais de seu interesse, no caso os diários oficiais. A lei orçamentária deve ser publicada nos jornais oficiais quando houver, mesmo que haja outras formas de publicação. No caso dos pequenos Municípios que não contam com esse recurso, devem ser produzidas algumas cópias da lei orçamentária de maneira a facilitar sua divulgação entre todos os interessados.

De acordo com as normas do processo legislativo aplicado à União, o presidente da República recebe o projeto de lei aprovado e, caso o julgue, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, deve vetá-lo na sua totalidade ou parcialmente. Nesse caso, o presidente terá o prazo de 15 dias úteis a

contar da data do recebimento do projeto, além de 48 horas para comunicar ao presidente do Senado Federal as razões do veto. O veto parcial ou total deverá ser apreciado em sessão do Congresso Nacional e votado num prazo não superior a 30 dias. Com o voto da maioria absoluta dos deputados e senadores em escrutínio secreto, o veto será rejeitado, e o projeto aprovado anteriormente pelo Legislativo retornará ao Executivo para promulgação. No caso de manutenção de veto parcial, o projeto será promulgado pelo presidente sem a parte vetada.

Em se tratando da lei orçamentária, justifica-se a imediata promulgação da lei em face aos prazos exíguos existentes entre a votação da matéria e o início do exercício.

Na vigência da Constituição de 1967 e de sua Emenda nº 1/69, o projeto de lei do orçamento era pouco suscetível de sofrer emendas no Poder Legislativo, sendo, por consequência, pequena a possibilidade de vetos pela chefia do Executivo.

Com as novas disposições constitucionais que autorizam alterações no projeto orçamentário, o chefe do Poder Executivo poderá utilizar, efetivamente, a prerrogativa do veto àquelas emendas que julgar inconstitucionais ou contrárias ao interesse público.

De acordo com a Emenda Constitucional nº 1/69 o projeto de lei do orçamento será enviado pelo presidente da República ao Congresso Nacional para votação conjunta das duas Casas, até quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte. Caso, até 30 dias antes do encerramento do exercício financeiro, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, ele será promulgado como lei.

A partir da Constituição de 1988, o tema da rejeição do projeto de lei orçamentária assume novos contornos. Ao fixar prazo para a devolução do projeto de lei, a Constituição busca garantir a existência de orçamento aprovado ainda antes do início do exercício. É da própria natureza do orçamento que sua elaboração e aprovação se dêem previamente ao exercício ao qual se refere. Caso ocorra algum retardamento esse objetivo será colocado em risco.

Apesar de a Constituição prever a possibilidade da rejeição do projeto de lei orçamentária, a opção por essa solução radical trará certamente graves consequências, tendo em vista a inexistência de tempo hábil para que um novo

projeto de lei possa ser apresentado pelo Poder Executivo e apreciado pelo Poder Legislativo.

## 2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

### 2.4.1 Exercício Financeiro

No Brasil, o exercício financeiro adotado pelo setor público coincide com o ano civil, dessa forma, os orçamentos anuais têm sua execução compreendida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Mas isso nem sempre foi assim. Teve um tempo em que ano financeiro e exercício financeiro eram categorias diferentes, já que o ano financeiro durava 12 meses, coincidindo ou não com o ano civil, enquanto o exercício financeiro iniciava com o ano financeiro e encerrava já no ano seguinte.

De acordo com a Constituição Federal, caberá à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro. De tempos em tempos, ressurgiu a idéia de alterar o início do exercício para 1º de julho, no entanto tal intento vem não com o objetivo de auxiliar as tarefas próprias do processo orçamentário e financeiro e sim para viabilizar mudanças na legislação tributária.

### 2.4.2 Execução da Despesa

Após a publicação da Lei Orçamentária, o Poder Executivo dispõe de 30 dias para estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, de forma a cumprir as metas estabelecidas.

Com o advento da Lei Complementar nº 101, de 2000, passa-se a exigir maior disciplina na realização tanto da receita quanto da despesa.

De acordo com Piscitelli e Timbó (2009, p. 65), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) exige limitação de empenho e movimentação financeira, conforme dispositivos seguintes:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos fora limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Medida cautelar suspendeu a eficácia deste dispositivo, por meio da ADIN nº 2.238/DF)

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

§ 5º No prazo de 90 dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes ao Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Assim, de acordo com o texto da lei, caso não se confirme as premissas em termos de receita e despesa, cabe ao Poder Executivo determinar a recomposição proporcional das dotações (desbloqueio das dotações), já que o contingenciamento não implica corte efetivo, mas apenas suspensão do crédito orçamentário.

Caso haja recuperação da receita inicialmente prevista, se houve a limitação de empenho, haverá recomposição das dotações.

Por isso, a meta fiscal é um parâmetro observado durante toda a execução orçamentária.

A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, que são constituídos pelos conjuntos de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária, aos quais estão consignadas dotações. Com relação ao orçamento federal brasileiro, a partir do ano 2000, o crédito orçamentário individualizado compreende o seguinte conjunto de categorias classificatórias presentes na lei orçamentária: Grupo de Despesa, Identificador de Uso, Fonte de Recursos, Modalidade de Aplicação, Categoria Econômica, Subtítulo, Projeto ou Atividade ou Operação Especial, Programa, Função, Unidade Orçamentária e Órgão.

O segundo passo da execução orçamentária trata exatamente de registrar os créditos orçamentários e respectivas dotações de forma a possibilitar o

acompanhamento da evolução dos saldos das dotações e, assim, da própria programação do orçamento. Há inúmeros métodos que permitem a realização desse acompanhamento, como os lançamentos manuais, mecânicos e o processamento eletrônico.

#### 2.4.2.1 Programação de Desembolso

As dotações consignadas aos créditos orçamentários e adicionais representam autorizações de despesas válidas para utilização no período de vigência da lei orçamentária anual. Para que as despesas possam ser efetivamente realizadas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitar a obrigação.

Por causa disso, a norma brasileira determina que o Poder Executivo, no prazo de até trinta dias após a publicação da lei orçamentária, estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolsos.

Na fixação da programação devem ser considerados os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias, em especial os restos a pagar. Esse cuidado permite que a programação funcione, também, como um autêntico fluxo de caixa, ajustando a realização futura das despesas com o comportamento esperado das receitas.

A flexibilidade deve ser uma característica da programação de desembolso. Dessa forma, o cronograma poderá ser alterado durante o exercício, tendo em vista modificações nas prioridades e, especialmente, no comportamento da arrecadação.

A forma e a sistemática de acompanhamento e controle do cumprimento da programação de acompanhamento e controle do cumprimento da programação de desembolso variam conforme o tamanho e o grau de descentralização das entidades estatais.

#### 2.4.2.2 Licitação

A realização das despesas no âmbito da administração pública, em particular com a aquisição de bens e contratação de serviços e obras, depende do cumprimento das regras da licitação.

As características básicas do modelo de licitações aplicado ao setor público brasileiro são as seguintes:

1) Modalidades de licitação:

- Concorrência: modalidade entre os interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto;
- Tomada de preços: modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderam a todas as condições exigidas para cadastramentos até o terceiro dia anterior à data de recebimento das propostas, observada a necessária qualificação;
- Convite: modalidade de licitação entre interessados no ramo pertinente a seu objetivo, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas;
- Concurso: modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a escolha de trabalho técnico, científico ou artístico mediante a instituição de prêmios ou remunerações aos vencedores;
- Leilão: modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação.

2) A escolha da modalidade da licitação entre concorrência, tomada de preços e convite é determinada pelo valor estimado da contratação, existindo

limites para obras e serviços de engenharia e para compras e serviços em cada uma das três modalidades.

3) Os prazos mínimos, contados da publicação dos avisos convocatórios até o recebimento das propostas, serão:

- Concorrência: 45 dias para a do tipo “melhor técnica” ou “técnica e preço” ou quando o contrato a ser celebrado contemplar o regime da empreitada integral, e 30 dias nos demais casos;
- Tomada de preços: 30 dias para a do tipo “melhor técnica” ou “técnica e preço” e 15 dias nos demais casos;
- Convite: cinco dias úteis;
- Concurso: 45 dias; e
- Leilão: 15 dias.

4) Os critérios de julgamento são os seguintes:

- menor preço;
- melhor técnica;
- técnica e preço; e
- maior lance ou oferta.

5) Os casos de dispensa de licitação são os seguintes:

- Em alguns casos de obras e serviços de engenharia, outros serviços, compras e alienações;
- Nos casos de guerra ou grave perturbação da ordem;
- Nos casos de emergência ou de calamidade pública;
- Quando não houver interessados em licitação anterior;
- Quando a União tiver que intervir no domínio econômico no caso de regulação de preços ou para normalizar o abastecimento;
- Quando as propostas apresentadas tiverem preços superiores aos praticados no mercado nacional;

- Para a aquisição, por pessoa jurídica de direito público interno, de bens produzidos ou serviços prestados por órgão ou entidade que integre a Administração Pública;
  - Quando houver possibilidade de comprometimento da segurança nacional;
  - Na contratação de instituição brasileira incumbida da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos;
  - Para a aquisição de bens destinados exclusivamente à pesquisa científica e tecnológica, com recursos concedidos por instituições de fomento à pesquisa;
  - Na contratação do fornecimento ou suprimento de energia elétrica com concessionários, permissionários ou autorizados; e
  - Para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão.
- 6) As principais situações de inexigibilidade são as seguintes:
- Para aquisição de materiais, equipamentos ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo;
  - Para a contratação de serviços técnicos com profissionais ou empresa de notória especialização;
  - Para contratação de profissional de qualquer setor artístico, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

#### 2.4.2.3 Estágios da Despesa

A despesa orçamentária será efetivada por meio do cumprimento de três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

Empenhar a despesa é o mesmo que enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito. Além de possibilitar o controle da despesa, o empenho constitui uma garantia ao credor de que os valores empenhados possuem orçamento.

O empenho deve anteceder a data da aquisição do bem ou da prestação do serviço. Isso faz com que só possam ser realizadas despesas que tenham amparo orçamentário.

O empenho é formalizado por meio da nota de empenho. Essa nota, após ser preenchida, em grande parte dos casos, com dados extraídos da licitação, passa pelo órgão de contabilidade, que o utilizará para efetivar o empenho propriamente dito no Sistema de Acompanhamento da Execução da Despesa. Somente após a emissão da nota de empenho e dedução da despesa do saldo da dotação é que o fornecedor entregará o bem ou prestará o serviço e extrairá o documento que formalizará a operação, tais como nota fiscal, recibo, entre outros.

Após a despesa ser empenhada e o produto entregue ou realizada a prestação do serviço, ocorre o segundo estágio, que é a liquidação. A liquidação nada mais é do que a verificação do direito adquirido pelo credor, tomando por base os títulos e documentos que comprovam o crédito.

Nesse estágio, são feitas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas. Dependendo do objetivo da transação, a liquidação pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações.

O último estágio é o do pagamento. Esse estágio é desenvolvido em dois momentos distintos: a emissão da ordem de pagamento e o pagamento. A ordem de pagamento da despesa, que é emitida após a liquidação, constitui-se em despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

A realização da despesa é encerrada com o pagamento. Atualmente, os serviços bancários são utilizados tanto na arrecadação da receita pública quanto no pagamento das despesas.

#### 2.4.2.4 Alterações orçamentárias

O Poder Executivo é obrigado, durante o exercício, a intervir na programação inicialmente fixada tendo em vista fatos relevantes, mediante as alterações orçamentárias.

A lei orçamentária anual já autoriza a abertura de créditos suplementares, nos limites por ela estabelecidos, na condição de não afetar a meta de resultado primário.

As autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas poderão ser de três tipos de créditos adicionais:

- Suplementares: destinam-se a reforço de dotação orçamentária para acréscimos de despesas com pessoal, por subestimativa da previsão, por aumento de vencimentos, entre outros.
- Especiais: destinam-se a despesas para as quais não haja dotação específica, como as decorrentes da criação de órgãos, ou o que se torna necessário sempre que não tenha havido previsão;
- Extraordinários: destinam-se a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

O crédito suplementar se incorpora ao orçamento, enquanto que os créditos especial e extraordinário apresentam as respectivas despesas realizadas separadamente.

Segundo Piscitelli e Timbó (2009, p. 46) os créditos suplementares e especiais são autorizados por lei e abertos por decreto, dependentes da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e requer uma justificativa. Os créditos extraordinários são abertos por decreto do Executivo, que dará conhecimento ao Legislativo, e devem ser precedidos do reconhecimento expresso de uma das situações que o justifiquem.

De acordo com o inciso V do artigo 167 da Constituição Federal de 1988 é vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

A vigência dos créditos adicionais não pode ultrapassar o exercício financeiro, exceto os especiais e extraordinários, quando houver expressa disposição legal. De acordo com o §2º do artigo 167 da Constituição Federal, 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 do próximo ano.

Os recursos que são constituídos para a abertura de créditos suplementares e especiais são o excesso de arrecadação menos os créditos extraordinários abertos no exercício; o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; o produto de operações de crédito autorizadas e a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei.

### 2.4.3 Execução da Receita

A maior simplicidade do processo de execução da receita decorre de sua própria natureza, cujas diferenças com a despesa podem ser analisadas por três prismas: centralização/descentralização, previsão/fixação e regime de caixa/competência.

Enquanto a despesa é executada de maneira descentralizada, por meio de uma grande quantidade de unidades executoras, a receita é realizada de maneira altamente centralizada.

O segundo ponto de distinção entre receita e despesa reside no caráter normativo cumprido por uma e outra na lei orçamentária. Isso diz respeito à natureza meramente estimativa dos valores da receita, enquanto a despesa é fixada na lei orçamentária.

A outra diferença é com relação ao regime de contabilização adotado para a receita e despesa. No Brasil, adota-se o regime contábil misto: de caixa para as receitas e de competência para as despesas. Dessa forma, são contabilizadas como receitas do exercício apenas aquelas que foram nele arrecadadas.

Como as receitas orçamentárias são muitas, por exemplo, tributos, contribuições, rendas patrimoniais e de serviços, operações de crédito, entre outros, de variada natureza jurídica, elas impedem que sejam cumpridos estágios de execução formalmente padronizados, como acontece com a despesa.

## 2.5 CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/64 estabelece dois sistemas de controle da execução orçamentária: interno e externo. A Constituição Federal de 1998 manteve essa concepção e deu-lhe um sentido ainda mais amplo. De acordo com caput do artigo 70:

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

No plano orçamentário, as áreas centrais de controle estão definidas no artigo 75 da Lei nº 4.320/64:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle externo é da competência do Poder Legislativo que conta com o auxílio dos Tribunais de Contas. Esse controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por finalidade a verificação da probidade administrativa, a guarda e legal emprego dos recursos públicos e o cumprimento da Lei Orçamentária.

Tanto a Constituição Federal como a lei básica do orçamento (Lei nº 4.320/64) mostram que as questões centrais de interesse do controle externo são os aspectos legais ligados à questão dos recursos públicos e à observância dos limites financeiros presentes no orçamento.

A Constituição Federal confere ao Tribunal de Contas da União e aos similares estaduais autonomia e independência no julgamento das contas públicas.

De acordo com o artigo 74 da Constituição Federal, os principais objetivos do controle interno são:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No passado, a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao mero cumprimento dos aspectos legais do gasto público, agora, além de manter o controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, uma das finalidades do controle é a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

O exercício do controle é definido no artigo 77 da Lei nº 4.320/64 no que concerne a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária que será prévia, concomitante e subsequente.

A verificação prévia é possibilitada pelo Empenho da despesa; as verificações concomitantes são obtidas por meio de relatórios, balancetes, entre outros; já a verificação subsequente se dará por meio de relatórios finais, prestações de contas e balanços elaborados após a execução do empreendimento ou encerramento do exercício.

O órgão central de orçamento é o encarregado de controlar o cumprimento da programação de trabalho, porém não é tarefa exclusiva. Assim como a programação, a avaliação deve ser realizada por cada unidade de execução.

Não se deve diminuir a importância dos controles legais que visam preservar a correção, a lisura e a honestidade nos procedimentos administrativo-financeiros públicos. Toda a sociedade deve ter na moralidade administrativa um pressuposto ético a ser buscado por todos os meios, inclusive pelo aperfeiçoamento dos mecanismos de controle.

Giacomoni (2003, apud IRISITY, 1974) chama a atenção para três tipos de alcance da avaliação:

- a) análise, no plano global, dos impactos do gasto público na economia como um todo, bem como de seus efeitos em certos ramos econômicos e nas mudanças sociais;
- b) estudo dos resultados concretos obtidos pelos planos, programas e projetos a cargo das distintas unidades governamentais; e
- c) avaliação da eficiência, pela utilização de índices como produtividade/custo e produtividade/mão-de-obra, assim como análises de verificação de resultados, de aplicação de insumos e de qualidade.

Dessa forma, a avaliação orçamentária é parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e eficiência dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para adotar as medidas tendentes à consecução de seus objetivos e à otimização do uso dos recursos colocados à sua disposição, o que permite a realimentação do processo de administração orçamentária.

O teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados obtidos em face dos recursos disponíveis. As realizações são representadas em índices e indicadores que possibilitam a comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões já alcançados anteriormente.

Inúmeros indicadores são utilizados na avaliação de eficiência, especialmente aqueles que relacionam produtos finais com seus custos (produtividade/custo) e com os insumos principais (como produtividade/mão-de-obra). A avaliação da qualidade do trabalho é outra questão ligada à eficiência que merece atenção, principalmente em se tratando de obras públicas.

A avaliação da eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo são alcançados. Trata-se, portanto, de medir o progresso alcançado dentro da programação de realizações governamentais.

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estruturação dos orçamentos. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto a incorporação de custos, estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução), auxilia as avaliações da eficiência.

No entanto, é necessário um outro critério de avaliação, que é a efetividade. Dessa forma, a avaliação da eficiência é do interesse primeiro das unidades executoras; a da eficácia compete aos escalões dirigentes, centrais e setoriais; e a da efetividade cabe ao nível mais elevado do governo.

Se, por um lado, as formas modernas de representação do orçamento possibilitam bons resultados nas avaliações de eficiência e eficácia, o mesmo não ocorre com a medição da efetividade. Por mais aperfeiçoadas que possam ser as técnicas de análise de sistemas (custo/benefícios), elas não conseguem fornecer indicações precisas para as grandes decisões que visam ao desenvolvimento econômico-social.

Por isso, as organizações públicas deveriam ser avaliadas em termos dos efeitos que promovem sobre a produção e distribuição de bens tendo a responsabilidade de intensificar a justiça social.

### 3 CONCLUSÃO

O processo orçamentário brasileiro é um ciclo complexo que se subdivide em etapas. Ele precisa vir precedido de planejamento e compreende as fases de elaboração e execução das leis orçamentárias. Ele é representado pela elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução e controle de avaliação da execução orçamentária.

Cada uma dessas etapas envolve discussões tanto no âmbito do poder executivo quanto do legislativo. Antes de mais nada o orçamento público precisa contemplar as reais necessidades da esfera pública do governo, isso porque o orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos. Ele foi concebido como um mecanismo eficaz de controle político dos órgãos de representação e, ao longo do tempo, sofreu mudanças para que pudesse acompanhar a evolução das funções do Estado.

O processo orçamentário tem a importante tarefa de fazer com que o orçamento público seja planejado e utilizado dentro das regras vigentes na legislação brasileira. É importante ressaltar que sua adequada utilização faz com que o país cresça de forma mais equitativa e promova o desenvolvimento de forma mais ampla e saudável.

Os recursos públicos precisam ser bem gerenciados e alocados para que toda a população usufrua dos seus benefícios e participe da divisão dos seus resultados.

## REFERÊNCIAS

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2003.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. Brasília: Franco & Fortes, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARDOSO, Marco Antonio Pereira. **Orçamento como instrumento de política pública e gestão fiscal: Novas estratégias e instrumentos para gestão orçamentária**. Trabalho de conclusão de pós-graduação.

FONTENELE, Alysson Maia. **O orçamento público no Brasil: uma visão geral**. Disponível em <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3738/o-orcamento-publico-no-brasil/2> > Acesso em 15 ago. 2011.

BRASIL, **Manual Técnico de Orçamento**. Versão 2011. Brasília. Disponível em <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/mto\\_5\\_Versao\\_1.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/mto_5_Versao_1.pdf)> Acesso em 15 ago. 2011.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima Mota. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. Brasília: Vestcon, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1998.