

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

LUCAS CARRILHO DO COUTO

**O ATENDIMENTO DOS MUNICÍPIOS DA MESORREGIÃO OESTE DE MINAS ÀS
EXIGÊNCIAS DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

Varginha/MG

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

LUCAS CARRILHO DO COUTO

**O ATENDIMENTO DOS MUNICÍPIOS DA MESORREGIÃO OESTE DE MINAS ÀS
EXIGÊNCIAS DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

Dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Administração Pública.

Orientador: João Estevão Barbosa Neto

Coorientador: Leandro Lima Resende

Varginha/MG

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Alfenas
Biblioteca *campus* Varginha

C871a Couto, Lucas Carrilho do.

O atendimento dos municípios da mesorregião oeste de Minas às exigências da Lei de Diretrizes Orçamentárias / Lucas Carrilho do Couto. - Varginha, MG, 2018.

163 f. : il. -

Orientador: João Estevão Barbosa Neto.

Coorientador: Leandro Lima Resende.

Dissertação (mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha, 2018.

Bibliografia.

1. Planejamento. 2. Orçamento. 3. Finanças públicas. I. Barbosa Neto, João Estevão. II. Título.

CDD – 352.480981

LUCAS CARRILHO DO COUTO

**O ATENDIMENTO DOS MUNICÍPIOS DA MESORREGIÃO OESTE DE
MINAS ÀS EXIGÊNCIAS DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**


A Banca examinadora abaixo-assinada aprova a dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Administração Pública.

Aprovada em: 07/06/2018.


Prof. Dr. João Estevão Barbosa Neto
Universidade Federal Minas Gerais

Assinatura: 


Prof. Msc. Leandro Lima Resende
Universidade Federal de Alfenas

Assinatura: 


Prof. Dr. Maria Aparecida Curi
Universidade Federal de Alfenas

Assinatura: 

Prof. Dr. Leandro Rivelli Teixeira Nogueira
Universidade Federal de Alfenas

Assinatura: 

Prof. Msc. Cláudio Roberto Caríssimo.
Universidade Federal de Alfenas

Assinatura: 

Dedico este trabalho ao meu eterno irmão
Daniel Carrilho do Couto

(in memoriam)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me concedido força e saúde nessa caminhada, nunca deixando de me fortalecer e proteger nos momentos de fraqueza.

Aos meus pais e aos meus irmãos pelo constante apoio.

À minha esposa Helena, pelo companheirismo e por compreender minhas ausências para realização desta etapa e por acreditar que eu poderia muito mais do que eu achava que era capaz.

Aos Professores João Estevão Barbosa Neto e Leandro Lima Resende, agradeço pelo apoio, paciência, incentivo e confiança depositados em mim e pelas orientações indispensáveis para a conclusão desta pesquisa.

A todos os meus colegas de mestrado, de forma especial pela amizade, aprendizado e convivência nesta caminhada.

Aos Professores Leandro Rivelli Teixeira Nogueira, Maria Aparecida Curi e Cláudio Roberto Caríssimo, por aceitarem o convite para participar das bancas de qualificação e defesa, e pelos comentários, críticas e sugestões que muito contribuíram para a realização desta pesquisa.

Agradeço também aos meus amigos, Arthur (Bambi), Breno (Maria), Diego (Crossfit) e Rafael (Garrincha) por estarem presentes e me apoiarem em todos os momentos.

À UNIFAL, campus Varginha, e todos funcionários e professores do PROFIAP que muito contribuíram durante o processo e minha caminhada como mestrando.

Enfim, agradeço a todos aqueles, mesmo que não citados aqui, que participaram e estiveram comigo durante esse tempo.

Muito Obrigado!

Eu sei aonde vou chegar
E isso me basta
Tenho pressa
Mas me acalmo, na promessa

Não sei quando ela virá
Arrumo a casa
Me visto cuidadosamente
Vou precisar

Sonhos feitos de fogo
Têm tudo pra vingar
Quando se está no pódio
Muitas pedras vão te atirar

Esteja pronto
Desarmado
A certeza é inimiga da surpresa
Saiba improvisar

Não tenha medo
Vai sentir muito dele ainda
Não perca tempo
Não desperdice amor

Não tenha medo
Vai sentir muito dele ainda
Não perca tempo (com a sua pressa)
Não desperdice amor

A Promessa (Wilson Sideral)

RESUMO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é um documento intermediário de planejamento, introduzido às finanças públicas através da Constituição Federal de 1988, que funciona como um mecanismo orientador da elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), e que deve ser congruente à seleção de programas presentes no Plano Plurianual (PPA). A LDO define as metas e prioridades do governo para o ano seguinte, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre alterações na legislação tributária e estabelece a política das agências de desenvolvimento. Ela deve ser elaborada de acordo com os ditames prescritos na própria CF, bem como na Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Neste sentido, esta pesquisa teve como objetivo verificar de que forma os municípios componentes da mesorregião do Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas LDOs. Para tanto, fez-se um estudo descritivo, documental e qualitativo, atribuindo 21 municípios, dos 44 inseridos na mesorregião Oeste de Minas, como a amostra da pesquisa, totalizando 84 peças orçamentárias. O espaço temporal da pesquisa foi de 4 anos, de 2013 a 2016, e absorve uma gestão municipal completa. Porém após diversas dificuldades encontradas no processo de levantamento dos documentos, foram excluídos da análise 23 municípios que não disponibilizaram ou não encaminharam os dados necessários para a pesquisa, ou o fizeram de forma incompleta. A análise dos resultados foi dividida basicamente em três partes. Na primeira fez-se uma análise de todo o conteúdo da LDO, conforme todos os ditames legais previstos subdividindo-a em três subseções: aspectos da Lei, Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais. Em seguida, é apresentado um diagnóstico de toda a exigência legal prevista comparada com a realidade encontrada nos municípios estudados. E, por último, foram propostos elementos e meios complementares aos já exigidos para a LDO. As evidências encontradas nos resultados da pesquisa depreendem diversas constâncias perenes ao que é devidamente exigido, mas também exprimem em todos os quesitos, sem exceção, determinadas composições que dirimem ou excluem a qualidade da informação. O diagnóstico dos resultados permitiu aclarar algumas composições generalistas encontradas bem como possibilitou a quantificação do cumprimento total, parcial ou nulo de cada disciplinamento em todas as cidades. E por fim, com as análises feitas, com o diagnóstico elaborado, e com a observação das principais lacunas deixadas pelos municípios, foram propostos elementos e meios complementares aos já exigidos que agregam maior transparência, clareza e robustez à LDO de municípios, de forma a possibilitar intervenções municipais no processo de elaboração de seus respectivos planos.

Palavras-chave: Planejamento. Orçamento Público. Lei de Diretrizes Orçamentárias. Anexo de Metas Fiscais. Anexo de Riscos Fiscais.

ABSTRACT

The Budgetary Guidelines Law (LDO) is an intermediate planning document, introduced to public finances through the Federal Constitution of 1988, which acts as a guiding mechanism for the preparation of the Annual Budgetary Law (LOA), and which should be congruent with the selection of programs in the Multi-Year Plan (PPA). The LDO defines the government's goals and priorities for the following year, guides the drafting of the annual budget law, provides for changes in tax legislation and establishes the policy of development agencies. It should be elaborated according to the dictates prescribed in the CF itself, as well as in Complementary Law 101/2000, known as the Fiscal Responsibility Law (LRF). In this sense, this research aimed to verify how the municipalities that are part of the mesoregion of the West of Minas adhere to the legal precepts required in the composition of their respective LDOs. For this, a descriptive, documentary and qualitative study was carried out, assigning 21 municipalities, out of 44 located in the western mesoregion of Minas Gerais, as the research sample, totaling 84 budget items. The time frame of the research was 4 years, from 2013 to 2016, and absorbs a complete municipal management. However, after several difficulties encountered in the process of collecting the documents, 23 municipalities were excluded from the analysis, which did not provide or did not forward the necessary data for the survey, or did so incompletely. The analysis of the results was basically divided into three parts. In the first, an analysis was made of the entire content of the LDO, according to all legal provisions, subdividing it into three subsections: aspects of the Law, Annex of Tax Targets and Annex of Tax Risks. Next, a diagnosis of the expected legal requirement is presented, compared to the reality found in the municipalities studied. Lastly, elements and means complementary to those already required for the LDO were proposed. The evidences found in the research results show several perennial constants to what is duly required, but also express in all the questions, without exception, certain compositions that determine or exclude the quality of the information. The diagnosis of the results allowed to clarify some generalist compositions found as well as made it possible to quantify the total, partial or zero compliance of each discipline in all cities. Lastly, with the analyzes made, with the diagnosis made, and with the observation of the main gaps left by the municipalities, elements and means complementary to those already required that add greater transparency, clarity and robustness to the LDO of municipalities were proposed, in order to municipal interventions in the process of drawing up their respective plans.

Keywords: Planning. Public budget. Law of Budgetary Guidelines. Annex of Fiscal Goals. Annex of Tax Risks.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Trindade orçamentária	29
Figura 2 -	Visão jurídico-legal do Orçamento Público	32
Figura 3 -	Metas Anuais	60
Figura 4 -	Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior	61
Figura 5 -	Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores	61
Figura 6 -	Evolução do Patrimônio Líquido	62
Figura 7 -	Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos	64
Figura 8 -	Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS	67
Figura 9 -	Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS – II	68
Figura 10 -	Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita	69
Figura 11 -	Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado ...	71
Figura 12 -	Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências	75
Figura 13 -	Mapa da Mesorregião Oeste de Minas	82
Figura 14 -	Exemplo de Metas e Prioridades que não apresentam as metas financeiras e as ações prioritárias	90
Figura 15 -	Exemplo de metas anuais com valores distintos para receitas e despesas	112
Figura 16 -	Discrepâncias entre as previsibilidades para receitas e despesas	112
Figura 17 -	Metas previstas semelhantes às metas realizadas	115
Figura 18 -	Inconsistências no Demonstrativo III	118
Figura 19 -	Incoerência de valores atribuídos nas alienações de bens	122
Figura 20 -	Anexo de Riscos Fiscais sem a descrição das providências	130

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Atendimento dos aspectos da Lei à LDO	109
Gráfico 2 -	Atendimento dos demonstrativos fiscais à LDO	128
Gráfico 3 -	Atendimento dos Anexos de Riscos Fiscais à LDO	131

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Orçamento nas Constituições Brasileiras	33
Quadro 2 -	Conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias	38
Quadro 3 -	Conteúdo do Anexo de Riscos Fiscais	73
Quadro 4 -	Lei de Diretrizes Orçamentárias coletadas nos exercícios de 2013 a 2016 .	86
Quadro 5 -	Sequência de análise das Lei de Diretrizes Orçamentárias	88
Quadro 6 -	Atendimento da LDO sobre o equilíbrio entre receitas e despesas	95
Quadro 7 -	Atendimento da LDO às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos	98
Quadro 8 -	Atendimento da LDO à programação financeira e ao cronograma de execução mensal de desembolso	100
Quadro 9 -	Atendimento da LDO à contratação excepcional de horas extras	103
Quadro 10 -	Atendimento da LDO ao custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação	105
Quadro 11 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo I	110
Quadro 12 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo II	114
Quadro 13 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo III	116
Quadro 14 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo IV	119
Quadro 15 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo V	121
Quadro 16 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo VI	123
Quadro 17 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo VII	125
Quadro 18 -	Atendimento da LDO ao Demonstrativo VIII	127
Quadro 19 -	Atendimento da LDO ao Anexo de Riscos Fiscais	129
Quadro 20 -	Aspectos da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013 a 2016	133
Quadro 21 -	Anexo de Metas Fiscais de 2013 a 2016	135
Quadro 22 -	Anexo de Riscos Fiscais de 2013 a 2016	137

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Amostra final	87
Tabela 2 -	Nível de atendimento às exigibilidades	138
Tabela 3 -	População dos municípios	139
Tabela 4 -	Comparativo Entre População e Pontuação	140

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN	– Banco Central do Brasil
CF	– Constituição Federal
IPEA	– Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LAI	– Lei de Acesso à Informação
LDO	– Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	– Lei Orçamentária Anual
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal
MDF	– Manual de Demonstrativos Fiscais
MTO	– Manual Técnico do Orçamento
PCCS	– Plano de Cargos, Carreiras e Salários
PIB	– Produto Interno Bruto
PPA	– Plano Plurianual
RREO	– Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RPPS	– Regime Próprio de Previdência Social
SELIC	– Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SIC	– Serviço de Informação ao Cidadão
STN	– Secretaria de Tesouro Nacional
TCEMG	– Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS.....	19
1.2.1	Objetivo Geral	19
1.2.2	Objetivos Específicos	19
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1	SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	24
2.2	ASPECTOS DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	33
2.3	CONTEÚDO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	38
2.3.1	Conteúdo Constitucional da Lei de Diretrizes Orçamentárias	39
2.3.2	Conteúdo Fiscal da Lei de Diretrizes Orçamentárias	44
2.3.2.1	<i>Aspectos Fiscais da Lei</i>	44
2.3.2.2	<i>Anexo de Metas Fiscais</i>	58
2.3.2.3	<i>Anexo de Riscos Fiscais</i>	73
2.4	ESTUDOS RELACIONADOS	76
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	80
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	80
3.2	AMOSTRA DA PESQUISA.....	81
3.3	FONTE E COLETA DOS DADOS	83
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	88
4.1	ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E FISCAIS DA LEI.....	89
4.1	ANEXO DE METAS FISCAIS	109
4.2	ANEXO DE RISCOS FISCAIS.....	129
4.3	DIAGNÓSTICO.....	132
4.4	PROPOSTAS DE INTERVENÇÃO.....	141
4.4.7	Aspectos Constitucionais e Fiscais da Lei	142
4.4.8	Anexo de Metas Fiscais.....	146
4.4.9	Anexo de Riscos Fiscais.....	149
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	150
	REFERÊNCIAS	154

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

A importância e a necessidade do planejamento nos atos governamentais e principalmente na implementação de políticas públicas é indiscutível (CHRISTOPOULOS, 2016; OLIVEIRA, 2006). A gestão das contas públicas, o controle do déficit e a necessidade de equilíbrio das contas são preocupações latentes por parte de todos os setores da sociedade.

O exercício do planejamento no âmbito público tem como objetivo corrigir distorções administrativas, alterar condições indesejáveis ou inadequadas para a coletividade, remover empecilhos institucionais e assegurar a viabilização de objetivos e metas que se pretende alcançar. Planejar é essencial e indispensável ao administrador público responsável, é o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da esfera pública, pois a qualidade do planejamento ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo diretamente no bem estar da população (ANDRADE *et al.*, 2010).

Neste sentido a Constituição Federal (CF) de 1998 deu grande ênfase à função de planejamento no setor público ao introduzir significativas mudanças na forma de condução do processo orçamentário, aliando o orçamento público ao planejamento.

O orçamento público evoluiu de um mero documento em que as receitas são previstas e as despesas autorizadas, para um documento legal que contém programas e ações vinculadas a um plano de médio prazo que dá ênfase às realizações do governo. Ele passou a ter objetivos e metas a atingir, expressos em dados físicos para mensuração dos projetos e atividades, e que possibilitam o acompanhamento e avaliação dos resultados. Tal fato ocasionou uma mudança funcional do seu conceito e do sentido para além de uma composição numérica (BROLIANI, 2004; ROSA, 2011).

O orçamento se tornou, portanto, uma técnica cujo significado consiste em ligar os sistemas de planejamento e de finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho de todas as esferas do governo. Modernamente, o orçamento é mais que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas, passando a ser considerado um instrumento de trabalho. Daí o porquê de o orçamento também ser conhecido como uma ferramenta de controle gerencial, por possibilitar informações para comparações e

avaliações de caráter gerencial, tais como as da economicidade, da eficiência, da eficácia, e da efetividade (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2012).

Com esse propósito de planejamento enlaçado com o orçamento, o sistema orçamentário brasileiro, na forma determinada pela CF de 1988, em seu Artigo 165, consubstancia-se três instrumentos orçamentários cujo Poder Executivo deve ter a iniciativa de sua confecção: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do governo federal, estadual ou municipal, que estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 2016). Já a LDO é o primeiro documento gerado em consequência do PPA, que serve como balizador do orçamento anual (QUINTANA *et al.*, 2011), ou seja, faz a ligação entre a peça orçamentária mais estratégica com o plano mais analítico. Por fim, a LOA é um documento que apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas pormenorizadas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro, devendo ser elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo (ANDRADE *et al.*, 2010).

Dessa forma o sistema orçamentário é contido em um rito sequencial que tais instrumentos de planejamento, obrigatoriamente, devem relacionar-se entre si (ANDRADE, 2012). A LOA é orientada pelas diretrizes, objetivos e metas do PPA, compreendendo as ações a serem realizadas de acordo com as metas e prioridades que estiverem estabelecidas na LDO.

Os referidos documentos são compreendidos por uma série de formas, conteúdos, quadros, tabelas e demonstrativos amparados principalmente pela CF de 1988, pela Lei 4.320/1964, que estatui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos, pela Lei Complementar, nº 101/2000, conhecida como Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), além de outros instrumentos como Portarias, Resoluções e Manuais.

Diante de tal complexidade legal, pode ocorrer a elaboração e aprovação de peças orçamentárias incompletas ou divergentes à legalidade inerente ao planejamento orçamentário. Demarco e Chiesa (2015) abordaram diversos conteúdos, características e avaliaram performances do PPA de diversas cidades do Estado do Rio Grande do Sul. Especificamente, no tratamento do conteúdo do PPA, dentre os municípios estudados, foi percebido a falta de alguns componentes legais que deveriam contemplar seu corpo estrutural. Verificou-se, por exemplo, que alguns planos orçamentários não continham metas físicas demarcadas nas ações

governamentais propostas, o que significa que o acompanhamento e a avaliação do PPA ficam comprometidos.

No entendimento de Pinto (2015), a inexistência de aspectos legais compulsórios nas peças orçamentárias é indício de pelo menos uma entre duas condutas inadmissíveis: há falta de planejamento fiscal, ou ele existe, mas está sendo ocultado da opinião pública. No primeiro caso, viola-se o princípio da responsabilidade fiscal; e, no segundo, o da publicidade da administração pública.

Essa realidade pode ocorrer por diversos fatores. Mello (2001) aponta que a maioria dos pequenos municípios carece de capacitação técnica para o correto desempenho de suas funções. Conseqüentemente, essa deficiência na estrutura funcional municipal, pode aumentar a possibilidade de demonstrações e provisionamentos orçamentários serem divergentes à demanda legal. Os departamentos de planejamento e contabilidade dos municípios, caso existam, têm grande responsabilidade na correta elaboração e acompanhamento dos planos pois são neles que os valores das metas fiscais, do resultado nominal e primário são definidos, e deverão ser obedecidos no próximo exercício (LACERDA, 2005).

Outro fator relevante é que muitos municípios sequer possuem um setor específico de Planejamento Governamental ou de Orçamento Público para confecção de suas peças orçamentárias, ficando a cargo de uma estrutura provisória interna ou externa à Administração, por demanda, o que impossibilita um processo de elaboração, controle e avaliação contínuo (AZEVEDO; AQUINO, 2016; DEMARCO; CHIEZA, 2015). Tal fator pode ser melhor compreendido se observado que os gastos com planejamento e orçamento e controle interno, de acordo com gastos por subfunções, aparecem em apenas 26% e 31%, respectivamente, da totalidade dos municípios brasileiros (AZEVEDO; AQUINO, 2016). Esse número indica a grande carência do setor público brasileiro, principalmente nos municípios, no que se confere ao planejamento e orçamento.

Tal fato pode ser consubstanciado pela irrelevância que é dada por parte dos atores que o envolvem. Resende e Cunha (2014) afirmam que o tema orçamento ao longo dos anos provocou uma forma de acomodação particular causada por alguns fatores, como: o padrão de votação das leis orçamentárias, a pouca atenção dispensada pela mídia, o esvaziamento do papel do Legislativo, e o desinteresse da população e dos agentes privados. Ainda segundo os autores, as principais questões que se destacam ao longo desse processo de elaboração e aprovação do orçamento são as que repercutem nos direitos assegurados pelas pessoas. A exemplo disso estão o valor do salário mínimo e do reajuste do funcionalismo, além de outras de menor impacto fiscal, como o estabelecimento de pisos para a remuneração de algumas categorias de servidores

públicos. Após estabelecidos os acordos em torno das questões assinaladas, a tramitação dos projetos de lei dos orçamentos segue no legislativo sem maiores ruídos.

Por mais que possa haver certo desinteresse, Pereira (1999) evidencia que o orçamento é um instrumento essencial para os planejadores, e que para atendimento das demandas da sociedade é necessário o fortalecimento da capacidade de planejamento do estado, bem como estabelecer um processo contínuo de negociação entre estado e sociedade sob a mediação do parlamento. Kanayama (2016) complementa que o orçamento público é peça fundamental na engrenagem estatal, e que sua desconsideração provoca o mau funcionamento dos serviços públicos, dos órgãos e setores do estado, e inviabilizam o alcance aos fins constitucionais.

Desse modo, diante da complexidade legal requerida nas peças orçamentárias perante a carência de técnicos e setores específicos no assunto, bem como a baixa proporção de gastos nas áreas de planejamento e orçamento, além da ausência de produções científicas e da relevância do tema, surgiu o seguinte questionamento: **De que forma os municípios da mesorregião Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar como os municípios componentes da mesorregião do Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias.

1.2.2 Objetivos Específicos

São objetivos específicos desta pesquisa:

- a) analisar qualitativamente a Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2013 a 2016 dos municípios da mesorregião do Oeste de Minas;

- b) elaborar um diagnóstico com toda a exigência legal prevista comparada com a realidade encontrada nos municípios estudados;
- c) propor elementos e meios complementares aos já exigidos que agreguem maior transparência, clareza e robustez na Lei de Diretrizes Orçamentárias de municípios.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Uma vez que os certames legais foram criados para serem cumpridos, sob o efeito de responsabilização e punição, principalmente no que concerne às finanças públicas, este trabalho justifica-se pelo fato de analisar a realidade das peças de planejamento, orçamento e gestão de uma região do Estado de Minas Gerais. Uma das razões de se estudar tal assunto seria a de tentar perceber se suas respectivas previsibilidades e estrutura, compostas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, contentam as regras legais brasileiras.

Mesmo que o orçamento aparentemente tenha perdido o interesse pelos atores que o envolvem, se trata ainda de um mecanismo importante e vital para planejamento, controle e execução de políticas públicas (AFONSO, 2016). Contudo, é importante que a sua elaboração seja resultado de um processo que envolva conhecimento especializado disponível em distintos organismos da Administração Pública e do setor privado, além de um amplo debate com a sociedade (RESENDE; CUNHA, 2014).

Desse modo, para o contexto social e público, o estudo justifica-se pelo fato de que conhecer as formas de apresentação da LDO de municípios contribui para a formulação de diversas políticas e regras intervencionistas que podem auxiliar na redução ou resolução de problemas, como, ausência de planejamento, falta de controle sobre as políticas públicas e o desequilíbrio orçamentário/financeiro. Dessa forma, será possível enxergar prováveis arestas que possam ser preenchidas com a elaboração de políticas que visem o melhoramento do planejamento municipal, amenizando o relevante desperdício de recursos decorrente da má administração vivenciada em diversas cidades no país (DIAS *et al.*, 2013; LIMANA, 2008; LUQUE; SILVA, 2004; OLIVEIRA, 2006; SAVIAN; BEZERRA, 2013;).

Por meio da análise do alinhamento e das aversões ao que é exigido pelos ditames legais também será possível perceber e avaliar se os governantes estão resguardados em suas atividades públicas, conforme seus planejamentos municipais. Assim, analisar a LDO de alguns municípios mineiros proporcionará não só meios para o melhoramento do planejamento, do

controle sobre as políticas públicas e do equilíbrio orçamentário/financeiro, como também na preparação e aprimoramento de profissionais ligados ao planejamento governamental e de governantes atuais e futuros da administração pública.

Desse modo, a partir dos resultados da presente pesquisa, será possível identificar quais os direcionadores legais os municípios deixam de apresentar, proporcionando assim um conhecimento mais amplo do planejamento municipal no que se refere principalmente à LDO.

No que concerne ao universo de pesquisa, Minas Gerais, configurado como o estado brasileiro com o maior número de municípios, (853) possui atualmente o terceiro maior PIB do país, representando aproximadamente 8,7% de toda a riqueza nacional, ficando atrás apenas de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente (IBGE, 2017). Além disso é a segunda unidade federativa com a maior quantidade de habitantes, com estimativa de aproximadamente 21 milhões em 2017, atrás apenas do Estado de São Paulo (IBGE, 2017).

A mesorregião Oeste de Minas contém um total de 44 municípios divididos em cinco microrregiões: Campo Belo, Divinópolis, Formiga, Oliveira e Piumhi (IBGE, 2017). Com o sexto PIB comparado as outras mesorregiões absorve aproximadamente 11,72% do total da riqueza do estado (FJP, 2016). Trata-se de uma mesorregião que contempla uma economia diversificada e intermediária, porém de tendência ascendente, baseada principalmente na indústria e no setor de serviços (CIRINO; GONZÁLES, 2011). No quesito populacional possui no conjunto um total de 1.045.975 habitantes em 2017, conforme projeção do IBGE (2017).

A escolha da LDO, dentre as três peças, foi determinada porque é o instrumento mais complexo (CALIL, 2017) e importante do contexto orçamentário, principalmente com as inovações introduzidas pela LRF (FIGUEIREDEO; NÓBREGA, 2001 apud LACERDA, 2005; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). “Com a LDO, estabelecem-se parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA” (LACERDA, 2005, p. 92), ou seja, é uma peça vital para a engrenagem do planejamento governamental. Além do elo entre o instrumento mais estratégico e mais executor a LDO deve disciplinar diversos conteúdos fiscais e de responsabilidade que orientam todas as ações governamentais e os demais documentos orçamentários. Porém, segundo Calil (2017) a LDO ainda não teve seu potencial inteiramente compreendido pelos governos, o que corroborou em algumas violações em seus primeiros anos de utilização.

O espaço temporal da pesquisa foi de 4 anos (2013-2016), e absorve uma gestão municipal completa. Objeto de estudo, os municípios serão analisados em um governo completo com o objetivo, também, de verificar se a gestão estudada manteve congruência com

a peça de planejamento posta em seu primeiro ano de mandato, uma vez que a LDO do exercício de 2013 foi proposta e aprovada pelo governante anterior.

Por fim, acrescenta-se que a maioria dos estudos sobre orçamento público no Brasil abrange áreas ligadas ao orçamento participativo, execução orçamentária, gastos com saúde e educação, com abordagens majoritariamente quantitativas sobre setor público de forma geral, não se atendo a setores específicos de atividade (LYRIO; DELLAGNELO; LUNKES, 2013). Além disso, Sanches e Melo (2003) notam a ausência de estudos empíricos relacionados aos processos de elaboração da proposta orçamentária, bem como da implementação do orçamento aprovado dentro do Executivo, voltando-se principalmente para trabalhos descritivos voltados para análise jurídica do processo orçamentário.

Essa ausência também pode ser observada no trabalho de Brotti, Laffin e Borgert (2007), onde são localizados estudos relacionados ao tema orçamento público de forma indireta, ou seja, quando o autor estudou outros assuntos que se relacionam com o tema, e que não o tem como objeto principal de pesquisa. Essa escassa materialidade de produção científica na área de orçamento público (ROCHA, 2001) não é somente uma realidade brasileira, uma vez que Lunkes, Ripoll e Rosa (2011) também confirmam o baixo nível de publicações na Espanha sobre o tema.

Desse modo, justificado, este estudo também contribui com uma base teórica e técnica sobre a LDO, especificamente, com a possibilidade de intervenção dos gestores dos municípios estudados para a adequação de seus respectivos planos anuais futuros ao que é devidamente exigido, ou, àquilo que é facultado, mas que prima com os ideais de planejamento e gestão. Espera-se que, com isso, órgãos normalizadores e fiscalizadores brasileiros, além dos diversos agentes diretos envolvidos no processo de planejamento governamental, possam se orientar no sentido de melhorar a elaboração, execução, fiscalização e gestão das políticas municipais de um modo geral.

Salienta-se que as discussões e bases teóricas evidenciadas das cidades da região do Estado pesquisado também poderão ser utilizadas para os demais municípios. O estudo também possibilitará, como estrutura, sua aplicação nas outras peças orçamentárias, bem como em outras regiões do estado ou do país.

No que se refere à organização estrutural da pesquisa, ressalta-se que além da Introdução, o trabalho está estruturado em mais quatro seções. Na seção 2 são apresentados os principais conceitos que deram suporte à pesquisa, o Referencial Teórico. Na seção 3 são descritos os caminhos trilhados para seu desenvolvimento, os Procedimentos Metodológicos.

Na seção 4 apresentam-se os Resultados encontrados e as análises efetuadas. E, por fim, na seção 5, apresentam-se as Considerações Finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo é composto pela revisão de literatura que sustenta a pesquisa e contempla os seguintes temas: Sistema Orçamentário Brasileiro; Aspectos da Lei de Diretrizes Orçamentárias; Conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias; e Estudos Relacionados.

2.1 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

As mudanças ocorridas ao longo dos mais de quinhentos anos de história do país, principalmente no universo político, trouxeram consequências diretas nos arranjos constitucionais que balizam o processo orçamentário brasileiro (PALUDO, 2013). Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 190) afirmam que “a história da evolução do orçamento público está intimamente ligada à evolução das instituições democráticas, à ampliação da complexidade da economia e aos avanços dos conhecimentos, especialmente nas áreas de economia e de administração”.

As primeiras percepções sobre o orçamento público no Brasil são retratadas com a abertura dos portos brasileiros, com a vinda do rei D. João VI. Com maiores impostos aduaneiros e, conseqüentemente, a necessidade de maior disciplinamento em suas cobranças, iniciou-se o processo de organização das finanças públicas, culminando com a criação do Erário Público e do Regime de Contabilidade, em 1808. Mas somente na Constituição Imperial, outorgada em 25 de março de 1824 por Dom Pedro I, e confirmado nas constituições posteriores até a atual de 1988, que são introduzidas as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2013; CHRISTOPOULOS, 2014; GIACOMONI, 2010; LUNKES, 2013; PEDROSA, 2015; PIRES; MOTA, 2006). Era estabelecido no Artigo 172 daquela Lei Magna:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas (BRASIL, 1824 apud GIACOMONI, 2010, p. 40).

Ficaram definidos que competia ao Executivo a elaboração da proposta orçamentária e à Assembleia Geral (Câmara dos Deputados e Senado) a aprovação da lei orçamentária; e à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre impostos (GIACOMONI, 2010; PIRES; MOTA, 2006). Os instrumentos posteriores então introduzidos, decorrentes das primeiras imposições constitucionais, passaram a denotar a concepção orçamentária de um mero instrumento político de controle de finanças públicas para a apresentação de atividades econômicas e financeiras do governo tornando-se um verdadeiro instrumento de administração (CREPALDI S.; CREPALDI G., 2013).

A segunda Constituição promulgada em 24 de fevereiro de 1891 trouxe importante alteração na distribuição das competências relativas à elaboração do orçamento. Instituiu-se à época um Tribunal de Contas que visava auxiliar o Congresso Nacional que passou a ter uma função privativa na elaboração do orçamento (GIACOMONI, 2010; JUND, 2006). Além do auxílio dado, o Tribunal de Contas foi criado com o objetivo de fiscalizar e examinar as contas públicas, uma vez que havia na época uma polarização de debates entre aqueles que defendiam a criação do órgão independente com a finalidade mencionada, entre aqueles que entendiam que o erário público podia ser controlado por quem o executava (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Outro importante fator, até a introdução da próxima Constituição, foi a aprovação do Código de Contabilidade da União de 1922 que possibilitou ordenar em nível da União – e, posteriormente, por semelhança, nos estados e municípios – uma imensa gama de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc., visando à busca de melhor eficiência na gestão dos recursos da época (AFONSO, 2016; GIACOMONI, 2010; PIRES; MOTA, 2006). Mesmo pouco tempo depois, em 1926, mediante uma reforma na Constituição vigente, foi realizado o retrocesso da competência da elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo, o que informalmente, mesmo diante da Constituição de 1891, já acontecia na prática (PIRES; MOTA, 2006).

Em decorrência da Revolução de 1930, foi adotada, em 16 de julho de 1934, uma nova Constituição, que tratou a matéria orçamentária com certos destaques, inclusive com enquadramento próprio (BROLIANI, 2004; GIACOMONI, 2010; JUND, 2006; MELLO, 2001; PIRES; MOTA, 2006; PIRES, 2011). O referido espaço particular tratou de ratificar a competência da elaboração da proposta orçamentária ao presidente da República, sem retirar, contudo, a iniciativa parlamentar pertinente à matéria de receita e despesa, além de encarregar ao Legislativo à votação do orçamento e do julgamento das contas do presidente, contando com o auxílio do Tribunal de Contas (GIACOMONI, 2010; JUND, 2006; PIRES; MOTA, 2006).

Também foram introduzidos aspectos importantes no tratamento das classificações das despesas, dividindo-as em duas partes, fixa e variável (JUND, 2006).

Em 1937 crises políticas jogaram o Brasil num regime fortemente autoritário, caracterizado pelo chamado Estado Novo, gerando assim uma nova Constituição decretada em 10 de novembro de desse ano (BROLIANI, 2004). Novamente as matérias orçamentárias foram tratadas com o devido destaque, discriminadas em seis artigos constitucionais. Conforme essas disposições, a proposta do orçamento deveria ser elaborada por um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência da República e sua respectiva votação e aprovação caberia agora não somente à Câmara dos Deputados, mas também a um Conselho Federal, uma espécie de Senado, que contaria com dez membros nomeados pelo Presidente da República (GIACOMONI, 2010; JUND, 2006; PIRES; MOTA, 2006). Contudo, Giacomoni (2010, p. 43) afirma que “a verdade é que essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo Chefe do Executivo”. Outro importante incremento foi a discriminação analítica da classificação da despesa por itens para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição (JUND, 2006).

Com a redemocratização do País, surge a quinta Constituição, promulgada em 18 de setembro de 1946. Pelo seu conteúdo, o orçamento deveria continuar a ser elaborado pelo Poder Executivo via projeto de lei, e encaminhado para discussão e votação às casas legislativas, que agora, coparticipavam de sua montagem através da interposição de emendas sobre o projeto protocolado (GIACOMONI, 2010). O dispositivo constitucional também clarificou de forma mais precisa o papel do Tribunal de Contas, além de estabelecer aspectos relevantes sobre alguns princípios orçamentários básicos que deveriam ser obedecidos, tais como unidade, universalidade, exclusividade e especialização (GIACOMONI, 2010; JUND, 2006; PIRES, 2011).

Neste intervalo, até publicação da próxima Constituição, de 1967, foi regulamentada uma das mais importantes matérias sobre orçamento, a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que até hoje regulamenta a gestão das finanças públicas no Brasil (AFONSO, 2016; CORREIA NETO, 2016; JUND, 2006; PIRES, 2011). O respectivo diploma legal, quando de sua edição, foi considerado inovador e ousado para aquele momento histórico, pouco antes do início do regime militar, entre outras razões, por ter implementado, já na década de 1960, o regime de competência na despesa pública, o que muitos países desenvolvidos só fizeram duas décadas mais tarde, a partir dos anos de 1980 (CORREIA NETO, 2016).

Além de várias contribuições destinadas a classificação e padronização de procedimentos orçamentários para os três níveis de governo (BROLIANI, 2004; CALIL, 2017;

GIACOMONI, 2010; SAMPAIO, 2011), o orçamento passou também a vincular sua elaboração e execução a um processo de planejamento, deixando de tornar-se absolutamente discricionário, como durante a vigência do Código de Contabilidade Pública instituído em 1922 (BRUNO, 2013). Andrade *et al.* (2010) afirmam que a Lei nº 4.320/1964 foi o embrião do processo de planejamento governamental brasileiro.

A sexta Constituição brasileira outorgada em 24 de janeiro de 1967 trouxe reflexos, em especial, na questão das competências no processo orçamentário, de características marcadamente autoritárias oriundas do regime que derivou do Movimento de 1964. Foram estabelecidas regras de orçamento única e exclusivamente a favor do Poder Executivo, de forma centralizada, estendendo-as inclusive aos estados e municípios. O grande impacto residiu na retirada de prerrogativas na iniciativa de lei ou emendas que criassem ou aumentassem despesas, inclusive emendas destinadas ao projeto de lei do orçamento, reduzindo, conseqüentemente, o controle social do gasto (GIACOMONI, 2010; JUND, 2006; PIRES; MOTA, 2006). Assim era descrito o Artigo 67 da Constituição de 1967:

É de competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio ou de qualquer modo autorizem, criam ou aumentam despesas. §1.º - Não será objeto de deliberação a emenda de que decorra aumento de despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem a modificar o seu montante, natureza e objetivo (BRASIL, 1967 apud GIACOMONI, 2010, p. 44).

Ressalta-se que o Poder Legislativo continuou com a competência de aprovar o projeto de lei enviado pelo Poder Executivo, porém, sem a opção de rejeição (JUND, 2006). O sexto diploma legal também trouxe diversos quesitos técnicos disciplinados em oito artigos e inúmeros parágrafos, estabelecendo novas regras e princípios básicos ao processo de elaboração e fiscalização dos orçamentos (GIACOMONI, 2010).

Outro importante acontecimento, antes da promulgação da sétima e vigente Constituição, foi a fundação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que possibilitou a acertada decisão de separar questões do tesouro de assuntos de controle da moeda. A criação da STN, feita por meio do Decreto 92.452 de 10 de março de 1986, representou um grande passo sentido à modernização da concepção de gestão orçamentária e monetária no país, se tornando razão do elevado nível de transparência na execução do orçamento e no tratamento dado ao endividamento público (PIRES, 2011).

Após um período de estagnação nos ditames orçamentários, concomitante a perda de credibilidade no planejamento, os anos oitenta iniciaram-se no campo político, principalmente,

com muitas pressões com vistas à distensão do regime autoritário e à abertura institucional (GIACOMONI, 2010; PALUDO; PROCOPIUCK, 2014; RESENDE; CUNHA, 2014). Com o agravamento da crise econômica daquele início de década abriu-se espaço para campanhas e movimentos de forte conteúdo popular, como a das eleições diretas para presidente da República, e a da convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte. Assim, em 05 de outubro de 1988 o país recebeu sua sétima Constituição (GIACOMONI, 2010).

Desde as primeiras discussões que resultaram na Constituição de 1988, a matéria orçamentária residiu grande atenção dos constituintes, pois era vista como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário. A disposição legal inovou ao dedicar uma seção específica para o certame do orçamento público, através de um igualmente inovador capítulo sobre finanças públicas. A seção orçamentária compreende cinco artigos que transgridam em diversos Incisos e parágrafos com novas regras e conceitos, além de ratificar normas e princípios já tradicionais (AFONSO, 2016; GIACOMONI, 2010).

Neste novo certame, o novo texto constitucional devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento, podendo atuar no seu processo de elaboração além de poder propor alterações em prioridades e dotações orçamentárias (AFONSO, 2016; MALCHER, 2012).

Foi hierarquizado, através do Artigo 165 da Carta Magna, um processo orçamentário baseado em três instrumentos, sendo dois novos (o plano plurianual e as diretrizes orçamentárias anuais), além do já ingressado orçamento anual, que por sua vez foi desdobrado em três: o fiscal, o da seguridade social e o de investimento das empresas estatais federais (AFONSO, 2016; CREPALDI; CREPALDI, 2013). Essa nova estrutura foi proposta e estabelecida com documentos inovadores, em relação aos processos orçamentários anteriores (PEREIRA; MUELLER, 2002; PIRES; MOTA, 2006), ampliando as responsabilidades dos municípios (SANTOLIN; JAYME JÚNIOR, 2003).

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo Estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias

III – os orçamentos anuais.

(Redação dada pela Constituição Federal de 1988). (BRASIL, 1988)

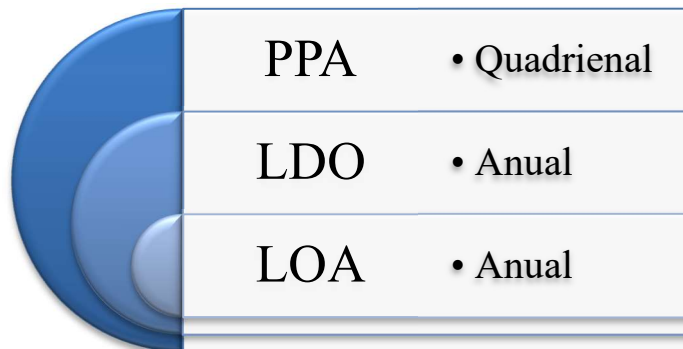
O último ato relevante desse processo histórico orçamentário foi a edição da Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. O referido instrumento legal evidencia a aplicação do modelo econômico da burocracia que estabelece responsabilidades, mas, também, objetivos e metas ao gestor público diante da

utilização de recursos econômicos cada vez mais escassos (DALMONECH; TEIXEIRA; SANT’ANNA, 2011). Tal dispositivo não era novidade, uma vez que diversos países já haviam implementado políticas semelhantes para tentar dirimir o déficit público (DEBUS, 2001; NASCIMENTO; LACERDA, 2005; NUNES; NUNES, 2001; PELICOLI, 2000).

Desde a Lei 4.320/1964, os órgãos públicos estavam ordenados a apresentar somente os anexos que deveriam, obrigatoriamente, integrar o seu texto, evidenciando resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais no final do período. Com o advento da LRF, foram inseridos outros conteúdos como os Anexos de Metas Fiscais, de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal, com a finalidade de demonstrar efetivamente como as contas públicas estão sendo conduzidas além de aplicar a prerrogativa de *accountability* fiscal (ATHIAS; SCAFF, 2016; SANTOS; ALVES, 2011). Assim, o planejamento orçamentário foi devidamente estruturado com a compulsoriedade de implementação de um ciclo fiscal caracterizado pela responsabilidade de gestão de longo prazo e pela qualidade de aplicação do gasto público, com a devida legitimidade conferida pela trindade orçamentária instituída pela Constituição de 1988 (ABRAHAM, 2017; AFONSO, 2016).

Diante desse contexto, o sistema orçamentário brasileiro, “objeto do controle de constitucionalidade”, então, consubstanciou-se através de três dispositivos orçamentários (FIGURA 1) cujo Poder Executivo deve ter a iniciativa de sua confecção: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Segundo Rosa (2011) essa estrutura legal tem por finalidade amparar a tarefa do planejamento, com vistas à melhor distribuição dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual.

Figura 1 - Trindade orçamentária



Fonte: CARRILHO (2017, p. 163)

As leis orçamentárias avultam das demais, que definem normas orçamentárias, por disporem de um regime próprio, periódico, específico para cada ente da federação, e estão intimamente ligadas à situação financeira destes órgãos. Isto é, refletem diretamente escolhas políticas, econômicas e sociais que são tomadas pelos formuladores de políticas públicas (CHRISTOPOULOS, 2016).

O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do governo federal, estadual ou municipal, que estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 2016; LACERDA, 2005; LUNKES, 2013). Andrade *et al.* (2010) complementam que a importância do PPA reside no fato de nortear ou orientar o governo quanto à realização dos programas de trabalho para o período em questão, ressaltando que todas as obras que se pretenda executar nesse período deverão estar inseridas nesse plano, bem como também os programas da natureza continuada. Assim, é a partir das definições das diretrizes, metas e objetivos, constantes no PPA, que a administração pública desenvolve suas ações objetivando alcançar o desenvolvimento do país, estado ou município (PEREIRA, 1999). É o grande plano periódico presente nos três níveis no país (CHRISTOPOULOS, 2016).

Já a LDO é o primeiro documento gerado em consequência do PPA, que serve como balizador do orçamento anual (CUNHA; MALCHER, 2012; MARQUES, 2004; QUINTANA *et al.*, 2011; SANCHEZ, 2003). Ou seja, faz a ligação entre a peça orçamentária mais estratégica com o plano mais analítico (PALUDO; PROCOPIUCK, 2014). Segundo o disposto no § 2º do Artigo 165 da CF de 1988:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

É um plano de curto prazo que introduz também normas de ordenamento jurídico financeiro peculiar ao sistema orçamentário brasileiro, com a edição de um texto legal que conste previamente prioridades, metas, investimentos, mudanças na legislação de tributos, dentre outros (CHRISTOPOULOS, 2016). Por certo permite uma visão e compreensão dos vários aspectos das finanças e da economia pública do ente planejador, além de estabelecer instruções e regras de execução do orçamento, conforme estrutura antecipadamente estabelecida (BRUNO, 2013; LACERDA, 2005).

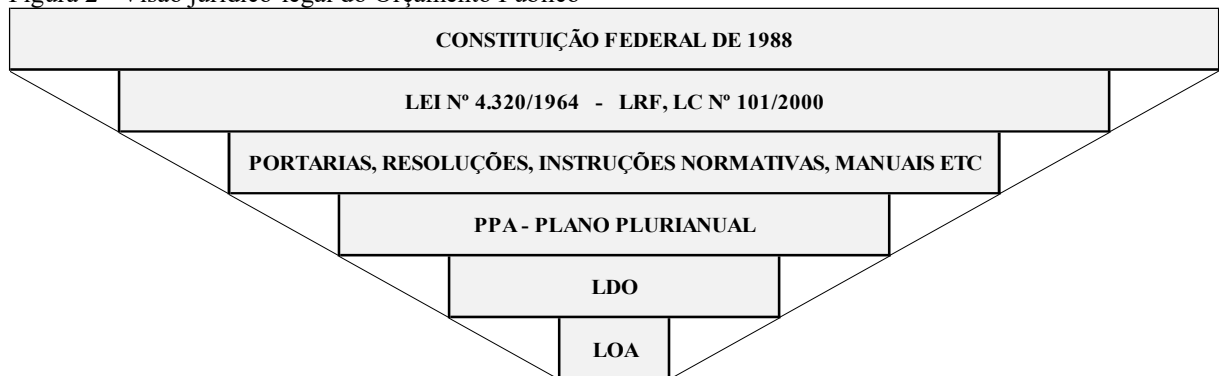
Complementa-se que com o advento da LRF, a LDO recebeu uma gama de outras competências, tais como: dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, dispor sobre critérios e forma de limitação de empenho, dispor sobre regras para renúncia de receita, dispor sobre regras para a geração de novas despesas, além dos já citados Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais. A LRF, portanto, não se restringe apenas a impor limites ao gasto e ao endividamento, também contempla o estabelecimento de diretrizes para sua elaboração, execução e avaliação do orçamento, o que a torna o instrumento de controle fiscal mais abrangente já instituído no país (GIUBERTI, 2005; MALCHER, 2012; NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

A LOA, último instrumento legal do sistema ou ciclo orçamentário, é um documento que apresenta em termos monetários, as receitas e as despesas públicas pormenorizadas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro, devendo ser elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo (ANDRADE *et al.*, 2010; LACERDA, 2005; ROCHA, 2001).

Mauss (2012) complementa que a LOA é um instrumento que estima as receitas que o governo espera arrecadar durante o ano e fixa os gastos a serem realizados com tais recursos. Nesta peça orçamentária, as diretrizes e as metas fixadas no PPA e na LDO são detalhadas em programas, definindo as ações e prioridades de atuação dos entes públicos para o exercício a que se refere. Além disso, representa a autorização que a sociedade concede por meio do Poder Legislativo ao Poder Executivo. A importância da referida peça na gestão dos recursos públicos é tão grande que a própria Constituição reconhece ao vedar expressamente, em seu texto, o início de programas ou projetos que não estejam incluídos na LOA, e ainda, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários (BROLIANI, 2004; BRUNO, 2013).

Conforme demonstrado na Figura 2, a trindade orçamentária é compreendida por uma série de formas, conteúdos, quadros e demonstrativos amparados, principalmente, pela CF de 1988, pela Lei 4.320/1964 e pela Lei Responsabilidade Fiscal, além de outros instrumentos como Portarias, Resoluções, Instruções Normativas e Manuais.

Figura 2 - Visão jurídico-legal do Orçamento Público



Fonte: Adaptado de Paludo (2013)

Perante a sistemática criada sobre o processo de planejamento governamental, Andrade *et al.* (2010) completam afirmando que há uma necessidade compulsória e legal de integração entre os instrumentos de planejamento, visto que a LRF exige que na elaboração e execução do orçamento seja demonstrada a compatibilidade da despesa a ser executada com o PPA e com a LDO. O autor ainda exemplifica em sua obra, que, caso um Município estabeleça como meta determinada política urbana voltada para diminuir o déficit habitacional existente na cidade, caberá ao PPA estabelecer programas e ações voltadas para este objetivo, devendo a LDO incorporar em seu conteúdo tal ação como prioritária para o referido exercício em questão, restando, por fim, a LOA disponibilizar os recursos orçamentários necessários para a execução das respectivas ações planejadas.

Dessa forma, o sistema orçamentário é contido em um rito sequencial que tais instrumentos de planejamento que, obrigatoriamente, devem relacionar-se entre si (ANDRADE, 2012; CARRILHO, 2017; LACERDA, 2005). A LOA é orientada pelas diretrizes, objetivos e metas do PPA, compreendendo as ações a serem realizadas de acordo com as metas e prioridades que estiverem estabelecidas na LDO (HORVATH, 2001; LUQUE; SILVA, 2004).

Quadro 1 - Orçamento nas Constituições Brasileiras

ORÇAMENTO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS			
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	CONSTITUIÇÃO FEDERAL		OUTRAS CARACTERÍSTICAS
	ELABORAÇÃO	APROVAÇÃO	
1824	Executivo	Legislativo	-
1891	Legislativo	Legislativo	Iniciativa da Câmara dos Deputados
1934	Executivo	Legislativo	Permitido Emendas pelo Legislativo
1937	Executivo	Executivo (Na Prática)	A norma previa a aprovação pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal - que não chegaram a ser instalados
1946	Executivo	Legislativo	Permitido emendas pelo Legislativo
1967	Executivo	Legislativo	Não Permitido emendas pelo Legislativo
1988	Executivo	Legislativo	Introdução do PPA, LDO e LOA

Fonte: Adaptado de Paludo (2013, p. 29)

A base sintética conceitual que trata sobre as modificações constitucionais, no que se refere à elaboração e aprovação do orçamento público brasileiro, pode ser vista no Quadro 1.

2.2 ASPECTOS DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A LDO é um instrumento intermediário de planejamento, introduzido às finanças públicas através da CF de 1988, que funciona como um mecanismo orientador da elaboração da LOA, e que deve ser congruente à seleção de programas presentes no Plano Plurianual. Não obstante, a existência desses dois instrumentos de planejamento, um de médio (PPA) e o outro de curto prazo (LOA), faltava um documento que fizesse a conexão entre esses dois planos, visando à convergência para realização dos objetivos propostos. Demanda essa, resolvida com a incorporação da LDO no texto constitucional (ANDRADE *et al.*, 2010; BRUNO, 2013; JUND, 2006; SLOMSKI, 2013).

Perante a necessidade de se ajustar a programação estimada no PPA ao cenário político, econômico e institucional que vigora nos meses que antecedem a elaboração e análise da proposta orçamentária, “a LDO tem o poder de antecipar um fato inevitável: a necessidade de fazer escolhas” (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008, p. 164). As metas de médio prazo estabelecidas no PPA, invariavelmente, demandam mais recursos do que um orçamento anual pode dispor, por mais que ocorra a preocupação com o equilíbrio fiscal em sua elaboração. Dessa maneira, há que se priorizar algumas em detrimento de outras (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013).

Assim, por todo seu conteúdo, a LDO é considerada uma peça importante e estratégica para balizar a elaboração do orçamento, além de um eminente avanço constitucional no quesito orçamentário (CARDOSO JÚNIOR, 2011; ROSA, 2011)

De acordo com Rosa (2011), a LDO possui as seguintes características: é lei ordinária e de natureza transitória; é vinculada a um exercício financeiro; está sujeita a prazos e ritos especiais de tramitação; especifica as metas e prioridades da administração pública federal; e, define a estrutura e organização do orçamento.

A iniciativa do projeto de lei é do Poder Executivo, e deverá ser encaminhada ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o término do primeiro período da sessão legislativa (ROSA, 2011). Portanto, atualmente, a União deve encaminhar ao Congresso Nacional até 15 de abril do ano vigente o projeto da LDO. Ressalta-se, contudo, que os demais entes da Federação poderão, por intermédio de normas próprias, como a Lei Orgânica dos municípios, adotar diferentes prazos, desde que a aprovação da LDO se dê a tempo de cumprir sua principal finalidade, que é orientar a elaboração do projeto da LOA (GIACOMONI, 2010).

Há que se considerar que no primeiro ano de governo o prazo de aprovação da LDO é anterior ao prazo de aprovação do PPA, o que significa que as disciplinas constantes na peça do primeiro ano de mandato, principalmente aquelas que se referem às metas e prioridades, sofrem processo de planejamento inverso, sobrepondo o planejamento estratégico que deve nortear as ações do governo (SILVA, 2014). Tal fato ocorre porque o prazo estabelecido para a apresentação do projeto de Lei Diretrizes Orçamentárias é anterior ao prazo de protocolo do projeto do PPA (ANDRADE *et al.*, 2010).

O conteúdo da LDO está voltado diretamente para o planejamento operacional do governo. Assim, enquanto o PPA refere-se ao planejamento estratégico de médio prazo, a LDO apresenta o planejamento operacional de curto prazo, para o período de um ano, influenciando diretamente a elaboração da LOA (ABRAHAM, 2017).

Cabe ressaltar que a inovação constitucional que definiu a elaboração da LDO como novo instrumento do processo de planejamento, possibilitou à realização de uma conexão entre o planejamento público de médio prazo, ao plano de ação governamental mais analítico. Antes da Constituição de 1988, tais instrumentos, ainda que elaborados, não cumpriam a sua finalidade, pois não havia uma integração de tais planos. Isso acabava por torná-los instrumentos distintos sem nenhuma convergência prática de objetivos, configurando peças de ficção elaboradas para cumprimento de exigências legais (ATHIAS; SCAFF, 2016; JUND,

2006). Até a introdução da LRF, todos os ditames legais destinados à LDO se encontravam expostos apenas na CF de 1988. Segundo o § 2º do Artigo 165 da CF de 1988:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 1988).

Além disso, a Constituição também incumbe a LDO de disciplinar outros assuntos importantes, cuja definição e discriminação antecipada representa importante apoio na elaboração da LOA (ANDRADE *et al.*, 2010; BRUNO, 2013). De acordo com Giacomoni (2010, p. 223) deverão também compreender na LDO os seguintes pontos:

- parâmetros para iniciativa de lei de fixação das remunerações no âmbito do Poder Legislativo;
- limites para elaboração das propostas orçamentárias do Poder Judiciário e do Ministério Público;
- autorização para a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, para a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como para a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta e indireta, ressalvadas as empresas públicas e sociedades de economia mista.

Da promulgação da Constituição de 1988 até a edição da LRF, o padrão de elaboração da LDO foi mantido e sendo aperfeiçoado, tendo os estados e municípios adotado como modelo as propostas anuais da União (BRUNO, 2013).

Com o advento da LRF, instituída para reforçar o papel das leis orçamentárias como instrumento de planejamento global, aproximando as atividades de programação e execução dos gastos públicos com mecanismos de acompanhamento periódico, o significado, a importância e o conteúdo da LDO, notadamente, ampliou, incumbindo-lhe novos aspectos e funções não abrangidos pela Carta Constitucional (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010; BRUNO, 2013; GIACOMONI, 2010). Neste sentido, fica assegurado, que o planejado e o orçado se concretizem e que o orçamento deixa de ser, por muitos, uma mera peça de ficção sem aplicabilidade prática (NASCIMENTO, 2001). O Artigo 4º da LRF trata especificamente do conteúdo da LDO:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;

- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
 - c) (VETADO)
 - d) (VETADO)
 - e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
 - f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- II - (VETADO)
- III - (VETADO)
- § 1º 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.
- § 2º O Anexo conterá, ainda:
- I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
 - II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
 - III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
 - IV - avaliação da situação financeira e atuarial:
 - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
 - V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
- § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.
- § 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente. (BRASIL, 2000).

Dentre as alterações introduzidas pela LRF, merecem destaque o Anexo de Metas Fiscais, onde são estabelecidas as metas de resultado primário e resultado nominal, e também o Anexo de Riscos Fiscais, onde são definidos os riscos fiscais e avaliados os passivos contingentes, os quais são muito importantes para o acompanhamento das finanças públicas e para a obtenção e manutenção do equilíbrio das contas públicas (ANDRADE *et al.*, 2010).

A conduta de gestores públicos facilitou a implantação de uma legislação financeira mais rígida, de contenção de gastos e investimentos. Durante vários anos, a inadequada aplicação do erário público e a precária qualidade dos serviços públicos prestados em muitas áreas prioritárias, acabaram gerando sérios problemas financeiros ao país. Tal fato dificultou ou impediu programas sociais e investimentos nas necessidades básicas da população, especialmente à população de baixa renda. Paralelamente aumentaram os índices das dívidas externa e interna do país (BROLIANI, 2004; RÜCKERT, BORSATTO; RABELO, 2002;

SANTOS; ALVES, 2011). Segundo Andrade *et al.* (2010, p. 73) a LRF também trata do conteúdo da LDO em diversos outros artigos de seu texto, dando-lhe competência ainda para:

- definir a forma de utilização e montante da reserva de contingência (Artigo 5º);
- dispor sobre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (Artigo 8º);
- definir regras para a limitação do empenho e movimentação financeira (Artigo 9º);
- definir regras para renúncia de receita (Artigo 14);
- definir regras para geração de novas despesas (Artigos 16 e 17);
- excetuar os casos de contratação de hora extra quando for atingido o limite prudencial (Artigo 22);
- definir regras para a destinação de recursos públicos a outro ente da federação (Artigo 25);
- definir regras para a destinação de recursos públicos para o setor privado (Artigo 26);
- definir regras para inclusão de novos projetos no orçamento (Artigo 45); e
- definir regras para que os Municípios possam custear despesas de competência de outros entes da federação. (Artigo 62).

Desse modo, é possível verificar que a LRF ampliou o papel e a importância da LDO tornando-a, ainda, elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal (NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

Uma lei de diretrizes, aprovada antecipadamente, composta de definições sobre metas e prioridades, investimentos, metas fiscais, riscos fiscais, mudanças na legislação sobre tributos e políticas de fomento a cargo de bancos oficiais, possibilitará a compreensão partilhada entre Executivo e Legislativo sobre os vários aspectos da economia e da administração do campo público. Isso facilita sobretudo a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo (GIACOMONI, 2010).

Vale ressaltar que, anteriormente, a instituição das prioridades e metas não transitava pelo parlamento, sendo estas definidas unilateralmente pelo Poder Executivo e expressas diretamente no plano orçamentário. Essa prática reduzia a atuação do Poder Legislativo a um papel secundário na definição das políticas públicas a serem implementadas, e sua atuação resumia-se somente a emendas marginais à proposta orçamentária encaminhada pelo Poder Executivo (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). Desse modo, a LDO trouxe uma colaboração positiva no sentido de tornar o processo orçamentário mais transparente, coeso e participativo, além de, especialmente, ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas (GIACOMONI, 2010; LUQUE; SILVA, 2004; SANCHES, 1993).

2.3 CONTEÚDO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Como efetiva inovação no sistema orçamentário brasileiro, a Lei de Diretrizes Orçamentárias transcende a estimativa de receita e a fixação de despesa, que são finalidades precípuas da Lei Orçamentária Anual, tendo como principal objetivo o planejamento e acompanhamento das finanças públicas, de modo a garantir o equilíbrio das contas públicas (ANDRADE *et al.*, 2007; ANDRADE *et al.*, 2010; ROCHA, 2001). Resumidamente, o conteúdo que diz respeito a todos os ditames legais e que deve ser parte integrante da LDO, está contemplado no Quadro 2.

Quadro 2 - Conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias

Conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias	
Constituição Federal de 1988	Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000
<ul style="list-style-type: none"> - definir as metas e prioridades da Administração Pública Municipal; - dar orientações básicas para elaboração da Lei Orçamentária Anual; - dispor sobre alterações na legislação tributária do município; - estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; - dispor sobre a política de pessoal e encargos sociais; 	<ul style="list-style-type: none"> - dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; - definir os critérios e formas de limitação de empenho; - estabelecer as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; - estabelecer as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; - dispor sobre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso; - definir o montante e forma de utilização da reserva de contingência; - dispor sobre a contratação excepcional de horas extras; - autorizar o Município a auxiliar o custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação; - definir critérios para o início de novos projetos; - definir as despesas consideradas irrelevantes; - estabelecer Anexo de Metas Fiscais; - estabelecer Anexo de Riscos Fiscais.

Fonte: Adaptado de Andrade *et al.* (2007)

Caso alguma norma estabelecida pela LRF não seja cumprida por algum ente governamental, este poderá sofrer sanções institucionais que vão desde a suspensão de transferências voluntárias até a suspensão de obtenção de crédito e contratação de operações de crédito a depender da norma infringida. Do mesmo modo, o governante deste ente poderá ser responsabilizado e sofrer sanções pessoais que vão desde multas até perda do cargo que pode

culminar em prisão (BROLIANI, 2004; GIUBERTI, 2005; LACERDA, 2005; LUQUE; SILVA; 2004;).

2.3.1 Conteúdo Constitucional da Lei de Diretrizes Orçamentárias

No que diz respeito ao atendimento de competências constitucionais, o conteúdo da LDO tem, no mínimo, que definir as metas e prioridades da Administração Pública Municipal; dar orientações básicas para elaboração da LOA; dispor sobre alterações na legislação tributária do município; estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; e, dispor sobre a política de pessoal e encargos sociais.

No quesito constitucional, o primeiro ditame mencionado refere-se às metas e prioridades da Administração Pública Municipal. Conforme determina em seu Artigo 165, § 2º, “A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente [...]”. No mesmo sentido, porém não de forma explícita com os termos utilizados na Constituição, a LRF em seu Artigo 4º reforça a exigência estabelecida na Carta Magna ao mencionar que “A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do Artigo 165 da Constituição [...]”.

Define-se como metas da administração pública, aquelas que se referem aos resultados que se almeja obter com os bens ou serviços oferecidos para combater os problemas e para atender às demandas da sociedade, permitindo a mensuração e a avaliação de políticas, programas, projetos e atividades (ANDRADE *et al.*, 2010; NASCIMENTO, 2001). Ou seja, são partições dos objetivos que, mediante a quantificação física e financeira dos programas e projetos, permitem medir o nível de alcance dos objetivos (PALUDO, 2013).

Em relação à prioridade, significa a definição de quais metas terão precedências na alocação de recursos na LOA bem como na sua execução, ou seja, constitui-se de uma hierarquia a que devem submeter-se as metas (ANDRADE *et al.*, 2010; ANDRADE, 2012). Porém, essas prioridades não são absolutas, visto que existem outras despesas prioritárias como, obrigações constitucionais e legais, manutenção e funcionamento dos órgão e entidades etc. (BROLIANI, 2004; PALUDO, 2013). Entretanto, na posição de escolha entre incluir na LOA outra ação ou executar uma que se encontra definida na LDO como prioritária, certamente que o gestor será obrigado a inserir e executar aquela definida como prioritária, sob pena da inclusão ou execução de uma ação governamental incompatível com a LDO do exercício a que se refere

(ANDRADE *et al.*, 2010). Ao definir as prioridades e metas para um determinado exercício, a LDO se caracteriza como uma lei mais importante do que a LOA, a qual cabe apenas traduzir em valores os programas e ações específicas definidas pela própria LDO (CALIL, 2017; LACERDA, 2005; NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

Assim, para elaboração das metas e prioridades, primeiramente reporta-se ao Plano Plurianual, no qual se encontram todos os programas e ações governamentais com suas respectivas metas, e, posteriormente, dentro o arcabouço projetado, os gestores públicos selecionam aquelas que terão precedência na alocação dos recursos as quais serão, portanto, prioritária. Há que se observar, conforme já mencionado anteriormente, que no primeiro ano de governo há um desencontro de prazos que impede a apresentação das metas e prioridades juntamente com a LDO. Tal fato ocorre porque o prazo estabelecido para a apresentação do projeto de LDO é anterior ao prazo de protocolo do projeto do PPA. Assim, excepcionalmente, recomenda-se que as metas e prioridades, no primeiro ano de governo, sejam definidas na montagem do projeto do PPA, conforme apoio encontrado em algumas doutrinas (ANDRADE *et al.*, 2010). Normalmente, o referido dispositivo, metas e prioridades da administração, é observado no texto da LDO com um artigo ou capítulo específico, ou, em um anexo próprio.

No primeiro ano de cada gestão política, a LDO, excepcionalmente, não apresentará esse Anexo de metas e Prioridades, visto que não há meios de se referenciar em instrumento ainda não aprovado (PPA); este, depois, enfatizará as ações prioritárias que se realizarão em seu primeiro exercício de vigência. Essa aparente invasão de competência revela-se necessária, visto que, naquele período, as Diretrizes Orçamentárias são apreciadas e sancionadas antes do Plurianual (TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2002, p. 34-35).

O segundo quesito constitucional que trata das orientações básicas para elaboração da LDO também se encontra no Artigo 165, § 2º, da CF de 1988, determinando que “A lei de diretrizes orçamentárias [...] orientará a elaboração da lei orçamentária anual [...]”. Esta é a principal atribuição da LDO (PALUDO, 2013). Assim, deverá conter em seu conteúdo prazos, formatações, peculiaridades no envio das propostas e outros itens necessários e pertinentes à confecção da LOA (CARVALHO, 2009).

Andrade *et al.* (2010) afirmam que a LDO deverá apresentar nessa seção a forma de elaboração das propostas orçamentárias, definir as regras para a previsão das receitas e fixação das despesas, definir termos e expressões técnicas contidas nas legislações e que serão utilizados na LOA, identificar a repartição de recursos orçamentárias por setor de atuação governamental. Também deve definir os prazos para que as entidades da administração indireta e o Poder Legislativo encaminhem suas propostas orçamentárias parciais para consolidação do

orçamento municipal, definir os anexos que acompanharão o projeto da LOA, e, definir os níveis de detalhamento da proposta orçamentária. Tudo isso, de acordo com normas próprias do Direito Financeiro, especialmente a Lei nº 4.320/1964, e outras legislações que permeiam o universo orçamentário.

Atenta-se, que a CF no § 9º, do Artigo 165, estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA, da LDO e da LOA. Deve também estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. E dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório.

Contudo, passado algum tempo da promulgação do texto constitucional, a referida lei complementar ainda não foi estabelecida. Por esse motivo, a LDO deve assumir a responsabilidade adicional de preencher as lacunas da legislação, passando a incluir também em seu texto a definição da estrutura e da organização dos orçamentos, assim como normas gerais de gestão orçamentária e financeira (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

O terceiro item constitucional também se encontra no Artigo 165, § 2º da CF, e evidencia que “A lei de diretrizes orçamentárias [...] disporá sobre as alterações na legislação tributária”. A LDO deverá, portanto, disciplinar os casos em que haja a previsão de um aumento ou redução de arrecadação em função da alteração na legislação tributária, dada pela instituição ou extinção de tributos ou alteração de alíquotas (COSTA; VALVERDE, 2002). Para melhor entendimento do que deve ser exercido por essa exigência é necessário a compreensão de outros dois componentes legais. O primeiro se encontra no Artigo 51 da Lei nº 4.320/1964, que traz exigências para a cobrança e aumento de tributo:

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. (BRASIL, 1964).

Nesse quesito, se observa que é vedado a exigência ou aumento de tributos sem lei que o estabeleça (BROLIANI, 2004). Portanto, mesmo que esteja constante autorização na LDO alterações na legislação tributária para exigência ou aumento de tributos, é necessária que seja aprovada legislação específica que trate do certame.

A segunda está presente no Artigo 150 da CF de 1988, que veda a criação e majoração de tributos no mesmo exercício de publicação da legislação que os criou ou aumentou,

considerando o princípio da anterioridade anual, desde que decorridos noventa dias, de acordo com determinação do princípio da anterioridade nonagesimal, previstos nas Alíneas do referido Artigo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...] (BRASIL, 1988).

Neste sentido, somente entrará em vigor a alteração na legislação tributária, que cria ou majore tributos, no exercício subsequente a sua publicação. Portanto, se há intenção dos gestores públicos de promover uma alteração na legislação tributária no exercício vigente, torna-se desnecessária a inclusão de dispositivo na LDO que se refere àquele exercício, uma vez que a alteração não implicará aumento ou diminuição no respectivo período, somente no subsequente. Porém, caso haja intenção de alterações no exercício em que se elabora o projeto de LDO, torna-se necessário a inclusão da devida mudança, de modo a possibilitar que o projeto de Lei Orçamentária Anual reflita os impactos provenientes da alteração da receita tributária (ANDRADE *et al.*, 2010).

O último objeto constitucional na composição da LDO, refere-se à disposição sobre a política de pessoal e encargos sociais. O referido ditame está compreendido no Artigo 169, § 1º, da CF e determina que a concessão de vantagens funcionais, criação e ocupação de cargos e empregos públicos e reformulação no plano de cargos e salários, carecem de autorização específica na LDO.

Art. 169. [...]

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

[...]

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. (BRASIL, 1988).

Ratificando o texto constitucional a LRF, no capítulo IV, seção II, que trata sobre o controle da despesa total com pessoal, prevê que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento de despesa com pessoal sem específica autorização na LDO:

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:
I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;
[...] (BRASIL, 2000)

Perante isso, caso o Poder Executivo queira alterar alguma política de pessoal, esta deverá ser planejada de forma antecipada, com a respectiva autorização na LDO do exercício que se pretende realizar. Tal motivação é orientada na imprescindibilidade de um planejamento governamental, pois, uma alteração na remuneração dos vencimentos dos servidores causará um impacto relevante nas finanças públicas. Atenta-se que assim como na alteração da legislação tributária, é preciso a elaboração de uma lei específica para o presente item (ANDRADE *et al.*, 2010; BROLIANI, 2004).

Existe ainda outro importante item para composição da LDO, que preconiza sobre o estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento no âmbito público. Sua determinação está prevista na CF, no Artigo 165, § 2º, que delimita que “A lei de diretrizes orçamentárias [...] estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento [...]”.

Porém há que se observar que o referido tema não compreende estabelecimento de diretrizes para municípios, conforme pode ser observado no Artigo 1º da Resolução BACEN nº 2.828/2001 do Banco Central do Brasil, que dispõe sobre a constituição e funcionamento de agências de fomento:

Art. 1º Estabelecer que dependem de autorização do Banco Central do Brasil a constituição e o funcionamento de agências de fomento sob controle acionário de Unidade da Federação, cujo objeto social é financiar capital fixo e de giro associado a projetos na Unidade da Federação onde tenham sede.
§ 1º Para efeito do disposto nesta Resolução:
I - Unidades da Federação são os Estados e o Distrito Federal;
[...] (BACEN, 2001)

Pela interpretação do referido documento, depreende-se que os municípios não podem constituir agências de fomento, cujo objeto seja financiar capital fixo e de giro associados a projetos no seu âmbito, portanto, o referido ponto constitucional é um conteúdo não possível e desnecessário para proposta da LDO de municípios (ANDRADE *et al.*, 2010).

2.3.2 Conteúdo Fiscal da Lei de Diretrizes Orçamentárias

No que concerne à LRF, a LDO deve dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; definir os critérios e formas de limitação de empenho; estabelecer as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; estabelecer as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; dispor sobre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso; definir o montante e forma de utilização da reserva de contingência; dispor sobre a contratação excepcional de horas extras; autorizar o Município a auxiliar o custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação; definir critérios para o início de novos projetos; definir as despesas consideradas irrelevantes; definir condições para renúncia de receitas; estabelecer Anexo de Metas Fiscais; e, estabelecer Anexo de Riscos Fiscais.

O conteúdo é, portanto, dividido em três partes. Na primeira diz respeito ao conteúdo dos aspectos fiscais para a composição textual da lei, a segunda ao Anexo de Metas Fiscais, e a terceira sobre o Anexo de Riscos Fiscais.

2.3.2.1 Aspectos Fiscais da Lei

Com relação aos requisitos necessários para a LDO instituídos pela LRF, que atribui como uma de suas principais causas a promoção do controle da dívida pública brasileira (BORGES, 2013; LACERDA, 2005; LINHARES; PENNA; WIERZCHOWSKI, 2013; LUQUE *et al.*, 2014; PELICIONI, 2000), tem-se como exigência textual inicial o equilíbrio entre receitas e despesas ou das contas públicas (BROLIANI, 2004). Seu respectivo disciplinamento encontra-se no Artigo 4º, Inciso I, Alínea a:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

[...] (BRASIL, 2000)

Tal disposição, busca, essencialmente, evitar o indesejado desequilíbrio orçamentário e financeiro nas contas públicas, conforme o legítimo espírito da nova cultura de gestão fiscal incorporada pela LRF (ABRAHAM, 2017). Em estrita observância ao princípio do equilíbrio, o qual estabelece que o montante da despesa fixada em cada período não pode ser superior ao total de receita estimada, o referido tema preconiza a igualdade entre as entradas e os dispêndios do erário público, com o intuito de evitar ou dirimir o endividamento público (VESELY, 2011). Assim, a programação das despesas deve ter o efetivo suporte financeiro decorrente do fluxo de receitas previsto, ou seja, o equilíbrio entre receita e despesa (CRUZ *et al.*, 2014).

No entanto, Andrade *et al.* (2010) atentam que o equilíbrio mencionado não deve ser somente analisado sobre a ótica do montante da receita prevista na Lei Orçamentária Anual perante os recursos financeiros mensurados para dispêndio, pois, a LRF vai além disso, refere-se originalmente ao equilíbrio entre receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, não apenas no exercício financeiro, mas também nos exercícios seguintes. Andrade *et al.* (2010, p. 85) ressaltam que “não basta comprovar que o aumento de determinada despesa não provocará desequilíbrio entre receitas e despesas do exercício corrente, é necessário comprovar ainda que tal aumento não comprometerá o equilíbrio nos exercícios seguintes”. Naturalmente, é possível que seja estabelecido um déficit financeiro se observados os preceitos legais para tanto, assim não se trata de defender abusos em curto prazo, mas sim de observar gastos sustentáveis que, num determinado período, poderão exceder a receita, mas que futuramente alavancarão um retorno maior (ATHIAS; SCAFF, 2016). Para esses autores “a análise da regra do equilíbrio orçamentário deve ser entendida como a busca da sustentabilidade financeira, que depende de uma avaliação mais ampla da qualidade do gasto público a ser realizado e da situação financeira do estado que se endivida” (ATHIAS; SCAFF, 2016, p. 95).

Completa-se que, com o advento da LRF, que obriga essa relação de equilíbrio entre receita e despesa, qualquer cenário em que haja uma redução das receitas por transferências, deverá, conseqüentemente, incidir sobre os gastos de investimento. Em outras palavras, em um ambiente de depressão macroeconômica, as rígidas regras e as severas punições previstas na LRF acabam limitando os gastos relacionados a investimentos públicos, pois essa é a área mais suscetível a cortes para que os limites fiscais impostos pela legislação sejam atingidos (SANTOLIN; JAYME JÚNIOR; REIS, 2009). Vale ressaltar também que o descumprimento, entre o equilíbrio entre receita e despesa, implica em sanção de natureza penal e institucional (MAZZA; MENDES, 2014).

O seguinte ponto diz respeito à definição dos critérios e formas de limitação de empenho quando o montante das receitas poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais e

quando for apurado excesso da dívida consolidada líquida. O presente dispositivo se encontra do Artigo 4º, Inciso I, Alínea b, da LRF:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

[...]

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

[...] (BRASIL, 2000)

Inexistente até então, enquanto previsão legal no sistema orçamentário brasileiro, a limitação de empenho constitui-se de uma relevante ferramenta de gestão financeira governamental, que impede a realização de despesas acima do volume de recursos efetivamente arrecadados, e, com isto, busca o equilíbrio das contas públicas e consequente redução de déficit público (BRUNO, 2013; SILVA, 2014).

Durante a execução da LOA, diversos fatores conjunturais, estranhos à vontade do ente público poderão acontecer e influenciar o montante dos recursos arrecadados ou despendidos. Caso o comportamento da despesa fique além ou a receita aquém do previsto no orçamento, se faz necessário limitar as despesas para adequá-las de acordo com a nova realidade apresentada, caso contrário poderá acarretar o desequilíbrio das finanças públicas e comprometer o cumprimento das metas fiscais, por isso o incremento do dispositivo na LRF (ANDRADE *et al.*, 2010; BROLIANI, 2004; GIUBERTI, 2005; HORVATH, 2001).

Conforme previsto no Artigo 4º, Inciso I, Alínea b, da LRF, há três situações que ensejam a limitação de empenho, porém, em decorrência do veto presidencial à Alínea b, do inciso II, do Artigo 4º, existem realmente de fato apenas duas circunstâncias. A primeira dispõe sobre a limitação de empenho quando for constatado ao final de um bimestre que a receita arrecadada não será suficiente para cumprir as metas de resultado primário e nominal, conforme preceitua o Artigo 9º da mesma lei:

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000).

Deve-se salientar que “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” (BRASIL, 2000), de acordo com § 2º do mesmo Artigo. Nos municípios podem-se destacar como obrigações constitucionais as retenções do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), as sentenças judiciais transitadas em julgado, que são precatórios ou requisições de pequeno valor, as aplicações de recursos mínimos na saúde e educação, dentre outras. Já como obrigações legais evidenciadas principalmente as despesas com pessoal, encargos sociais, benefícios do regime de previdência próprio, contribuições ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) etc., as quais são derivadas de lei e que, portanto, não dependem da discricionariedade do gestor para serem reduzidas. E, por último, destacam-se também como objetos que não são passíveis de limitação de empenho, os serviços da dívida que integram o principal, os juros e os demais encargos da dívida (ANDRADE *et al.*, 2010). Caso haja alguma outra despesa que não possa sofrer limitação de empenho porque é essencial, deve o município evidenciá-la também no texto da LDO.

A segunda circunstância, representada no Inciso II, do § 1º, do Artigo 31, da também LRF, ocorrerá quando for constatado que ao final de um quadrimestre o limite da dívida consolidada, de um ente da Federação, permanece excedido:

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

[...]

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º. (BRASIL, 2000).

Diante disso, o gestor público se vê, então, forçado a obter resultados previstos de acordo com alguns limites pré-estabelecidos. O não cumprimento do mecanismo legal, ou seja, a limitação de empenho e movimentação financeira, devidamente comprovada por ato público, implicará infração administrativa contra a Lei das Finanças Públicas, conforme determina o Artigo 5º, Inciso II, da Lei Federal nº 10.028/2000, conhecida como Lei de Crimes Fiscais. A punição se refere à aplicação de multa de 30% dos vencimentos anuais do agente público que lhe der causa, a qual será julgada e processada pelo Tribunal de Contas da jurisdição competente (ANDRADE, 2012).

Assim, a função da LDO, nesse quesito, é fixar os critérios e formas de limitação de empenho, significando dizer, que não haverá surpresas para o administrador, nem tampouco

para o usuário do serviço público, pois a LDO deve indicar os tipos e quais gastos serão limitados no decorrer da execução orçamentária caso haja alguma discrepância do que foi efetivamente provisionado (SILVA, 2014).

O terceiro item regido pela LRF, trata do estabelecimento de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados financiados com recursos dos orçamentos, disposto no Artigo 4º, Inciso I, Alínea e:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:
I - disporá também sobre:
[...]
e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
[...] (BRASIL, 2000)

Tais normas, relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados financiados com recursos dos orçamentos, que inserem ferramentas de gestão no trato público, eram práticas inimagináveis na gestão pública brasileira, notadamente nos municípios. A própria LRF reconheceu, ao criar esse dispositivo, a fragilidade da Administração Pública no que dita sobre controle de custos no ente público e avaliação dos resultados financiados com recursos dos orçamentos. Prova disso, é que até o momento de sua inclusão, eram exigidas legalmente apenas demonstrações contábeis nas formas previstas dos Anexos da Lei nº 4.320/1964 (BRUNO, 2013; CRUZ *et al.*, 2014; SILVA, 2014).

As peças orçamentárias devem servir, então, não apenas como planejamento de ações de governo, mas também como instrumentos de controle que objetivam melhorar a avaliação fiscal, devendo a LDO dispor sobre controle de custos. O objeto maior, com a organização de um sistema de custos, é a produção de indicadores de desempenho que permitem análises comparativas com avaliações que demonstrem se o município está ou não atingindo as metas de forma eficiente e econômica (ABRAHAM, 2017).

Esta exigência prevista no texto da LRF, nada mais é do que a mera decorrência de dois princípios constitucionais que absorvem grande relevância na atuação da Administração Pública, que são os princípios da eficiência, consagrados no Artigo 37, e o da economicidade, previsto no Artigo 71, ambos da CF de 1988 (BRUNO, 2013).

Há que se especificar e ressaltar que a menção que a LRF faz a esse aspecto de controle e apuração de custos no setor público é genérica, e não especifica qualquer detalhe relacionado à sua operacionalização. Ao contrário, isso é feito quando se trata da questão dos gastos e do endividamento públicos, ou da elaboração, execução, avaliação e controle do processo

orçamentário. Evidentemente, isso não significa que haja uma desconsideração sobre a importância da análise e apuração de custos, que é essencial, mas reflete o fato de que a análise e apuração de custos por um sistema geral de custos no setor público não teve até hoje uma solução razoável.

Fato é, que enquanto no setor privado a motivação da maximização de lucros impulsiona a obtenção da minimização de custos, com clara e conseqüente necessidade de sua apuração por sistemas eficientes e adequados, o mesmo não ocorre no setor público. Como não há a motivação da maximização do lucro no âmbito público, o desenvolvimento de sistemas de custo adequados, embora sejam imprescindíveis à obtenção de eficiência na alocação de recursos e à eficiência operacional, não tiveram o sentido de urgência e o caráter crucial de desenvolvimento como ocorreu no setor privado. Por isso, acredita-se que a apuração de custos no setor público tem tido um desenvolvimento menos adequado do que seria desejável (LUQUE *et al.*, 2014).

O próximo mecanismo, instituído pela LRF, por meio do seu Artigo 4º, Inciso I, Alínea f, determina que a LDO deverá dispor sobre as condições e exigências para disciplinar as transferências de recursos à entidades públicas e privadas:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

[...]

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

[...] (BRASIL, 2000)

A LDO deverá, então, estabelecer quais serão os critérios adotados quanto ao repasse de recursos às entidades públicas e privadas, informando inclusive as obrigações que as referidas entidades deverão estar sujeitas a cumprir para que estejam aptas ao recebimento dos recursos. A LRF já define em seu dispositivo as regras básicas tanto para transferências de recursos financeiros às pessoas jurídicas de direito público, quanto às transferências de recursos financeiros às pessoas físicas e jurídicas de direito privado, em seus Capítulos 5 e 6, respectivamente (NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

É importante observar que geralmente os municípios não concedem ajuda financeira sob a forma de transferência voluntária, o que ocorre com certa frequência é justamente o contrário, os entes municipais recebem transferências voluntárias concedidas pelos estados e pela União, por meio de celebração de convênios (LACERDA, 2005). Especificamente nestes casos, tanto a LDO da União, quanto a dos estados, é que devem definir as respectivas regras de repasse,

cabendo ao município, somente, o atendimento das devidas obrigações (ANDRADE *et al.*, 2010).

Estas relações intergovernamentais devem ser analisadas com prudência, uma vez que as transferências voluntárias compreendem recebimento de recursos que necessitam de regulamentação, conforme colocado, e assumem papel importante na negociação de autonomia, já que se destinam a uma função essencialmente redistributiva e tendem a promover o equilíbrio federativo com a redução das desigualdades (LACERDA, 2005).

A ajuda financeira às pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, conforme Artigo 26 da LRF, necessariamente, precisa da aprovação de três leis distintas para a devida concessão. Primeira, autorização por meio de lei específica que identifique o tipo de ajuda que será concedida e os critérios para a sua concessão. Segunda, atendimento das condições estabelecidas na LDO. E terceira, previsão de recursos na LOA (NASCIMENTO; DEBUS, 2001; SAMPAIO *et al.*, 2010).

Segundo Andrade *et al.* (2010), a ajuda financeira pode ser concedida sobre três modalidades. A primeira se refere a destinação de recursos diretamente às pessoas físicas por meio de auxílio financeiro, como, ajuda financeira para aquisição de bens, passagens, distribuição de material gratuito, cestas básicas de gêneros alimentícios, dentre outros. A segunda se refere a destinação de recursos às entidades privadas sem fins lucrativos para, indiretamente, cobrir despesas de pessoas físicas, através de subvenções sociais, auxílios ou contribuições para despesas correntes e de capital. E, terceira, através de destinação de recursos às pessoas jurídicas de direito privado com fins lucrativos, mas que geralmente são subvencionados pelo Governo Federal por meio de incentivos, como subvenções econômicas aos produtores rurais, aos produtores de borracha etc.

O tratamento expresso e específico na LDO, exigido pela LRF, sobre assuntos de equilíbrio entre receitas e despesas, definição de critérios e formas de limitação de empenho, estabelecimento de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, bem como, estabelecimento de condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, demonstra a pretensão de uma atuação preventiva do gestor público para resguardar a estabilidade financeira. E assim consecutivamente, dispor de recursos necessários e suficientes à realização de suas atividades sem ter que sacrificar a sociedade com as ltuosas consequências decorrentes da instabilidade das contas públicas (ABRAHAM, 2017).

A execução orçamentária, se realiza diariamente, iniciando-se no primeiro dia de janeiro e terminando no último dia de dezembro, coincidindo com o ano civil. É através dessa dinâmica

rotineira de execução que se materializa o que foi estabelecido nas leis orçamentárias de cada município ou outro órgão governamental, desde a arrecadação das receitas previstas até a realização dos gastos autorizados. Nesse raciocínio, surge o próximo item exigido pela LRF, que também nasceu com o intuito de garantir fielmente o cumprimento e resguardo do equilíbrio fiscal agregando a exigência de estabelecimento de regras de acompanhamento periódico da execução orçamentárias, de maneira mensal (ABRAHAM, 2017; SILVA, 2014). Tal dispositivo, se apresenta no Artigo 8º da LRF, que trata sobre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso dos orçamentos previstos:

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

O cronograma orçamentário e financeiro incide na compatibilização do fluxo dos dispêndios com o fluxo dos recebimentos, sempre visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados de arrecadação (ABRAHAM, 2017; BROLIANI, 2004; COSTA; VALVERDE, 2002; VESELY, 2011). Também se categoriza como um instrumento de gestão orçamentária de curtíssimo prazo, consistindo na distribuição das despesas ao longo do ano fiscal, a fim de evitar desencaixes e o descontrole na oneração de dotações (PIRES, 2011). Tal programação, após aprovação da LOA, é estabelecida pelo Poder Executivo mediante decreto o qual deverá ser divulgado no meio de publicação oficial do Município (ANDRADE *et al.*, 2010).

Em uma interpretação sistemática das normas relativas a finanças públicas, principalmente no que se refere às despesas, e, objetivando dar adequado controle à realização da despesa pública, impõe-se que, por ocasião da realização da despesa em sua fase inicial, ou seja, a de elaboração de empenhos, este deverá dar-se necessariamente pelo total da despesa conhecida ou estimada para todo o período. Essa medida permite a verificação real dos recursos já comprometidos, facilitando, portanto, que sejam averiguadas as efetivas, ou não, disponibilidades orçamentárias. A comparação destes recursos envolvidos com as disponibilidades de caixa, assim, embasa a promoção de medidas adequadas tanto no que se refere a contingenciamento quanto à execução de novas ações (BRUNO, 2013).

Desse modo, como a programação financeira é dinâmica e pode apresentar variação negativa, o presente dispositivo, em sua execução, deve atuar em conjunto com a já mencionada limitação de empenho (NASCIMENTO; DEBUS, 2001; PALUDO, 2013).

Na opinião de Cruz *et al.* (2014), a LRF, assim como se faz no Anexo de Metas Fiscais, deveria trazer um modelo anexo para o cronograma de desembolso, pois, como inexistente até o presente momento, os municípios recorrem à experiência técnica e à pesquisa acadêmica para elaboração da respectiva exigência. O referido fato pode ser percebido na elucidação do mencionado tema em autores diferentes. Enquanto alguns moldam cronogramas com separação das despesas por órgãos, entidades e unidades (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010; CONTI, 2010; KOHAMA, 2012; PALUDO, 2013), ou até por projetos, atividades e operações especiais (BRUNO, 2013; SILVA, 2014), outros, personificam a programação de maneira geral, ou seja, com o montante global orçamentário (CRUZ *et al.*, 2014).

É importante ressaltar que a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso são pontos importantes no decorrer do exercício financeiro. Dessa forma, no que se refere ao conteúdo legal que deve constar na LDO, diz respeito somente a definição de critérios para sua elaboração, ou seja, não deve constar em seu texto os referidos provisionamentos de fluxos mensais. O próximo ponto, situado no Artigo 5º, Inciso III, da LRF, diz respeito à definição do montante e da forma de utilização da reserva de contingência:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. (BRASIL, 2000).

Entende-se como reserva de contingência a destinação específica de uma parte do orçamento para atender riscos fiscais, eventos imprevistos e passivos contingentes, que, caso confirmados, poderão causar impactos negativos futuros nas contas públicas (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010; MALCHER, 2012; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). Ela funciona como uma espécie de poupança forçada, com vistas a fazer face a situações desconfortáveis que podem surgir (CARVALHO, 2009). São exemplos aqueles decorrentes de ações judiciais trabalhistas, cíveis, previdenciárias, indenizações por desapropriações e outros que podem causar perdas ou danos ao patrimônio público e desestabilizar a programação financeira (ABRAHAM, 2017).

Sua forma de utilização e montante deverão estar constantes na LDO, no que se refere a forma de utilização, deve ser mencionada como uma fonte de recurso para abertura de créditos

adicionais para atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais que sejam imprevistos, nos quais se inclui também a insuficiência de dotações no decorrer do exercício financeiro (ANDRADE *et al.*, 2010). Já o montante, deve-se especificar uma base de cálculo com base na receita corrente líquida, geralmente representados por um percentual (ABRAHAM, 2017; ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; MALCHER, 2012; NASCIMENTO; DEBUS, 2001; PIRES, 2011).

Andrade *et al.* (2010) observam que o Artigo 5º, Inciso III, da LRF em questão, não define claramente se o montante da reserva de contingência terá um piso, ou seja, um limite mínimo, ou um teto, que seria um limite máximo. Contudo, ainda segundo os autores, diante dos princípios do planejamento e da transparência, pilares da LRF, acredita-se que a LDO deverá definir um limite mínimo para a reserva de contingência, o qual, inicialmente, deve ser suficiente para cobrir os riscos fiscais e passivos contingentes previstos no Anexo de Riscos Fiscais. Independente disso, é necessária a composição sobre o montante e a forma de utilização da reserva de contingência, no conteúdo da LDO dos municípios e dos outros entes.

Na sequência, o sétimo ponto das obrigações constantes na LRF, no que se refere à composição da LDO, conforme apresentado no Quadro 2, diz respeito à disposição textual sobre a contratação excepcional de horas extras. Sua determinação legal é disposta no Artigo 22, Parágrafo Único, Inciso V:

Art. 5º Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

[...]

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

Antes de mencionar o que a LDO exige sobre situações previstas para a contratação de hora extra, é importante entender os limites estabelecidos para gastos de pessoal. Em face a combinação do que é disposto nos Artigos 19 e 20 supramencionados, os municípios estão limitados ao dispêndio com pessoal até o montante de 60% do valor aferido da receita corrente líquida. Ou seja, caso algum município ultrapasse o referido teto, estará infringindo e agindo contrário o que determina a LRF.

Os 95% representados, a que se referem o Parágrafo Único do supracitado Artigo, configuram o limite prudencial estabelecido para o início de adoções de medidas de contenção de despesas. Abraham (2017), define-o como “sinal de perigo”. Assim, se o município estiver

com uma diferença de gastos de pessoal inferior à 5% do limite estabelecido, ou seja, entre 95% e 100%, são necessárias medidas para redução de despesas. Dessa forma o município ficará vedado a conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no Inciso X do Artigo 37 da CF; criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e, contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no Inciso II, do § 6º, do Artigo 57 da CF e as situações previstas na LDO.

Por isso é importante que a LDO discipline quais situações se justificam para a contratação de hora extra na prática de serviços públicos. Pois, caso contrário, uma vez que o município entre no limite prudencial, as referidas contratações de hora extra estarão vedadas e serão consideradas irregulares, visto que não há autorização legal para tal. Desse modo é extremamente importante a exposta disposição textual contendo a tocante previsão, pois existem diversos casos em que, mesmo que o Poder Executivo não possa aumentar os gastos com pessoal, torna-se necessário a contratação de hora extra, como, por exemplo, motoristas de ambulância, vigias, plantonistas, enfermeiros etc (ANDRADE *et al.*, 2010).

O ponto seguinte, dentre o qual se insere na necessidade de autorização expressa da LDO, está relacionada à permissão que o município precisa ter para o custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação. Seu credenciamento legal está amparado no Artigo 62 da LRF:

Art. 62. Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:
I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;
II - convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação. (BRASIL, 2000).

Segundo ordena o dispositivo, para que os municípios possam custear despesas de competência de outro ente da federação, é obrigatório que haja autorização na LDO, previsão de recursos orçamentários na LOA e celebração de convênio ou algum instrumento congênere (ANDRADE *et al.*, 2010; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). Tal mecanismo visa resguardar a autonomia financeira dos municípios no cumprimento das suas obrigações, uma vez que era, e ainda é, notadamente comum que significativa parcela de atividades e serviços de competência

de outros entes passava a ser suportada pelos já escassos recursos das comunidades locais (ABRAHAM, 2017; BRUNO, 2013; LACERDA, 2005).

A pressão da comunidade pelo acesso ou à execução de serviços, paralelamente a necessidade de percepção atuante na defesa dos legítimos interesses do povo, prefeitos, por estarem mais próximos e associados à realidade, acabavam sendo motivados a lançarem-se em autênticas aventuras com o propósito de dirimir ou eliminar tais situações. Exemplos deste quadro podem ser encontrados atualmente. Pagamentos referentes à locação de prédios, energia elétrica, serviços de telefonia, despesa com equipamentos e material permanente, combustível, água e esgoto, limpeza e manutenção, transporte, cessão de servidores, dentre outros, para outros entes, são práticas comuns no universo público brasileiro. Tais casos demonstram com clareza a oneração de orçamentos municipais com despesas de outras administrações públicas, com o inegável prejuízo aos serviços e atividades reservadas ao município, ante a falta evidente de recursos. O legislador complementar visa afastar esta prática comum nas Administrações brasileiras, inserindo as retro mencionadas providencias, constantes nos Incisos I e II, para o exercício das efetivas contribuições de custeio a outros entes. Mas como já dito, verifica-se que a simples inclusão legal nas peças orçamentárias ainda não é suficiente para assegurar a não assunção dos municípios das pertinentes despesas, uma vez que existe uma gama extensa de variáveis que interferem este propósito (BRUNO, 2013).

Portanto, a partir da vigência da LRF, o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação, somente poderá ser efetuado se houver autorização formal no texto da LDO. O seguinte quesito exigido pela LRF, que deve constar na LDO, trata sobre a disposição de critérios para a iniciação de novos projetos. Assim determina o Artigo 45:

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação. (BRASIL, 2000).

Entende-se como projeto, aquela ação que envolve operações limitadas no tempo que, depois de concluídas, originam um produto que incorporando ao patrimônio público e precisa ser mantido por sucessivos períodos. Desse modo, compete a LDO os critérios para inclusão de novos projetos na LOA, os quais somente poderão ser introduzidos quando estiverem contidos

no PPA, e, após contempladas as despesas de conservação do patrimônio públicos além daqueles projetos que já se encontrem em andamento (ANDRADE *et al.*, 2010).

Tal Artigo apresenta mais uma regra que visa à proteção e conservação do patrimônio público, com o objetivo de implementar uma cultura de gestão responsável, evitando o início de projetos e obras públicas sem a devida conclusão daquelas que já estão em andamento. Muitas vezes tais projetos se perduravam inacabados ao longo do tempo, especialmente com a mudança do governante, configurando típico exemplo de descaso e desperdício de recursos públicos, fato que infelizmente se repetia ano após ano (ABRAHAM, 2017; BROLIANI, 2004; CRUZ *et al.*, 2014; NASCIMENTO; 2001; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). O dispositivo despersonaliza o investimento para um específico partido político, a exigências faz com que o gestor público conclua os projetos já iniciados, independentemente da época e governo em que foram democraticamente aprovados pelo Poder Legislativo, dirimindo, assim, o desperdício e prejuízo com a paralização das obras (CRUZ *et al.*, 2014; SILVA, 2014).

Com a finalidade de dar eficácia a esta situação, o legislador complementar impôs ao gestor público a remessa de relatório circunstanciado, com ampla divulgação, até a data de envio do projeto da LDO, referente às ações relativas à conservação e ao andamento dos projetos em execução (BRUNO, 2013; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). Isso torna o Poder Legislativo inteirado sobre o andamento dos projetos atuais e mais preparado para aprovar ou não a inclusão de novos projetos (ANDRADE *et al.*, 2010).

Embora a LRF não explicita a forma que a “ampla divulgação” do respectivo relatório deva ser propagada, Cruz *et al.* (2014) sugerem que tal documento seja disposto como um anexo da LDO. Feito desse modo, a real situação no que se refere às obras e projetos em andamento, bem como, às despesas necessárias para a conservação do patrimônio público e à apresentação dos novos projetos, passa a ser, além de um veículo de transparência da gestão, um instrumento que possibilita o controle e a avaliação por parte dos cidadãos, que, em última análise, são os originários proprietários dos bens públicos. Oposto à exposição de obras e novos projetos, a LDO também deverá definir as despesas que são consideradas irrelevantes. A referida menção encontra-se no Artigo 16, § 3º, da LRF:

Art. 16. [...]

§ 3º Ressalva-se do disposto neste Artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000).

O referido tema visa dispensar, em alguns casos, a emissão de documentos relativos a despesas públicas que criam, expandem ou aperfeiçoam a ação governamental, dispostos nos Incisos I e II do mesmo Artigo:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000).

Na forma apresentada nos Incisos I e II, toda a geração de despesa deverá estar acompanhada de uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro, quantitativa, que demonstre a suficiente cobertura orçamentária e financeira de forma a não transgredir os limites estabelecidos para três exercícios. Também deve haver documento formal do ordenador de despesa de que exista adequação orçamentária e financeira com a LOA, para a execução do gasto nos ditames estabelecidos no PPA e na LDO (VESELY, 2011).

Para diminuir tal exigência, a LDO deverá, portanto, estabelecer limites percentuais ou valores específicos para as rubricas orçamentárias estabelecendo o que são despesas consideradas irrelevantes (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010). Caso contrário, toda criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, deverá compulsoriamente acompanhar das declarações mencionadas. Normalmente tem sido utilizado como parâmetro valorativo, aqueles limites estabelecidos na famosa “Lei de Licitações,” Lei 8.666 de 1993 (ABRAHAM, 2017).

Andrade *et al.* (2010) salientam que o critério de despesa irrelevante, a que se refere o dispositivo, aplica-se somente àqueles projetos de pequenos valores que criam, expandem ou aperfeiçoam a ação governamental, não se aplicando, portanto, àquelas despesas miúdas, rotineiras e habituais, relacionadas à manutenção dos serviços, e que nada tenham a ver com criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental. Desse modo ficam contextualizados todos os quesitos necessários para a composição textual da LDO.

2.3.2.2 Anexo de Metas Fiscais

O Anexo de Metas Fiscais é um instrumento essencial e inovador para a gestão responsável do erário público, base da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo ele o meio condutor para o alcance do equilíbrio das contas públicas (LACERDA, 2005). Nele são estabelecidas metas relativas a receitas, despesas, resultado primário e nominal, além do montante da dívida pública, as quais devem ser monitoradas sistematicamente durante toda a execução orçamentária e financeira do exercício correspondente (ANDRADE *et al.*, 2010; GIUBERTI, 2005). Observa-se que o legislador na imposição do Anexo de Metas Fiscais, quando da elaboração da LDO, antecipa a previsão de receitas e despesas para o ano seguinte e os dois períodos subsequentes (LUQUE; SILVA, 2004; SAMPAIO, 2011).

O Anexo de Metas Fiscais será composto ainda pela avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior, pela metas atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores, pela evolução do patrimônio líquido, pela origem e a aplicação dos recursos objetivos com a alienação de ativos, pela avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores, pela estimativa e compensação da renúncia da receita, e, pela margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. Para tanto, de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2017), a fim de dar cumprimento ao preceito do que estabelece a LRF, o Anexo de Metas Fiscais deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

- a) Demonstrativo 1 – Metas Anuais;
- b) Demonstrativo 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior;
- c) Demonstrativo 3 – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores;
- d) Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido;
- e) Demonstrativo 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos;
- f) Demonstrativo 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS;
- g) Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;
- h) Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado. (TESOURO NACIONAL, 2017).

Ressalta-se que a não apresentação do Anexo de Metas Fiscais juntamente com a LDO enseja infração administrativa do agente que lhe der causa, sujeitando seu infrator a multa pecuniária no valor de 30% da remuneração anual do agente responsável, a qual será processada e julgada pelo próprio Tribunal de Contas da jurisdição (ANDRADE *et al.*, 2010; BRUNO, 2013).

O Demonstrativo 1 (FIGURA 3) é a parte mais importante do Anexo de Metas Fiscais (VESELY, 2011). Ele trata sobre as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas e despesas, resultado primário, resultado nominal e montante da dívida, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, tendo como finalidade, além de dar transparência sobre as metas fiscais. Isso dá base à avaliação da política fiscal estabelecida pelo chefe do Poder Executivo para o triênio e orienta a elaboração do projeto de LOA de forma a permitir o alcance das metas conforme o planejado. Acrescenta-se que o referido demonstrativo deverá ser instruído e apresentado com a memória e metodologia de cálculo utilizadas, visando esclarecer e justificar a forma de obtenção dos valores relativos a receitas, despesas, resultado primário, resultado nominal, e montante da dívida pública (ABRAHAM, 2017; NASCIMENTO; DEBUS, 2001; TESOURO NACIONAL, 2017). As instruções de preenchimento bem como os moldes que os respectivos itens devem seguir são definidos e orientados metodologicamente no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) que é expedido sistematicamente pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Entende-se como resultado primário a diferença entre as receitas primárias totais e as despesas primárias totais (SLOMSKI, 2013). Ou a diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras, representando, o esforço previsto ou realizado pelo ente federativo para o controle da trajetória do endividamento público (CARVALHO JÚNIOR; FEIJÓ, 2015; COSTA; VALVERDE, 2002; NASCIMENTO; DEBUS, 2001). Em síntese é uma forma de avaliar se o governo está ou não operando dentro de seus limites orçamentários, isto é, se está ocorrendo redução ou elevação do endividamento do setor público, o que justifica a importância de seu acompanhamento contínuo (PEDROSA, 2015).

“É considerado um dos melhores indicadores da saúde financeira dos entes públicos” (NASCIMENTO; DEBUS, 2001, p. 25). Vale ressaltar que a LRF não obrigou a geração de superávit primário (com exceção da situação em que a dívida ultrapasse algum limite máximo legal) e previu que o atingimento da meta seja assegurado por cortes automáticos de gastos sempre que a arrecadação efetiva fique aquém da prevista (AFONSO, 2016).

Já resultado nominal representa o resultado total apresentado pelo governo, ou seja, abrange não somente o desempenho financeiro, receitas e despesas com juros, mas também o resultado não financeiro, receitas e despesas que não são juros (CARVALHO JÚNIOR; FEIJÓ, 2015). Nele é que se define a necessidade de financiamento ou não do setor público, permitindo, caso seja observada necessidade, verificar se ele terá que recorrer a entidades financeiras e ou à poupança privada para honrar seus compromissos (COSTA; VALVERDE, 2002; LACERDA, 2005; PIRES, 2011). Isto é, se o resultado nominal for positivo o governo poderá reduzir o

endividamento público ou aplicar o excedente em novos investimentos; se o resultado for negativo, o governo terá que recorrer a novos empréstimos para atender aos compromissos, aumentando o endividamento (COSTA; VALVERDE, 2002; PALUDO, 2013).

E o montante da dívida pública, ou dívida pública consolidada, corresponde ao montante total das obrigações financeiras assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a um ano, não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento (TESOURO NACIONAL, 2017).

Figura 3 - Metas Anuais

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS METAS ANUAIS <ANO DE REFERÊNCIA>												
AMF - Demonstrativo 1 (LRF, art. 4º, § 1º)												RS 1,00
ESPECIFICAÇÃO	<Ano de Referência>				<Ano+1>				<Ano+2>			
	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (a / PIB)	% RCL (a / RCL)	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (b / PIB)	% RCL (b / RCL)	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (c / PIB)	% RCL (c / RCL)
	(a)		x 100	x 100	(b)		x 100	x 100	(c)		x 100	x 100
Receita Total												
Receitas Primárias (I)												
Despesa Total												
Despesas Primárias (II)												
Resultado Primário (III) = (I - II)												
Resultado Nominal												
Dívida Pública Consolidada												
Dívida Consolidada Líquida												
Receitas Primárias advindas de PPP (IV)												
Despesas Primárias geradas por PPP (V)												
Impacto do saldo das PPP (VI) = (IV-V)												

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

O reconhecimento do cenário macroeconômico vigente no processo de elaboração da LDO é essencial para planejamento dos itens das metas fiscais. Poderão ser utilizados os relatórios de mercado divulgados pelo Banco Central do Brasil (BCB), pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e ainda pesquisas setoriais e regionais realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) ou instituto equivalente. Dessa forma, as principais variáveis relacionadas devem ser analisadas e consideradas nas projeções (ABRAHAM, 2017; TESOURO NACIONAL, 2017).

O segundo demonstrativo, Demonstrativo II (FIGURA 4), tem a finalidade de avaliar o cumprimento daquilo que foi pactuado com o Poder Legislativo, por meio do comparativo entre as metas fixadas e o resultado obtido do segundo ano anterior ao que se refere a LDO, incluindo, inclusive, análise dos fatores determinantes para o alcance ou não dos valores mensurados como metas (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010; PINTO, 2015; TESOURO NACIONAL, 2017).

Figura 4 - Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS DO EXERCÍCIO ANTERIOR <ANO DE REFERÊNCIA>								
AMF - Demonstrativo 2 (LRF, art. 4º, §2º, inciso I)								R\$ 1,00
ESPECIFICAÇÃO	Metas Previstas em <Ano-2>	% PIB	% RCL	Metas Realizadas em <Ano-2>	% PIB	% RCL	Variação	
	(a)			(b)			Valor (c) = (b-a)	% (c/a) x 100
Receita Total								
Receitas Primárias (I)								
Despesa Total								
Despesas Primárias (II)								
Resultado Primário (III) = (I-II)								
Resultado Nominal								
Dívida Pública Consolidada								
Dívida Consolidada Líquida								

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

Assim, nesse demonstrativo, estão evidenciados os fatores e os pontos positivos ou negativos que ocorreram durante o exercício financeiro avaliado, e, as discrepâncias, as quais deverão ser devidamente justificadas pelo Poder Executivo (ANDRADE *et al.*, 2010).

O Demonstrativo III (FIGURA 5) tem como objetivo dar transparência às informações sobre as metas fiscais previstas dos três exercícios anteriores e dos três exercícios seguintes a que se refere a LDO (COSTA; VALVERDE, 2002; TESOIRO NACIONAL, 2017).

Figura 5 - Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS EXERCÍCIOS ANTERIORES <ANO DE REFERÊNCIA>											
AMF – Demonstrativo 3 (LRF, art.4º, §2º, inciso II)											R\$ 1,00
ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano+2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (III) = (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Consolidada Líquida											

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CONSTANTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano+2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (III) = (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Consolidada Líquida											

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

A comparação das metas futuras com as metas dos exercícios anteriores tem o intuito de validar a consistência das estimativas, além de fornecer subsídios tanto para estudos e análises dos técnicos responsáveis pela elaboração da peça, como também do Poder Legislativo e a quem se interessar (ANDRADE *et al.*, 2010).

Também deve estar presente na LDO, o Demonstrativo IV (FIGURA 6), que demonstra a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios anteriores ao ano de edição da peça (ANDRADE *et al.*, 2010; COSTA; VALVERDE, 2002). Segundo MDF (2017), o demonstrativo deve trazer consigo, em conjunto, uma análise dos valores apresentados com as causas das variações do patrimônio líquido como, por exemplo, fatos que venham a causar desequilíbrio entre as variações ativas e passivas e outros que contribuam para o aumento ou a diminuição da situação líquida patrimonial. Já Andrade *et al.* (2010) afirmam que somente quando for constatado que houve uma trajetória de queda do patrimônio líquido, no período, que é recomendado o esclarecimento dos motivos que contribuíram para a diminuição da situação líquida patrimonial do município.

Figura 6 - Evolução do Patrimônio Líquido

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO <ANO DE REFERÊNCIA>						
AMF - Demonstrativo 4 (LRF, art.4º, §2º, inciso III)						R\$ 1,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%
Patrimônio/Capital						
Reservas						
Resultado Acumulado						
TOTAL	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
REGIME PREVIDENCIÁRIO						
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%
Patrimônio						
Reservas						
Lucros ou Prejuízos Acumulados						
TOTAL	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>						

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

O termo patrimônio líquido é habitualmente utilizado na contabilidade privada para demonstrar o saldo das reservas, dos lucros acumulados e do capital social no Balanço Patrimonial de organizações privadas (ANDRADE *et al.*, 2010), porém, na contabilidade

pública seu conceito está vinculado ao patrimônio público (TESOURO NACIONAL, 2017) e pode ser substituído por saldo patrimonial, que representa o resultado da diferença entre a soma do ativo real e a soma do passivo real, não se considerando as contas de compensação (ANDRADE *et al.*, 2010). Assim, o patrimônio líquido consiste no valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. Integram o Patrimônio Líquido, o patrimônio, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações em tesouraria, os resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial (ABRAHAM, 2017; TESOURO NACIONAL, 2017).

Já o Demonstrativo V (FIGURA 7) deve informar a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de bens dos últimos três exercícios anteriores ao ano de edição da LDO (ANDRADE *et al.*, 2010). Seu objetivo é assegurar a transparência demonstrando a forma e como o município utilizou os recursos obtidos com a alienação de ativos, com vistas à preservação do patrimônio público (ABRAHAM, 2017; TESOURO NACIONAL, 2017). Seu quadro deve conter informações sobre as receitas realizadas por meio da alienação de ativos, discriminando as alienações de bens móveis e imóveis, e sobre as despesas executadas com tais recursos, discriminando as despesas de capital e as despesas correntes dos regimes de previdências (ABRAHAM, 2017), ou seja, deverá ser acompanhado de uma análise detalhada da origem e aplicação dos recursos, destacando as eventuais variações atípicas e tendências de queda ou crescimento dos valores de um exercício financeiro para outro, de forma a evidenciar com a maior clareza possível os dados nele constantes (ANDRADE *et al.*, 2010; TESOURO NACIONAL, 2017).

Figura 7 - Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS <ANO DE REFERÊNCIA>			
AMF - Demonstrativo 5 (LRF, art.4º, §2º, inciso III)			R\$ 1,00
RECEITAS REALIZADAS	<Ano-2> (a)	<Ano-3> (b)	<Ano-4> (c)
RECEITAS DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE ATIVOS (I)	0,00	0,00	0,00
Alienação de Bens Móveis			
Alienação de Bens Imóveis			
DESPESAS EXECUTADAS	<Ano-2> (d)	<Ano-3> (e)	<Ano-4> (f)
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS (II)	0,00	0,00	0,00
DESPESAS DE CAPITAL	0,00	0,00	0,00
Investimentos			
Inversões Financeiras			
Amortização da Dívida			
DESPESAS CORRENTES DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA	0,00	0,00	0,00
Regime Geral de Previdência Social			
Regime Próprio de Previdência dos Servidores			
SALDO FINANCEIRO	<Ano-2> (g) = ((Ia - II d) + III h)	<Ano-3> (h) = ((Ib - II e) + III i)	<Ano-4> (i) = (Ic - II f)
VALOR (III)	0,00	0,00	0,00
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>			
Nota :			

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

Entende-se como alienação de bens os valores arrecadados provenientes da alienação de componentes do ativo não circulante (SLOMSKI, 2013). É a conversão em moeda corrente de bens e direitos pertencentes ao ente público, incluindo, tanto as alienações de bens móveis como de bens imóveis (JUND, 2006; PALUDO, 2013). Atenta-se que o Artigo 44 da LRF, com vistas à preservação do patrimônio público, veda a aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos para financiamento de despesas correntes, salvo se destinada por lei ao aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos (ABRAHAM, 2017; COSTA; VALVERDE, 2002; JUND, 2006; NASCIMENTO; DEBUS, 2003; TESOURO NACIONAL, 2017). Assim, é oportuno ratificar que o ente público não poderá alienar nenhum bem para fazer face ao pagamento de despesas correntes, como, por exemplo, folha de pagamento, encargos sociais, material de consumo, diárias etc (ANDRADE *et al.*, 2010).

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. (BRASIL, 2000).

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 190) afirmam que na década de 90, portanto antes da vedação introduzida pela LRF, houve uma grande discussão no âmbito nacional quanto

à utilização dos recursos de privatização das empresas estatais. Haviam os que defendiam que os recursos fossem aplicados na área social, outros em investimentos e um terceiro grupo para abatimento da dívida pública. A partir da regra trazida, os recursos de alienação de bens, por consequência, somente podem ser utilizados para investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas, com a única exceção para os casos em que lei destinar os recursos para os regimes de previdência.

Nakano (1991) também reforça que a alienação de bens é comumente usada para financiar o desequilíbrio orçamentário do setor público, e considera que a privatização de empresas estatais e vendas de bem móveis ou imóveis, além de outros ativos públicos, embora sejam fontes de receitas públicas, não podem ser caracterizadas como aumento da receita permanente ou corrente. Neste sentido, as vendas de ativos do âmbito público devem ser consideradas apenas como uma medida de financiamento do déficit público. Os seus impactos sobre o déficit só se dão através da redução das despesas líquidas, associadas à manutenção daqueles ativos, e estão computados como redução de despesas.

Dessa forma, os recursos arrecadados com a alienação de ativos públicos não devem ser vistos ou considerados como uma fonte de receita corrente, do mesmo modo que impostos, taxas ou contribuições. Primeiro, porque a privatização não muda a postura fiscal do governo. Segundo, porque tais recursos constituem receitas de capital e tem uma aplicação restrita. E, terceiro, porque o tratamento de recursos arrecadados com a alienação de bens como uma receita corrente ou permanente tende a alterar negativamente a posição orçamentária intertemporal do governo. Nesse sentido, assim como pontuado por Nakano (1991), a alienação de ativos deve ser tratada apenas como uma operação pontual de financiamento do déficit público (CARVALHO, 2001).

Outro aspecto importante, concernente a este tópico, é que para que o governo possa proceder legalmente a alienação de bens, é necessário que o município tenha uma lei autorizativa específica para efetuar o referido ato (JUND, 2006).

O próximo demonstrativo deverá apresentar tabelas que contenham a análise da situação financeira e da projeção atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos (ANDRADE *et al.*, 2010). O objetivo do Demonstrativo VI é dar transparência à situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas na presente LDO, além de orientar a elaboração da LOA (COSTA; VALVERDE, 2002; TESOURO NACIONAL, 2017).

A LRF, ao mencionar que os governos municipais devem fazer uma avaliação da situação financeira e atuarial, induz à demonstração de resultados relativos a exercícios

passados e futuros, com a respectiva avaliação desses resultados. Desse modo, conteúdo do demonstrativo exigido é discriminado em duas tabelas separadas, uma especificamente para a situação financeira e outra para a situação atuarial.

No primeiro (FIGURA 8), deverá ser analisado se as receitas arrecadadas pelo regime próprio de previdência dos servidores públicos estão sendo suficientes para cobrir as aposentadorias, as pensões e os benefícios custeados por ele, portanto, trata-se de uma avaliação da situação financeira do passado (ANDRADE *et al.*, 2010). Cruz *et al.* (2014, p. 24), nesse raciocínio, reforçam que: “a avaliação da situação financeira permitirá que sejam efetuados os ajustes necessários à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e dos servidores públicos”.

Figura 8 - Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO FINANCEIRA E ATUARIAL DO RPPS <ANO DE REFERÊNCIA>			
AMF - Demonstrativo 6 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea "a")			R\$ 1,00
RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIOS DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES			
PLANO PREVIDENCIÁRIO			
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
RECEITAS CORRENTES (I)			
RECEITAS DE CAPITAL (II)			
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS RPPS - (III) = (I + II)			
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
ADMINISTRAÇÃO (IV)			
PREVIDÊNCIA (V)			
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS RPPS (VI) = (IV + V)			
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (VII) = (III - VI)			
RECURSOS RPPS ARRECADADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
VALOR			
RESERVA ORÇAMENTÁRIA DO RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
VALOR			
APORTES DE RECURSOS PARA O PLANO PREVIDENCIÁRIO DO RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
Plano de Amortização - Contribuição Patronal Suplementar			
Plano de Amortização - Aporte Periódico de Valores Predefinidos			
Outros Aportes para o RPPS			
Recursos para Cobertura de Déficit Financeiro			
BENS E DIREITOS DO RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Investimentos e Aplicações			
Outro Bens e Direitos			
PLANO FINANCEIRO			
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
RECEITAS CORRENTES (VIII)			
RECEITAS DE CAPITAL (IX)			
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS RPPS - (X) = (VIII + IX)			
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
ADMINISTRAÇÃO (XI)			
PREVIDÊNCIA (XII)			
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS RPPS (XIII) = (XI + XII)			
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (XIV) = (X - XIII)			
APORTES DE RECURSOS PARA O PLANO FINANCEIRO DO RPPS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
Recursos para Cobertura de Insuficiências Financeiras			
Recursos para Formação de Reserva			

Fonte: Adaptado de Tesouro Nacional (2017)

No segundo (FIGURA 9), é considerada a avaliação da situação atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos, que trata sobre a avaliação da projeção da situação financeira no longo prazo, tendo no demonstrativo como primeiro período o ano anterior ao da elaboração da LDO (ANDRADE *et al.*, 2010).

Figura 9 - Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS – II

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS AValiação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS - II <ANO DE REFERÊNCIA>				
AMF - Demonstrativo 6 - II (LRF, art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea "a")				RS 1,00
PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES				
EXERCÍCIO	Receitas Previdenciárias (a)	Despesas Previdenciárias (b)	Resultado Previdenciário (c) = (a-b)	Saldo Financeiro do Exercício (d) = (d Exercício)

FONTE: Sistema <sistema>, Um. Resp.: <Un. Resp.>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado no dia <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>.

Fonte: Adaptado de Tesouro Nacional (2017)

As tabelas também deverão estar acompanhadas de análise descritiva dos parâmetros utilizados na avaliação atuarial e de valores que possuam maior relevância para o entendimento da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos. Na análise e nas projeções devem ser atendidas as normas e critérios estabelecidos pelo Ministério da Previdência Social, e as variações atípicas observadas, bem como a base de dados utilizada além de outros elementos considerados relevantes também deverão ser objetos de análise, estabelecendo-se, dessa forma, consistência entre os dados utilizados e os valores apresentados (TESOURO NACIONAL, 2017).

O demonstrativo seguinte, Demonstrativo VII (FIGURA 10), exige que os municípios incluam em sua LDO um demonstrativo que apresente a estimativa e a compensação da renúncia de receita, caso haja pretensões para tal. Define-se como renúncia de receita a redução dos ingressos estimados em decorrência de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, compreendendo anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (BROLIANI, 2004; MALCHER, 2012; PALUDO, 2013; PIRES, 2011).

A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual de pessoa física ou jurídica (MALCHER, 2012; TESOURO NACIONAL, 2017) e pode ser emanada por motivos políticos, econômicos, financeiros ou institucionais, com o objetivo de incentivar crescimento econômico, fomentar desenvolvimento de determinada região ou ampliar a concorrência (ANDRADE, 2012; MALCHER, 2012).

Figura 10 - Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA <ANO DE REFERÊNCIA>						
AMF - Demonstrativo 7 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)						R\$ 1,00
TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			<Ano Ref.>	<Ano+1>	<Ano+2>	
TOTAL						-
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>						

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

O referido demonstrativo tem como objetivo dar transparência às renúncias de receita previstas na LDO, para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, além de orientar a elaboração da LOA, uma vez que o montante das renúncias fiscais concedidas causa impacto direto sobre a previsão das receitas públicas (BROLIANI, 2004; COSTA; VALVERDE, 2002; LACERDA, 2005; TESOURO NACIONAL, 2017). “A exigência de transparência na renúncia de receita é uma regra básica da LRF” (LACERDA, 2005, p. 102). Cruz *et al.* (2014) mencionam que a sociedade precisa ser informada sobre qual é o montante do valor referente à renúncia das receitas que estão sendo concedidas, quais os beneficiários, bem como quais atividades estão deixando de ser prestadas em decorrência da compensação efetuada, uma vez que os recursos arrecadados são de toda a sociedade e nada mais justo que ela tenha conhecimento dos valores a que está renunciando e de que serviços deixarão de ser expandidos ou implementados.

Além disso, Bruno (2013) afirma que o referido item previsto pela LRF visa combater práticas que eram rotineiramente comuns antes de sua introdução, onde, candidatos ao Poder Executivo prometiam ao seu eleitorado redução ou até mesmo extinção de tributos competentes ao ente. Tal comprometimento vislumbrava somente a ânsia de grupos políticos na busca de votos para alcance do poder, com propostas de renúncia fiscal sem qualquer planejamento ou análise de impacto sobre as finanças públicas, não atendendo-se, portanto, para suas consequências. Neste sentido, o legislador deu um tratamento importante à utilização da renúncia de receitas, com a imposição de condições para sua concessão com a indicação de medidas de compensação da renúncia elencando condutas, o início de sua vigência e, ainda, de suas exceções. A LRF apresenta em seu Artigo 14 as condições que deverão ser observadas pelos municípios para a concessão de renúncia de receita:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (BRASIL, 2000).

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de caráter tributário que ocasione a renúncia de receita necessita de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no ano de início da vigência da concessão ou ampliação e nos dois subsequentes, além de atender ao disposto na LDO. Isso demonstra que a renúncia foi devidamente considerada quando da previsão da receita estipulada e que não prejudicará as metas de resultados fiscais, ou, apresentando medidas de compensação de aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributo ou contribuição (BROLIANI, 2004; HORVATH, 2001; LACERDA, 2005; LUQUE; SILVA, 2004; NASCIMENTO; DEBUS, 2001; VESELY, 2011). Cabe ressaltar que qualquer que seja a forma de medida concessória de incentivo ou benefício tributário do qual resulta renúncia de receita, além de sua previsibilidade na LDO, terá ela que ser promovida através de lei específica. Portanto, cabe ao Poder Legislativo conceder ou não a medida proposta pelo Poder Executivo (AGUIAR, 2008).

Assim, o gestor municipal deverá apresentar na LDO, e em lei específica, suas pretensões quanto à renúncia de receita que decorram da compensação, devendo evidenciar o montante das receitas que o ente deixará de arrecadar em decorrência da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário, e ainda indicar a forma de compensação que será utilizado para contrapesar a diminuição da receita, considerando as condições elencadas pela LRF (ANDRADE *et al.*, 2010; MALCHER, 2012).

O último demonstrativo (FIGURA 11) pertencente ao Anexo de Metas Fiscais trata sobre o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. Conceitua-se como despesa obrigatória de caráter continuado, aquelas novas despesas decorrentes de expresse mandamento legal, ato administrativo ou medida provisória, no caso federal, que tornem obrigatória ao ente sua execução por um período superior a dois anos (BRUNO, 2013; LACERDA, 2005).

Figura 11 - Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO <ANO DE REFERÊNCIA>	
AMF - Demonstrativo 8 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)	
R\$ 1,00	
EVENTOS	Valor Previsto para <Ano de Referência>
Aumento Permanente da Receita	
(-) Transferências Constitucionais	
(-) Transferências ao FUNDEB	
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)	0,00
Redução Permanente de Despesa (II)	
Margem Bruta (III) = (I+II)	0,00
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	0,00
Novas DOCC	
Novas DOCC geradas por PPP	
Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III-IV)	0,00
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>	

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

No passado recente, em governos brasileiros, foi uma prática muito usual a adoção de decisões administrativas ou edição de atas legais que impunham obrigações ao ente sem uma avaliação prévia dos custos correspondentes, assim como da capacidade da sociedade em alocar os recursos necessários aos pagamentos apropriadados. Quanto maior o período de tempo em que os compromissos assumidos afetassem a despesa pública, mais nocivo à saúde e ao equilíbrio das contas governamentais esse tipo de procedimento era. Alguns benefícios, por exemplo, além de crescentes ao longo do tempo, dificilmente poderiam ser revogados, devido à suas peculiaridades e objetivos. A assunção de compromissos sem adequada viabilização das fontes de financiamento acarreta escalada inflacionária, aumento da dívida pública e acentuada elevação da carga tributária, situação que ainda hoje impõe pesado ônus para a sociedade brasileira. Diante dessa situação, para pôr fim a esse tipo de descontrole das finanças públicas brasileiras, o legislador, através da LRF em seu Artigo 17, impôs restrições de controle e iniciativa quanto ao uso desse mecanismo (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Art. 17. 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.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterá as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado. (BRASIL, 2000).

Assim, os atos que criarem ou aumentarem novas despesas obrigatórias de caráter continuado deverão ser acompanhados de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio (BROLIANI, 2004; COSTA; VALVERDE, 2002; GIUBERTI, 2005; LACERDA, 2005; LUQUE; SILVA, 2004). A omissão do devido acompanhamento considera a despesa como “não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público” (NASCIMENTO; DEBUS, 2001, p. 13). Também deve haver a comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas e seus efeitos financeiros nos períodos seguintes devem ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesas.

Considera-se aumento permanente de receita as situações provenientes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo em decorrência do crescimento real da atividade econômica, majoração ou criação de tributo ou contribuição, cuja competência tributária é do próprio ente governamental em questão (ANDRADE *et al.*, 2010; BROLIANI, 2004; COSTA; VALVERDE, 2002; TESOURO NACIONAL, 2017). Já redução permanente de despesa é aquela oriunda de fechamento de órgãos, redução de despesas de pessoal, redução ou extinção de uma ação governamental, redução de programas de benefícios de seguridade social, entre outros (ANDRADE *et al.*, 2010; PELICOLI, 2000). As despesas obrigatórias de caráter

continuado não serão e não podem ser executadas antes da implementação de tais medidas (LACERDA, 2005; TESOURO NACIONAL, 2017).

Tal tabela será parâmetro para a elaboração da LOA e para a expedição do ato que criar ou aumentar despesa obrigatória de caráter continuado durante a execução do orçamento, devendo tal demonstrativo ser acompanhado de análise técnica comprovando a forma pela qual os valores apresentados foram obtidos. Na elaboração da LOA e durante sua execução, as despesas obrigatórias de caráter continuado não poderão ultrapassar o limite estabelecido na LDO, tratando-se, portanto, uma forma de conter o aumento dos gastos públicos permanentes além de garantir o equilíbrio do erário público (ANDRADE *et al.*, 2010). Tal situação visa assegurar que não haverá criação de despesa obrigatória de caráter continuado sem fontes consistentes de financiamento (VESELY, 2011). Neste sentido, Kanayama (2016, p. 68) afirma que “é problema conformar interesses na prestação de políticas públicas de longo prazo com a disponibilidade de recursos nesse mesmo período”. Desse modo ficam contextualizados todos os quesitos necessários para a composição do Anexo de Metas Fiscais da LDO.

2.3.2.3 Anexo de Riscos Fiscais

Como última exigência da LRF, a LDO deverá conter o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar negativamente as contas públicas, informando, inclusive, as providências a serem tomadas caso se concretizem (ABRAHAM, 2017; GIACOMONI, 2010; LACERDA, 2005; LUQUE; SILVA, 2004; LUQUE *et al.*, 2014), conforme esquema apresentado no Quadro 3. Para melhor entendimento sobre a finalidade do Anexo de Riscos Fiscais é necessário, primeiramente, compreender o que são passivos contingentes e outros riscos, conforme disciplina a LRF (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Quadro 3 - Conteúdo do Anexo de Riscos Fiscais

ANEXO DE RISCOS FISCAIS	CONTEÚDO	Passivos Contingentes	Demandas Judiciais Garantias e avais concedidos Dívidas em processo de reconhecimento
		Outros Riscos	Riscos Orçamentárias Riscos de Dívida

Fonte: Paludo (2013)

Os passivos contingentes correspondem a despesas incertas ou eventuais que envolvem um grau de incerteza quanto a sua efetiva ocorrência (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; COSTA; VALVERDE, 2002). Podem configurar como demandas judiciais de grande impacto que se encontram pendentes de julgamento pelos tribunais superiores como Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal; dívidas em geral que se encontram em processo de reconhecimento; e operações de garantias e aval dados pelo Poder Público (BROLIANI, 2004; PALUDO, 2013).

Já os outros riscos são comumente classificados em riscos orçamentários e riscos de dívida. Os riscos orçamentários encontram-se relacionados à possibilidade de estimativas de receitas e montante de despesas fixadas na LOA não se comportarem conforme previsão estabelecida. Isto é, que durante a execução orçamentária ocorram desvios entre receitas e despesas orçadas, e os riscos fiscais de dívida estão mais associados às oscilações de variáveis macroeconômicas como taxa de juros, inflação e variação cambial, por exemplo (PALUDO, 2013). É importante ressaltar, entretanto, que para constar no anexo, tanto os passivos contingentes quanto os outros riscos, deverão ser capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Desse modo, o Anexo de Riscos Fiscais (FIGURA 12) busca resguardar o equilíbrio das contas públicas, e é por intermédio dele que serão determinadas, previamente, as medidas que serão adotadas em caso de efetivação da despesa fortuita (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; COSTA; VALVERDE, 2002). Seu “fundamento é realizar uma previsão de despesas eventuais e incertas que poderão ocorrer, ou mesmo exigir sua efetivação durante o exercício financeiro” (BRUNO, 2013, p. 82) que se realiza.

Figura 12 - Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências

<ENTE DA FEDERAÇÃO> LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE RISCOS FISCAIS DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS <ANO DE REFERÊNCIA>			
ARF (LRF, art 4º, § 3º)			R\$ 1,00
PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Demandas Judiciais			
Dívidas em Processo de Reconhecimento			
Avais e Garantias Concedidas			
Assunção de Passivos			
Assistências Diversas			
Outros Passivos Contingentes			
SUBTOTAL	0,00	SUBTOTAL	0,00
DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Frustração de Arrecadação			
Restituição de Tributos a Maior			
Discrepância de Projeções:			
Outros Riscos Fiscais			
SUBTOTAL	0,00	SUBTOTAL	0,00
TOTAL	0,00	TOTAL	0,00
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>			

Fonte: Tesouro Nacional (2017)

É importante salientar que calamidades públicas como enchentes, desabamentos, desastres ambientais, dentre outros, além de reclamações trabalhistas, bem como os demais riscos fiscais, que a qualquer tempo podem comprometer o equilíbrio fiscal do município, muitas vezes são de difícil previsibilidade, principalmente se não há qualquer tipo de variável que antecipe tal acontecimento.

Mas, de todo modo, com base em demandas judiciais e na experiência ensejada por orçamentos anteriores, é possível definir uma margem de risco, que transformada em receita corrente líquida, comporá uma reserva orçamentária técnica, a reserva de contingência (BROLIANI, 2004; TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2001). A obrigatoriedade da LOA conter reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante são estabelecidos na LDO, com base na receita corrente líquida, atende o estabelecido no Artigo 5 da LRF, conforme já mencionado anteriormente.

É oportuno salientar que a STN vem estabelecendo portarias, quase que anualmente, contendo manuais para padronizar a elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais dos municípios. Os referidos documentos foram elaborados de forma didática contendo informações necessárias para a elaboração dos demonstrativos. Sua utilização possibilitará a padronização de todos as LDOs municipais, razão pela qual deve-se adotar o

modelo definido pelo referido órgão. Desse modo ficam contextualizados todos os quesitos necessários para a composição dos aspectos fiscais da lei, do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais da LDO.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Pederiva e Medeiros (2003) examinaram as prioridades estabelecidas pela LDO da União para o exercício de 2002. No estudo foram feitos comparativos entre as médias das diferenças entre as ações prioritárias com a média das diferenças das demais ações. Os resultados estatísticos colhidos apontam para a observância das prioridades da LDO de 2002 no tocante à preferência na sua execução orçamentária. O saldo médio da diferença entre os valores executados e os autorizados, no caso das ações prioritárias, foi significativamente inferior ao das demais ações constantes do orçamento federal para aquele ano. O que evidenciou a aderência da execução orçamentária às prioridades estabelecidas. Os autores ainda reforçam que no grupo das despesas não prioritárias, encontram-se as despesas obrigatórias e aquelas que não estão sujeitas ao contingenciamento orçamentário. E que por essa questão, em tese, deveriam se aproximar o executado do autorizado, resultando em uma média igual ou menor do que as ações prioritárias, o que não aconteceu. Por fim, os autores sugeriram novos estudos para aceitar ou rejeitar a relevância das prioridades na execução orçamentária, recomendando testes adicionais, que considerem o orçamento de forma segregada, em diferentes grupos de ações e despesas.

Já Barbosa (2006), em seu estudo sobre as metas e prioridades fixadas na LDO para a Administração Pública Federal, buscou explicar as razões para a distância observada entre as promessas estabelecidas nos contratos políticos e os resultados alcançados, especificamente, no que diz respeito às prioridades. O autor afirma que o processo político é permeado por promessas, programas, acordos, planos de governo, dentre outros elementos, que são firmados entre os mais diversos atores envolvidos e que afetam diretamente as previsibilidades orçamentárias. Foi percebido, através dos resultados, que nem sempre o que é executado orçamentariamente se corresponde ao que é comprometido inicialmente entre as partes. A justificativa para o não cumprimento dos compromissos estabelecidos é fundamental para a compressão do jogo político. E em parte, segundo o autor, a explicação para este fenômeno deve-se ao fato de que as transações realizadas no processo político enfrentam certas falhas

denominadas de custos transacionais políticos (CTP), que fazem interferência direta nas suas aplicações.

Andrade *et al.* (2007) fizeram um estudo de caso na cidade de Maranaú do Estado do Ceará para demonstrar a importância da LDO como instrumento de conexão do planejamento público. Através da apresentação das informações dispostas na LDO de Maranaú, os autores delimitaram sobre a efetividade dos principais itens legais que a LDO deve constituir. Foi percebido que as matérias apresentadas no documento demonstraram relevância no que se refere a transferência de informações do PPA para a LOA, bem como no que tange as metas e prioridades da administração pública para o período anual. Também foi considerada como uma das principais atribuições da LDO a busca pelo equilíbrio entre as receitas e despesas durante a execução da LOA, com inclusive as previsibilidades das providências corretivas a serem tomadas em casos contrários a esse disciplinamento. Desse modo os autores consideraram que a LDO exerce importância fundamental na gestão pública, não devendo ser vista somente como uma mera obrigação constitucional e da LRF, mas, principalmente, como uma ferramenta de planejamento e gestão orçamentária que possibilita ao gestor aplicar de forma responsável os recursos públicos.

Em outro estudo, Aquino e Azevedo (2015) apresentaram a análise do grau de realismo do orçamento anual de 2800 municípios. Foi rejeitada pelos resultados a hipótese de que a perda de realismo decorre de restrição informacional para estimação. Os autores explicam que os sistemas de gestão de finanças públicas têm recebido atenção de agências multilaterais e são vistos como a base das reformas sugeridas para países em desenvolvimento. Porém, em geral as intervenções das agências se restringem ao governo central, e não alcançam a prática em governos subnacionais. Os resultados mostraram que as reformas propostas no Brasil ainda não alcançaram os resultados desejados. E que o poder executivo de governos locais antecipa oportunidades e dificuldades na execução do orçamento, utilizando-se de “estratégias orçamentárias” com a superestimação dos valores, impactando diretamente na redução de *accountability* do processo como um todo.

Teixeira e Azevedo (2015) analisaram o nível de utilização das metas fiscais pelos estados brasileiros, comparando as suas metas fiscais estabelecidas na LDO com os valores previstos LOA, além de comparar com os valores executados. Os resultados da pesquisa mostram que as metas fiscais estabelecidas na LDO praticamente não têm sido adotadas como direcionador para elaboração da LOA, e a consequência é que os resultados apurados na execução orçamentária têm sido muito distantes do planejamento fiscal. Os autores chegaram à conclusão que, mesmo após anos de adoção os mecanismos de controle de endividamento dos

entes públicos, não tem funcionado adequadamente no país, e que ainda existem diversos problemas conceituais no entendimento sobre a metodologia de estabelecimento de metas, diminuindo a *accountability* e abrindo espaços para aumento no endividamento, na medida em que o planejamento fiscal estabelecido não serve como limitador do financiamento do setor público.

Demarco e Chiesa (2015) efetuaram uma pesquisa com o objetivo de desenvolver uma metodologia de avaliação de alinhamento dos Planos Plurianuais municipais com o PPA federal, com validação da metodologia aplicada em uma amostra sul-riograndense. A partir de três dimensões estruturantes dos planos, o processo de elaboração do PPA, a concepção e o conteúdo programático do documento, e o desenho e funcionamento previsto do sistema de monitoramento da programação proposta, a metodologia desenvolvida mostrou-se adequada para captar uma visão mais abrangente das características e gargalos deste alinhamento que foi organizado.

A validação da metodologia demonstrou um processo de elaboração de PPAs municipais com uma interlocução de alcance limitado do Poder Executivo com a sociedade civil organizada, dado o caráter consultivo ou informativo dado ao processo. A dimensão estratégica do conteúdo do refletiu a reduzida importância política dada pelos governos municipais aos PPAs como instrumento de planejamento. Este desprestígio foi observado pela ausência de consulta prévia a diagnósticos sobre a realidade generalizada do município, das quais são demonstrados os problemas que devem ser eliminados ou dirimidos. E tampouco são apontados nas peças quais as estratégias ou políticas públicas que serão adotadas para enfrentar os problemas que o município enfrenta. Esta realidade tem como consequência, objetivos e diretrizes estratégicas genéricas, que por vezes, reproduzem o conteúdo do PPA anterior. Assim, desde a sua introdução, os resultados demonstram que o PPA ainda não parece ter se transformado em um instrumento de planejamento capaz de dar suporte à gestão estratégica do governo, ao contrário, a elaboração dos referidos documentos, na maioria dos casos, cumpre uma formalidade. Por fim, diante de todo o contexto, também observou-se que o monitoramento e avaliação do PPA, na maioria dos municípios pesquisados, caracteriza-se por precariedade e até mesmo pela sua inexistência.

Silva, Oliveira e Pereira (2016) buscaram identificar, em seu estudo, as técnicas, as ferramentas e as ações aplicadas ao processo de planejamento da Prefeitura Municipal de Matupá. Por meio de um estudo de caso com aplicação de questionário, além de uma pesquisa documental in loco nas três peças do planejamento, PPA, LDO e LOA, foi possível verificar que há coerência nas técnicas e ferramentas utilizadas nos procedimentos de elaboração dos

orçamentos. Porém foi demonstrado que há dificuldades na criação dos indicadores que possibilitam o controle e avaliação dos resultados das ações propostas na execução do planejamento. Como foi averiguado que 77,78% dos profissionais da área já possuem experiência com mais de 10 anos de atuação na administração pública, foi sugerida pelos autores a realização constante de capacitações para os funcionários públicos que trabalham no setor analisado. Sobre temas relacionados às peças orçamentárias da Administração Pública, Contabilidades Públicas, Orçamento Público e afins.

Por fim, Aquino e Azevedo (2016) estudaram o planejamento em municípios de pequeno porte do Estado de São Paulo. A amostra para observar esta realidade condizia aos municípios com população inferior a 50 mil habitantes do Estado de São Paulo, que em 2014 representava mais de 80% das municipalidades paulistas. Para efetivação do estudo foi aplicado um questionário direcionado aos servidores públicos que eram responsáveis diretos pelo processo de planejamento do governo municipal. Os resultados mostraram que a dinâmica orçamentária dos municípios analisados ainda segue o modelo de *input-based budget* ou orçamento-programa, com pouca ou nenhuma avaliação da eficiência dos programas, e com baixa utilização das metas físicas e indicadores orçamentários. O planejamento é desenvolvido quase sempre de forma centralizada, pelo contador, com pouca participação das demais secretarias e órgãos da Administração Indireta. A estimativa das receitas e fixação das despesas são formalizadas de modo incremental, que é o método que projeta o período futuro a partir dos valores executados no período anterior. Além disso, observou-se baixa participação popular e baixo envolvimento do legislativo na elaboração e aprovação do orçamento.

A seguir são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são abordados os aspectos metodológicos usados na condução do estudo. É apresentada uma breve classificação metodológica da pesquisa, uma delimitação sobre o universo e amostra da pesquisa, e a fonte e os procedimentos que foram utilizados para coleta dos dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

No entendimento de Gil (2002) pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Sua demanda surge quando não se dispõe de informação satisfatória para responder um problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente conjugada ao problema.

A busca de respostas para problemas de pesquisa é um processo cíclico, uma vez que não termina com a resposta obtida, novos problemas são identificados com base na realização da própria pesquisa e das respostas encontradas. Esse posicionamento é confirmado principalmente no final de teses, dissertações e demais trabalhos, onde o autor, depois de feitas as conclusões, faz a recomendação de trabalhos futuros em razão de seu estudo não contemplar todas as possíveis discussões a respeito da temática proposta (BEUREN, 2012).

Neste sentido, quanto aos objetivos, o presente trabalho foi efetuado mediante uma pesquisa descritiva, uma vez que se analisou de que forma os municípios componentes da mesorregião do Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas LDOs. Uma das principais características da pesquisa descritiva está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, com o objetivo de descrever traços de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL, 2002; VERGARA, 2004). Não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação (VERGARA, 2004).

Em relação aos procedimentos a pesquisa é delineada como documental, uma vez que ela se utilizou principalmente das informações contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias dos municípios estudados. A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam

um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa (GIL, 2002; MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Tal tipo de pesquisa visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e lhe introduzir algum valor, podendo contribuir com a comunidade científica, a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel. Desse modo, a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise profunda (SILVA; GRIGOLO, 2002).

No que concerne à abordagem, o estudo contempla uma pesquisa qualitativa, que conforme Beuren (2012), concebe análises profundas em relação ao fenômeno estudado. Esta abordagem destaca características que por vezes não são evidenciadas por meio de um estudo quantitativo, conferindo à este último como, em algumas ocasiões, superficialidade em relação ao primeiro. A principal diferença entre uma abordagem à outra reside no fato de que a abordagem qualitativa não emprega um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema (RICHARDSON, 1999). Desse modo, as peças orçamentárias dos municípios em estudo foram avaliadas qualitativamente quanto ao seu conteúdo.

3.2 AMOSTRA DA PESQUISA

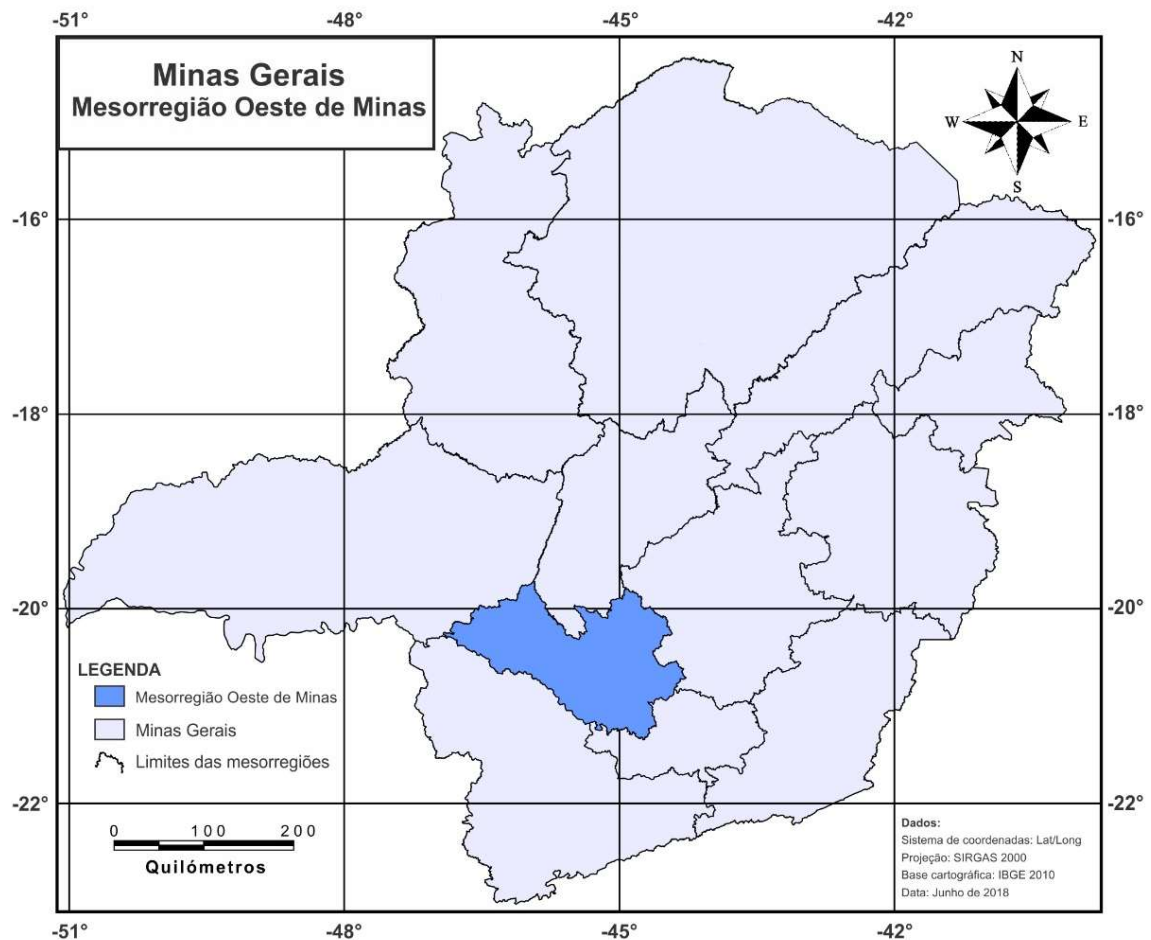
Para compreender a realidade da composição das LDOs dos municípios, delimitou-se não probabilisticamente a mesorregião do Oeste de Minas como horizonte de pesquisa. De acordo com o IBGE (1990, p. 8) entende-se por mesorregião:

Uma área individualizada, que apresenta formas de organização do espaço geográfico definidas pelas seguintes dimensões: o processo social, como determinante, o quadro natural, como condicionante e, a rede de comunicação e de lugares, como elemento da articulação espacial. Estas três dimensões possibilitam que o espaço delimitado como mesorregião tenha uma identidade regional. Esta identidade é uma realidade construída ao longo do tempo pela sociedade que aí se formou (IBGE, 1990, p. 8).

De acordo com consulta realizada no portal do IBGE Cidades (2017), Minas Gerais possui um montante equivalente a 853 cidades em todo seu território. A mesorregião Oeste de Minas é uma das 12 mesorregiões do Estado de Minas Gerais compreendendo um total de 44 municípios divididos em cinco microrregiões: Campo Belo, Divinópolis, Formiga, Oliveira e Piumhi (IBGE, 2017).

As cidades da mesorregião escolhida têm uma variação populacional de 1.533 habitantes na cidade menos populosa (Doresópolis) a 234.937 habitantes na cidade mais populosa (Divinópolis), totalizando no conjunto 1.045.975 habitantes em 2017, o que equivale a aproximadamente 4,95% de toda a população do estado, conforme projeção do IBGE (2017). Com o sexto PIB comparado as outras mesorregiões, o conjunto estudado absorve aproximadamente 11,72% do total da riqueza do estado (FJP, 2016). Trata-se de uma mesorregião que contempla uma economia diversificada e intermediária, porém de tendência ascendente, baseada principalmente na indústria e no setor de serviços (CIRINO; GONZÁLES, 2011). Seu conglomerado territorial, exibido na Figura 13, ocupa 24.043,467 km², e corresponde a 4,1% da área total do estado (SÁ JÚNIOR, 2009; SALVIO, 2016).

Figura 13 - Mapa da Mesorregião Oeste de Minas



Fonte: QGIS (2018)

Com relação aos documentos analisados, foram retiradas da população pesquisada amostras não probabilísticas por acessibilidade, que, conforme Vergara (2004) e Marconi e Lakatos (2010), são subconjuntos das populações selecionadas convenientemente pela facilidade de acesso e que se enquadram longe de qualquer procedimento estatístico.

3.3 FONTE E COLETA DOS DADOS

Os dados documentais necessários para o alcance do objetivo da pesquisa correspondem a todo o conteúdo disposto nas LDOs dos 44 municípios da mesorregião Oeste de Minas, referentes aos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016, totalizando 176 peças orçamentárias.

Em 27 de abril de 2011, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) implantou o Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (SICOM), que obrigou compulsoriamente o encaminhamento eletrônico de diversos dados municipais, entre eles a LDO. Seu objetivo é modernizar as ações de fiscalização, acompanhamento e monitoramento dos atos municipais em tempo real. Todos os planos orçamentários de todos os municípios mineiros, portanto, devem estar disponíveis para livre consulta no site do TCE-MG "Fiscalizando com o TCE – Minas Transparente", que é o canal que divulga todas as informações encaminhadas pelos gestores municipais.

Em meados de julho de 2017, do conjunto de instrumentos orçamentários que perfazem a amostra, 5 não foram visualizados no canal do TCE-MG porque os arquivos de descarregamento estavam corrompidos. Essa totalidade de planos publicados, 171, personifica que os municípios de fato transmitem seus conteúdos para o ente fiscalizador. Porém, do total de LDOs extraídas, 70 estavam completas contendo a parte textual legal com seus respectivos anexos. O outro montante, 101, somente continha a parte inicial do documento, que se refere ao texto da lei sem a disponibilização dos anexos. Um dado importante desta coleta inicial, é que dos 44 municípios estudados apenas 5, ou aproximadamente 11,36% da amostra, encaminharam para publicação todos os 4 instrumentos completos de 2013 a 2016: Divinópolis, Formiga, Perdões, Piracema e Vargem Bonita.

Tal situação dificultou o processo de coleta de dados, uma vez que inicialmente tinha-se a expectativa de obter todos os documentos no respectivo portal. Entretanto o que se averiguou foi que a maioria dos municípios não transmite todo o conteúdo da LDO para o TCE-MG, contrariando a compulsoriedade do encaminhamento e violando o princípio da publicidade na administração pública (PINTO, 2015). Diante de tal ocorrência foi encaminhada uma mensagem eletrônica para a ouvidoria do TCE-MG, em outubro de 2017, questionando a qualidade da remessa das informações por parte dos municípios. A resposta recebida foi a seguinte:

Quanto aos arquivos recebidos pelo TCEMG e disponibilizados no Portal “Fiscalizando com o TCE” salienta-se que as informações pertinentes ao Plano Plurianual – PPA, à Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e à Lei Orçamentária Anual – LOA, enviadas pelo Prefeito Municipal, são recebidas através do sistema SICOM, de modo que, em casos de omissão ou divergência nas informações prestadas, são passíveis de punição pessoal os Prefeitos e os Gestores responsáveis pela prestação dessas informações.

[...]

Infelizmente, os dados disponibilizados no Fiscalizando são os que as Prefeituras encaminham para o Tribunal, por meio do SICOM, sem nenhuma análise do Tribunal. Os arquivos são solicitados e deveriam ser encaminhados com o texto da Lei mais os anexos. Porém, a grande maioria não encaminha os anexos, nem da LOA, e o sistema não tem como garantir esta validação. Caso o Tribunal, em razão de alguma análise, necessite dos anexos e os mesmos não foram enviados, temos que solicitar no município. Diante disso, o TCE tem em seu banco de dados apenas o que eles enviam no SICOM de forma completa ou incompleta, e está disponibilizado no Fiscalizando.

[...]

Não existe uma fiscalização específica desses instrumentos de planejamento pela Diretoria de Controle Externo dos Municípios, responsável pelo plano de fiscalização dos municípios.

Observa-se que a insuficiência ou o não encaminhamento dos documentos orçamentários é passível de punição pessoal. Porém, não há fiscalização por parte do órgão responsável que examine se os municípios efetivamente estão encaminhando a totalidade do que é devidamente necessário, o que pode justificar as repetidas remessas incompletas encontradas.

Com o insucesso da coleta de todos os planos completos no portal do TCE-MG, no mês de agosto de 2017 foram realizadas buscas nos endereços eletrônicos oficiais das Prefeituras e das Câmaras Municipais das 39 cidades restantes. Das 106 peças faltantes, contando com as 5 não descarregadas, foram obtidas 9 LDOs completas, sendo 5 no portal das Prefeituras e 4 no site das Câmaras Municipais. Esta etapa possibilitou a inclusão das cidades de Cana Verde, Carmópolis de Minas, Ibituruna e Nova Serrana no conjunto dos municípios com peças completas de 2013 a 2016 para o estudo.

Nesta fase, diversas vezes foram visualizados os mesmos arquivos que haviam sido encaminhados para o TCE-MG, ou seja, com o conteúdo parcial das LDOs. Neste sentido, considerando novamente que todos os instrumentos de planejamento, conforme as legislações de transparência, obrigatoriamente precisam ser publicados integralmente (NUNES, 2013; COUTINHO; SENHORAS, 2013), há evidente descaso dos gestores e técnicos municipais da amostra neste requisito.

Ainda sem grande parte de todo o conteúdo amostral, ainda no mesmo mês de agosto de 2017, foram feitas tentativas de comunicação direta com os responsáveis pela elaboração das peças orçamentárias. Primeiramente, foram feitas tentativas por e-mail, e caso não houvesse

resposta no prazo de uma semana, as solicitações seriam feitas por telefone. Os contatos foram adquiridos nos portais oficiais dos 35 municípios restantes.

Na comunicação encaminhada via e-mail estava descrito todas as explicações, justificativas e objetivos do presente estudo, com a intenção de transmitir clareza, segurança e relevância do tema para os agentes públicos. Dos 35 comunicados enviados via correio eletrônico, alguns foram respondidos, mas 3 municípios fizeram o efetivo encaminhamento das peças orçamentárias faltantes com os anexos. Córrego Fundo, Itaúna e Santo Antônio do Monte enviaram 8 LDOs no total. Dessa forma o somatório dos documentos completos chegou a 87 e dos incompletos a 89.

Determinados municípios justificaram o não encaminhamento ou o envio parcial (sem o anexo) das LDOs. Dentre os quais se destacam os seguintes motivos: a impossibilidade de remessa devido a transição do software de gestão pública municipal que tratava e armazenava os dados orçamentários do município, a mudança de prefeito que consequentemente ocasionou a troca dos profissionais que elaboravam os planos, e o não registro físico dos anexos da LDO na Procuradoria do município.

Após uma semana sem qualquer tipo de resposta virtual, foram feitos contatos telefônicos com os técnicos dos municípios pendentes. Quase a totalidade das cidades em que se conseguiu diálogo com os analistas se comprometeu a encaminhar os planos requeridos em um curto prazo de tempo. Porém, exclusivamente os municípios de Campo Belo, Conceição do Pará, Iguatama, Santana do Jacaré e São Francisco de Paula fizeram o efetivo envio. Através das solicitações realizadas, 15 peças foram encaminhadas, contabilizando 102 LDOs completas e 74 incompletas. Esta fase incorporou as cidades de Campo Belo, Conceição do Pará, Santana do Jacaré e São Francisco de Paula no conjunto dos municípios com planos completos de 2013 a 2016.

Nesta ocasião algumas cidades mencionaram novas justificativas, diferentes das anteriores, para o não envio das LDOs integrais. Dentre as quais também se destacam: os servidores responsáveis pelos planos estavam de férias, o referido documento solicitado não pôde ser digitalizado e consequentemente enviado, os orçamentos somente poderiam ser consultados diretamente na Procuradoria do município, e as solicitações só poderiam ser respondidas e entregues após requerimento formal e físico feito diretamente no paço municipal. Apesar de não ser objeto de estudo, as referidas explicações, juntamente com as anteriores, demonstram que os motivos para os baixos índices de transparência nos municípios vão muito além do simples fato da não divulgação das informações em instrumentos de comunicação, uma

vez que em diversos momentos problemas técnicos e/ou de gestão foram percebidos no processo de coleta.

Por último, já em meados de setembro de 2017, foram feitas solicitações das peças orçamentárias nos Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) e nas ouvidorias municipais. Pois, de acordo com a Lei de Acesso a Informação (LAI), qualquer órgão da Administração Pública fica obrigado a publicar informações de interesse público de maneira acessível na internet, bem como atender as demandas de dados e perguntas feitas pelos cidadãos, dentro de um prazo máximo de 20 dias (BRASIL, 2011; COUTINHO; SENHORAS, 2013). Após o dobro do prazo legal decorrido somente alguns municípios entraram em contato para o envio dos planos, sendo que 10 foram recebidos através do SIC e 3 pelas ouvidorias.

Esta etapa final possibilitou a inclusão das cidades de Camacho, Cláudio, Pains, Piumhi e São Roque de Minas no grupo dos municípios com LDOs completas de 2013 a 2016, totalizando 21 cidades. Desse modo a quantia dos documentos completos chegou a 115 e dos incompletos 61, conforme disposto em detalhes no Quadro 4.

Quadro 4 - Lei de Diretrizes Orçamentárias coletadas nos exercícios de 2013 a 2016

MUNICÍPIOS	PERÍODOS				MUNICÍPIOS	PERÍODOS			
	2013	2014	2015	2016		2013	2014	2015	2016
Aguanil	SA	SA	SA	SA	Itapecerica	SA	SA	TCE	TCE
Arcos	TCE	SA	SA	SA	Itaúna	EMA	EMA	EMA	EMA
Bambuí	TCE	TCE	NE	NE	Medeiros	TCE	SA	SA	SA
Bom Sucesso	SA	SA	SCM	SA	Nova Serrana	SCM	TCE	TCE	TCE
Camacho	SIC	SIC	SIC	SIC	Oliveira	SA	SA	SA	TCE
Campo Belo	TEL	TEL	TEL	TEL	Pains	OUV	TCE	OUV	OUV
Cana Verde	TCE	TCE	SPM	TCE	Passa Tempo	SA	NE	SA	SA
Candeias	NE	TCE	SA	SA	Pedra do Indaiá	SA	TCE	TCE	TCE
Carmo da Mata	SA	TCE	SA	SA	Perdigão	TCE	TCE	SA	TCE
Carmo do Cajuru	SA	TCE	SA	TCE	Perdões	TCE	TCE	TCE	TCE
Carmópolis de Minas	SPM	SPM	SPM	SPM	Pimenta	SA	TCE	SA	SA
Cláudio	SIC	TCE	TCE	SIC	Piracema	TCE	TCE	TCE	TCE
Conceição do Pará	TEL	TEL	TCE	TCE	Piumhi	SIC	TCE	SIC	SIC
Córrego Danta	SA	SA	SA	SA	Santana do Jacaré	TEL	TEL	TEL	TEL
Córrego Fundo	EMA	EMA	TCE	EMA	Santo Antônio do Amparo	TCE	SA	SA	SA
Cristais	SA	TCE	SA	SA	Santo Antônio do Monte	EMA	TCE	TCE	TCE
Divinópolis	TCE	TCE	TCE	TCE	São Francisco de Paula	TEL	TEL	TEL	TEL
Doresópolis	TCE	TCE	SA	SA	São Gonçalo do Pará	TCE	SA	SA	SCM
Formiga	TCE	TCE	TCE	TCE	São Roque de Minas	TCE	TCE	SIC	TCE
Ibituruna	TCE	TCE	TCE	SCM	São Sebastião do Oeste	SA	SA	SA	NE
Igaratinga	SA	TCE	TCE	TCE	Tapiraí	SA	TCE	TCE	SA
Iguatama	SA	SA	SA	TEL	Vargem Bonita	TCE	TCE	TCE	TCE

Fonte: Dados da Pesquisa

Notas: (SA) Sem Anexo; (NE) Não Encontrada; (TCE) Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais; (EMA) E-mail; (TEL) Telefone; (SIC) Serviço de Informação ao Cidadão; (OUV) Ouvidoria; (SCM) Site da Câmara Municipal; (SPM) Site da Prefeitura Municipal; (●) Peças Completas; (●) Peças Incompletas; (●) Peças Não Encontradas.

Dos 115 instrumentos orçamentários completos, caracterizados pela cor verde no Quadro 4, 70 se referem àqueles baixados no portal do TCE-MG, 5 àqueles visualizados no site de Prefeituras Municipais, 4 àqueles obtidos no portal de Câmaras Municipais, 8 àqueles encaminhados por e-mail, 15 àqueles recebidos após contato telefônico, 10 àqueles solicitados através do SIC, e 3 àqueles adquiridos após solicitações feitas na ouvidoria. Já as 56 peças incompletas, assinaladas pela cor amarela no Quadro 4, foram obtidas apenas parcialmente, com a parte textual legal sem seus respectivos anexos. E 5 LDOs, distinguidas pela cor vermelha no Quadro 4, sequer foram observadas com qualquer tipo de conteúdo em todas as etapas da coleta dos dados.

Após o levantamento dos dados, foram excluídos da análise os municípios que não disponibilizaram ou não encaminharam os dados necessários, ou o fizeram de forma incompleta. Essa situação é uma das limitações da pesquisa pois restringiu a análise dos dados em 47,73% da amostra inicial. Contudo, a referida dificuldade encontrada possibilita uma gama de pesquisas futuras sobre transparência e acesso aos planos orçamentários municipais completos, uma vez que os estudos sobre tal abordagem não aprofundam sobre a qualidade dos documentos disponibilizados ou entregues.

Tabela 1 - Amostra final

Município	População	Município	População
Camacho	3.064	Nova Serrana	94.681
Campo Belo	54.458	Pains	8.391
Cana Verde	5.735	Perdões	21.444
Carmópolis de Minas	18.995	Piracema	6.566
Cláudio	28.287	Piumhi	34.525
Conceição do Pará	5.515	Santana do Jacaré	4.861
Córrego Fundo	6.295	Santo Antônio do Monte	28.115
Divinópolis	234.937	São Francisco de Paula	6.673
Formiga	68.423	São Roque de Minas	7.092
Ibituruna	3.018	Vargem Bonita	2.209
Itaúna	92.696	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Nesse sentido, a amostra final foi composta por 21 municípios (TABELA 1) e 84 LDOs entre os anos de 2013 a 2016. A referida decisão, de não incluir as outras 23 cidades, se justifica pela incapacidade de comparabilidade temporal entre os municípios da amostra, uma vez que os dados provenientes da coleta (das 23 cidades) não contemplam todo o período de análise, o que poderia acarretar resultados divergentes à realidade.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo são apresentados e analisados os resultados do trabalho. Optou-se por dividir essa seção em três partes. Na primeira fez-se uma análise de todo o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias dos municípios componentes da mesorregião do Oeste de Minas, conforme todos os ditames legais previstos, de 2013 a 2016. Esta etapa é subdividida em três subseções, onde serão verificados separadamente os aspectos da lei em si, seguida dos Anexos de Metas Fiscais, e, dos Anexos de Riscos Fiscais. Cada item do conteúdo da LDO será analisado sequencialmente, conforme disposto no Quadro 5.

Quadro 5 - Sequência de análise das Lei de Diretrizes Orçamentárias

Aspectos legais da Lei

- a - Metas e prioridades da Administração Pública Municipal;
- b - Orientações básicas para elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- c - Alterações na legislação tributária do município;
- d - Política de pessoal e encargos sociais;
- e - Equilíbrio entre receitas e despesas;
- f - Critérios e formas de limitação de empenho;
- g - Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- h - Condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- i - Programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;
- j - Montante e forma de utilização da reserva de contingência;
- k - Contratação excepcional de horas extras;
- l - Custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação;
- m - Critérios para o início de novos projetos;
- n - Despesas consideradas irrelevantes;
- o - Política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;
- p - Outros itens encontrados.

Anexo de Metas Fiscais

- a - Demonstrativo 1 – Metas Anuais;
- b - Demonstrativo 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior;
- c - Demonstrativo 3 – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores;
- d - Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido;
- e - Demonstrativo 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos;
- f - Demonstrativo 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS;
- g - Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;
- h - Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

Anexo de Riscos Fiscais

- a - Anexo de Riscos Fiscais.
-

Fonte: Adaptado de Andrade *et al.* (2007)

Em seguida, é apresentado um diagnóstico de toda a exigência legal prevista comparada com a realidade encontrada nos municípios estudados. Esta seção é única e irá apresentar de forma sintética toda realidade encontrada na LDO dos municípios estudados.

E, por último, são propostos elementos e meios complementares aos já exigidos que agreguem maior transparência, clareza e robustez na Lei de Diretrizes Orçamentárias de

municípios, de forma a possibilitar intervenções municipais no processo de elaboração orçamentária.

4.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E FISCAIS DA LEI

O primeiro item a ser analisado diz respeito às metas e prioridades da Administração Pública Municipal. Todas as quatro LDOs estudadas, de 2013 a 2016, de todos os municípios, contemplam mesmo que parcialmente este respectivo componente legal. A maioria das cidades (19 das 21), apresentam as metas e prioridades em um anexo específico, e as demais discriminam no próprio texto da Lei. Fazer a menção das políticas públicas de todo um exercício somente na descrição de um artigo pode transmitir pouca transparência sobre o que será levado como meta e prioridade pelo governo, pois, não traduz de forma consoante e fidedigna ao que é apresentado no Plano Plurianual, ou na Lei Orçamentária Anual. O ideal seria a inserção de todos os programas e atividades constantes no PPA, com seus indicadores de meta e prioridade de cada ação pública, para assim determinar o que é mais prioritário e relevante conforme todas previsibilidades estratégicas de cada município.

Ao mesmo tempo que há grande semelhança na forma de disposição dos dados nas diversas peças, é possível observar algumas diferenças claras que não seguem qualquer padrão de elaboração. Enquanto os municípios de Cana Verde, Formiga, Piracema e Vargem Bonita apresentam de forma clara quais são as prioridades do governo para cada exercício, inclusive com ordenamento, o restante somente menciona quais serão as metas de cada ano, contrariando o quesito prioridade. Além disso, 11 municípios não apresentam as metas físicas e financeiras que dão consonância ao PPA, colocando apenas objetivos em forma de verbo que podem ou não estar alinhados aos demais planos de forma identificável. Outras 9 cidades apresentam apenas metas físicas ou financeiras, e somente o município de Formiga apresenta ambos. Um exemplo é demonstrado na Figura 14. A qualidade dos dados causa suspeita em certos casos, pois em alguns planos são apresentadas metas físicas zeradas e sem indicadores mensuráveis, o que não condiz como uma projeção executora e de possível avaliação.

Figura 14 - Exemplo de Metas e Prioridades que não apresentam as metas financeiras e as ações prioritárias

PROJETO ATIVIDADE	PROGRAMAS	AÇÕES	FINALIDADE DA AÇÃO	PRODUTO DA AÇÃO	UNIDADE DE MEDIDA	META
1044	Gestão das Políticas de Governo	Aquisição de equipamento para a direção geral política do governo	Atender a demanda do gabinete	Equipamentos adquiridos	equipamento	1
1045	Melhoria da Gestão Pública	Aquisição de equipamentos para a administração e finanças	Melhoria na gestão de recursos públicos	Equipamentos adquiridos	equipamento	2
1047	Melhoria da Gestão Pública	Aquisição de equipamentos para frota agrícola/patrolha mecanizada	Incentivar micro e pequenos produtores rurais	Patrolha mecanizada adquirida	un	2
2055	Melhoria da Gestão Pública	Realização da tradicional Festa do Ruralista	Promover o lazer com alegria	Festa do Ruralista realizada	evento	1
2069	Melhoria da Gestão Pública	Apoio a entidades de atenção ao homem do campo	contribuir para o fortalecimento da agropecuária	Entidades apoiadas	entidades	3

Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 de Piracema

Um ponto importante é que em 14 cidades não há mudanças perceptíveis da LDO de 2013 para as demais, neste requisito. A troca de gestão ou a própria questão temporal poderia esboçar mudanças de prioridades entre um governante e outro, ou entre um ano e outro, mas não é o que ocorre. Há semelhanças muito próximas entre um instrumento e outro que geram desconfiança do leitor. Verificou-se que o município de Camacho apresenta os mesmos textos em todas as peças orçamentárias, inclusive com os mesmos erros ortográficos cometidos no primeiro ano. Essas situações podem denotar três principais motivos: há falta de planejamento e ele é repetido anualmente, ele existe, mas está sendo ocultado da opinião pública (PINTO, 2015), ou o governo concorda e dá continuidade as metas, prioridades e políticas públicas da gestão passada.

Um outro ponto relevante se remete às peças do exercício de 2014, visto que no primeiro ano de governo há um desencontro de prazos que impede a apresentação das metas e prioridades juntamente com a LDO. Apenas os municípios de Carmópolis de Minas, Cláudio, Divinópolis e Formiga (19,04% da amostra), se atentaram a este fato. É descrito em um artigo específico, nas peças destas cidades, a referida excepcionalidade, afirmando que as metas e prioridades serão informadas junto com a remessa do PPA daquele período. O fato da verificabilidade de metas e prioridades na LDO de 2014 já corrobora um desalinhamento no sistema orçamentário dos outros 17 municípios, já que os referidos itens não poderiam fazer parte do processo de montagem da LDO, pois o PPA estava em processo de elaboração naquele momento.

Assim, nas 84 peças estudadas, no que se refere às metas e prioridades da Administração Pública Municipal, todos (100%) os requisitos foram apreciados como parcialmente completos ou incompletos.

O próximo item corresponde às orientações básicas para elaboração da LOA. Visto como a principal atribuição da LDO (PALUDO, 2013), todas as quatro peças estudadas, de 2013 a 2016, de todos os municípios contemplam de maneira abrangente este respectivo

componente legal. E fundamentalmente trazem consigo as mesmas disposições com pequenas modificações que não alteram a essência da exigência.

Em 19 cidades as diretrizes ou orientações são apresentadas em um Capítulo específico na Lei, dando representatividade e relevância ao tema. Apenas os municípios de Itaúna e Santana do Jacaré não atendem o presente quesito em destaque. São dispostos neste Capítulo os direcionadores básicos para a elaboração da LOA do exercício a que se refere a LDO, incluindo essencialmente as formas, a composição, a estrutura, as classificações, e as normas necessárias para a construção do orçamento. Alguns quesitos, inclusive dispostos neste certame, são exigências que ainda serão descritas e analisadas nos próximos itens.

Os municípios de Carmópolis de Minas e São Francisco de Paula apresentam planos de 2014, 2015 e 2016 idênticos, no que refere ao item em questão, e diferentes do aprovado em 2013. Isso caracteriza revisão da peça orçamentária após a mudança de gestão ocorrida nos municípios citados. Já as cidades de Divinópolis, Nova Serrana, Perdões, Piracema e Vargem Bonita revisaram e alteraram suas descrições em todos os anos, caracterizando peças efetivamente atualizadas e adequadas à realidade vivenciada em cada período. E as demais cidades apresentam as orientações básicas para elaboração da LOA de modo exatamente igual em todos os exercícios, independente da mudança de governo, evidenciando a não revisão dos planos ou a manutenção consciente das diretrizes enunciadas para a peça mais executora.

Durante o processo de análise também foi identificada outra conjuntura importante. Do montante de municípios, 14, que possuem as diretrizes básicas para elaboração da LOA inalteradas em todos os anos. Os municípios de Cláudio, Córrego Fundo, Ibituruna, Pains e Piumhi apresentam comparativamente altas similaridades entre seus textos. Desse modo as 20 LDOs descrevem em seu conteúdo, em um conjunto de 9 artigos, disposições quase totalmente iguais sobre como deve ser o processo de elaboração da LOA, sem levar em consideração as respectivas peculiaridades de cada local. Esta ocasião denota a cópia ou representação de algum material, manual ou modelo que exemplifica a aplicação do item em questão. Também pode ser a elaboração da LDO pelos mesmos técnicos que são externos aos municípios em forma de consultoria ou algo semelhante, ou ainda a efetiva cópia das peças de outros municípios pelos servidores municipais responsáveis pela confecção da LDO. Destoando-se das demais, destaca-se o município de Cana Verde que atribui toda a composição de sua Lei às diretrizes básicas para elaboração da LOA, em um extenso conjunto de 62 artigos.

Desse modo, das 84 peças estudadas, no que se refere às orientações básicas para elaboração da Lei Orçamentária Anual, todos (100%) os requisitos foram apreciados como completos.

O terceiro item depreende sobre as alterações na legislação tributária. Novamente todas as quatro peças estudadas de todas as cidades que fazem parte da amostra contêm este respectivo quesito, e discriminam de forma parecida os mesmos textos em todas elas. Dezesete municípios por meio da LDO apresentam este item em um Capítulo específico, dando importância e representatividade. As outras 4 discriminam sobre as alterações tributárias nas disposições finais ou nas orientações para a elaboração do orçamento.

Os municípios de Carmópolis de Minas e São Francisco de Paula apresentam planos de 2014, 2015 e 2016 semelhantes no que refere ao elemento em questão, porém diferentes do aprovado em 2013, mas que não caracterizam mudança sobre a essência do que é solicitado. Somente Nova Serrana e Perdões não apresentam os mesmos textos em todos os anos estudados discriminando separadamente qual a intenção de alteração tributária dos períodos. Todas as demais cidades estabelecem exatamente as mesmas descrições em 2013, 2014, 2015 e 2016.

Basicamente, os municípios apresentam este componente de duas formas. Na primeira é especificado algumas autorizações pontuais dos tributos que se tem a intenção de modificar; e na segunda é somente prevista uma autorização genérica para a possibilidade de alteração tributária. A primeira opção abarca 11 cidades e a segunda 10, o que representa uma divisão bem próxima. Nenhuma das duas formas deixa de atender o que é legal, porém a preferência pela segunda alternativa diminui a transparência do que se pretende alterar no quesito tributário pois não é constado quais tributos podem sofrer modificações.

Vale ressaltar que o Artigo 51 da Lei nº 4.320/1964 exige lei própria para qualquer cobrança ou aumento de tributo. Portanto, mesmo que esteja constante autorização na LDO, para a alteração tributária surtir efeito é necessário que seja aprovada legislação específica que trate deste certame. Para tanto, alguns municípios inclusive indicam que o Poder Executivo enviará ao Poder Legislativo projetos de lei que tratarão sobre a matéria, caso pretenda tal mudança. Essa exigência pode justificar a escolha pela segunda opção nas LDOs de algumas cidades, pois haverá tratamento legislativo específico necessário para as alterações tributárias que constará conjuntamente com impacto orçamentário-financeiro decorrente das alterações requeridas.

Também foi identificado neste quesito a mesma conjuntura do item anterior. O montante de 8 municípios (Campo Belo, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Ibituruna, Pains Piumhi e São Roque de Minas) apresentam comparativamente excessivas similaridades entre seus textos, denotando possivelmente os mesmos motivos já mencionados. Todos os municípios citados têm as mesmas intenções de alteração tributária o que personifica de maneira mais contundente a não observação das peculiaridades de cada cidade.

Assim, das 84 peças estudadas, no que se refere às alterações na legislação tributária do município, todos (100%) os requisitos foram apreciados como completos.

O item seguinte trata sobre a política de pessoal e encargos sociais. O pertinente elemento, conforme disposto no Artigo 169 da CF de 1988, somente tem o objetivo de autorizar a efetiva mudança nas políticas de pessoal descritas na base legal. Não condiz com os desdobramentos analíticos de onde ou quais alterações serão aplicadas. Tais elementos, assim como na alteração da legislação tributária, precisam de uma lei específica, com inclusive o impacto orçamentário-financeiro da mudança. Neste sentido, qualquer alteração que os municípios pretendam fazer sobre a política de pessoal e encargos sociais é necessária autorização expressa na LDO.

Das 84 LDOs estudadas, nos quatro períodos, 75 contêm este dispositivo de modo abrangente e autorizativa. Outras 9 LDOs condizentes às cidades de Camacho e Santana do Jacaré, de 2013 a 2016 além da LDO de 2013 de Perdões, não possuem autorização formal que conceda aos municípios atuar em políticas de pessoal e encargos sociais no exercício a que se refere o instrumento. Esta falta textual impede de forma clara e objetiva que os gestores exerçam ações pertinentes a este tema. O referido assunto, inclusive, já foi por diversas vezes propósito de debates, discussões e punições em governos municipais e estaduais no Brasil, por alterarem questões remuneratórias sem a devida previsibilidade necessária nas peças de planejamento (CONJUR, 2015; EXTRA, 2017; MPEAL, 2017; MPES, 2015; TJDFT, 2010; TJDFT, 2017). Portanto, caso tenha havido qualquer forma de concessão de vantagens, aumento de remuneração, criação de cargos, empregos e funções, alteração na estrutura de carreira, dentre outros, nos períodos e municípios condizentes às LDOs citadas, estes não poderiam tecnicamente ser feitos e foram efetivados de maneira irregular.

Em contrapartida, há municípios que foram além do que é basicamente exigido, como os casos de Campo Belo, Ibituruna e São Roque de Minas, que também abarcaram autorização para realização de concurso público, podendo tanto contratar empresas ou fundações especializadas.

Por se tratar de um item apenas autorizativo, não há problema que todos os planos tenham os mesmos dizeres, a não ser que haja alguma mudança na legislação entre um ano e outro. Os municípios de Divinópolis, Nova Serrana e Perdões possuem em suas LDOs textos diferentes em todos os anos. As cidades de Carmópolis de Minas, Ibituruna, Piracema e Santo Antônio do Monte têm apenas uma peça diferente das demais. E todos os outros 14 municípios possuem todas as peças orçamentárias com as mesmas disposições. Acrescenta-se que o grupo formado por Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Pains, Piumhi e Ibituruna, comparativamente

têm exatamente os mesmos dizeres, e estão dispostos no modelo de projeto de lei de LDO do livro de Andrade *et al.* (2010).

Dessa forma, das 84 peças estudadas, no que pertence à política de pessoal e encargos sociais, 75 (89,29%) requisitos foram apreciados como completos e 9 (10,71%) não foram encontrados.

A quinta exigência trata sobre o equilíbrio entre receitas e despesas. Diferentemente dos itens anteriores, em que se encontrou largamente as exigências nas peças orçamentárias, o presente quesito deixou de ser computado em 40 LDOs, ou aproximadamente 47,62% de toda a amostra. Não foi encontrado em nenhum desses planos qualquer menção explícita sobre tal dispositivo legal. Somente há formas implícitas, espaçadas e conjugadas com outros ditames, que indiretamente especificam a tradução de equilíbrio orçamentário entre receitas e despesas, mas que não reputam as condicionantes mínimas necessárias ao que é exigido.

Observa-se que o referido elemento não está presente na LDO dos municípios de Camacho, Cana Verde, Carmópolis de Minas, Conceição do Pará, Divinópolis, Santana do Jacaré, São Francisco de Paula e Vargem Bonita em nenhum dos exercícios estudados. Já no município de Piracema não há menção em 3 LDOs. Nas cidades de Nova Serrana e Perdões, o item não foi mencionado em duas LDOs. Já em Ibituruna, em 1 LDO. Essa posição incide de forma direta e contrária ao que é estabelecido na LRF. Tal fato prejudica a busca planejada de uma execução centrada e equilibrada entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, não apenas no exercício do plano, mas também nos exercícios futuros (ANDRADE *et al.*, 2010).

Em oposição, os municípios de Campo Belo, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Pains, Piumhi, Santo Antônio do Monte e São Roque de Minas, por meio da LDO, informam em um capítulo específico a previsibilidade explícita sobre o equilíbrio entre receitas e despesas com menção às estratégias para manutenção ou busca deste equilíbrio. Todos esses municípios, com exceção de Santo Antônio do Monte, possuem os mesmos textos com as mesmas combinações estratégias para o balanceamento orçamentário. Isso permite concluir novamente que há falta de verificação das particularidades de cada local, além de assimilar após comparativo que, assim como no componente anterior, os dizeres são os mesmos indicados no modelo de projeto de lei veiculado por Andrade *et al.* (2010). Por meio do Quadro 6 é possível observar o atendimento dos municípios em sua LDO com relação ao item em questão

Quadro 6 - Atendimento da LDO sobre o equilíbrio entre receitas e despesas

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	-	-	2013/2014/2015/2016
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	2013/2014/2015/2016	-	-
Divinópolis	-	-	2013/2014/2015/2016
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	2013/2014/2015	2016
Itaúna	-	2013/2014/2015/2016	-
Nova Serrana	-	2013/2014	2015/2016
Pains	2013/2014/2015/2016	-	-
Perdões	-	2013/2014	2015/2016
Piracema	-	2013	2014/2015/2016
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	2013/2014/2015/2016	-	-
São Francisco de Paula	-	-	2013/2014/2015/2016
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	-	-	2013/2014/2015/2016

Fonte: Dados da Pesquisa

A cidade de Itaúna, bem como aquelas que mesclam entre possuir ou não este dispositivo nos diferentes períodos, Piracema, Nova Serrana, Perdões e Ibituruna, apresentam apenas previsibilidades explícitas parciais sobre o equilíbrio entre receitas e despesas sem mencionar as disposições para sua manutenção ou busca. Não obstante à ausência do elemento, sua parcialidade dificulta a transparência e a iniciativa de ações que os técnicos devem impor em caso de desequilíbrio, uma vez que não há referência clara sobre os atos a serem praticados na possível ocasião.

Neste sentido, das 84 peças estudadas, no que pertence ao equilíbrio entre receitas e despesas, 32 (38,10%) requisitos foram apreciados como completos, 12 (14,29%) como parcialmente completos ou incompletos e 40 (47,62%) não foram encontrados.

O próximo item se refere aos critérios e formas de limitação de empenho. Apenas as peças de 2013 a 2016 do município de Camacho e a LDO de 2016 de Ibituruna não possuem qualquer menção sobre as limitações de empenho. Além de transgredir gravemente o que determina a LRF, a ausência do instrumento não clarifica quais os critérios e formas de limitação de empenho o administrador deve tomar em casos necessários, e nem tampouco transparece para o usuário do serviço público os tipos e quais gastos serão limitados no decorrer da execução orçamentária caso haja alguma discrepância do que foi efetivamente provisionado (SILVA, 2014). Inexistente até a introdução da LRF a limitação de empenho constitui-se de

uma relevante ferramenta de gestão financeira governamental, que impede a realização de despesas acima do volume de recursos efetivamente arrecadados buscando o equilíbrio das contas públicas e conseqüente redução de déficit público (BRUNO, 2013; SILVA, 2014). Como não há sequer previsibilidade para os referidos tratamentos é impossível inferir quais ações os gestores das respectivas cidades, nos citados anos, adotam em caso de desequilíbrio fiscal.

Todos os demais instrumentos, de 2013 a 2016, contêm este dispositivo legal e basicamente são dispostos de duas formas diferentes. Enquanto uma aborda as possibilidades para a limitação de empenho e não faz alusão a qualquer critério para corte e preservação de gastos que não seja o legal, a outra faz referências às possibilidades de haver limitação de empenho e especifica novos ordenamentos, além dos legais, para o contingenciamento e restrição de contas públicas.

Os municípios de Campo Belo e Cana Verde em todos os planos, e as cidades de Nova Serrana, Perdões e Piracema em apenas uma LDO, não discriminam outras contingências além daquelas legais. Já nos demais instrumentos da amostra são discorridos novos critérios que preservam ou não determinadas contas públicas. Os governantes de Conceição do Pará, Nova Serrana e Perdões, fizeram constar nas LDOs de seus municípios que as limitações e os cortes devem ocorrer em primeiro lugar nos projetos e obras que ainda não haviam sido iniciadas. Carmópolis de Minas, Divinópolis e Itaúna mencionam um montante percentual a ser estabelecido, de acordo com a necessidade contingencial, aplicado em todos os departamentos governamentais. O restante dispôs uma série ordenada de itens para corte, onde o primeiro tem prioridade sobre os demais, que vai desde restrição de horas extras até a exoneração de servidores estáveis em casos mais agravantes.

As LDOs de 2015 e 2016 das cidades de Nova Serrana e Perdões podem ser tomadas como referências para o presente quesito, pois compreendem de forma clara, abrangente e objetiva todos os direcionamentos necessários e pontuais que as formas e os critérios de limitação de empenho exige. Inicialmente nas peças são apresentados todos os ditames que permeiam o item e na sequência são discriminados em duas etapas uma quantidade interessante de elementos que preservam e incidem a limitação de empenho. O referido esquema traduz de modo claro e eficiente as medidas que o gestor tem de tomar caso haja alguma dificuldade fiscal, além de revelar aos cidadãos o que será prioritariamente conservado e dirimido nos gastos públicos, aplicando o que determinada a LRF.

Assim, das 84 peças estudadas, no que se refere aos critérios e formas de limitação de empenho, 79 (94,05%) requisitos foram apreciados como completos e 5 (5,95%) não foram encontrados.

O sétimo item corresponde às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Apesar do alerta que Luque *et al.* (2014) fazem sobre este quesito ao afirmarem que a LRF não especifica qualquer detalhe relacionado à operacionalização deste quesito, ao contrário do que faz por exemplo em outros, não significa que haja uma desconsideração sobre a importância da análise e apuração de custos. Mas reflete o fato de que a análise e apuração de custos por um sistema geral de custos no setor público não teve até hoje uma solução razoável.

Como não há a motivação da maximização do lucro no âmbito público, o desenvolvimento de sistemas de custo adequados, embora sejam imprescindíveis à obtenção de eficiência na alocação de recursos e à eficiência operacional, não tiveram o sentido de urgência e o caráter crucial de desenvolvimento como ocorreu no setor privado. Por isso, acredita-se que a apuração de custos no setor público tem tido um desenvolvimento menos adequado do que seria desejável (LUQUE *et al.*, 2014).

O resultado encontrado pode denotar um retrato disso. Conforme disposto na Quadro 7, das 84 peças da amostra, 59 fazem menção sobre o requisito e abarcam consigo os mesmos ditames com pequenas modificações que não alteram a interpretação de seu conteúdo. Porém, após avaliação dos seus textos, nenhuma delas atende de forma coesa e completa ao que é devidamente exigido. Sinteticamente, nessas LDOs é apenas descrito que o Poder Executivo realizará estudos que visem a definição de sistema de controle de custos e a avaliação do resultado de ações de governo, sem sequer especificar por quais meios e de que forma fará isso.

Quadro 7 - Atendimento da LDO às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	-	2013/2014/2015/2016	-
Cana Verde	-	2013/2014/2015/2016	-
Carmópolis de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Cláudio	-	2013/2014/2015/2016	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	-	2013/2014/2015/2016	-
Divinópolis	-	2013/2014/2015/2016	-
Formiga	-	2013/2014/2015/2016	-
Ibituruna	-	2013/2014/2015	2016
Itaúna	-	-	2013/2014/2015/2016
Nova Serrana	-	2013/2014/2015	2016
Pains	-	2013/2014/2015/2016	-
Perdões	-	2013/2014/2015/2016	-
Piracema	-	2013	2014/2015/2016
Piumhi	-	2013/2014/2015/2016	-
Santana do Jacaré	-	2013/2014/2015/2016	-
Santo Antônio do Monte	-	2013/2014/2015/2016	-
São Francisco de Paula	-	-	2013/2014/2015/2016
São Roque de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Vargem Bonita	-	-	2013/2014/2015/2016

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme já mencionado por Luque *et al.* (2014), um dos motivos para isso pode ser porque não há padrão nem indicativos que operacionalizem tal item, o que dificulta também a fiscalização do que deveria ser efetivamente cobrado. Porém, disciplinar que no futuro haverá estudos do governo que direcionarão o tema, mas que não acontecem e se repetem como norte na questão textual das LDOs seguintes, não é possível considerar isso como a forma mínima ou ideal para o que é estabelecido.

Assim, das 84 peças estudadas, no que pertence às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, 59 (70,24%) requisitos foram apreciados como parcialmente completos ou incompletos e 25 (29,76%) não foram encontrados.

O próximo item trata sobre as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Todas as quatro peças, de 2013 a 2016, de todos os municípios estudados contêm este dispositivo legal, sendo que 50 das 84 LDOs dispõem o referido quesito em uma seção específica. São disciplinados diversos mecanismos que visam garantir a efetividade na aplicação do erário público com pessoas físicas e pessoas jurídicas com ou sem fins lucrativos, além de outros entes governamentais. Tais regras são essenciais e visam robustecer a fiscalização e definir parâmetros básicos de contrapartida. Para tanto, na sequência textual dos planos, são descritas de forma analítica todas as exigências e normas básicas, bem

como contrapartidas mínimas, para todo e qualquer tipo de celebração de contrato efetuado entre os municípios e outras entidades.

A totalidade de cidades que contempla este requisito, inclusive com textos robustos, pode ser justificada pela intransitável possibilidade de um órgão governamental executivo não dispor de políticas públicas que visem subvenções, contribuições, auxílios ou demais transferências amparadas por lei para entidades públicas e privadas. Essa percepção demonstra que os municípios dão importância para o que precisa ser determinado na LDO no que se refere a transferências, mesmo porque são situações corriqueiras do cotidiano público. E também porque os critérios e condições para transferências de recursos a entidades públicas e privadas possuem diversas tratativas que compulsoriamente devem ser seguidas pelos municípios, o que também pode justificar o cuidado atribuído pelos governantes.

Mesmo assim, os municípios de Conceição do Pará e Vargem Bonita em todas as peças de 2013 a 2016 e as cidades de Nova Serrana e Santo Antônio do Monte na LDO de 2013 não situam ou dispõem condições ou exigências para transferências a outros entes públicos, somente para privados. Isso significa que os municípios não têm a intenção de efetuar repasses a outros órgãos públicos ou não desejam novas exigências ou condições além daquelas já constadas na LRF.

Assim, das 84 peças estudadas, no que pertence às condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, todos (100%) os requisitos foram apreciados como completos.

O nono item refere-se à programação financeira e ao cronograma de execução mensal de desembolso. Os municípios de Camacho, Cana Verde e São Francisco de Paula, além de 3 LDOs de Nova Serrana e 1 de Ibituruna não fazem qualquer citação sobre esses dois elementos de planejamento (QUADRO 8). Sua apresentação é obrigatória, pois ambas tabelas devem ser elaboradas conforme os disciplinamentos constados na LDO. Como sua composição não é percebida nos planos das cidades mencionadas, há dúvidas sobre o estabelecimento real do ato próprio (decreto) do Poder Executivo publicitando estes itens e há infringência perante a LRF devido à falta de transparência e clareza que deve ser dada sobre as formas de disposição dos quadros.

Quadro 8 - Atendimento da LDO à programação financeira e ao cronograma de execução mensal de desembolso

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	2013/2014/2015/2016	-
Córrego Fundo	-	2013/2014/2015/2016	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	2013/2014/2015	-	2016
Itaúna	-	2013/2014/2015/2016	-
Nova Serrana	2013/2015/2016	2014	-
Pains	2013/2014/2015/2016	-	-
Perdões	2014	2013/2015/2016	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	2013/2014/2015/2016	-	-
Santo Antônio do Monte	2013/2014/2015/2016	-	-
São Francisco de Paula	-	-	2013/2014/2015/2016
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Das 21 cidades da amostra, 13 dispõem especificações sobre o prazo, conteúdo e formas de estabelecimento das tabelas. Esses ordenamentos são importantes porque autores diferentes divergem sobre suas formas de apresentação. Enquanto alguns moldam cronogramas com separação das despesas por órgãos, entidades e unidades (ABRAHAM, 2017; ANDRADE *et al.*, 2010; CONTI, 2010; KOHAMA, 2012; PALUDO, 2013), ou até por projetos, atividades e operações especiais (BRUNO, 2013; SILVA, 2014), outros, personificam as programações de maneira geral, ou seja, com o montante global orçamentário (CRUZ *et al.*, 2014). Percebe-se então que não há um consenso quanto a forma de exibição, porém é unânime e compulsório, por inclusive previsão legal, a descrição na LDO da linha de construção das respectivas tabelas e do que mais for necessário.

Mesmo diante disso, os demais municípios da amostra, apesar de exibirem nos planos indicativos para a construção da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, não destringem sobre os preceitos a serem seguidos para suas configurações. Apenas fazem referência ao prazo máximo de elaboração ou afirmam que as duas tabelas serão estabelecidas nos termos do Artigo 8º da LRF. Porém essa menção é paradoxal, pois a data limite já é instituída pela LRF, e o próprio Artigo cita que é a LDO quem deve direcionar sobre a elaboração de ambas programações. “Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias [...] o Poder Executivo estabelecerá a

programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso” (BRASIL, 2000). Assim, não há critérios ou normas na LRF que determinam a forma de elaboração das tabelas, restando à LDO estabelecer quais serão os procedimentos. Por isso estes municípios também não atendem diretamente as exigências estabelecidas.

Dessa forma, das 84 peças estudadas, no que se refere à programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, 48 (57,14%) requisitos foram apreciados como completos, 20 (23,81%) como parcialmente completos ou incompletos e 16 (19,05%) não foram encontrados.

O décimo item se refere ao montante e forma de utilização da reserva de contingência. Apenas a LDO de 2016 do município de Ibituruna não possui a respectiva previsibilidade, infringindo o que dispões a LRF. Já as LDOs de Camacho de 2013 a 2016 e a de São Francisco de Paula de 2016 dispõem sobre o quesito, mas não especificam o montante da reserva de contingência que deve ser atribuído. Simplesmente é informado que o orçamento municipal conterá reserva de contingência.

Os demais municípios comportam a definição do montante e a forma de utilização da reserva de contingência em uma seção específica ou conjunta às disposições finais ou às orientações básicas para elaboração da LOA. Os montantes conferidos nas LDOs basicamente são dispostos percentualmente de três modos, no primeiro estipulasse um limite percentual mínimo, no segundo um limite percentual máximo e no terceiro um limite percentual equivalente. Das 78 peças restantes, excetuando-se as mencionadas no parágrafo anterior, 53 imputam um limite máximo, 14 um limite mínimo e 11 um limite equivalente. Dos montantes percentuais para limite máximo tem-se o valor de 1% como o menor e 15% como o maior. Já para os limites mínimos tem-se o valor de 0,1% como o menor e 1% como o maior. E para os valores equivalentes tem-se os montantes de 0,5% e 1%.

Andrade *et al.* (2010) alertam que não é definido claramente pela LRF qual deve ser o montante da reserva de contingência, se terá um piso mínimo, ou um teto máximo, ou um valor equivalente. Contudo, diante dos princípios do planejamento e da transparência, ainda segundo os autores, acredita-se que a LDO deverá definir um limite mínimo para a reserva de contingência, o qual deve ser suficiente para cobrir os riscos fiscais e passivos contingentes previstos no Anexo de Riscos Fiscais. Conforme essa afirmativa 16,67% atribuem um valor mínimo para definição do montante da reserva de contingência. Mas independentemente disso, diante das lacunas deixadas pela legislação que os próprios autores confirmam, é necessário a composição na LDO sobre o montante e a forma de utilização da reserva de contingência,

independente dos valores estipulados. Situação essa não corroborada pontualmente em Camacho, Ibituruna e São Francisco de Paula.

Neste sentido, das 84 peças estudadas, no que se refere ao montante e forma de utilização da reserva de contingência, 78 (92,86%) requisitos foram apreciados como completos, 5 (5,95%) como parcialmente completos ou incompletos e 1 (1,19%) não foram encontrados.

Na sequência, o décimo primeiro quesito, trata sobre a contratação excepcional de horas extras. O presente elemento é muito importante em circunstâncias que o município atinja os limites estabelecidos para despesas com pessoal, pois nesse caso o governante somente estará autorizado a contratar hora extra nas situações específicas determinadas pela LDO. Por isso é fundamental que seja disciplinado na peça quais situações se justificam, já que caso contrário, as referidas contratações estarão vedadas e serão consideradas irregulares,

Nessa perspectiva, as peças de 2013 a 2016 dos municípios de Camacho, Conceição do Pará, Itaúna e Santana do Jacaré, além das peças de 2013 de Nova Serrana e São Francisco de Paula e de 2016 de Ibituruna não apresentam na suas respectivas LDOs nenhuma autorização para realização de serviços extraordinário quando alcançado o limite prudencial estabelecido pela LRF (QUADRO 9). Caso estes municípios tenham efetuado contratações de horas extras, em um possível alcance do limite, elas foram praticadas de forma ilegal e sem embasamento, pois não há previsão em suas respectivas LDOs durante estes períodos. Todos os demais planos apresentam a respectiva autorização que se encontra em uma seção específica, ou em conjunto com os ditames sobre política de pessoal e encargos sociais, ou por fim nas disposições gerais da LDO.

Quadro 9 - Atendimento da LDO à contratação excepcional de horas extras

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	2013/2014/2015/2016	-	-
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	2013/2014/2015/2016	-	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	2013/2014/2015	-	2016
Itaúna	-	-	2013/2014/2015/2016
Nova Serrana	2014/2015/2016	-	2013
Pains	2013/2014/2015/2016	-	-
Perdões	2013/2014/2015/2016	-	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	2013/2014/2015/2016	-	-
São Francisco de Paula	2013	-	2014/2015/2016
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Basicamente, as descrições das exceções que justificam a contratação de hora extra são dispostas de dois modos: no primeiro, faz-se as especificações das áreas ou das circunstâncias essenciais. No segundo, dar-se de forma generalizada tais prerrogativas. No primeiro, por meio da LDO de maneira específica e pontual os municípios evidenciam quais as ocorrências excepcionais que justificam a contratação de horas extras. Esta é a forma mais prudente e transparente de emprego pois evidencia de forma clara e restrita quais as excetuadas ocasiões têm efeito sobre o dispositivo. Essencialmente, em 28 LDOs, são postadas situações de calamidade pública e emergenciais nas áreas da saúde, educação e assistência social. Há ainda os municípios de Carmópolis de Minas e Perdões que acrescentam disposições sobre saneamento e obras emergenciais. Com estas determinações caso seja necessário serviço extraordinário na área desportiva, por exemplo, e o município esteja enquadrado no limite prudencial, a hora extra não está autorizada pois não há autorização específica para tal. Porém para todas as demais conjunturas supracitadas haverá previsão legal para contratação destes serviços extraordinários.

Esse pode ser um dos motivos para as peças do segundo modo, 38, disporem uma forma mais abrangente que abarque mais situações de menor prioridade que necessitam de contratação de horas extras. Nestas LDOs são colocadas previsibilidades de realização de serviço extraordinário quando ele for destinado ao atendimento de relevantes interesses públicos que

ensejem situações emergenciais de risco ou de prejuízo para a sociedade. Porém tal caráter precisa ser tratado com cuidado, pois uma “situação emergencial de risco ou de prejuízo para a sociedade” é bastante subjetiva, e abre margem para interpretação de qualquer tipo de gasto. Por isso é recomendado que se especifique uma competência exclusiva para definir o que deve ser tratado como realmente relevante e necessário ao tocante, ou, que seja mencionado quais os serviços poderão utilizar-se de serviços extraordinários em casos que o limite prudencial seja atingido, como especifica o primeiro modo.

Para tanto, das 84 peças estudadas, no que se refere à contratação excepcional de horas extras, 65 (77,38%) requisitos foram apreciados como completos e 19 (22,62%) não foram encontrados.

O décimo segundo quesito trata sobre o custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação e está intimamente ligado aos municípios, uma vez que conforme o Artigo 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 62. Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:

I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

II - convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação. (BRASIL, 2000).

O presente item deixou de ser computado em 25 peças orçamentárias, ou aproximadamente 29,76% de toda a amostra, sendo que os municípios de Camacho, Itaúna e Santana do Jacaré não projetam a respectiva exigência em nenhum plano do período em estudo (QUADRO 10). A falta de autorização expressa na LDO impede que o município exerça o custeio de despesas relativas a outros entes da federação como aluguéis, energia elétrica, serviços de telefonia, combustível, água e esgoto, limpeza e manutenção, transporte, dentre outros, como comumente pode ser observado em várias localidades brasileiras (BRUNO, 2013; LACERDA, 2005). Portanto, caso as cidades que não apresentaram a referida autorização tenham efetuado qualquer pagamento de despesas relativas a outros entes da Federação, o mencionado desembolso foi cometido sem planejamento e de maneira irregular. Um dos motivos para que quase 1/3 (um terço) dos municípios não conste na LDO essa autorização pode ser porque a devida obrigatoriedade de convênio, acordo, ajuste ou documentação congênere que discipline sobre tal relação intergovernamental possa desperceber a normativa introduzida pela LRF ou trazer a percepção de que a formalização assinada e publicitada entre ambos já configure ato legal para a exequibilidade do custeio.

Quadro 10 - Atendimento da LDO ao custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	2013/2014/2015/2016	-	-
Carmópolis de Minas	2014/2015/2016	-	2013
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	2013/2014/2015/2016	-	-
Córrego Fundo	2013	-	2014/2015/2016
Divinópolis	2015/2016	-	2013/2014
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	2013/2014/2015	-	2016
Itaúna	-	-	2013/2014/2015/2016
Nova Serrana	2013/2014/2015/2016	-	-
Pains	2013	-	2014/2015/2016
Perdões	2014/2015/2016	-	2013
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013/2015	-	2014/2016
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	2013/2014/2015/2016	-	-
São Francisco de Paula	2013/2014/2015/2016	-	-
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Todas as demais LDOs, 59, possuem autorização formal em seu texto, porém nenhuma delas especifica quais serão as possíveis despesas que o governo municipal irá se comprometer a pagar. São somente apresentados textos generalizados que atribuem situações de interesse local como a justificativa causal para o auxílio no custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação. Contrário a essa afirmação somente os municípios de Cana Verde e Santo Antônio do Monte que admitem pontualmente a cessão de funcionários para outras esferas governamentais desde que seja especialmente para as áreas da educação, saúde, assistência social e/ou fiscalização e arrecadação de tributos.

Outra minúcia importante encontrada, apenas na análise do município de São Francisco de Paula, se remete à condição necessário da existência de um programa de trabalho específico no orçamento para a execução do acordo efetuado entre os governos. Isto é, caso haja algum convênio para que o município de São Francisco de Paula arque com despesas de qualquer outro ente governamental é necessário programa próprio, com dotações próprias, para cumprimento dos desembolsos. Essa proposição concebe mais transparência nas disposições entre as esferas governamentais e maior poder de análise e fiscalização por parte da população, além de gerar mais facilidade na prestação de contas do que é praticado.

Ressalta-se, ainda, que através das análises do referido item nas cidades de Córrego Fundo e Pains, de todos os exercícios estudados, foi possível perceber que as peças de ambos

municípios possuem por completo os mesmos conteúdos nas suas disposições legais, inclusive com os erros ortográficos e de disposição dos artigos da Lei. Tal posição, além das situações já observadas anteriormente, acarreta prejuízo no planejamento orçamentário e estratégico da cidade, pois não é transparecido na peça qual o rumo e qual a realidade local vivenciada naquele momento, denotando que o simples objetivo no processo de elaboração da LDO é de cumprir uma exigência legal.

Assim, das 84 peças estudadas, no que pertence ao custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação, 59 (70,24%) requisitos foram apreciados como completos e 25 (29,76%) não foram encontrados.

O dispositivo seguinte versa sobre os critérios para o início de novos projetos. Apenas as peças de 2013 a 2016 de Vargem Bonita e as de 2014, 2015 e 2016 de Piracema não possuem qualquer menção sobre os critérios para iniciação de novos projetos. Todos os demais planos estudados, de 2013 a 2016, contêm este dispositivo legal e basicamente trazem consigo os mesmos direcionamentos e normas, com pequenas modificações que não alteram a essência da exigência.

Este dispositivo é importante pois traça critérios para a iniciação de novos projetos de investimentos em obras da administração pública municipal. Sinteticamente as LDOs trazem os seguintes critérios para a inclusão de novos projetos de investimento: as dotações consignadas às obras já iniciadas devem ser suficientes para o atendimento de seu cronograma físico-financeiro; e as obras novas devem ser compatíveis com o PPA e ter sua viabilidade técnica, econômica e financeira comprovada. Cabe ressaltar que nenhum projeto do governo municipal, referente a investimentos pode ser iniciado se alguns destes critérios supracitados estiver sendo contrariados.

Além disso é importante que seja definido no texto o significado de “obras em andamento”, pois além de ser subjetivo o Poder Executivo encaminha à Câmara Municipal, até a data final de envio da LDO, um relatório com a relação dos projetos que estão em curso com inclusive as informações e ações necessárias ao término dos mesmos. A disposição da definição elimina dúvidas quanto aos investimentos que devem ser mais prioritários e posiciona o Legislativo quanto à possibilidade ou não de iniciação de novas obras, além de dar transparência sobre os grandes projetos que estão sendo efetuados pelo governo municipal.

Dos 21 municípios, Campo Belo, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Ibituruna, Nova Serrana, Pains, Piracema, Piumhi e São Roque de Minas consideram projetos em andamento aqueles cuja execução inicia-se até a data de encaminhamento da proposta orçamentária do ano em questão e cujos cronogramas de execução ultrapassem o término do mesmo exercício. Já

para Divinópolis, são aqueles cuja eventual paralisação implique em prejuízo ao erário ou à população diretamente beneficiada. As demais peças não expõem este importante elemento de clarificação.

Acrescenta-se que o grupo formado por Campo Belo, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Pains, Piumhi e São Roque de Minas, comparativamente têm os mesmos dizeres, adequando-se somente os exercícios no texto do dispositivo. Tais descrições também são semelhantes ao modelo de projeto de lei de LDO do livro de Andrade *et al.* (2010). Por fim há ainda o município de Cana Verde que apenas transcreve com pequenas modificações as determinações que estão dispostas no Artigo 45 da LRF.

Neste sentido, das 84 peças estudadas, no que se refere aos critérios para o início de novos projetos, 77 (91,67%) requisitos foram apreciados como completos e 7 (8,33%) não foram encontrados.

O penúltimo quesito legal que deve estar constante no texto LDO diz respeito as despesas consideradas irrelevantes. A efetiva concepção tem o objetivo de dispensar procedimentos em despesas de pequena monta. Somente os planos de 2013 a 2016 de Santana do Jacaré e a LDO de 2016 de Ibituruna não versam sobre este dispositivo. Desse modo, toda criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, durante estes períodos, deverá compulsoriamente acompanhar de uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro, quantitativa, que demonstre a suficiente cobertura orçamentária e financeira de forma a não transgredir os limites estabelecidos para três exercícios, bem como, documento formal do ordenador de despesa de que exista adequação orçamentária e financeira com a LOA (VESELY, 2011).

Todos os demais municípios contêm esta exigência legal e, essencialmente, trazem consigo os mesmos dizeres com pequenas modificações que não alteram o conteúdo do item. Assim, como Abraham (2017) menciona que normalmente é utilizado um limite máximo, todas as peças restantes expõem como despesas irrelevantes aquelas cujos valores não ultrapassem os limites previstos nos Incisos I e II do Artigo 24 da Lei federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, conhecida como “Lei de Licitações”, nos casos, respectivamente, de obras e serviços de engenharia e de outros serviços e compras.

Estes direcionamentos são postos pelos municípios de duas formas: na primeira faz-se uma referência direta aos Incisos I e II do Artigo 24 da Lei 8.666, maneira essa utilizada por Camacho, Cana Verde, Piracema, Santo Antônio do Monte e Vargem Bonita; e na segunda são expostos no corpo da LDO os valores correspondentes aos respectivos Incisos do mesmo Artigo, forma essa utilizada pelo restante das cidades. Como são as mesmas quantias, o que

diferencia uma disposição da outra é que, caso haja uma mudança por parte da legislação federal alterando os determinados valores, as LDOs que possuem os montantes específicos o manterão, pois não há alusão direta sobre a atualização das importâncias. Por isso seria mais interessante a menção dos Incisos I e II do Artigo 24 da Lei 8.666 do que propriamente especificar as quantias diretamente, uma vez que o total do limite almejado para ambos os casos é o mesmo.

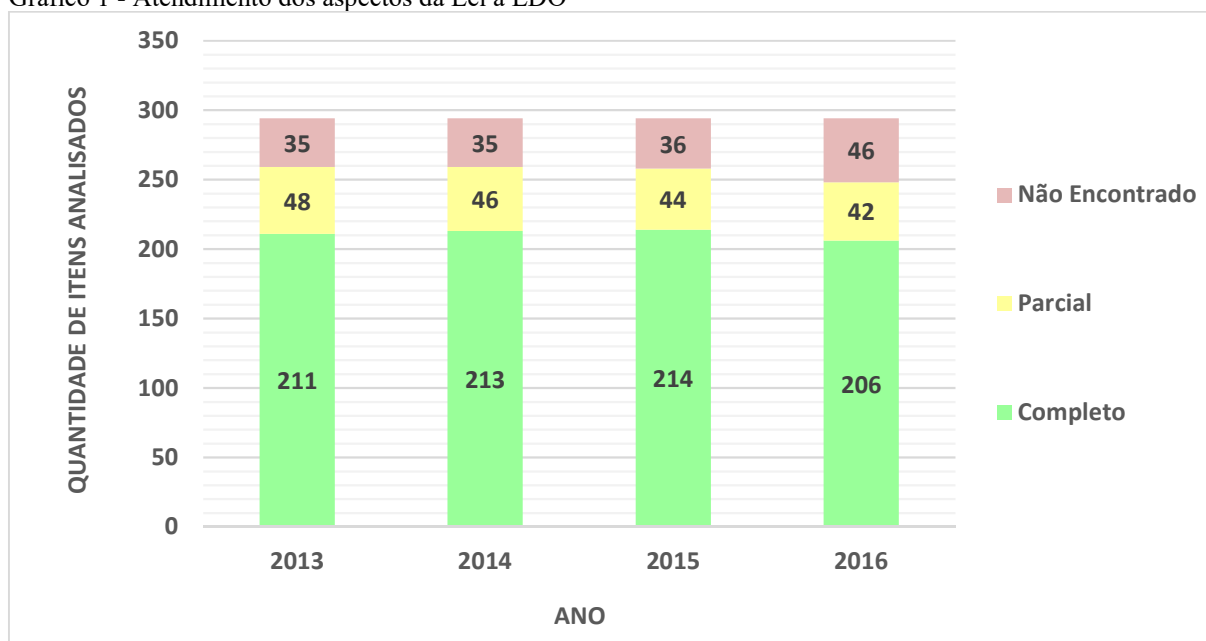
Dessa forma, das 84 peças estudadas, no que se refere às despesas consideradas irrelevantes, 79 (94,05%) requisitos foram apreciados como completos e 5 (5,95%) não foram encontrados.

Por fim, além dos dispositivos já mencionados também foi verificado a possibilidade de alguma LDO municipal expor sobre políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, que são proposições estritamente vinculados aos entes estaduais e federal. A referida verificabilidade ocorreu com o intuito de perceber se alguma peça utilizou como referência de forma descuidada alguma LDO Estadual ou Federal. Porém, não foi encontrado qualquer vestígio sobre tal determinação em nenhum município.

Além dos elementos legais dispostos nas LDOs municipais, também são discriminados alguns outros pontos que servem como balizadores para a LOA e para o exercício financeiro de sua vigência. Tais proposições, mesmo que não compulsórias, são importantes para o alinhamento dos objetivos governamentais bem como para o resguardo do bem comum em eventuais situações estranhas ao que é preconizado pelo serviço público. Assim, as peças orçamentárias em algumas cidades são complementadas com assuntos que discriminam sobre a execução financeira/orçamentária, além das legais, sobre retificações orçamentárias, sobre despesas com precatórios e sentenças judiciais, sobre dívida pública, sobre a proposição de emendas aos projetos de lei orçamentários, sobre o controle e a transparência dos recursos e atos públicos, dentre outros. Estes são discriminados em artigos, seções ou subseções específicas, com apontamentos claros e objetivos sobre os temas abordados.

O conjunto de itens analisados nesta seção, desconsiderando aqueles referentes às políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento e os outros itens não obrigatórios, perfaz um total de 1176 disciplinamentos, sendo 294 por ano. Por meio do Gráfico 1 é possível identificar a representatividade de cada quesito completo, parcial ou não encontrado nas LDOs de cada ano estudado.

Gráfico 1 - Atendimento dos aspectos da Lei à LDO



Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 294 itens estudados em 2013, 211 (71,77%) requisitos foram apreciados como completos, 48 (16,33%) parcialmente completos ou incompletos e 35 (11,90%) não foram encontrados. Em 2016 foram 206 (70,07%) requisitos apreciados como completos, 42 (14,28%) parcialmente completos ou incompletos e 46 (15,65%) não foram encontrados. Observa-se que em todos os anos há similaridade muito próxima nas três possibilidades, com pequenas variações. A única diferença mais perceptível é que no exercício de 2016 houve mais LDOs não encontradas do que parciais, diferindo-se de todos os demais anos.

4.1 ANEXO DE METAS FISCAIS

O primeiro demonstrativo deve conter informações sobre as metas anuais (Demonstrativo I) onde são estabelecidas a preços correntes e constantes, as estimativas de receita, despesa, resultado primário e nominal, além da discricionariedade de alguns elementos da dívida pública para o exercício a que se refere a Lei de Diretrizes Orçamentárias e para os dois próximos períodos. Dos 84 planos estudados abrangendo os exercícios de 2013 a 2016, 76 peças contêm o demonstrativo e outras 8 condizentes às cidades de Conceição do Pará e Ibituruna, não possuem a presente formalidade, conforme pode ser observado no Quadro 11. Essa evidenciação é importante porque este demonstrativo é um dos alicerces para os outros

que são disponibilizados na sequência. Além do que a não inserção provoca grave lesão ao planejamento municipal, à transparência governamental e fere de forma nítida e ostensiva a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em todas as 8 peças não há qualquer menção sobre os motivos ou causas para sua ausência, o que impossibilita qualquer tipo de interpretação para justificar o devido fato.

Quadro 11 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo I

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	2013/2014/2015/2016	-
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	-	2013/2014/2015/2016	-
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	-	2013/2014/2015/2016	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	-	2013/2014/2015/2016	-
Divinópolis	2014/2015/2016	2013	-
Formiga	-	2013/2014/2015/2016	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	-	2013/2014/2015/2016	-
Nova Serrana	2013/2014/2015/2016	-	-
Pains	2013/2014/2015/2016	-	-
Perdões	2013/2014/2015/2016	-	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	-	2013/2014/2015/2016	-
Santo Antônio do Monte	-	2013/2014/2015/2016	-
São Francisco de Paula	2013/2014/2015/2016	-	-
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	-	2013/2014/2015/2016	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Todas as outras cidades apresentam por meio da LDO demonstrativos semelhantes. Até mesmo porque a Secretaria do Tesouro Nacional padroniza todas as tabelas através do MDF, além de disponibilizá-los em seu portal. Porém os municípios de Cana Verde e Santo Antônio do Monte ordenaram em seus planos demonstrativos estruturalmente diferentes daqueles constantes no MDF, sem inclusive alguns quesitos necessários que serão abordados sequencialmente.

Considerando as 76 peças que contabilizaram as metas anuais, os municípios de Camacho, Cana Verde e Santana do Jacaré não trouxeram em seus demonstrativos os parâmetros econômicos que nortearam as previsibilidades de receita, despesa, montante da dívida e conseqüentemente dos resultados primário e nominal. O reconhecimento do cenário macroeconômico é essencial para o planejamento dos itens das metas fiscais (TESOURO NACIONAL, 2017), por isso a não disponibilização dos índices utilizados para as estimativas

prejudica a interpretação do usuário da informação, pois tais dados auxiliam no entendimento dos valores postados.

Já quanto à memória e metodologia de cálculo utilizadas, que visam esclarecer e justificar a forma de obtenção dos valores colocados, os municípios de Camacho, Cana Verde, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Santana do Jacaré e Vargem Bonita não expuseram quais foram os procedimentos utilizados para cálculo dos montantes pretendidos. Tais informações são relevantes e indispensáveis para a composição do demonstrativo, pois justifica todo o conteúdo numérico composto pelas metas anuais. Sua carência também contraria à LRF, pois há compulsoriedade em sua disposição, e não clarifica a forma de obtenção dos componentes e os passos utilizados no processo de elaboração do demonstrativo.

Há ainda ausência em determinados municípios dos valores constantes, que buscam igualar um valor futuro a preço corrente. Somente as cidades de Cana Verde e Itaúna não fizeram a correção dos valores projetados para o presente. Essa análise é importante para atribuir comparabilidade dos dados sem seus valores inflacionários, com a finalidade de observar a real variabilidade das contas do decorrer dos anos. A falta dessa informação impossibilita tal verificação.

Todas as demais provisões apresentadas pelos municípios restantes possuem um detalhamento maior de dados no demonstrativo, com a exibição de todos os parâmetros econômicos utilizados, como PIB, taxa SELIC, taxa de câmbio e outros, com a disponibilização de toda a memória e metodologia de cálculo, em alguns casos bem pormenorizados, e com a exposição das quantias em valores correntes e constantes. Essa evidenciação com maiores detalhes transmite mais robustez, segurança e confiabilidade quanto aos números colocados.

Porém foram encontradas duas delimitações em algumas cidades que diminuem a qualidade de seus demonstrativos. A primeira é situada nas LDOs de 2013 a 2016 de Camacho, Cana Verde, Itaúna e Santana do Jacaré, de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte, de 2013 e 2015 de Cláudio e de 2013 de Córrego Fundo e Divinópolis. Foi percebido nestes planos que as receitas e despesas de cada ano possuem valores distintos em suas projeções. Há que se especificar que o princípio do equilíbrio (Artigo 4º, Inciso I da LRF) apresenta uma regra fundamental no processo orçamentário, a determinação de igualdade entre receitas previstas e despesas fixadas, não podendo esta ultrapassar o montante da primeira, consolidando-se uma forma salutar de política econômica financeira (QUINTANA *et al.*, 2011). Porém não foi o que se observou nas peças citadas, uma vez que o montante previsto para uma conta é divergente à outra. Como os entes governamentais não são pessoas jurídicas criadas com objetivos de obtenção de lucros, não sobram razões para que se retire do patrimônio privado das pessoas

jurídicas e físicas mais dinheiro do que o necessário ao atendimento dos gastos públicos (AGUIAR, 2008). Portanto tem-se como objetivo o equilíbrio orçamentário que traduz que todos os recursos obtidos foram aplicados em políticas públicas. A Figura 15 traz uma representação dessa situação.

Figura 15 - Exemplo de metas anuais com valores distintos para receitas e despesas

ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO 2016		
	VALOR CORRENTE	VALOR CONSTANTE	%PIB
RECEITA TOTAL	18.598.693,00	17.729.926,60	0,00
RECEITA NÃO FINANCEIRA (I)	16.942.529,00	16.151.123,93	0,00
DESPESA TOTAL	17.003.237,00	16.208.996,19	0,00
DESPESA NÃO FINANCEIRA (II)	16.983.237,00	16.189.930,41	0,00
RESULTADO PRIMÁRIO I-II	-40.708,00	-38.806,48	0,00
RESULTADO NOMINAL	-52.800,00	-50.333,65	0,00
DÍVIDA PÚBLICA CONSOLIDADA	0,00	0,00	0,00
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	-1.586.300,00	-1.512.202,10	0,00
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES	0,00	0,00	0,00
PASSIVOS RECONHECIDOS	0,00	0,00	0,00
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA	-1.586.300,00	-1.512.202,10	0,00

Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 de Santana do Jacaré

Neste raciocínio, foi notado na LDO de 2013 (FIGURA 16) do município de Santo Antônio do Monte uma condição ainda mais agravante. Foi previsto nesta peça o montante de R\$ 43.327.268,95, R\$ 47.876.632,19 e R\$ 52.424.912,24 de receitas a preços correntes para 2013, 2014 e 2015 respectivamente. Perante uma despesa fixada a preços correntes para 2013, 2014 e 2015 de R\$ 67.620.880,27, R\$ 74.721.072,70 e R\$ 81.819.574,60 respectivamente. Notoriamente há inexatidão nos dados, pois facilmente se conclui que é inimaginável que algum ente governamental provisione uma expectativa de gasto superior a receita em 56,07% três anos consecutivamente. É perceptível a falta de análise e revisão da peça orçamentária, e todo esse contexto traz como consequência insegurança e dúvida aos usuários da informação quanto a confiabilidade de todo o conteúdo da LDO.

Figura 16 - Discrepâncias entre as previsibilidades para receitas e despesas

Especificação	Ano de 2013		Ano de 2014		Ano de 2015	
	Valor Corrente (a)	Valor Constante	Valor Corrente (b)	Valor Constante	Valor Corrente (c)	Valor Constante
Receita Total	43.327.268,95	39.210.198,14	47.876.632,19	40.773.830,85	52.424.912,24	42.394.397,74
Receitas Não-Financeiras (I)	39.530.132,72	35.773.875,76	43.680.796,66	37.200.474,07	47.830.472,34	38.679.016,93
Despesa Total	67.620.880,27	61.195.366,76	74.721.072,70	63.635.728,75	81.819.574,60	66.164.947,92
Despesas Não-Financeiras (II)	67.132.645,53	60.753.525,37	74.181.573,31	63.176.267,51	81.228.822,78	65.687.225,28
Resultado Primário (I - II)	-27.602.512,81	-24.979.649,60	-30.500.776,66	-25.975.793,44	-33.398.350,44	-27.008.208,35
Resultado Nominal	-140.141,11	-126.824,53	-149.250,28	-127.108,06	-158.951,55	-128.539,18
Dívida Pública Consolidada	1.071.991,84	970.128,36	1.093.233,09	931.045,05	1.115.855,03	902.357,30
Dívida Consolidada Líquida	-2.296.158,13	-2.077.971,16	-2.445.408,41	-2.082.616,60	-2.604.359,96	-2.106.064,98

Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 de Santo Antônio do Monte

A segunda delimitação se refere ao não preenchimento de determinados dados em algumas LDOs. No município de Camacho por exemplo, nas peças de 2015 e 2016, não são dispostas previsões para receitas, despesas e dívida consolidada em certas lacunas. Já na cidade de Cana Verde não há qualquer estimativa para resultado primário e dívida consolidada na LDO de 2013 e nenhuma previsão em todos os itens necessários na LDO de 2016, deixando todas as lacunas vazias. Tal fato além de contrariar a LRF afeta diretamente a comparabilidade nos períodos estimados do demonstrativo, não sendo possível efetuar qualquer tipo de análise sobre o comportamento dos dados em exercícios distintos.

Assim, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere às metas anuais, 39 (46,43%) tabelas foram apreciadas como completas, 37 (44,05%) como parcialmente completas ou incompletas e 8 (9,52%) não foram encontradas.

O segundo demonstrativo possibilita avaliar o cumprimento das metas fiscais do exercício anterior (Demonstrativo II) ao que a LDO é elaborada. Das 84 peças estudadas, 76 peças computam o demonstrativo e outras 8, condizentes novamente as cidades de Conceição do Pará e Ibituruna não possuem a presente exigência, conforme demonstrado no Quadro 12. Mais uma vez há irregularidade em ambas cidades pois a composição do demonstrativo é obrigatória e essencial para avaliação entre o que foi previsto e executado no ano anterior. A ausente aferição além de não transparecer sobre a avaliação executado/previsto impossibilita observar quais desempenhos tiveram maiores discrepâncias com relação àquilo que foi previamente estabelecido, para com isso alterar, manter ou ajustar os métodos de estimação utilizados naquele exercício. É também importante que todo este processo seja transparente, inclusive metodologicamente explicado, para maior discernimento e esclarecimento dos números, bem como para registro de uma base no processo de elaboração das próximas peças orçamentárias.

Quadro 12 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo II

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	2013/2014/2015/2016	-
Campo Belo	2013/2015/2016	2014	-
Cana Verde	-	2013/2014/2015/2016	-
Carmópolis de Minas	2013/2015/2016	2014	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	2014/2015	-	2013/2016
Divinópolis	2014/2015/2016	2013	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	-	-	2013/2014/2015/2016
Nova Serrana	-	2013/2014/2015/2016	-
Pains	2016	2013/2014/2015	-
Perdões	2013	2014/2015/2016	-
Piracema	2014/2015/2016	2013	-
Piumhi	2015	2013/2014/2016	-
Santana do Jacaré	-	2013/2014/2015/2016	-
Santo Antônio do Monte	2013	-	2014/2015/2016
São Francisco de Paula	2013	2014/2015/2016	-
São Roque de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Apesar da fácil compreensão e elaboração do presente demonstrativo, uma vez que os dados apresentados são aqueles retirados dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (REEO), sem modificação, também há claras ocorrências que dirimem ou excluem a qualidade das informações postadas. Inicialmente se observou as mesmas duas situações congruentes àquelas constatadas no demonstrativo anterior. As peças de 2013 a 2016 de Itaúna, de 2013 e 2016 de Córrego Fundo, de 2013 e 2015 de São Roque de Minas, de 2013 e 2014 de Santana do Jacaré, de 2015 e 2016 de Piumhi, de 2013 de Santo Antônio do Monte, de 2014 de Divinópolis, de 2015 de Campo Belo e de 2016 de Nova Serrana e São Francisco de Paula apresentam estimativas de receitas diferentes das despesas (FIGURA 17), ferindo o princípio do equilíbrio. E as LDOs de 2013 a 2016 de Camacho e Cana Verde, de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte, de 2014 de Carmópolis de Minas e de 2015 de Santana do Jacaré trazem consigo diversas contas em branco que impossibilitam a comparação entre o realizado e o previsto.

Figura 17 - Metas previstas semelhantes às metas realizadas

AMF - Demonstrativo II (LRF, art 4º, §2º, inciso I)

R\$ 1,00

Especificação	Metas Previstas		Metas Realizadas		Variação	
	2014 (a)	% PIB	2014 (b)	% PIB	Valor (c) = (b - a)	% (c / a) x 100
Receita Total	61.000.000,00	0,014	61.000.000,00	0,015	0,00	0,00
Receitas Primárias (I)	58.557.520,00	0,014	60.193.010,00	0,015	1.635.490,00	2,79
Despesa Total	14.405.002,43	0,003	14.405.000,00	0,004	-2,43	0,00
Despesas Primárias (II)	13.282.000,12	0,003	13.282.000,00	0,003	-0,12	0,00
Resultado Primário (III) = (I - II)	45.275.519,88	0,011	46.911.010,00	0,011	1.635.490,12	3,61
Resultado Nominal	-482.003,99	0,000	-477.766,88	0,000	-959.770,87	0,00
Dívida Pública Consolidada	6.800.000,00	0,002	0,00	0,00	0,00	0,00
Dívida Consolidada Líquida	-4.237,11	0,000	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Demonstrativo II da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 de Piunhi

Além destas circunstâncias foi verificado que os planos de 2015 e 2016 de Piunhi (FIGURA 17) e 2016 de Pains apresentam em suas metas realizadas as mesmas quantias dispostas nas metas previstas. É insólito idealizar que a comparação entre as previsibilidades de receitas e despesas tenham comportamento similar, sem variações, com seus respectivos desempenhos, ainda mais concomitante a um mesmo período. Notoriamente, assim como as duas situações anteriores, há evidente equívoco nos números apresentados que impedem qualquer tipo de análise direcionada ao objetivo do demonstrativo.

Outro fator relevante é que as peças de 2013 e 2014 de Cláudio, Formiga e Itaúna fazem análise sobre os resultados percebidos. A única justificativa para os casos de não cumprimento das metas estipuladas reporta-se à frustração de arrecadação. Ou seja, a maior parte dos municípios (18) não faz qualquer tipo de apreciação sobre os resultados encontrados, e quando o fazem são de maneira superficial e não analítica. É importante que todo o processo de avaliação seja transparente, inclusive metodologicamente explicado, para maior discernimento e esclarecimento para a população bem como para registro para base na elaboração dos próximos planos orçamentários.

Neste raciocínio, foi notado nas LDOs de 2013 de Nova Serrana, de 2015 de Formiga e de 2016 de Pains e Vargem Bonita volumosas discrepâncias entre aquilo que foi previsto e aquilo que foi executado. Por exemplo, o montante estimado para Resultado Nominal de Formiga de R\$ 14.473.689,94 negativos teve uma execução R\$ 41.310.064,79, o que representa uma variação de 285,74%. Principalmente nestes casos em que há expressivas divergências é essencial que se especifique em notas os motivos e as consequências de tais incongruências, assim como as atitudes tomadas pelo governo para alinhamento à nova realidade.

Neste sentido, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à avaliação do cumprimento das metas fiscais do exercício anterior, 45 (53,57%) tabelas foram apreciadas como completas, 31 (36,09%) como parcialmente completas ou incompletas e 8 (9,52%) não foram encontradas.

São apresentados no demonstrativo seguinte as metas fiscais atuais comparadas com as metas fiscais fixadas nos três exercícios anteriores (Demonstrativo III). Tal comparação visa permitir a análise da política fiscal em uma linha do tempo, combinando estimativas passadas e perspectivas futuras. Este demonstrativo é uma espécie de complementação das estimativas presentes nas duas tabelas anteriores dispondo novamente a preços correntes e constantes, conforme os índices de inflação indicados na peça, todas as estimativas elaboradas nos anos em questão.

Apesar da composição do demonstrativo ser simples, pois apenas retrata as projeções constantes nas peças passadas com os valores estimados nas metas anuais do Demonstrativo I do próprio plano, comparando-os, 19 LDOs das 84 estudadas nos exercícios de 2013 a 2016 não possuem a presente exigência (QUADRO 13). Todos os planos de 2013 a 2016 de Cana Verde, Conceição do Pará, Ibituruna e Itaúna e de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte perfazem este conjunto dissociado que contraria a disposição da LRF.

Quadro 13 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo III

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	2013/2014/2015/2016	-
Campo Belo	2013	2014/2015/2016	-
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	2013	2014/2015/2016	-
Cláudio	2013/2014/2015	2016	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	2013/2015	2014/2016	-
Divinópolis	2013	2014/2015/2016	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	-	-	2013/2014/2015/2016
Nova Serrana	-	2013/2014/2015/2016	-
Pains	2016	2013/2014/2015	-
Perdões	2013	2014/2015/2016	-
Piracema	2014/2015/2016	2013	-
Piumhi	2015	2013/2014/2016	-
Santana do Jacaré	-	2013/2014/2015/2016	-
Santo Antônio do Monte	2013	-	2014/2015/2016
São Francisco de Paula	2013	2014/2015/2016	-
São Roque de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Por não diferir tanto das duas tabelas antecedentes, no que se refere aos números e conteúdo, e por apenas fazer um comparativo entre as estimativas passadas e atuais, os mesmos problemas observados anteriormente foram percebidos neste demonstrativo. As peças de 2013 a 2016 de Camacho e Santana do Jacaré, de 2014 de Nova Serrana e São Francisco de Paula e

de 2016 de Cláudio e Piumhi apresentam quantias diferentes para receitas e despesas em todos os períodos opondo-se ao que preconiza o princípio do equilíbrio. Já as LDOs de 2013 a 2016 de São Roque de Minas, de 2013, 2014 e 2015 de Carmópolis de Minas, de 2014, 2015 e 2016 de Campo Belo, Divinópolis e Perdões, de 2013, 2015 e 2016 de Nova Serrana, de 2013 e 2014 de Pains e Piumhi, de 2014 e 2016 de Córrego Fundo, de 2015 e 2016 de São Francisco de Paula e de 2013 de Piracema apresentam divergências entre receitas e despesas apenas nos dois primeiros anos do demonstrativo a que se refere a LDO. E os municípios de Camacho, Pains e Santana do Jacaré, apresentam algumas lacunas com contas nulas nos exercícios de 2013 a 2016, 2015 e 2015, respectivamente.

Porém uma nova questão foi notada nas LDOs de 2013 a 2016 do município de Camacho, conforme disposto na Figura 18. Os valores situados no demonstrativo destes exercícios são os mesmos estabelecidos nos valores correntes, ou seja, não há correção das estimativas para os valores presentes por meio dos índices de inflação conforme disciplina a LRF. A falta dessa informação impede a comparabilidade dos dados sem seus valores inflacionários, que objetiva indicar a real variabilidade das contas do decorrer dos anos.

Figura 18 - Inconsistências no Demonstrativo III

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES										
	2013	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%
RECEITA TOTAL	0,00	0,00	0,000	12.622.607,00	0,000	13.516.200,00	7,079	13.809.556,80	2,170	0,00	-100,000
RECEITAS PRIMÁRIAS (I)	0,00	0,00	0,000	12.538.859,65	0,000	13.450.952,63	7,274	13.742.027,25	2,164	0,00	-100,000
DESPEZA TOTAL	0,00	11.208.422,00	0,000	11.694.556,00	4,337	13.049.092,00	11,583	13.160.964,00	0,857	13.654.314,00	3,749
DESPEZAS PRIMÁRIAS(II)	0,00	11.021.582,00	0,000	11.552.395,00	4,816	12.913.092,00	11,778	13.009.417,00	0,746	13.500.569,00	3,775
RESULTADO PRIMÁRIO (III) = (I-II)	0,00	-11.021.582,00	0,000	986.464,65	-108,950	537.860,63	-45,476	732.610,25	36,208	-13.500.569,00	-1942,804
RESULTADO NOMINAL	0,00	480.244,64	0,000	-129.500,00	-126,965	-119.500,00	-7,722	-107.500,00	-10,042	-123.744,64	15,111
DÍVIDA PÚBLICA CONSOLIDADA	0,00	943.244,64	0,000	858.244,64	-9,011	788.244,64	-8,156	728.244,64	-7,612	0,00	-100,000
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	0,00	480.244,64	0,000	350.744,64	-26,965	231.244,64	-34,070	123.744,64	-46,488	0,00	-100,000
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES	0,00	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
PASSIVOS RECONHECIDOS	0,00	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	0,00	480.244,64	0,000	350.744,64	-26,965	231.244,64	-34,070	123.744,64	-46,488	0,00	-100,000
ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CONSTANTES										
	2013	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%
RECEITA TOTAL	0,00	0,00	0,000	12.622.607,00	0,000	13.516.200,00	7,079	13.809.556,80	2,170	0,00	-100,000
RECEITAS PRIMÁRIAS (I)	0,00	0,00	0,000	12.538.859,65	0,000	13.450.952,63	7,274	13.742.027,25	2,164	0,00	-100,000
DESPEZA TOTAL	0,00	11.208.422,00	0,000	11.694.556,00	4,337	13.049.092,00	11,583	13.160.964,00	0,857	13.654.314,00	3,749
DESPEZAS PRIMÁRIAS(II)	0,00	11.021.582,00	0,000	11.552.395,00	4,816	12.913.092,00	11,778	13.009.417,00	0,746	13.500.569,00	3,775
RESULTADO PRIMÁRIO (III) = (I-II)	0,00	-11.021.582,00	0,000	986.464,65	-108,950	537.860,63	-45,476	732.610,25	36,208	-13.500.569,00	-1942,804
RESULTADO NOMINAL	0,00	480.244,64	0,000	-129.500,00	-126,965	-119.500,00	-7,722	-107.500,00	-10,042	-123.744,64	15,111
DÍVIDA PÚBLICA CONSOLIDADA	0,00	943.244,64	0,000	858.244,64	-9,011	788.244,64	-8,156	728.244,64	-7,612	0,00	-100,000
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	0,00	480.244,64	0,000	350.744,64	-26,965	231.244,64	-34,070	123.744,64	-46,488	0,00	-100,000
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES	0,00	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
PASSIVOS RECONHECIDOS	0,00	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	0,00	480.244,64	0,000	350.744,64	-26,965	231.244,64	-34,070	123.744,64	-46,488	0,00	-100,000

Fonte: Demonstrativo III da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 de Camacho

Além dos valores estabelecidos para os valores correntes serem os mesmos dos constantes, são observadas na Figura 18 outras incoerências no demonstrativo, como os valores zerados estabelecidos para o exercício de 2013 e 2014 e o desequilíbrio em todos os anos para as quantias de receitas e despesas.

Dessa forma, dos 84 demonstrativos estudados, no que pertence às metas fiscais atuais comparadas com as metas fiscais fixadas nos três exercícios anteriores, 24 (28,57%) tabelas foram apreciadas como completas, 41 (48,81%) como parcialmente completas ou incompletas e 19 (22,62%) não foram encontradas.

Por meio do quarto demonstrativo é evidenciada a evolução do patrimônio líquido (Demonstrativo IV) dos municípios. Dos 84 planos estudados abrangendo os exercícios de 2013 a 2016, somente as quatro LDOs do município de Ibituruna não emanam o respectivo demonstrativo (QUADRO 14). Já as cidades de Cana Verde, Conceição do Pará, Itaúna e Santo Antônio do Monte dispõem a tabela estruturalmente de forma divergente ao que delimita o MDF. Enquanto no primeiro caso é auferida visível e grave inobservância à legislação, no segundo a interpretação dos dados dispostos é dificultada pela desuniformidade do demonstrativo ao padrão estabelecido.

Quadro 14 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo IV

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	2013/2014/2015/2016	-
Campo Belo	-	2013/2014/2015/2016	-
Cana Verde	-	2013/2014/2015/2016	-
Carmópolis de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Cláudio	-	2013/2014/2015/2016	-
Conceição do Pará	-	2013/2014/2015/2016	-
Córrego Fundo	-	2013/2014/2015/2016	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	-	2013/2014/2015/2016	-
Nova Serrana	2016	2013/2014/2015	-
Pains	-	2013/2014/2015/2016	-
Perdões	2014	2013/2015/2016	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	-	2013/2014/2015/2016	-
Santana do Jacaré	-	2013/2014/2015/2016	-
Santo Antônio do Monte	-	2013/2014/2015/2016	-
São Francisco de Paula	-	2013/2014/2015/2016	-
São Roque de Minas	-	2013/2014/2015/2016	-
Vargem Bonita	-	2013/2014/2015/2016	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Além disso não foram observados em 14 municípios a composição obrigatória da evolução do patrimônio líquido do regime previdenciário, constando somente a do município. Tal situação admite duas possibilidades: ou há inexistência de regime de previdência próprio no município, ou o demonstrativo foi elaborado de forma incompleta, somente com a evolução do patrimônio líquido municipal.

Concernente à primeira possibilidade, caso não exista um regime de previdência próprio no município é importante que esta informação seja confirmada através de uma nota na respectiva tabela para justificar a nulidade dos dados, como fez a cidade de Vargem Bonita em todas as quatro peças. Já a segunda conjuntura é notada através da comparação das LDOs de 2016, 2014 e 2013 de Nova Serrana, Perdões e Santo Antônio do Monte, respectivamente, que fazem a disposição dos dados patrimoniais do regime previdenciário municipal, com os demais planos de outros períodos que dispõem tabelas em branco para este órgão. Desse modo, é possível notar que enquanto algumas LDOs aludem e admitem a existência de um regime próprio previdenciário as outras fazem o oposto.

Não é factível assimilar quais os motivos para estas ocorrências, pois não é aludido qualquer tipo de informação sobre isto nos planos, porém pode-se personificar de forma inteligível a existência de um regime próprio de previdência nestas cidades, mas que é pautado somente em algumas peças orçamentárias, ausentando-se nas demais. Estas carências também impossibilitam o atendimento da intenção do demonstrativo, pois a situação patrimonial do regime previdenciário dos servidores públicos municipais fica oculta. Nos outros 9 municípios que não apresentam a evolução patrimonial previdenciária, excetuando-se os quatro supracitados, não é possível perceber se há ou não a existência do respectivo órgão, pois não é disposto qualquer tipo de dado ou de analogia para sua presença ou ausência.

Também foi observado que as LDOs de 2014 e 2015 de Camacho e de 2015 de Pains apresentam valores nulos em determinadas contas, afetando a composição da tabela. E que nenhum município estudado disponibiliza análises sobre a evolução crescente ou diminutiva da situação patrimonial dos órgãos. A carência de dados impede a interpretação global do demonstrativo, e a falta de análise não justifica as causas para a alternância dos valores ao longo do período, propósito do demonstrativo.

Neste sentido, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à evolução do patrimônio líquido, 14 (16,67%) tabelas foram apreciadas como completas, 66 (78,57%) como parcialmente completas ou incompletas e 4 (4,76%) não foram encontradas.

O quinto demonstrativo possibilita verificar a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos (Demonstrativo V) dos últimos três anos da elaboração da LDO. Os

planos de 2013 a 2016 de Camacho, Cana Verde, Conceição do Pará e Ibituruna além da LDO de 2013 de São Francisco de Paula não possuem este demonstrativo (QUADRO 15). A falta destes dados não transparece de que forma e como o município utilizou os recursos obtidos com a alienação de ativos. Não é possível ter ciência se a respectiva ausência se deve ao não recebimento deste tipo de receita nos anos apreciados ou se efetivamente a tabela não foi elaborada para a LDO. Contudo, caso não tenha sido efetuado qualquer tipo de alienação pelo município, é evidente que a apresentação do demonstrativo com suas contas zeradas informando este aspecto é no mínimo necessário, idêntico ao que alguns municípios fizeram em seus planos.

Quadro 15 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo V

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	-	2013/2014/2015/2016	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	-	2013/2014/2015/2016	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	-	2013/2014/2015/2016	-
Nova Serrana	-	2013/2014/2015/2016	-
Pains	-	2013/2014/2015/2016	-
Perdões	-	2013/2014/2015/2016	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	2013/2014/2015/2016	-	-
Santo Antônio do Monte	-	2013/2014/2015/2016	-
São Francisco de Paula	2014/2015/2016	-	2013
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	-	2013/2014/2015/2016	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Todas as outras cidades apresentam por meio da LDO demonstrativos semelhantes ao que é padronizado pelo MDF. Porém os municípios de Itaúna em todas suas LDOs e Santo Antônio do Monte nas peças de 2014, 2015 e 2016 ordenaram em seus planos demonstrativos sobre a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos com padrões diferentes daquele constante no MDF. Itaúna, por exemplo, não contempla em sua estrutura a possibilidade de aplicação dos recursos obtidos com despesas do regime de previdência próprio dos servidores públicos, situação possibilitada por lei. Este desalinhamento inviabiliza uma

melhor análise sobre o que está disposto, pois o modelo exposto não traduz de forma equivalente à dinâmica de interpretação e aos termos definidos e conceituados legalmente.

Basicamente, as formas de obtenção dos recursos por alienação pelos governos municipais são feitas por meio de bens móveis e imóveis. Todos os municípios que apresentam o demonstrativo, em pelo menos uma das LDOs estudadas, receberam recursos por meio de alienação de bens móveis, enquanto apenas 41,17% destas mesmas cidades obtiveram recursos por intermédio da alienação de bens imóveis. Com relação a aplicação destas quantias durante os exercícios, todos os municípios aplicaram tais recursos em despesas com investimentos, excetuando-se apenas Divinópolis e Pains que em determinado ano também consumiram parte das alienações em amortização da dívida e inversões financeiras, respectivamente.

Outro fator importante encontrado foi a incoerência de determinados municípios quanto aos valores apresentados em anos distintos. Como se trata de uma tabela que apresenta a arrecadação e o dispêndio com alienação de bens durante três períodos, determinados montantes deveriam se repetir em LDOs seguintes. Na cidade de Formiga (FIGURA 19), na LDO de 2015, computou-se a quantia de R\$ 244.500,00 em alienação de bens imóveis no exercício de 2013. Esperava-se que o mesmo valor se repetisse na LDO de 2016 no ano de 2013, pois deve-se ordenar a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos dos últimos três anos da elaboração da peça. Todavia o montante exposto na LDO de 2016 para 2013 foi de R\$ 250.120,00, divergindo-se do total que havia sido colocado na peça anterior. Isto também ocorre nos valores computados para o ano de 2012, nas mesmas LDOs.

Figura 19 - Incoerência de valores atribuídos nas alienações de bens

Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015 de Formiga			
RECEITAS REALIZADAS	2013 (a)	2012 (d)	2011
RECEITAS DE CAPITAL			
ALIENAÇÃO DE ATIVOS	244.550,00	57.211,00	52.174,00
Alienação de Bens Móveis	244.550,00	57.211,00	52.174,00
Alienação de Bens Imóveis	0,00	0,00	0,00
TOTAL	244.550,00	57.211,00	52.174,00
Lei de Diretrizes Orçamentárias 2016 de Formiga			
RECEITAS REALIZADAS	2014 (a)	2013 (d)	2012
RECEITAS DE CAPITAL			
ALIENAÇÃO DE ATIVOS	164.144,00	250.120,00	212.126,00
Alienação de Bens Móveis	164.144,00	250.120,00	212.126,00
Alienação de Bens Imóveis	0,00	0,00	0,00
TOTAL	164.144,00	250.120,00	212.126,00

Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 e 2016 de Formiga

Esta ocorrência, demonstrada pela Figura 19, gera insegurança e dúvida quanto à confiabilidade de todo o demonstrativo, pois os dados disponibilizados durante os períodos possuem valores diferentes. As cidades que se enquadram em tal ocasião são Córrego Fundo, Formiga, Nova Serrana, Pains, Perdões, Santo Antônio do Monte e Vargem Bonita.

Neste sentido, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, 35 (41,67%) tabelas foram apreciadas como completas, 32 (38,10%) como parcialmente completas ou incompletas e 17 (20,24%) não foram encontradas.

No próximo demonstrativo (Demonstrativo VI) é apresentada a avaliação da situação financeira e atuarial do RPPS dos servidores municipais. Os planos de 2013 a 2016 de Divinópolis, Formiga, Itaúna, Nova Serrana, Perdões, Piracema e Santo Antônio do Monte contem este demonstrativo (QUADRO 16). Assim como foi mencionado na análise do Demonstrativo IV, que trata sobre a evolução do patrimônio líquido, sua ausência em 14 cidades da amostra pode admitir duas possibilidades: ou há inexistência de regime de previdência próprio no município, ou o demonstrativo não foi elaborado, contrariando a LRF.

Quadro 16 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo VI

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	-	-	2013/2014/2015/2016
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	-	-	2013/2014/2015/2016
Cláudio	-	-	2013/2014/2015/2016
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	-	-	2013/2014/2015/2016
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	2013/2014/2015/2016	-	-
Nova Serrana	2013/2015/2016	2014	-
Pains	-	-	2013/2014/2015/2016
Perdões	2013	2014/2015/2016	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	-	-	2013/2014/2015/2016
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	-	2013/2014/2015/2016	-
São Francisco de Paula	-	-	2013/2014/2015/2016
São Roque de Minas	-	-	2013/2014/2015/2016
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante deste conjunto de municípios que contemplam informações sobre o regime próprio de previdência chega-se ao entendimento de que a ilação feita na análise do Demonstrativo IV, sobre a existência de regimes previdenciários nas cidades Nova Serrana, Perdões e Santo Antônio do Monte é verdadeira, uma vez que tais municípios discriminam no Demonstrativo VI a representação dos mesmos de forma completa. Além destes, foi percebido que apesar da não proposição de informações sobre o patrimônio líquido do regime próprio de previdência em nenhuma das peças da cidade de Itaúna, denotando a inexistência do órgão no município, tal personificação não é verdadeira, pois são efetuados conteúdos no Demonstrativo VI que dizem respeito a instituição. Somente a cidade de Vargem Bonita justificou em nota explicativa a nulidade dos dados de suas tabelas em todas as quatro LDOs estudadas, afirmando que o município não possui regime próprio de previdência.

O Demonstrativo VI deve ser disposto em dois pontos, um especificamente para a situação financeira e outro para a situação atuarial. Todos os municípios que possuem este demonstrativo emanam de maneira correta e padronizada todo o conteúdo exigido, para ambas tabelas, com semelhança visual e categórica com as que devem ser confeccionadas, mesmo porque geralmente tais tabelas são elaboradas pelos técnicos do próprio regime de previdência, ficando a cargo do município apenas apropriar-se dos dados e organizá-los em sua LDO. As únicas informações que o demonstrativo não acompanha são as análises descritivas dos parâmetros utilizados na avaliação atuarial e de valores que possuam maior relevância para o entendimento.

Excetua-se deste conjunto apenas os municípios de Nova Serrana e Perdões que computam apenas uma tabela obrigatória nas LDOs de 2014, e 2013, 2014 e 2015, respectivamente. E o município de Santo Antônio do Monte que informa apenas dados distintos do que é exigido, sem qualquer tipo de congruência com o que estabelece o MDF, como por exemplo o percentual de contribuição atual dos servidores, o percentual de contribuição atual da entidade e o número de inativos e pensionistas.

Neste sentido, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à avaliação da situação financeira e atuarial do RPPS, 24 (28,57%) tabelas foram apreciadas como completas, 8 (9,52%) como parcialmente completas ou incompletas e 52 (61,90%) não foram encontradas.

O penúltimo demonstrativo (Demonstrativo VII) deve conter informações sobre a estimativa e a compensação da renúncia de receita pretendida pelo ente municipal. Dos 84 planos estudados, 53 peças contêm o demonstrativo e outras 31 condizentes as LDOs de 2013 a 2016 de Camacho, Cláudio, Formiga, Ibituruna, Santana do Jacaré e Santo Antônio do Monte, além das LDOs de 2013, 2015 e 2016 de São Francisco de Paula, de 2013 e 2016 de Pains e de

2013 de Piumhi e São Roque de Minas não possuem a presente formalidade. O conjunto pode ser melhor observado na Quadro 17.

Quadro 17 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo VII

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	2013/2014/2015/2016	-	-
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	-	-	2013/2014/2015/2016
Conceição do Pará	2013/2014/2015/2016	-	-
Córrego Fundo	2013/2014/2015/2016	-	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	-	-	2013/2014/2015/2016
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	2013/2014/2015/2016	-	-
Nova Serrana	2013/2014/2015/2016	-	-
Pains	2014/2015	-	2013/2016
Perdões	2013/2014/2015/2016	-	-
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2014/2015/2016	-	2013
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	-	-	2013/2014/2015/2016
São Francisco de Paula	2014	-	2013/2015/2016
São Roque de Minas	2014/2015/2016	-	2013
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Não é possível perceber se a ausência do demonstrativo delimita a despreensão municipal de realizar algum tipo de renúncia de receita nos anos em questão ou se há irregularidade pela não elaboração da tabela. Todavia, de forma transparente, mesmo que não haja intenção do governante, é evidente que a apresentação do demonstrativo com sua tabela em branco informando este aspecto é no mínimo necessário, semelhante ao que diversos municípios fizeram em seus planos. É ainda importante ressaltar que caso tais municípios efetivaram qualquer tipo de renúncia de receita nos períodos referentes as LDOs citadas, ela terá sido feita de forma irregular.

Essencialmente, o demonstrativo é apresentado pelos municípios de duas maneiras, ou são descritas as modalidades de renúncia de receita com suas respectivas intenções, ou simplesmente é mencionado a despreensão do município em realizar qualquer tipo de renúncia.

No que se refere à primeira forma, 32 peças aludem aspirar pela efetivação de algum tipo de renúncia de receita no exercício a que se refere o plano. Basicamente as LDOs preveem renúncias relacionadas à multas e juros, à dívida ativa, e à diminuição de alíquotas de tributos municipais. E para atendimento destas renúncias são previstas como principais formas de

compensação o aumento de outros tributos, a potencialização de arrecadação, a revisão da planta de valores, e a diminuição de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Já no que se alude à segunda forma, 21 planos mencionam que o governo naquele ano não tem qualquer pretensão de realizar algum tipo de renúncia de receita.

Dessa forma, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à estimativa e compensação da renúncia de receita, 53 (63,10%) tabelas foram apreciadas como completas e 31 (36,90%) não foram encontradas.

Por fim, o último demonstrativo pertencente ao Anexo de Metas Fiscais trata sobre o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (Demonstrativo VIII). Os municípios de Camacho, Cana Verde, Conceição do Pará, Ibituruna, Santana do Jacaré, Santo Antônio do Monte e São Francisco de Paula, além das LDOS de 2015 e 2016 de Formiga (QUADRO 18), não fazem qualquer citação sobre este demonstrativo. A falta deste componente ou sua disposição nula personifica que os municípios não contemplaram tal exigência legal, ou que não pretendem inserir novas despesas nestes exercícios decorrentes de expresse mandamento legal ou ato administrativo que tornem obrigatória ao entes sua execução por um período superior a dois anos (BRUNO, 2013; LACERDA, 2005). Sua disposição e obrigatoriedade, nestes casos, é importante para transparecer que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas e que seus efeitos financeiros nos períodos seguintes estão compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesas.

Quadro 18 - Atendimento da LDO ao Demonstrativo VIII

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	-	-	2013/2014/2015/2016
Campo Belo	2013/2014/2015/2016	-	-
Cana Verde	-	-	2013/2014/2015/2016
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	-	-	2013/2014/2015/2016
Córrego Fundo	2013/2014/2015/2016	-	-
Divinópolis	-	2013/2014/2015/2016	-
Formiga	2013/2014	-	2015/2016
Ibituruna	-	-	2013/2014/2015/2016
Itaúna	2013/2014/2015/2016	-	-
Nova Serrana	2013/2014/2015/2016	-	-
Pains	2013/2014/2015/2016	-	-
Perdões	2013/2014/2015/2016	-	-
Piracema	2013	2014/2015/2016	-
Piumhi	2013/2014/2015/2016	-	-
Santana do Jacaré	-	-	2013/2014/2015/2016
Santo Antônio do Monte	-	-	2013/2014/2015/2016
São Francisco de Paula	-	-	2013/2014/2015/2016
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	-	2013/2014/2015/2016	-

Fonte: Dados da Pesquisa

As cidades de Divinópolis e Vargem Bonita em suas peças de 2013 a 2016, além das LDOs de 2014, 2015 e 2016 de Piracema, computam tabelas diferentes daquela modelada pelo MDF, não atendendo os requisitos mínimos necessários para o atendimento do demonstrativo. Em nenhum dos casos são transparecidos de forma clara quais são os aumentos permanentes de receitas ou as reduções permanentes de despesas. São discriminados apenas algumas contas de despesas que não são compostas por uma estrutura adequada de interpretação para o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. Nas peças de Divinópolis são apenas descritos os percentuais de aumento da folha de pagamento de forma analítica para o exercício a que se refere a LDO e nos planos de Piracema e Vargem Bonita são dispostos valores referentes a inativos e pensionistas, amortizações e encargos, sentenças judiciais e indenizações.

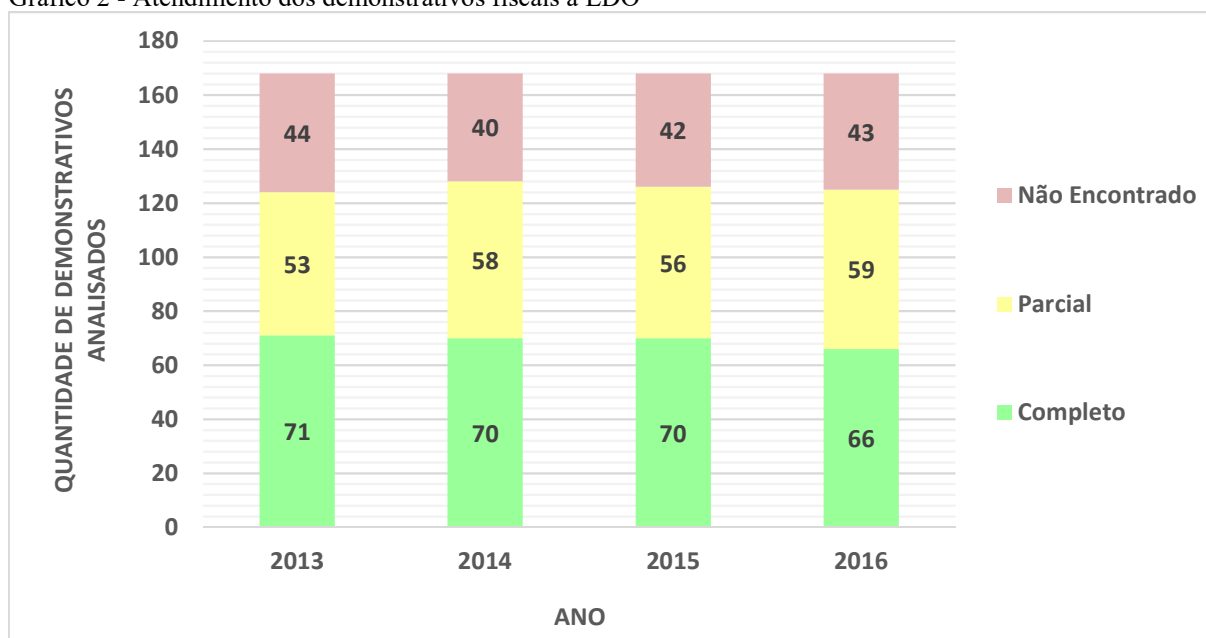
Todos os demais municípios contêm o demonstrativo composto de maneira coesa e completa o que é devidamente exigido. Ratifica-se, porém, que as cidades de Campo Belo, Carmópolis de Minas e Piracema em suas LDOs de 2016, 2016 e 2013, respectivamente, especificam em determinados pontos quais são analiticamente os aumentos permanentes de receitas e as reduções permanentes de despesas. Em suma são descritas como aumento de receita a implantação de alguns serviços ligados ao Sistema Único de Saúde e à Assistência Social, além do melhoramento dos sistemas de tributação e fiscalização. E como redução de

despesas é destacado a adequação dos custos da administração aos limites da receita arrecadada. Todas as outras peças somente compõem as respectivas contas de forma genérica sem a discriminação das mesmas.

Assim, dos 84 demonstrativos estudados, no que se refere à margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, 43 (51,19%) tabelas foram apreciadas como completas, 11 (13,10%) como parcialmente completas ou incompletas e 30 (35,71%) não foram encontradas.

O conjunto de itens analisados nesta seção, perfaz um total de 672 demonstrativos, sendo 168 por ano. Por meio do Gráfico 2 é possível identificar a representatividade de cada quesito completo, parcial ou não encontrado nas LDOs de cada ano estudado.

Gráfico 2 - Atendimento dos demonstrativos fiscais à LDO



Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 168 itens estudados em 2013, 71 (42,26%) requisitos foram apreciados como completos, 53 (31,55%) parcialmente completos ou incompletos e 44 (26,19%) não foram encontrados. E m 2016 foram 66 (39,29%) requisitos apreciados como completos, 59 (35,11%) parcialmente completos ou incompletos e 43 (25,60%) não foram encontrados. Observa-se também nos demonstrativos fiscais, em todos os anos, uma similaridade muito próxima nas três possibilidades, com pequenas variações.

4.2 ANEXO DE RISCOS FISCAIS

O Anexo de Riscos Fiscais deve conter elementos sobre os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar negativamente as contas públicas municipais, informando inclusive as providências a serem tomadas caso se concretizem, com suas respectivas previsibilidades numéricas (ABRAHAM, 2017; GIACOMONI, 2010; LACERDA, 2005; LUQUE; SILVA, 2004; LUQUE *et al.*, 2014). Dos planos estudados, 77 peças contêm o demonstrativo e outras 7, condizentes as LDOs de 2013, 2015 e 2016 de Camacho, de 2015 e 2016 de Itaúna, de 2014 de Pains e de 2013 de Perdões não possuem o presente requisito, conforme disposto na Quadro 19.

Quadro 19 - Atendimento da LDO ao Anexo de Riscos Fiscais

Município	Completa	Parcial	Não Encontrada
Camacho	2014	-	2013/2015/2016
Campo Belo	-	2013/2014/2015/2016	-
Cana Verde	2013/2014/2015/2016	-	-
Carmópolis de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Cláudio	2013/2014/2015/2016	-	-
Conceição do Pará	2013/2014/2015/2016	-	-
Córrego Fundo	2013/2014/2015/2016	-	-
Divinópolis	2013/2014/2015/2016	-	-
Formiga	2013/2014/2015/2016	-	-
Ibituruna	-	2013/2014/2015/2016	-
Itaúna	-	2013/2014	2015/2016
Nova Serrana	2013	2014/2015/2016	-
Pains	2013	2015/2016	2014
Perdões	-	2014/2015/2016	2013
Piracema	2013/2014/2015/2016	-	-
Piumhi	2013	2014/2015/2016	-
Santana do Jacaré	2013/2014/2015/2016	-	-
Santo Antônio do Monte	2013/2014/2015/2016	-	-
São Francisco de Paula	2013/2014/2015/2016	-	-
São Roque de Minas	2013/2014/2015/2016	-	-
Vargem Bonita	2013/2014/2015/2016	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Sua evidenciação é importante porque em casos de despesas fortuitas é constado no demonstrativo quais as ações devem ser tomadas para resguardar o equilíbrio das contas públicas. É por intermédio dele que serão provisionadas previamente as medidas que serão adotadas (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; COSTA; VALVERDE, 2002). Seu fundamento, portanto, “[...] é realizar uma previsão de despesas eventuais e incertas que

poderão ocorrer, ou mesmo exigir sua efetivação durante o exercício financeiro [...]” que se realiza (BRUNO, 2013, p. 82).

A sua não inserção é contrária à prudência ou a cautela governamental, bem como provoca lesão ao planejamento municipal, à transparência e fere claramente a LRF. Nas 7 peças mencionadas não há qualquer alusão sobre os motivos ou causas para sua carência, o que impossibilita qualquer tipo de interpretação para justificar o devido fato. Esta realidade se torna ainda mais incoerente e duvidosa, observando que tais municípios, no intervalo dos períodos estudados, possuem em pelo menos uma LDO previsão do respectivo demonstrativo, denotando ciência dos técnicos e dos governantes sobre o presente quesito.

No que confere as peças que possuem tal determinação, ressalta-se que as LDOs de 2013 a 2016 da cidade Ibituruna e de 2013 e 2014 de Itaúna configuram o Anexo de Riscos Fiscais de maneira divergente ao que se estabelece no MDF. Não é computado em nenhuma destas peças qualquer valor numérico sobre os possíveis riscos fiscais que o município pode sofrer. Somente são dispostos generalizadamente, em forma de texto, algumas possibilidades contingentes com suas respectivas compensações. Além destas LDOs, os planos de 2013 a 2016 de Campo Belo, de 2014, 2015 e 2016 de Nova Serrana, Perdões e Piumhi e de 2015 e 2016 de Pains, também não estão alinhados ao que é estabelecido pelo MDF, pois possuem quantias monetárias de riscos fiscais sem as devidas descrições de quais providências devem ser tomadas caso cada situação ocorra. Em ambos os casos os demonstrativos têm sua composição incompleta, conforme exemplificação da Figura 20.

Figura 20 - Anexo de Riscos Fiscais sem a descrição das providências

PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Demandas Judiciais	40.000.00		40.000.00
Dívidas em Processo de Reconhecimento	0.00		0.00
Avais e Garantias Concedidas	0.00		0.00
Assunção de Passivos	0.00		0.00
Assistências Diversas	0.00		0.00
Outros Passivos Contingentes	0.00		0.00
SUBTOTAL	40.000.00	SUBTOTAL	40.000.00
DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Frustração de Arrecadação	500.000.00		500.000.00
Restituição de Tributos a Maior	0.00		0.00
Discrepância de Projeções	200.000.00		200.000.00
Outros Riscos Fiscais	0.00		0.00
SUBTOTAL	700.000.00	SUBTOTAL	700.000.00
TOTAL	740.000.00	TOTAL	740.000.00

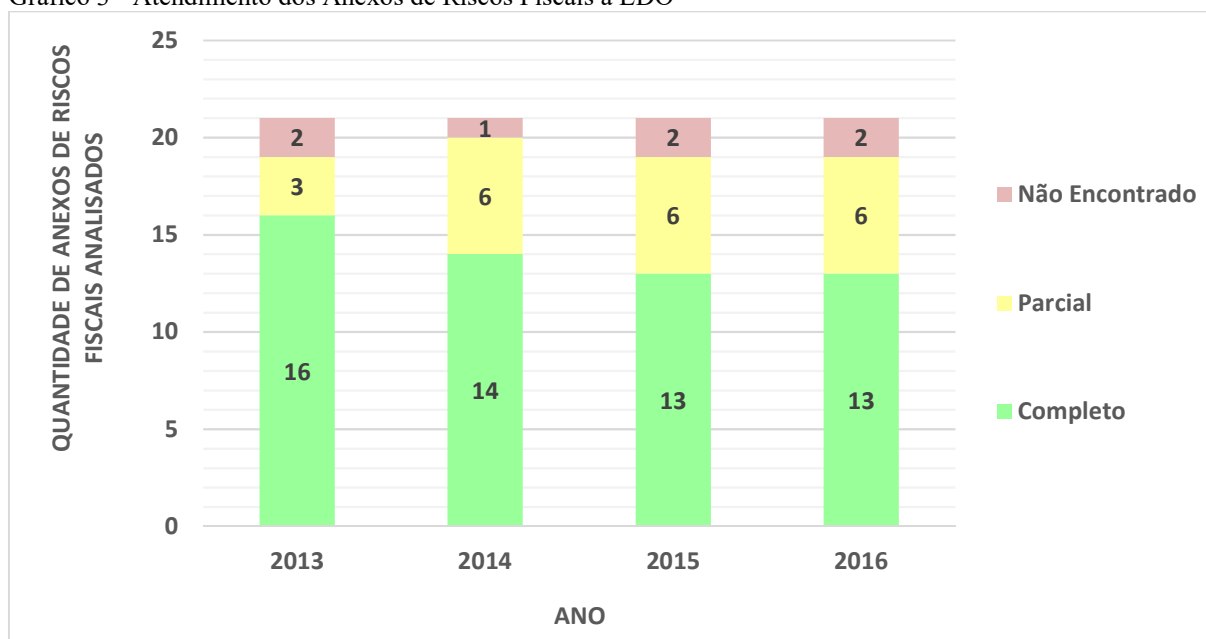
Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 e 2016 de Formiga

São classificados e estimados pelos municípios como principais passivos contingentes aqueles relacionados à demandas e sentenças judiciais, dívidas, situações de calamidade

pública, assistências diversas, garantias concedidas, dentre outros. Já como demais riscos são os conferidos a frustração de arrecadação, discrepância de projeções, reestruturação do PCCS municipal, aumento do salário mínimo, desequilíbrio orçamentário, dentre outros. E as providências mais previstas para atuar diante de tais circunstâncias são as vinculadas a anulação de dotação orçamentária, limitação de empenho, utilização da reserva de contingência, redução de despesas governamentais, suspensão ou redução de investimentos, aumento de receitas, maior fiscalização de tributos, realinhamento fiscal, ações para anulação do débito, dentre outros.

O conjunto de itens analisados nesta seção, perfaz um total de 84 demonstrativos, sendo 21 por ano. Por meio do Gráfico 3 é possível identificar a representatividade de cada quesito completo, parcial ou não encontrado nas LDOs de cada ano estudado.

Gráfico 3 - Atendimento dos Anexos de Riscos Fiscais à LDO



Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 21 itens estudados em 2013, 16 (76,19%) requisitos foram apreciados como completos, 3 (14,29%) parcialmente completos ou incompletos e 2 (9,52%) não foram encontrados. Em 2016, foram 13 (61,90%) requisitos apreciados como completos, 6 (28,57%) parcialmente completos ou incompletos e 2 (9,52%) não foram encontrados. Observa-se novamente nos Anexos de Riscos Fiscais, em todos os anos, uma similaridade muito próxima nas três possibilidades, com pequenas variações. A única diferença mais perceptível ocorre no exercício de 2013, onde se consta maior quantidade de demonstrativos completos, e menor parciais, do que os demais anos.

4.3 DIAGNÓSTICO

Após as análises realizadas sobre todos os itens das LDOs dos municípios da amostra, é apresentado um diagnóstico com todas as exigências necessárias face à realidade encontrada. O diagnóstico dos resultados permite aclarar algumas composições generalistas sobre o universo da pesquisa de acordo com o que foi observado individualmente. A intenção desta descrição macro e parcial é perceber se existe alguma semelhança entre a realidade dos componentes da LDO observada e as cidades estudadas. Tal procedimento se justifica para delimitar de forma generalizada, e atender aos objetivos da pesquisa, aquilo que é mais ou menos acatado. Esta seção é única e irá demonstrar de forma sintética toda realidade encontrada nas LDOs analisadas.

Inicialmente fez-se uma conjugação de todos as cidades da amostra que tiveram suas peças analisadas com todos os ditames legais, demonstrando suas composições completas, parciais ou não encontradas. Esta disposição foi formatada em quadros específicos onde as linhas discriminam os municípios e as colunas as exigibilidades e os períodos. Nesta perspectiva, optou-se por caracterizar cada tipo de resultado com cores diferentes demarcando o modo com que os requisitos foram compreendidos em cada LDO. Neste sentido, a cor verde indica uma composição adequada e completa quanto ao conteúdo, a cor amarela significa que o ditame está apenas parcialmente atendido, e a cor vermelha constitui em um requisito não encontrado na peça analisada.

Os itens “o” e “p” do Quadro 5, que expõe a sequência de análise das LDOs, não são indicados na apresentação do primeiro quadro desta seção. Isso se dá porque o elemento “o” que se refere à política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento não é uma exigência municipal, apenas estadual e federal, e porque o item “p” diz respeito a outros pontos que foram encontrados nas LDOs, mas que não tem sua condição de integração compulsória. Por meio do Quadro 20 é possível verificar a apresentação sintética de toda a verificação relacionada aos outros 14 itens que se referem aos aspectos legais da LDO de cada cidade.

Dos 1176 itens estudados nos aspectos da lei, 844 (71,77%) requisitos foram apreciados como completos, 180 (15,31%) parcialmente completos ou incompletos e 152 (12,92%) não foram encontrados.

Dos 56 itens analisados pertinentes aos aspectos legais, considerando espaço temporal de 4 anos (2013-2016) e 14 exigências, os municípios que menos apresentaram os disciplinamentos foram as cidades de Camacho e Santana do Jacaré, respectivamente com 20 (35,71%) e 28 (50,00%) requisitos apreciados como completos, 8 (14,29%) e 8 (14,29%) parcialmente completos ou incompletos, e 28 (50,00%) e 20 (35,71%) itens não encontrados. Já as cidades que mais atenderam ao que é preconizado à LDO foram Campo Belo, Cláudio, Formiga, Santo Antônio do Monte e São Roque de Minas, todas com 48 (85,71%) requisitos apreciados como completos, 8 (14,29%) parcialmente completos ou incompletos e nenhum não encontrado.

Os quesitos 2, 3 e 8, que correspondem às orientações básicas para elaboração da LOA, às alterações na legislação tributária do município e às condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, respectivamente, são as exigências mais atendidas pelos municípios, constando em todas as peças orçamentárias estudadas. Já os itens 1 e 7, que equivalem às metas e prioridades da Administração Pública Municipal e às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, são os conteúdos que menos são atendidos pelos municípios. Não há qualquer peça orçamentária que discrimine de forma completa todos os seus disciplinamentos.

Sequencialmente, no Quadro 21, é representada uma conjugação de todos as cidades da amostra que tiveram suas peças analisadas com todos os requisitos necessários para a composição dos demonstrativos do Anexo de Metas Fiscais. Por meio do Quadro 21 é possível verificar a apresentação sintética de toda a verificação legal referente ao Anexo de Metas Fiscais analisada em cada LDO.

discrimine de forma completa qualquer um dos oito demonstrativos. Já as cidades que mais atenderam ao que é preconizado na LDO, no que se refere ao Anexo de Metas Fiscais, foram as cidades de Piracema e Divinópolis, com 28 (87,50%) e 23 (71,87%) demonstrativos apreciados como completos, 4 (12,50%) e 9 (28,13%) parcialmente completos ou incompletos e nenhum demonstrativo não encontrados, respectivamente.

As tabelas 4 e 6, que correspondem ao Demonstrativo IV que trata sobre a evolução do patrimônio líquido e o Demonstrativo VI que versa sobre a avaliação da situação financeira e atuarial do RPPS, são os conteúdos que menos são atendidos pelos municípios. Somente 16,67% e 28,57% respectivamente das LDOs possuem tais demonstrativos de maneira completa. Destaca-se que o Demonstrativo VI, pode não estar sendo provisionado por algumas cidades pela inexistência de regime de previdência próprio no município. Não foi possível perceber por meio das análises se há ou não a existência do respectivo órgão, uma vez que não é disposto qualquer tipo de dado ou de analogia para constatar sua presença ou ausência. Desse modo, todas as LDO que não configuraram informações sobre a inexistência do órgão, tiveram o conceito do Demonstrativo VI como não encontrado.

Já os demonstrativos 2 e 7, que equivalem aos Demonstrativos II e VII do Anexo de Metas Fiscais, que tratam respectivamente sobre a avaliação do cumprimento das metas fiscais do exercício anterior e sobre a estimativa e compensação da renúncia de receita são as tabelas mais atendidas pelos municípios perfazem 53,57% e 63,10% de tabelas computadas de maneira completa.

Em seguida é discriminado Quadro 22 a conjugação de todos as cidades da amostra que tiveram suas peças analisadas com todos os requisitos necessários para a composição do Anexo de Riscos Fiscais. Por meio deste quadro é possível perceber a apresentação sintética de todos os disciplinamentos legais referentes ao Anexo de Riscos Fiscais analisados em cada LDO.

Quadro 22 - Anexo de Riscos Fiscais de 2013 a 2016

MUNICÍPIOS	RISCOS FISCAIS				MUNICÍPIOS	RISCOS FISCAIS			
	2013	2014	2015	2016		2013	2014	2015	2016
Camacho					Nova Serrana				
Campo Belo					Pains				
Cana Verde					Perdões				
Carmópolis de Minas					Piracema				
Cláudio					Piumhi				
Conceição do Pará					Santana do Jacaré				
Córrego Fundo					Santo Antônio do Monte				
Divinópolis					São Francisco de Paula				
Formiga					São Roque de Minas				
Ibituruna					Vargem Bonita				
Itaúna					-	-	-	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Notas: (●) Demonstrativo Completo; (●) Demonstrativo Parcialmente Completo ou Incompleto; (●) Demonstrativo Não Encontradas.

Dos 84 Anexos de Riscos Fiscais estudados, 56 (66,67%) tabelas foram apreciadas como completas, 21 (25,00%) parcialmente completas ou incompletas e 7 (8,33%) não foram encontradas. Próximo à realidade encontrada nos aspectos da lei, que comportou um índice de 71,77% de exigências completas, este componente destoa-se também apenas dos quantitativos apresentados nas análises dos Anexos de Metas Fiscais, da qual é percebida uma discrepância de quase 30,00% neste indicador.

Das 4 tabelas analisadas em cada cidade pertinentes ao Anexo de Riscos Fiscais, os municípios que não apresentaram o presente disciplinamento condizem foram Camacho nas LDOs de 2013, 2015 e 2016, Itaúna nas de 2015 e 2016, Pains na de 2014 e Perdões na de 2013. Já as cidades que atenderam todos os anos o respectivo anexo foram as cidades de Cana Verde, Carmópolis de Minas, Cláudio, Conceição do Pará, Córrego Fundo, Divinópolis, Formiga, Piracema, Santana do Jacaré, Santo Antônio do Monte, São Francisco de Paula, São Roque de Minas e Vargem Bonita.

Com o objetivo de perceber se há algum padrão entre a parcial ou falta de previsibilidades legais encontradas, ou o efetivo cômputo de situações completas, com a variabilidade populacional das cidades da amostra, fez-se tabelas que discriminassem em ordem os municípios que mais contemplassem para os que menos apreciassem aquilo que é estabelecido em lei com seu respectivo número de habitantes.

Para tanto, foram computados pesos para as exigibilidades completas, parciais ou incompletas e não encontradas. Utilizou-se peso 2 para as formalidades integrais, peso 1 para as parciais e peso 0 para as não encontradas. Desse modo, os municípios que obtiveram as

maiores quantidades numéricas foram aqueles que mais contemplaram os requisitos necessários para a composição da LDO. Os resultados estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2 - Nível de atendimento às exigibilidades

MUNICÍPIOS	ASPECTOS LEGAIS			METAS FISCAIS			RISCOS FISCAIS			TOTAL
	C	P	NE	C	P	NE	C	P	NE	
Campo Belo	96	8	0	40	8	0	0	4	0	156
Formiga	96	8	0	36	8	0	8	0	0	156
Piracema	82	6	0	56	4	0	8	0	0	156
São Roque de Minas	96	8	0	34	10	0	8	0	0	156
Divinópolis	84	8	0	46	9	0	8	0	0	155
Cláudio	96	8	0	30	9	0	8	0	0	151
Piumhi	92	8	0	36	9	0	2	3	0	150
Carmópolis de Minas	78	12	0	40	8	0	8	0	0	146
Perdões	78	13	0	38	13	0	0	3	0	145
Nova Serrana	78	10	0	38	13	0	2	3	0	144
Córrego Fundo	82	12	0	24	16	0	8	0	0	142
Pains	90	8	0	28	12	0	2	2	0	142
Vargem Bonita	80	4	0	32	16	0	8	0	0	140
Santo Antônio do Monte	96	8	0	2	20	0	8	0	0	134
São Francisco de Paula	76	5	0	24	8	0	8	0	0	121
Itaúna	64	12	0	24	16	0	0	2	0	118
Cana Verde	80	8	0	8	12	0	8	0	0	116
Conceição do Pará	72	8	0	8	4	0	8	0	0	100
Santana do Jacaré	56	8	0	10	15	0	8	0	0	97
Ibituruna	76	10	0	0	0	0	0	4	0	90
Camacho	40	8	0	0	16	0	2	0	0	66
TOTAL	1688	180	0	554	226	0	112	21	0	2781

Fonte: Dados da Pesquisa

Notas: (C) Exigibilidades Completas; (P) Exigibilidades Parciais ou Incompletas; (NE) Exigibilidades Não Encontradas; (●) Cidades com maior nível de atendimento às exigibilidades; (●) Cidades com médio nível de atendimento às exigibilidades; (●) Cidades com menor nível de atendimento às exigibilidades.

As divisões de cores tem o objetivo de intercalar os municípios em três categorias que possuem a mesma quantidade de cidades, 7, diferindo-os de acordo com quantia numérica obtida em seus cálculos. No primeiro, identificado pela cor verde, se enquadram aqueles municípios com maiores atendimentos às questões legais, o segundo aqueles que tiveram representação média comparada aos demais municípios, e o terceiro, com vermelha, aqueles que fizeram menos ocorrências em suas LDOs dos disciplinamentos necessários.

De acordo com o exposto na Tabela 2, os municípios com a maior e menor pontuação ligados ao primeiro grupo possuem 156 (Campo Belo, Formiga, Piracema e São Roque de Minas) e 150 (Piumhi) pontos respectivamente, enquanto a categoria intermediária possui pontuação máxima de 146 (Carmópolis de Minas) e mínima de 134 (Santo Antônio do Monte), e o terceiro grupo que comporta as cidades com menores pontuações recebidas possuem um montante máximo de 121 (São Francisco de Paula) pontos e mínimo de 66 (Camacho).

Os municípios que mais atendem às exigências legais são Campo Belo, Formiga, Piracema e São Roque de Minas, com as mesmas pontuações, 156, já os que menos atendem são Camacho, Ibituruna e Santana do Jacaré, com 66, 90 e 97 pontos respectivamente.

Para fazer o comparativo entre os dados populacionais e os montantes numéricos calculados através dos pesos também foi necessário dividir os volumes populacionais em três categorias, compondo igualmente 7 cidades em cada uma delas. A primeira, representada pela verde, contém os municípios mais populosos da amostra, a segunda constitui as cidades com populações intermediárias comparadas às demais, e a terceira identificada pela cor vermelha são situadas as municipalidades menos populosas. As informações categorizadas são computadas na Tabela 3.

Tabela 3 - População dos municípios

Município	População	Município	População	Município	População
Divinópolis	234.937	Santo Antônio do Monte	28.115	Córrego Fundo	6.295
Nova Serrana	94.681	Perdões	21.444	Cana Verde	5.735
Itaúna	92.696	Carmópolis de Minas	18.995	Conceição do Pará	5.515
Formiga	68.423	Pains	8.391	Santana do Jacaré	4.861
Campo Belo	54.458	São Roque de Minas	7.092	Camacho	3.064
Piumhi	34.525	São Francisco de Paula	6.673	Ibituruna	3.018
Cláudio	28.287	Piracema	6.566	Vargem Bonita	2.209

Fonte: Dados da Pesquisa

Notas: (C) Exigibilidades Completas; (P) Exigibilidades Parciais ou Incompletas; (NE) Exigibilidades Não Encontradas; (●) Cidades mais populosas da amostra; (●) Cidades com população intermediária comparada às demais da amostra; (●) Cidades menos populosas da amostra.

Conforme pode ser observado na Tabela 3 os municípios com o maior número de habitantes têm sua população máxima de 234.937 em Divinópolis e mínima de 28.287 em Cláudio. A categoria intermediária tem população máxima de 28.115 em Santo Antônio do Monte e mínima de 6.566 em Piracema, e o terceiro grupo que comporta as cidades com menores populações possui um montante máximo de 6.295 pessoas em Córrego Fundo e mínimo de 2.209 em Vargem Bonita.

O comparativo entre a população e o nível de atendimento às exigibilidades de cada município foi efetuado em uma tabela (TABELA 4) específica, de forma que as cores categorizadas nas Tabelas 2 e 3, em ambas variáveis, possibilitem a verificação de algum padrão entre as populações e o nível de atendimento às exigibilidades dos municípios.

Tabela 4 - Comparativo Entre População e Pontuação

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	NÍVEL DE ADERÊNCIA
Divinópolis	234.937	155
Nova Serrana	94.681	144
Itaúna	92.696	118
Formiga	68.423	156
Campo Belo	54.458	156
Piumhi	34.525	150
Cláudio	28.287	151
Santo Antônio do Monte	28.115	134
Perdões	21.444	145
Carmópolis de Minas	18.995	146
Pains	8.391	142
São Roque de Minas	7.092	156
São Francisco de Paula	6.673	121
Piracema	6.566	156
Córrego Fundo	6.295	142
Cana Verde	5.735	116
Conceição do Pará	5.515	100
Santana do Jacaré	4.861	97
Camacho	3.064	66
Ibituruna	3.018	90
Vargem Bonita	2.209	140

Fonte: Dados da Pesquisa

Notas: (C) Exigibilidades Completas; (P) Exigibilidades Parciais ou Incompletas; (NE) Exigibilidades Não Encontradas; (●) Cidades mais populosas da amostra / Cidades com maior nível de atendimento às exigibilidades; (●) Cidades com população intermediária comparada às demais da amostra / Cidades com médio nível de atendimento às exigibilidades; (●) Cidades menos populosas da amostra / Cidades com menor nível de atendimento às exigibilidades.

Conforme pode ser observado na Tabela 4, tanto o grupo dos municípios mais populosos quanto o dos menos populosos possuem 5 das 7 cidades iniciais na mesma categorização, ou seja 71,43% dos dois conjuntos se referem às mesmas municipalidades. Tal percepção admite a tendência de que municípios maiores atendem mais disciplinamentos legais da LDO do que aqueles com menores volumes populacionais.

Com relação aos municípios de maior grandeza populacional apenas as cidades de Nova Serrana e Itaúna se enquadraram em conjuntos divergentes, pois absorvem níveis de atendimento às exigibilidades menores que as demais cidades do grupo. Já no que se refere as municipalidades com menos habitantes, somente Córrego Fundo e Vargem Bonita se situam em grupos diferentes à sua categoria, já que obtiveram melhores índices que as demais. E no grupo intermediário os municípios de Piracema, São Roque de Minas e São Francisco de Paula também se modificaram de camada, com melhores e pior níveis de atendimento.

Destaca-se positivamente no comparativo a cidade de Piracema que com apenas 6.566 habitantes situa-se no primeiro quadrante entre os municípios da amostra com maiores índices.

E, negativamente, a cidade de Itaúna que com 92.696 habitantes está entre os municípios que menos atendem as exigências legais que perfazem a LDO.

O diagnóstico dos resultados permitiu aclarar algumas composições generalistas encontradas bem como possibilitou a quantificação do cumprimento total, parcial ou nulo de cada disciplinamento de todas as cidades. O Anexo de Metas Fiscais foi requisito que denota maior dificuldade dos municípios na sua apreciação. E após análises elaboradas foi identificado que há uma tendência de municípios maiores atenderem mais disciplinamentos legais da LDO do que aqueles com menores volumes populacionais.

4.4 PROPOSTAS DE INTERVENÇÃO

Com as análises feitas e com a observação das principais lacunas deixadas pelos municípios, são propostos nesta seção 88 elementos e meios complementares aos já exigidos que agregam maior transparência, clareza e robustez à Lei de Diretrizes Orçamentárias de municípios, de forma a possibilitar intervenções municipais no processo de elaboração de seus respectivos planos. Cada proposição será mencionada em seu item correspondente, da qual também devem seguir os seguintes direcionamentos gerais sobre a estrutura básica da LDO:

- a) antes da iniciação de qualquer componente, deve ser clarificado nos tópicos iniciais toda a estrutura e composição da LDO, mencionando os capítulos, os anexos, os demonstrativos e o que mais for necessário;
- b) todos os componentes da lei devem se enquadrar em seu respectivo capítulo, anexo, seção ou subseção própria;
- c) todas as proposições complementares às exigências obrigatórias devem ser estabelecidas nas disposições finais da LDO, ou em uma subdivisão do capítulo ou da seção que tenha congruência com o que está sendo textualizado;
- d) deve-se evitar textos e números idênticos nos quesitos que possuem variabilidade de um exercício para o outro (Ex. metas e prioridades, Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, dentre outros);
- e) para elaboração dos demonstrativos do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais deve-se utilizar as planilhas padrão do MDF disponibilizadas em seu portal.

4.4.7 Aspectos Constitucionais e Fiscais da Lei

No que concerne às metas e prioridades da Administração Pública Municipal são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) elaborar as metas e prioridades do município em um anexo específico;
- b) colocar todas as metas que são estabelecidas no PPA de forma identificável, para o exercício que se refere a LDO;
- c) colocar as metas em ordem crescente de prioridade ou especificar em cada meta o seu nível de prioridade;
- d) recomenda-se a elaboração de uma tabela de prioridade numérica (Ex. Prioridade 1, Prioridade 2, Prioridade 3);
- e) no caso do primeiro ano de governo mencionar em um Artigo específico que as metas e prioridades para este exercício serão estabelecidas junto com o PPA, ou que será encaminhado paralelamente ao projeto de lei do PPA outro projeto que altere a LDO inserindo tais perspectivas.

No que concerna às orientações básicas para elaboração da Lei Orçamentária Anual são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) definir as metodologias para estimação das receitas e fixação das despesas;
- b) distribuir de forma clara as responsabilidades de cada setor municipal com seus respectivos prazos;
- c) definir toda a estrutura e a composição da LOA;
- d) delimitar sobre as classificações orçamentárias bem como seu nível de detalhamento;
- e) delimitar sobre as normas utilizadas para a confecção da LOA;
- f) e todos os demais pontos considerados importantes em cada municipalidade que orientarão o processo de elaboração da LOA;

No que concerna às alterações na legislação tributária do município são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) provisionar autorização expressa para alterações na legislação tributária;
- b) recomenda-se a discriminação de todos os tributos que o governo tem a intenção de modificar;
- c) mencionar que será elaborada lei própria para qualquer nova cobrança ou aumento de tributo.

No que concerna à política de pessoal e encargos sociais são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) deve-se conter autorização expressa para todas as possibilidades de alteração de política de pessoal categorizadas no § 1º do Artigo 169 da CF:

Art. 169. [...]

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

[...]

- b) para dar mais transparência sugere-se que todas as intenções de alteração na política de pessoal sejam especificadas.

No que concerna ao equilíbrio entre receitas e despesas são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) deverá definir regras para que a elaboração e a execução do orçamento sejam norteadas no sentido de garantir o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) deverão ser dispostas as providências que serão adotadas quando houver desequilíbrio;
- c) as providências destinam-se a acréscimos de receita e contingenciamentos de despesa;
- d) -este componente não deve ser confundido com os critérios e formas de limitação de empenho.

No que concerna aos critérios e formas de limitação de empenho são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) especificar em quais situações ocorrerá as limitações de empenho;
- b) estabelecidas quais despesas serão prioritariamente limitadas;
- c) devem ser especificadas quais despesas não sofrerão qualquer tipo de limitação;

No que concerna às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) especificar quais os métodos de custos serão utilizados bem como as suas formas de utilização;
- b) delimitar de que forma os programas constantes no PPA serão avaliados;
- c) definir os prazos e os responsáveis pela avaliação dos programas.

No que concerna às condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) definir os critérios e condições que serão adotados para repasse às entidades públicas e privadas;
- b) estabelecer as contrapartidas e obrigações que tais entidades estarão sujeitas a cumprir;
- c) para delimitar maior transparência sugere-se que tais entidades estejam discriminadas de forma específica ou até mesmo abrangente.

No que concerna à programação financeira e ao cronograma de execução mensal de desembolso são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) estabelecer os prazos e os responsáveis pela elaboração das tabelas;
- b) dispor sobre as formas de elaboração, configuração e apresentação de ambas tabelas;

No que concerne ao montante e a forma de utilização da reserva de contingência são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) especificar um limite máximo, mínimo ou equivalente para a reserva de contingências;
- b) sugere-se que seja estipulado um limite mínimo;
- c) clarificar em quais situações a reserva de contingência poderá ser utilizada;

No que concerne a contratação excepcional de horas extras são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) autorizar expressamente a autorização para a contratação de horas extras;
- b) especificar quais situações e serviços excepcionais estão autorizados a efetuar hora extra nos casos em que se alcance os limites percentuais com despesas de pessoal estabelecidos pela LRF;
- c) não se deve estabelecer autorizações genéricas para tais prerrogativas

No que concerne ao custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) deve-se conter autorização expressa para que o município possa custear despesas atribuídas a outros entes da federação;
- b) especificar que os entes envolvidos efetuarão convênio que discipline a referida relação;
- c) sugere-se que sejam delimitados quais tipos de despesas o governo municipal poderá se comprometer a custear;
- d) sugere-se que seja composta a exigência de um programa específico na LOA para cada convênio que custeie despesas atribuídas a outros entes da federação.

No que concerne aos critérios para o início de novos projetos são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) definir os critérios para iniciação de novos projetos;
- b) os critérios devem ser objetivos sem margem para outras interpretações divergentes a que se propõe;
- c) definir o significado de “obras em andamento”;

- d) especificar os prazos e os responsáveis pela elaboração do relatório com a relação dos projetos que estão em curso;

No que concerne às despesas consideradas irrelevantes são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) estipular um limite máximo que se considera como despesas consideradas irrelevantes;
- b) comumente é estabelecido como limite os valores constantes nos Incisos I e II do Artigo 24 da Lei 8.666, “Lei das Licitações”;

4.4.8 Anexo de Metas Fiscais

No que concerne ao Demonstrativo 1 – Metas Anuais são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) especificar quais parâmetros econômicos foram utilizados;
- b) demonstrar a memória e metodologia de cálculo para as receitas, despesas, montante da dívida, resultado primário e resultado nominal;
- c) respeitar o princípio do equilíbrio fixando despesas com o mesmo montante estimado para as receitas;
- d) deve-se conter notas explicativas que discorram sobre o comportamento das contas ao longo dos períodos;
- e) calcular os valores constantes conforme preconiza o MDF;
- f) colocar em nota explicativa com todas informações julgadas importantes e que tiverem relevâncias.

No que concerne ao Demonstrativo 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) utilizar os valores propostos na última LDO para as metas previstas perante os valores executados nos exercícios que são demonstrados no RREO;

- b) respeitar o princípio do equilíbrio com despesas fixadas com o mesmo montante estimado para as receitas;
- c) deve-se conter notas explicativas que discorram sobre o comportamento das contas.

No que concerne ao Demonstrativo 3 – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) utilizar os valores propostos nas últimas LDOs para as metas estimadas referentes aos três exercícios anteriores;
- b) utilizar os valores previstos no Demonstrativo 1 para dos três exercícios seguintes;
- c) respeitar o princípio do equilíbrio com despesas fixadas com o mesmo montante estimado para as receitas;
- d) calcular os valores constantes conforme preconiza o MDF;
- e) deve-se conter notas explicativas que discorram sobre o comportamento das contas estimadas ao longo dos períodos.

No que concerne ao Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) identificar o valor contábil do patrimônio líquido do município e do regime de previdência separadamente, conforme tabela padrão do MDF;
- b) caso não haja regime de previdência próprio esta informação deve ser constada em nota explicativa;
- c) deve-se conter notas explicativas que discorram sobre as causas das variações do patrimônio líquido.

No que concerne ao Demonstrativo 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) deve-se conter notas explicativas que discorram sobre os comportamentos e características dos recebimentos e dispêndios de recursos provenientes de alienação de bens;

- b) os valores constados na LDO devem ter coerência com aqueles apresentados em peças anteriores;
- c) caso tenha acontecido algum erro formal nas apresentações das quantias, este deve ser mencionado em nota explicativa.
- d) caso o município não tenha recebido ou aplicado qualquer montante que se refira à alienação de bens nos últimos três anos, deve-se conter nota explicativa que manifeste esta informação;

No que concerne ao Demonstrativo 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) o demonstrativo deve ser elaborado em conjunto ou pelos técnicos do regime de previdência próprio, devido às suas particularidades;
- b) o demonstrativo deve acompanhar análises descritivas dos parâmetros utilizados na avaliação atuarial bem como discorrer sobre os valores que possuam maior relevância;
- c) caso não haja regime de previdência próprio esta informação deve ser constada em nota explicativa.

No que concerne ao Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) especificar a modalidade de renúncia que o município deseja efetuar;
- b) mensurar os valores relativos às renúncias de receita para o ano de referência da LDO, e para os dois exercícios seguintes;
- c) elencar de forma clara e objetiva as medidas a serem tomadas a fim de compensar a renúncia de receita prevista;
- d) caso o município não tenha a intenção de efetivar qualquer tipo de renúncia de receita deve-se conter nota explicativa que manifeste esta informação;
- e) colocar em nota explicativa todas as informações julgadas importantes e que tiverem relevância.

No que concerne ao Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) justificar e especificar em nota explicativa a composição da estimativa de aumento permanente de receita;
- b) justificar e especificar em nota explicativa a composição dos valores previstos para a redução de despesa;
- c) caso o município não estime qualquer expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado deve-se conter nota explicativa que manifeste esta informação.

4.4.9 Anexo de Riscos Fiscais

No que concerne ao Anexo de Riscos Fiscais são propostas as seguintes proposições para a elaboração da LDO:

- a) identificar se o risco previsto é enquadrado como passivo contingente ou demais riscos fiscais passivos;
- b) elencar de forma clara e objetiva as providências a serem tomadas em caso de concretização dos riscos;
- c) os valores mensurados para os riscos devem ser os mesmo para as providências;
- d) colocar em nota explicativa todas as informações julgadas importantes e que tiverem relevância.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A LDO é um instrumento intermediário de planejamento, introduzido às finanças públicas através da Constituição Federal de 1988, que funciona como um mecanismo orientador da elaboração da LOA, e que deve ser congruente à seleção de programas presentes no PPA. É um plano de curto prazo que introduz também normas de ordenamento jurídico financeiro peculiar ao sistema orçamentário brasileiro, com a edição de um texto legal que conste previamente prioridades, metas, investimentos, mudanças na legislação de tributos, dentre outros quesitos. Por certo, permite uma visão e compreensão dos vários aspectos das finanças e da economia pública do ente planejador, além de estabelecer instruções e regras de execução do orçamento, conforme estrutura antecipadamente estabelecida.

Diante desse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo verificar como os municípios componentes da mesorregião do Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para tanto atribuiu-se como objetivos específicos: i. Analisar qualitativamente a Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2013 a 2016 dos municípios da mesorregião do Oeste de Minas; ii. Elaborar um diagnóstico com toda a exigência legal prevista comparada com a realidade encontrada nos municípios estudados; e; iii. Propor elementos e meios complementares aos já exigidos que agreguem maior transparência, clareza e robustez na Lei de Diretrizes Orçamentárias de municípios.

No que concerne aos aspectos da lei, foram depreendidas diversas constâncias perenes ao que é devidamente exigido, mas também foram percebidos em todos os quesitos, sem exceção, determinadas composições que dirimem ou excluem a qualidade da informação. Como exemplificações negativas são destacadas em algumas LDOs, a discriminação de metas e prioridades sem modificação em todos os períodos estudados, a não discriminação sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, a não especificação sobre a configuração da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, a generalização ou ausência das exceções que justificam a contratação de horas extras, o não estabelecimento do que são despesas consideradas irrelevantes, além da própria carência dos requisitos.

Não obstante a isso, foi verificado em diversos momentos, inclusive com destaque no capítulo de análise, a igualdade ou alta similaridade de diversos requisitos em peças orçamentárias de diferentes municípios, não levando em consideração as particularidades de

cada localidade. Tais circunstâncias denotam a cópia ou representação de algum material, manual ou modelo que exemplifique a aplicação das exigibilidades, ou a elaboração da LDO pelos mesmos técnicos que são externos aos municípios em forma de consultoria ou algo semelhante, ou ainda como mais agravante a efetiva cópia das peças de outros municípios.

No que se relaciona ao Anexo de Metas Fiscais, a representatividade de municípios que integram os disciplinamentos de forma coesa, foi inferior. Em todos os demonstrativos, apesar de sua elaboração, foi notado variadas questões que não convergem com aquilo que é estabelecido ou é delimitado pelo MDF. Como ilustração, são pontuadas em vários planos a inobservância do princípio do equilíbrio, a não demonstração da memória e metodologia de cálculo, a nulidade ou o não preenchimento de determinadas contas, a falta de sincronia entre uma LDO e outra, a ausência de notas explicativas, a não disponibilização de informação sobre o regime de previdência próprio, a formalização genérica das informações, além da própria omissão dos demonstrativos.

Já no que confere ao Anexo de Riscos Fiscais, apenas 7 LDOs não continham seu respectivo demonstrativo. A maioria dos municípios o configuraram de maneira abrangente e adequada ao que é estabelecido, excetuando-se apenas em alguns casos isolados o não computo dos montantes monetários para cada risco bem como a não inserção das providências a serem tomadas caso cada situação ocorra.

Após as análises feitas sobre todos os itens das LDOs dos municípios da amostra, foi apresentado um diagnóstico com todas as exigências necessárias face à realidade encontrada. O diagnóstico dos resultados permitiu aclarar algumas composições generalistas encontradas, bem como possibilitou a quantificação do cumprimento total, parcial ou nulo de cada disciplinamento de todas as cidades.

No que concerne aos aspectos da lei, foi verificado que as exigências correspondentes às orientações básicas para elaboração da LOA, às alterações na legislação tributária do município e às condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas são aquelas mais atendidas pelos municípios, constando em todas as peças orçamentárias estudadas. Já os disciplinamentos congruentes às metas e prioridades da Administração Pública Municipal e às normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, são os conteúdos que menos são atendidos pelos municípios, não havendo qualquer peça orçamentária da amostra, dentro do espaço temporal, que discrimine de forma completa todos os seus requisitos.

No que se refere ao Anexo de Metas Fiscais, o Demonstrativo IV, que trata sobre a evolução do patrimônio líquido, e o Demonstrativo VI, que versa sobre a avaliação da situação

financeira e atuarial do RPPS, são os conteúdos que menos são atendidos pelos municípios. Somente 16,67% e 28,57%, respectivamente, das LDOs possuem tais demonstrativos de maneira completa. Já os Demonstrativos II e VII, que, respectivamente, tratam sobre a avaliação do cumprimento das metas fiscais do exercício anterior e sobre a estimativa e compensação da renúncia de receita, são as tabelas mais atendidas pelos municípios, perfazendo 53,57% e 63,10% de tabelas computadas de maneira completa.

E no que confere ao Anexos de Riscos Fiscais, 66,67% das peças estudadas compõem de forma adequada todo o conteúdo do demonstrativo. Destoando-se da realidade encontrada no Anexo de Metas Fiscais, onde houve índice de apenas 41,22% de exigências previstas de forma coerente ao que é exigido, este indicador para os aspectos da lei e para o Anexo de Riscos Fiscais difere-se positivamente em aproximadamente 30,00%. Tal situação denota maior dificuldade dos municípios na apreciação dos demonstrativos do Anexo de Metas Fiscais.

Através da conjugação dos dados sobre o atendimento dos disciplinamentos que se referem a LDO com os volumes populacionais de cada município da amostra, também foi identificado que há tendência de que municípios maiores atendem mais disciplinamentos legais das peças orçamentárias do que aqueles com menores volumes populacionais.

Por fim, com o diagnóstico e as análises feitas e com a observação das principais lacunas deixadas pelos municípios foram propostos 88 elementos e meios complementares aos já exigidos que agregam maior transparência, clareza e robustez à LDO de municípios, de forma a possibilitar intervenções municipais no processo de elaboração de seus respectivos planos.

Mesmo após anos de sua adoção, através da CF e dos disciplinamentos agregados pela LRF, a LDO não tem sido provisionada adequadamente e ainda existem diversos problemas conceituais no entendimento sobre a metodologia de estabelecimento dos demonstrativos. Isso diminui a *accountability*, a transparência, o exercício funcional que ela possui, e abre espaços para possíveis questionamentos por parte dos entes fiscalizadores. Assim, na medida em que o planejamento fiscal estabelecido não serve como balizador da administração municipal, todos os seus componentes e objetivos perdem seu propósito. Desse modo, diante dos resultados, percebe-se que os municípios ainda precisam atender e melhorar diversos componentes que integram a LDO, principalmente aqueles relacionados ao Anexo de Metas Fiscais. Além disso considera-se que o TCE-MG deve punir mais severamente os municípios que não utilizarem as peças orçamentárias como uma ferramenta de planejamento, bem como criar um mecanismo de conferência das LDOs encaminhadas que verifique a existência ou não dos aspectos mínimos exigidos pelos ordenamentos legais.

Foram constatadas algumas limitações no desenvolvimento do estudo que poderão ser aplicadas em projetos futuros. O principal limitador condiz com o processo de coleta das LDOs municipais. Assim, devido as dificuldades encontradas, sugere-se como trabalhos futuros a investigação da transparência de peças orçamentárias em sua totalidade bem como a verificação do funcionamento das ouvidorias municipais e dos Serviços de Informação ao Cidadão – SIC.

Outra limitação da pesquisa diz respeito ao número de cidades da amostra (21) e a sua concentração regionalizada (Mesorregião Oeste de Minas). Estes fatores impossibilitam uma análise mais generalizada sobre o atendimento dos municípios brasileiros aos preceitos legais exigidos na composição de suas respectivas LDOs. Com o intuito de obter uma avaliação mais abrangente e que envolvam outras regiões do estado e do país sugere-se também a aplicação deste estudo em outras localidades de forma mais ampla e “desregionalizada”. Além disso também sugere-se a adequação desta pesquisa para as demais peças orçamentárias, PPA e LDO.

Espera-se por fim que a pesquisa realizada possa representar um avanço teórico e prático no campo do orçamento público de forma a possibilitar o aperfeiçoamento e a intervenção dos governos municipais na condução e na elaboração dos planos orçamentários. Com isso buscase proporcionar não só meios para o melhoramento do planejamento, do controle sobre as políticas públicas e do equilíbrio orçamentário, como também na preparação e aprimoramento de profissionais ligados ao planejamento e de governantes atuais e futuros da administração pública.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2017.
- AFONSO, José Roberto. Orçamento Público no Brasil: História e Premência de Reforma. **Espaço Jurídico**, Joaçaba, SC, v. 17, p. 9-28, 2016.
- AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito financeiro: a Lei 4.320 comentada ao alcance de todos**. 3. ed. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2008.
- ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília, DF: Coleção Gestão Pública, 2008.
- ANDRADE, Nilton de Aquino *et al.* **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANDRADE, Nilton de Aquino *et al.* A Lei de Diretrizes Orçamentárias como Importante Instrumento de Conexão no Planejamento Público: Um Estudo de Caso do Município de Maracanaú-Ce. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 26, p. 34-41, 2007.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de. AZEVEDO, Ricardo Rocha de. O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 15., 2015, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo, SP, 2015.
- ATHIAS, Daniel Tobias; SCAFF, Fernando Facury. Dívida Pública e desenvolvimento: do equilíbrio orçamentário à sustentabilidade financeira. **Revista Científica FAGOC: Jurídica**, Ubá, MG, v. 1, p. 85-96, 2016.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, SP, v. 26, p. 63-76, 2016.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução BACEN nº 2.828, de 30 de março de 2001**. Dispõe sobre a constituição e o funcionamento de agências de fomento. Brasília, DF, 30 mar. 2001.
- BARBOSA, Lucídio Bicalho. **As prioridades fixadas na lei de diretrizes orçamentárias para a administração pública federal importam?** 2006. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2012

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1998.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 8 set. 2017.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 8 set. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em: 8 out. 2017.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 9 out. 2017.

_____. Portaria STN nº 553, de 22 de setembro de 2014. Aprova a 6ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 set. 2014.

_____. Portaria STN nº 495, de 6 de junho de 2017. Aprova a 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 jun. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de Orçamento 2016**. Brasília, DF, 2016.

BRITO, Jansen Lima Brito *et al.* Análise da transparência na divulgação de informações no ambiente da Internet por municípios amazonenses. **Revista de Administração e Contabilidade**, Feira de Santana, BA, v. 7, n. 3, p. 56-65, 2015.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Responsabilidade na gestão fiscal: reflexões pontuais da Lei complementar nº 101/2000 no contexto dos Estados-Membros. **A & C: Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, MG, v. 4, n. 16, abr. 2004.

BROTTI, Vera, LAFFIN, Marcos, BORGERT, Altair. Orçamento público: levantamento dos artigos, dissertações e teses no Brasil entre 1980 e 2005 em algumas das principais fontes de publicações disponíveis em meio eletrônico. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA CONTABILIDADE, 2007, São Paulo, SP, **Anais...**, São Paulo, SP, 2007.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e orçamento público municipal**. 5. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2013.

CALIL, Vera Lucia Lelis Oliveira. **Orçamento público: teoria e prática**. Rio de Janeiro, RJ: Alta Books, 2017.

CAMPAGNONI, Mariana *et al.* Transparência no Poder Legislativo Municipal: uma Análise dos Portais Eletrônicos das Câmaras de Vereadores das Capitais Brasileiras. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, SC, v. 9, n. 1, p. 21-42, 2016.

CARDOSO JÚNIOR, José Celso (Org.) **A reinvenção do planejamento governamental no Brasil**. Brasília, DF: IPEA, 2011.

CARRILHO, Lucas. A utilização do método de regressão linear para previsão das receitas correntes do município de Divinópolis. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, DF, v. 7, n. 1, p. 160-171, 2017.

CARVALHO, José Carlos de Oliveira. **Orçamento público: teoria e questões atuais comentadas**. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Marco Antônio de Sousa. **Privatização, dívida e déficit públicos no Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 2001.

CARVALHO JÚNIOR, Antônio Carlos Costa d'Ávila; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo resultados fiscais: teoria e prática de resultados primário e nominal**. Brasília, DF: Editora Gestão Pública, 2015.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de Constitucionalidade de Normas Orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. 104 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da USP-SP, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2014.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Orçamento público e controle de constitucionalidade: argumentação consequencialista nas decisões do STF**. 1. ed. Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris, 2016.

CIRINO, José Fernandes; GONZÁLES, Alba Maria Guadalupe Orellana. A heterogeneidade do desenvolvimento econômico do Estado de Minas Gerais. **Revista de Ciências Humanas**, Curitiba, PR, v. 11, n. 1, p. 11-22, 2009.

CONSULTOR JURÍDICO. Ex-secretários são condenados por ordenar despesas não autorizadas em Lei. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, SP, 1 dez. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-01/stf-julgara-revisao-remuneracao-servidores-roraima>>. Acesso em: 8 out. 2017.

CONTI, José Maurício. **Orçamentos públicos: a Lei 4.320 comentada**. 2. ed. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Os 50 anos da lei geral de orçamentos (Lei N. 4.320/64): o esquecimento da lei orçamentária e do direito financeiro no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, RS, v. 12, p. 184-191, 2016.

COSTA, Franselmo Araújo e VALVERDE, Lúcia Helena Cavalcante. Elaborando a Lei de Diretrizes Orçamentárias. In: NUNES, Selene Peres Peres (Org.). **Programa nacional de treinamento: manual básico de treinamento para municípios**. 2.ed. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2002.

COUTINHO, Bruno Martins; SENHORAS, Elói Martins. Balanço da transparência na Administração Pública brasileira entre 1993 e 2013. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 13, p. 105-132, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle**. São Paulo, SP: Saraiva, 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

CRUZ, Flávio da *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

CUNHA, Ana Luísa Dias da; MARQUES, José Augusto Vasconcelos. Planejamento Governamental. **Cadernos Temáticos de Ciências Gerenciais**, Sete Lagoas, MG, n. 4, p. 9-17, 2004.

DALMONECH, Luiz Fernando; TEIXEIRA, Arilton; SANT'ANNA, José Mário Bispo. O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 45, n. 4, p. 1173-1196, 2011.

DEMARCO, Diogo Joel; CHIEZA, Rosa Angela. **Pesquisa de desenvolvimento de metodologia de avaliação do alinhamento do PPA municipal e aplicação ao caso sul-riograndense: relatório de pesquisa**. Porto Alegre, RS: CEGOV, 2015.

DIAS, Lidiane Nazaré da Silva *et al.* Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela União aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, SP, v. 24, n. 63, p. 206-218, 2013.

EXTRA. STF suspende processos no país que tratam da revisão salarial anual de servidores. **Extra**, Rio de Janeiro, RJ, 23 out. 2017. Disponível em: <<https://extra.globo.com/emprego/servidor-publico/stf-suspende-processos-no-pais-que-tratam-da-revisao-salarial-anual-de-servidores-21981752.html>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

FIORAVANTE, Dea Guerra; PINHEIRO, Maurício Mota Saboya; VIEIRA, Roberta da Silva. **Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento.** Brasília, DF: IPEA, 2006.

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Produto interno bruto, segundo as mesorregiões:** Minas Gerais - 2010-2014. Disponível em: <<http://www.fjp.mg.gov.br/index.php/docman/cei/pib/pib-municipais?limit=20&limitstart=0>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Revista do TCU**, Brasília, DF, v. 106, n. 4, p. 29-34, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 15. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2002.

GIUBERTI, Ana Carolina. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA ANPEC, 33., 2005, Natal, RN. **Anais...** Natal, RN, 2005.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”): algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Dialética, 2001. p. 147-162.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **IBGE Cidades.** 2017. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

_____. **Divisão regional do Brasil em mesorregiões e microrregiões geográficas.** Rio de Janeiro, RJ, 1990. v. 1.

_____. **Estimativas populacionais para os municípios e para as Unidades da Federação brasileiros em 01.07.2017.** 2017. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?&t=resultados>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Sistema de Contas Regionais: Brasil 2015.** 2017. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101307_informativo.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2017.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública:** estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2006.

KANAYAMA, Rodrigo Luís. **Orçamento Público:** execução da despesa pública, transparência e responsabilidade fiscal. 1. ed. Rio de Janeiro, RJ: Luman Juris, 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 12. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

LACERDA, Carlos Malheiros. **A Lei de Responsabilidade Fiscal**: impactos e inovações nos mecanismos de controle dos gastos públicos no município do Recife. 2005. 228 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Urbano) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2005.

LIMANA, Amir. Desfazendo mitos: o que estão fazendo com o SINAES? Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas, SP, v. 13, n. 3, p. 869-873, 2008.

LINHARES, Fabricio; PENNA, Christiano; BORGES, Glenda. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 47, n. 6, p. 1359–1374, 2013.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão; DELLAGNELO, Eloíse Helena Livramento; LUNKES, Rogério João. O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Bonfim, MG, v. 3, n. 1, p. 90–106, 2013.

LUNKES, Rogério João; RIPOLL, Vicente Mateo; ROSA, Fabricia Silva da. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, SC, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.

LUQUE, Carlos Antônio *et al.* O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.

LUQUE, Carlos Antônio; SILVA, Vera Martins. A lei de responsabilidade na gestão fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. **Revista de Economia Política**, São Paulo, SP, v. 24, n. 3, p. 404-421, 2004.

MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. **Renúncia de receita tributária**: o caso do Estado do Pará. 2012. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Pará, Belém, PA, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo, SP, 2010.

MAUSS, César Volnei. **Análise de demonstrações contábeis governamentais**: instrumento de suporte à gestão pública. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

MAZZA, Fábio Ferreira; MENDES, Áquilas Nogueira. Decisões judiciais e orçamento: um olhar sobre a saúde pública. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, SP, v. 14, n. 3, p. 42-65, 2014.

MELLO, Diogo Lordello de. Governo e administração municipal: a experiência brasileira. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 35, n. 2, p. 79–96, 2001.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Revisão da remuneração de servidores em Roraima tem repercussão geral no Supremo**. Vitória, ES,

2015. Disponível em: <<http://www.mpc.es.gov.br/2015/12/revisao-da-remuneracao-de-servidores-em-roraima-tem-repercussao-geral-no-supremo/>>. Acesso em: 8 out. 2017.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE ALAGOAS. **MPE/AL investigará denúncias de supostos atos de improbidade administrativa em Marechal Deodoro**. Maceió, AL, 2017. Disponível em: <<http://www.mpc.es.gov.br/2015/12/revisao-da-remuneracao-de-servidores-em-roraima-tem-repercussao-geral-no-supremo/>>. Acesso em: 8 out. 2017.

NAKANO, Yoshiaki. As fragilidades do Plano Collor de estabilização. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, RJ, n. 45, p. 136-53 1991.

NASCIMENTO, Cláudio. **Elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento**. Rio de Janeiro, RJ: IBAM, 2001.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, v. 3, n. 24, 37 p., 2001.

NUNES, Gissele Souza de Franceschi. **Avaliação da transparência pública à luz da legislação brasileira: um estudo nos municípios da região sul do Brasil**. 2013. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

NUNES, Selene Peres; NUNES, Ricardo da Costa. **Instituições orçamentárias: uma agenda para reformas pós Lei de Responsabilidade Fiscal**. Finanças Públicas. Brasília, DF: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2001.

OLIVEIRA, José Antônio Puppim de. Desafios do planejamento em políticas públicas: diferentes visões e práticas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 40, n. 1, p. 273-288, 2006.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, AFO e LRF**. 4. ed. Rio Janeiro, RJ: Elsevier, 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente; PROCOPIUCK, Mario. **Planejamento governamental: referencial teórico, conceitual e prático**. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

PEDERIVA, João Henrique; MEDEIROS, Otávio Ribeiro de. Análise estatística da relevância das prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 27., 2003, Atibaia, SP. **Anais...** Atibaia, SP, 2003.

PEDROSA, César. **Teoria geral do orçamento público**. 1. ed. São Paulo, SP: Baraúna, 2015.

PELICIOLI, Angela Cristina. A Lei de Responsabilidade na gestão fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 37, n. 146, p. 109-117, 2000

PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre executivo e legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. **Dados**: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, RJ, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**. São Paulo, SP: Atlas, 1999.

PINTO, Victor Carvalho. **Qual é o valor jurídico das melas fiscais?** O caso da LDO 2014. 2015. Disponível em <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/?p=2380>>. Acesso em 10 jan. 2017.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque**: Reflexão Contábil, Maringá, PR, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.

PIRES, Valdemir. **Orçamento público**: abordagem tecnopolítica. São Paulo, SP: UNESP/Cultura Acadêmica, 2011.

QGIS. **QGIS versão 3.0.2 - Girona**. 2018. Disponível em: <http://www.qgis.org/pt_BR/site/index.html>. Acesso em: 08 out. 2017.

QUINTANA, Alexandre Costa *et al.* **Contabilidade pública**. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A Lei 4.320 comentada**: e a lei de responsabilidade fiscal. 34. ed. Rio de Janeiro, RJ: IBAM, 2012.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **O orçamento dos brasileiros**: por que ele não desperta maior interesse? Rio de Janeiro, RJ: FGV Projetos, 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 1999.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro. Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais. **UnB Contábil**, Brasília, DF, v. 4, n.2, p. 135-162, 2001.

ROCHA, Diones Gomes; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação orçamentária. **RAUSP-e**, São Paulo, v. 48, n. 4, p. 813-827, 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

RÜCKERT, Isabel Noemia; BORSATTO, Maria Luiza; RABELO, Mercedes. **As finanças municipais e os gastos sociais no Rio Grande do Sul - 1995-99**. Porto Alegre, RS: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2002.

SÁ JÚNIOR, Arionaldo de. **Aplicação da classificação de Köppen para o zoneamento climático do Estado de Minas Gerais**. 2009. 101 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Agrícola/Engenharia de Água e Solo) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, 2009.

SALVIO, Geraldo Majela Moraes. **Indicadores socioeconômicos e criação de áreas naturais protegidas em Minas Gerais**. 2016. 2011 f. Dissertação (Doutorado em Engenharia Florestal) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, 2016.

SAMPAIO, Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio. **Controladoria na administração pública municipal**: uma análise da informação contábil e financeira de sistemas de informação utilizados pelas prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte. 2011. 2013 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2011.

SAMPAIO, Francisco Jean Carlos Souza *et al.* Um estudo multicaso sobre as práticas contábeis à luz da legislação orçamentária pública brasileira. **Revista de Ciências Gerenciais**, Londrina, PR, v. 14, n. 19, p. 9-32, 2010.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma breve avaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SANCHEZ, Alessandra; MELO, Luciane Paiva D'Avila. Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 27., 2003, Atibaia, SP. **Anais...** Atibaia, SP, 2003.

SANTOLIN, Roberto; JAYME JÚNIOR, Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César dos. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, São Paulo, SP, v. 39, n. 4, p. 895-923, 2009.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; ALVES, Tiago Wickstrom. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 45, n. 1, p. 181-208, 2011.

SAVIAN, Mayá Patricia Gemelli; BEZERRA, Fernanda Mendes. Análise de eficiência dos gastos públicos com educação no ensino fundamental no Estado do Paraná. **Economia & Região**, Londrina, PR, v. 1, n. 1, p. 26-47, 2013.

SILVA, Moacir Marques da. **Lei de responsabilidade fiscal**: enfoque jurídico e contábil para os municípios. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro, RJ: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

SILVA, Marise Borba; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**: caderno pedagógico. Florianópolis, SC: Udesc, 2002.

SILVA, Maria Celoir Ferreira da; OLIVEIRA, Leonilda Jandra de; PEREIRA, Keidiani. O planejamento público como instrumento de gestão: um estudo na Prefeitura Municipal de Matupá-MT. **Nativa**: Revista de Ciências Sociais do Norte de Mato Grosso, Guarantã do Norte, MT, v. 5, n. 1, 2016.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2013.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Metas fiscais: ferramenta de planejamento pelos estados brasileiros? **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 15, p. 151-174, 2015.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS. **Ex-secretários são condenados por ordenar despesas não autorizadas em Lei**. Brasília, DF, 23 abr. 2010. Disponível em: <<https://www2.tjdft.jus.br/noticias/noticia.asp?codigo=13952>>. Acesso em: 8 out. 2017.

_____. **DF é condenado a implementar a última parcela de aumento de servidores da Secretaria de cultura**. Brasília, DF, 23 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2017/agosto/df-e-condenado-a-implementar-ultima-parcela-de-aumento-de-servidores-da-secretaria-de-agricultura>>. Acesso em: 8 out. 2017.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de responsabilidade fiscal**: comentada artigo por artigo. 2. ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Nova Dimensão Jurídica, 2002.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sergio Ciqueira. O processo orçamentário municipal à vista da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista do Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, RJ, n. 224, p. 169-182, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2004.

VESELY, Thiago Andriago. **LRF comentada**: uma década de sucesso e aprendizado da Lei da Transparência. Brasília, DF: Gran Cursos, 2011.

WIERZCHOWSKI, Mariana Ruschel. **Distorções no orçamento público e poder judiciário**: elementos para um controle mais efetivo do gasto público no Brasil. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Centro Universitário Ritter dos Reis, Porto Alegre, RS, 2013.