



UFSM

Dissertação de Mestrado

**SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COMO
FERRAMENTA AUXILIAR NA GESTÃO PÚBLICA**

Décio Roque Braun

PPGEP

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COMO
FERRAMENTA AUXILIAR NA GESTÃO PÚBLICA**

por

Décio Roque Braun

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Área de Concentração em Gerência de Produção, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de Produção.**

PPGEP

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Tecnologia
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Dissertação de Mestrado

**SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COMO
FERRAMENTA AUXILIAR NA GESTÃO PÚBLICA**

elaborada por
Décio Roque Braun

como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Engenharia de Produção

COMISSÃO EXAMINADORA:

Denis Rasquin Rabenschlag
(Presidente/Orientador)

Janis Elisa Ruppenthal

João Helvio Righi de Oliveira

Santa Maria, 09 de março de 2006

FICHA CATALOGRÁFICA

© 2006

Todos os direitos autorais reservados a Décio Roque Braun. A reprodução de partes ou do todo deste trabalho só poderá ser feita com autorização por escrito do autor.

Endereço. Rua Samuel Morse, 53/302, Santo Ângelo (RS), 98.803-180

Fone (55)3312 7470; Cel. (55)9979 0413;

End. Eletrônico: deciorb@yahoo.com.br

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho para minha esposa Rosângela e aos meus filhos Luíza e Vitus, pelos momentos em que os privei do convívio e da atenção, pelo apoio, pela motivação, pela compreensão e carinho transmitidos no decorrer do período empreendido à elaboração do presente trabalho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e por tudo que tem me proporcionado.

A meus familiares, pelo apoio, pela compreensão e a paciência proporcionada no decorrer do curso.

Ao professor Dr. Denis Rasquin Rabenschlag, pela disponibilidade em orientar meu trabalho, apresentando opiniões de grande valia para seu desenvolvimento, pelo material gentilmente cedido, pela sua paciência, sabedoria e amor à arte de ensinar, para que esse trabalho se tornasse realidade.

Aos amigos que me apoiaram de uma ou de outra forma no decorrer desta jornada.

A Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e aos professores do programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP) pelos conhecimentos transmitidos e pela definição de novos rumos em minha vida.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	5
SUMÁRIO	6
LISTA DE FIGURAS	8
REDUÇÕES	10
LISTA DE ANEXOS	11
RESUMO	12
ABSTRACT	13
INTRODUÇÃO	14
1.1 Justificativa do Estudo	15
1.2 Objetivos	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	17
1.3 Estrutura do Trabalho	17
2 A ADMINISTRAÇÃO E O PLANEJAMENTO PÚBLICO	19
2.1 Evolução Histórica da Administração Pública	19
2.2 Processo Histórico do Planejamento Público Brasileiro	23
2.3 Os Instrumentos de Planejamento da Ação Governamental	30
2.3.1 Plano Plurianual.....	31
2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias	33
2.3.3 Lei de Orçamento	34
2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal	36
2.5 Necessidade de melhoria no Planejamento e no Controle	38
3 PLANEJAMENTO E O CONTROLE GERENCIAL	44
3.1 Considerações Gerais sobre Planejamento Estratégico	44
3.2 Planejamento Estratégico em Organizações Públicas	48
3.3 Processo do Controle Gerencial	50
3.4 Avaliação por Indicadores da Execução Orçamentária	54

4 METODOLOGIA.....	57
4.1 Considerações sobre o Tipo de Pesquisa e Método Adotado.....	57
4.2 Etapa da Pesquisa.....	59
4.3 Delimitação da Pesquisa.....	60
5 ANÁLISE EMPÍRICA DO PLANEJAMENTO MUNICIPAL.....	61
5.1 Análise do Planejamento do Orçamento Municipal.....	61
5.1.1 Análise do Comportamento das Receitas.....	61
5.1.2 Análise do Comportamento das Despesas.....	66
5.1.3 Análise da Situação Financeira por Município.....	80
5.2 Sistema de Controle Gerencial proposto.....	84
5.2.1 Necessidade de um planejamento mais eficaz do orçamento anual.....	84
5.2.2 Identificação dos passos do Sistema de Controle Gerencial Proposto.....	86
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	91
6.1 Conclusões.....	91
6.2 Recomendações.....	93
REFERÊNCIAS.....	95
ANEXOS.....	102

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01	Comparativo em percentual entre Receita Orçada e a Receita realizada no ano de 2003.....	62
FIGURA 02	Comparativo em percentual entre Receita Orçada e a Receita realizada no ano de 2004.....	63
FIGURA 03	Análise em percentual entre a Receita Estimada e a Receita Arrecadada no ano de 2003 e 2004.....	64
FIGURA 04	Comparativo em reais da Receita <i>per capita</i> Realizada no ano de 2003 e 2004.....	65
FIGURA 05	Comparativo em percentual da Receita Realizada, da Receita <i>per capita</i> e da população de 2004 em relação a 2003.....	65
FIGURA 06	Comparativo em percentual da Despesa Orçada Inicial de 2003.....	68
FIGURA 07	Comparativo em percentual da Despesa Orçada Final de 2003.....	68
FIGURA 08	Comparativo em percentual da Despesa Orçada Inicial de 2004.....	69
FIGURA 09	Comparativo em percentual da Despesa Orçada Final de 2004.....	70
FIGURA 10	Análise em percentual dos Créditos Suplementares realizados com reduções orçamentárias em 2003 e 2004.....	71
FIGURA 11	Comparativo em percentual da Despesa Empenhada em 2003, referente a aplicação de recursos em investimento e custeio.....	72
FIGURA 12	Comparativo em percentual da Despesa Empenhada em 2004, referente a aplicação de recursos em investimento e custeio.....	73
FIGURA 13	Análise em percentual da Despesa <i>per capita</i> Realizada em 2003 referente aplicação recursos em custeio, investimento e no total.....	74
FIGURA 14	Análise em percentual da Despesa <i>per capita</i> Realizada em 2004. referente aplicação recursos em custeio, investimento e no total.....	75

FIGURA 15	Comparativo em percentual da Despesa Realizada, da Despesa <i>per capita</i> e da população de 2004 em relação a 2003.....	76
FIGURA 16	Comparativo em percentual do Gasto em Investimento por Secretaria em 2004.....	77
FIGURA 17	Comparativo em percentual do Gasto em Custeio por Secretaria em 2004.....	77
FIGURA 18	Comparativo em percentual do Gasto Total Realizado por Secretaria em 2004.....	78
FIGURA 19	Análise em reais da Despesa <i>per capita</i> Realizada na Saúde em 2004, referente aplicação em investimento, custeio e no total.....	79
FIGURA 20	Análise em reais da Despesa por aluno Realizada na Educação em 2004, ref. aplicação em investimento, custeio e no total.....	80
FIGURA 21	Comparativo entre a Receita Recebida e a Despesa Realizada em 2003, identificando a situação financeira por município.....	82
FIGURA 22	Comparativo entre a Receita Arrecadada e a Despesa Empenhada em 2004, verificando a situação financeira por município.....	83
FIGURA 23	Comparativo em percentual entre a Receita Arrecadada e a Despesa Empenhada em 2003 e 2004, identificando a situação financeira por município.....	84
FIGURA 24	Apresentação do fluxograma do Sistema de Controle Gerencial proposto.....	87

REDUÇÕES

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEF – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental

GTI – Grupo de Trabalho Integrado

ICMS – Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade Veículos Automotores

ISS – Imposto Sobre Serviços

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens *Inter Vivos*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

PE – Planejamento Estratégico

PIB – Produto Interno Bruto

PNB – Produto Nacional Bruto

PPA – Plano Plurianual

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A	Lei da Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.....	102
---------	---	-----

RESUMO

Dissertação de Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COMO FERRAMENTA AUXILIAR NA GESTÃO PÚBLICA

Autor: Décio Roque Braun
Orientador: Denis Rasquin Rabenschlag
Santa Maria, 09 de março de 2006.

O presente trabalho apresenta uma análise do processo de planejamento e controle na aplicação dos recursos desenvolvidos em Poderes Executivos de doze municípios da região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. O estudo de natureza exploratório-descritiva, inicialmente relata sobre o contexto histórico, a identificação dos motivos que levaram à mudança na administração pública, e qual a influência das principais correntes nesse processo. Em seguida, se aborda sobre o planejamento público no Brasil, ressaltando sobre os aspectos legais e a necessidade de ação de planejamento, controle e avaliação por parte dos administradores públicos, através dos instrumentos de planejamento, como o PPA, a LDO e a LOA. Ainda apresentou-se uma revisão bibliográfica sobre a Lei da Responsabilidade Fiscal, do Planejamento Estratégico e do Controle Gerencial. Apresentam-se os resultados obtidos com a análise de dados, evidenciando uma avaliação do contexto do planejamento e controle na realização e na aplicação dos recursos públicos, identificando os principais desvios ocorridos no orçamento, por não utilizá-lo como ferramenta de planejamento e controle. Concluiu-se que há ineficácia no planejamento e inclusive a inexistência dessa prática em alguns casos, daí urge a alternativa do sistema de controle gerencial que propõe um monitoramento contínuo do planejamento e um adequado e consistente controle gerencial.

ABSTRACT

Dissertação de Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COMO FERRAMENTA AUXILIAR NA GESTÃO PÚBLICA

Author: Décio Roque Braun
Adviser: Denis Rasquin Rabenschlag
Santa Maria, March 9th, 2006.

The present assignment introduce an analysis of the process of planning and control on applying of the resources developed on Executive Possessions from the twelve municipalities (cities) of northwest region of Rio Grande do Sul. The study of the descriptive explore nature, first explain about the historical context an identification of the reasons who lead to a change on the public government and what the influence of the planning in this process. Next, approach about the planning in Brazil, pointing about the legal aspects and the necessity of the action of planning, control and assessment from the public governments, through the instruments of planning like the PPA, the LDO and the LOA. There are still introduced a bibliography revision about the law tax responsibility, of the strategic planning and the gerencial control. Show up of the results scored with an analysis of information, evidencing an assessment of the planning context and control on carrying and on applying of the public resources, identify the principal deviations happened on the estimate, for not use it like toll of planning and control. I conclude that there is inefficacious on the planning and including inexistence of this carry in some cases, then is necessary the alternative of the gerencial control system, that propose an continuous accompany of the planning and a right and consistent gerencial control.

INTRODUÇÃO

A evolução do poder popular alcançou tal relevância de responsabilidade coletiva, que necessita de ação de planejamento, controle e avaliação da gestão dos recursos públicos por parte dos administradores. Há a necessidade de um acompanhamento criterioso por um sistema de contabilidade e de controladoria nas receitas, e fundamentalmente, nas despesas para que não haja evasão de recursos oriundos dos cidadãos, que os entrega ao município para serem aplicados nas necessidades essenciais da comunidade.

A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu normas públicas voltadas para a responsabilidade na gestão pública, sendo que a mesma pressupõe a ação planejada e transparente, visando prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e principalmente em não atender ao estabelecido no planejamento.

Sabe-se que no início do século passado, era a doutrina clássica que coordenava a sociedade, de maneira bastante liberalista, onde se sugeria a intervenção mínima do Estado na sociedade, afirmam Streck e Morais (2000).

O primeiro fator, segundo Buchanan (1998) que proporcionou mudanças dos Estados Ocidentais, no primórdio do século XX, foi o modelo de Estado do bem-estar que tinha como objetivo fazer frente à democracia popular. Já a Revolução Marxista, consagrou-se como princípio de uma nova integração política nos E.U.A., de acordo com Drucker (1993), pois objetivava a busca do chamado desenvolvimento econômico. Porém a teoria revolucionária de John Maynard Keynes representa o segundo marco que contribuiu e instigou a mudança, a qual convergia a política econômica em torno do incremento do consumo pela ampliação dos gastos públicos, regulamentação das taxas de juros e o incremento dos investimentos por intermédio de empréstimos públicos, que

representava uma intermediação entre a liberdade econômica absoluta e o total controle do Estado sobre a economia, segundo define Rossetti (1994).

Com base nessa situação, o Estado com intuito de responder perante às progressivas demandas da sociedade, além de sobrevir no desenvolvimento econômico, obteve o ingresso em um processo de crescimento com necessidade de alcançar um método organizacional burocrático, provocando mais complexidade na realização das tarefas pela autoridade hierárquica e especialização funcional, argumentam Osborne e Gaebler (1998).

Por conseguinte, tal situação provocou um aumento das atividades governamentais a nível mundial e proporcionou maior complexidade na composição adequada dos gastos e inclusive na escolhas dos programas governamentais, dificultando nas organizações públicas a manutenção do equilíbrio orçamentário.

Já com o surgimento do processo da globalização, que determinou um aumento na competitividade à nível mundial, no Brasil, apesar da implementação de novos enfoques e novas ferramentas com o intuito de buscar uma redução e otimização nos gastos públicos em nível federal e estadual, contemplando a tendência mundial, evidencia-se que a esfera municipal, em especial os de pequeno porte, requerem a implementação de um planejamento mais eficaz, para dar suporte em tempo hábil na tomada de decisão.

Cabe salientar que praticamente toda produção científica sobre a administração pública, está voltada a estudos de caso realizados a nível federal e estadual, e com exceção em município de grande porte. Dessa forma, o presente trabalho visa verificar a comparação entre o planejamento da origem e aplicação dos recursos e a efetiva realização dos mesmos, tanto das despesas como das receitas, em município de pequeno porte na região noroeste, e a partir desse estudo buscar definir uma proposta de um sistema de controle gerencial que visa ao cumprimento das exigências da LRF, com intuito de criar um modelo que sirva para os pequenos municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

1.1 Justificativa do Estudo

A relevância do tema justifica-se no sentido de averiguar de que forma são usadas as ferramentas de planejamento existentes, pelos municípios de pequeno porte, através da análise de dados dos orçamentos dos anos de 2003 e 2004. Pois, mesmo que haja a disponibilidade de uma ampla pesquisa e bibliografia voltada a área da administração

pública no Brasil, percebe-se que a busca dessas informações são bastante reduzidas ou pouco realizadas por parte dos pequenos municípios, sendo que no Estado e na União, e nos municípios de grande porte essa prática de pesquisa é mais usual.

Dessa forma, há estudos científicos que não contemplam a realidade desses municípios, por estarem voltados a proposições embasadas no senso comum ou até na visão restrita e pessoal do autor, evidenciando modelos que não condizem com a realidade, por isso não surtirão impacto sobre a mesma, justifica Pacheco (2003).

Sabe-se que a Constituição da República de 1988 inovou nos campos da Administração Pública, entre os quais o de planejamento e de controle. Foram inseridos instrumentos de planejamento orçamentário para a administração pública, tais como: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), impondo regras, vigências e outras formalidades de ordem legal, a serem seguidas pelos Poderes Executivo e Legislativo, e o cumprimento das exigências da LRF, buscando-se analisar os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

Com base no cenário anteriormente citado, sobre o planejamento e controle, surge a seguinte questão: como está a atuação dos municípios de pequeno porte nesse contexto?

Assim, esse estudo busca examinar a realidade, apresentando dados, no sentido de verificar a eficácia no planejamento com intuito de propor alternativas que visam melhorar sua gestão em âmbito geral, mas essencialmente na execução dos recursos, quer seja na otimização da arrecadação da receita ou na aplicação dos recursos. Para tanto, há a necessidade da implementação de uma gestão moderna, por meio de mecanismos de ampliação da análise ambiental para fins de alcançar um planejamento mais eficaz, pela descentralização e democratização da gestão, através de programas de melhoria contínua e pela avaliação de indicadores de desempenho da execução orçamentária, além de um adequado sistema de controle gerencial.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Propor um sistema de controle gerencial para os pequenos municípios do RS a partir

da análise do comportamento das receitas e despesas baseado nas exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

1.2.2 Objetivos Específicos

- ✓ Efetuar uma descrição sobre a evolução histórica da administração pública, e do planejamento e controle gerencial;
- ✓ Realizar uma análise do comportamento das receitas previstas e arrecadadas;
- ✓ Avaliar e comparar o comportamento das despesas em relação a aplicação dos recursos em custeio e investimento sobre o planejamento inicial e final, por secretaria e *per capita*;
- ✓ Apresentar uma proposta de sistema de controle gerencial, demonstrando-se sua necessidade e a identificação de suas etapas.

1.3 Estrutura do Trabalho

Este estudo está didaticamente estruturado em seis capítulos. O Capítulo 1 faz uma apresentação do tema a ser desenvolvido como objeto da pesquisa, demonstrando as mudanças que alteraram o contexto da administração pública, exigindo adequação na forma de gerir o Estado em detrimento das crescentes demandas da sociedade. Em seguida, a formulação da questão de pesquisa evidencia, mais claramente, o problema a ser analisado, além de justificar a relevância do estudo e a originalidade do tema na administração pública, mais especificamente em prefeituras de pequeno porte. Na seqüência, é apresentado o objetivo geral, bem como os objetivos específicos, que descrevem as razões específicas da pesquisa e identificam as questões de relevância para investigação científica.

No Capítulo 2 é trata-se sobre a administração e o planejamento público, especificando os instrumentos de planejamento e abordando sobre a Lei da Responsabilidade Fiscal.

Apresenta-se no Capítulo 3 a revisão bibliográfica sobre o planejamento estratégico e o controle gerencial, destacando-se questões sobre o processo de controle gerencial e a avaliação de indicadores da execução orçamentária.

No Capítulo 4 detalha-se a metodologia utilizada, informando os meios empregados na coleta de dados; os procedimentos para o levantamento de informações; o tipo de estudo realizado e a formulação do problema.

No Capítulo 5 consta uma análise empírica do planejamento municipal de doze municípios da região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul acerca dos orçamentos de 2003 e 2004, contemplando avaliação do comportamento das receitas e das despesas e verificando a aplicação dos recursos em custeio e investimento a nível geral e por secretaria, além da análise do equilíbrio financeiro. E inclusive, a proposição do modelo de Sistema de Controle Gerencial para os pequenos municípios.

Finalmente, no Capítulo 6 são apresentadas as conclusões do estudo e as recomendações para futuros trabalhos relacionados ao Sistema de Controle Gerencial, com ênfase no planejamento e no controle no âmbito das instituições públicas, mais especificamente nos Poderes Executivos Municipais.

2 A ADMINISTRAÇÃO E O PLANEJAMENTO PÚBLICO

O presente capítulo apresenta a evolução histórica da administração pública, o seu desenvolvimento, além do processo de mudança a partir das correntes culturais e ainda o processo histórico do planejamento público brasileiro, mencionando seus instrumentos de planejamento, a exemplo do PPA, a LDO e a LOA, além da Lei da Responsabilidade Fiscal e da necessidade de melhoria no planejamento e no controle.

2.1 Evolução Histórica da Administração Pública

Nas três décadas que vão de 1870 a 1900, afirmou-se, na Europa, como também nos principais países industriais, um sistema de administrações públicas destinado a tornar-se, logo, um ponto de referência para todos aqueles países que só em momentos posteriores enfrentaram as problemáticas conexas com a formação do Estado moderno, define Fedele (1999).

No final do século XIX e no início do século XX começaram a manifestar-se sintomas das crises periódicas intrínsecas do sistema capitalista, comenta Giacomini (2001). Sendo que as grandes empresas, os monopólios, protecionismo e os sindicatos começaram a destruição inapelável do mercado como mecanismo regulador do sistema econômico e somado com as consequências da Primeira Guerra Mundial, a economia mundial passou a viver o clima de desequilíbrio que desembocaria na gravíssima depressão dos anos trinta.

A proteção da Doutrina Liberal e dos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade, que nortearam a Revolução Francesa, no início do século XX. De acordo com

o princípio do *laissez-faire*, o Estado deveria apenas garantir a livre concorrência entre as empresas e o direito à propriedade privada. Com o desenvolvimento da produção capitalista, essa idéia evoluiu para o liberalismo econômico que condenava toda intervenção do Estado na economia, define Sandroni (1996). No entanto, com a concentração de renda e da propriedade, os ditames do liberalismo foram cada vez mais entrando em contradição.

Já o economista inglês John Maynard Keynes foi o principal doutrinador que pregou a ampliação da participação do Estado na economia, buscando uma fórmula para salvar o capitalismo das ameaças da depressão, da ideologia marxista e da Revolução Russa, segundo Giacomini (2001). Conforme o mesmo autor entende-se que para Keynes era melhor perder parte da liberdade econômica do que a liberdade total num regime coletivista. ¹Dessa maneira, iniciou-se um crescimento vertical das despesas públicas, situação que somente se agravou até os dias de hoje.

No mesmo período, as práticas do *Welfare State*, que significa Estado em que o Governo proporciona bem estar aos seus cidadãos por meio de leis sociais, surgiram com o príncipe Bismark, no final do século XIX e passaram, no início do século XX, a serem utilizadas pelos E.U.A., com o objetivo de manter o capitalismo e exigir do governo uma atuação de força dinâmica que deveria equilibrar as forças de fazendeiros, trabalhadores e empresários, impedindo a opressão de um sobre os demais, além de proporcionar à sociedade em geral o atendimento de suas demandas, menciona Buchanan (1998).

As mais diversas correntes doutrinárias da economia têm procurado explicar o crescimento das despesas públicas e o aumento da participação do Estado na economia. Assim, Giacomini (2001), reforça as razões anteriormente descritas, apontando outras como: o aumento da demanda por bens ou serviços públicos em face do crescimento da renda *per capita*; mudanças tecnológicas, como o desenvolvimento do automóvel, que exigiu investimentos em rodovias; aumento populacional; a susceptibilidade dos custos públicos em relação à inflação; ampliação dos benefícios de previdência e assistência social, sem o correspondente aumento das fontes de financiamento; o esforço de guerra, além de fatores políticos e sociais principalmente pelo aumento da representatividade de novos grupos sociais, gerando novas demandas de empreendimentos públicos.

Os gastos públicos dos E.U.A, do Reino Unido e da Alemanha em 1890, representavam aproximadamente 6%, 8% e 13% do PNB, passando a representar 30%,

1. Escolha Pública.

47% e 42% em 1970, representando uma tendência histórica de crescimento dos dispêndios públicos, conforme afirma Giacomini (2001). No Brasil, seguiu-se o mesmo padrão, representando 17% do PIB em 1947 e 25% em 1969. Com base nesses dados evidencia-se a evolução do problema, que, evidentemente tende a ser mais grave nos países periféricos.

A situação mencionada no item anterior expõe a questão de que embora a Teoria Política postule que só existe um centro organizado de poder, que é o governo, tanto a sociedade como a política estão repletas de centros de poder totalmente externos e separados do mesmo. Assim, diversos atores exercem pressões sobre o governo. No contexto existe um pluralismo de grupos, cada qual com seus interesses, que são movimentos de massa de minorias altamente disciplinadas que tentam obter através do poder o que jamais obteriam por sua representação numérica ou por meio de persuasão.

A crise fiscal que atingiu, nas últimas duas décadas, a maioria das democracias ocidentais, pode ser considerada como uma das razões principais que favoreceram o encaminhamento de processos de mudança administrativa, justifica Fedele (1999). As premissas dos numerosos programas de reorganização e redução do setor público, destinados à redução do seu peso financeiro sobre as respectivas coletividades foram constituídas pelas pressões exercidas pela exigência de tornar equilibrados os orçamentos públicos.

Seguindo essa relação de poder entre governo e outras instituições, a análise de uma série de aspectos desse processo como: o grau de radicalismo e determinação com que tais processos de inovação foram levados adiante pelas organizações governamentais, entendimento do rumo que as administrações públicas tomaram e estão tomando, e quais as mudanças que proporcionarão no futuro, além de entender se as diferentes inovações são compatíveis com os valores democráticos que caracterizam os sistemas ocidentais, são propostos por Fedele (1999).

Porém duas correntes culturais firmaram-se como mudanças ortodoxas nos Estados Unidos e nos países de idioma anglo-saxão e que influenciaram os demais, conforme determina Fedele (1999). A *Public Choice*¹ foi a primeira a propor bases para uma interpretação diferente da relação entre política e administração através da aplicação dos princípios da economia nas escolhas individuais. Apesar de ter sido criada para explicar a dinâmica do sistema de governo americano, as idéias da mesma difundiram-se na década de oitenta, cruzando com dois processos diferentes, a necessidade de redução do

déficit e a crescente reprovação popular à cúpula burocrática, centro de concentração do poder discricionário e que a classe política tinha dificuldades em controlar. Ao mencionar o estudo de Niskanen (1971), de acordo com Fedele (1999), concluiu-se que as burocracias tendem a perseguir uma visão particular do interesse público, porque são orientadas em maximizar seus orçamentos de despesa, diminuindo o controle efetivo dos organismos políticos eletivos.

Propondo uma drástica redução do setor público em nome do retorno aos princípios de mercado, na realidade, a *Public Choice* oferece uma solução simples e linear à crise do Estado administrativo e evidenciava a centralidade do interesse egoístico em que são baseadas as escolhas burocráticas, repondo em discussão a questão de que a administração pública necessitava cumprir suas tarefas de forma imparcial, bem como garantir os serviços eficientemente, sendo que o governo deveria ser capaz de controlar ambas sob pena de ter que dismantelar o Estado, abrindo espaço para o mercado. É sabido que nem sempre as escolhas públicas ocorrem dessa forma, pois variáveis como a reeleição, ajuda a eleitores, favores a políticos do partido, entre outras, têm presença constante nas decisões dos administradores públicos.

Para Fedele (1999), a segunda corrente cultural foi a *New Public Management* ², a qual nega a existência de qualquer especificidade do setor público, reforçando mais a superioridade das técnicas de gestão tradicionalmente utilizadas nas organizações privadas e propondo mudanças até mesmo em termos de política salarial que contemple o rendimento, tendo porém dificuldades em medir coerentemente o mesmo. Essa tendência de ver na solução managerial uma solução adequada para qualquer tipo de disfunção administrativa, ficou reforçada pelo fato de que foi assumida por importantes organismos internacionais como o *World Bank* e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A *New Public Management* veio reformar a organização e os procedimentos do setor público no sentido de torná-lo mais eficiente na utilização dos recursos, visando fornecer serviços mais adequados e melhorar a relação do Estado com seus cidadãos, observa Falconer (1997). Para tanto, busca eliminar problemas como centralização do poder, desperdício e ineficiência no uso dos recursos e mecanismos inadequados de delegação de autoridade.

A *New Public Management* também modifica os sistemas orçamentários, tornando-os mais complexos e dinâmicos, redefinindo os papéis da dicotomia tradicional de

guardians e *spenders*. *Spenders* são aqueles atores que estão dispostos a gastar, já os *guardians* buscam assegurar que os gastos públicos não vão além dos recursos disponíveis, em conformidade com Kelly e Wanna (2000). Alguns países já passaram de *déficit* a *superávit* orçamentário. Caberia dessa forma aos gestores evitar relaxamento nas restrições para que a situação não mude novamente.

Dentre as mudanças verificadas em termos de inovações de governos, observa-se a separação entre decisões políticas daquelas relativas às prestações de serviços. Pois as organizações bem sucedidas distinguem de forma adequada a direção da gerência de operações, afirma Drucker (1993).

Já o papel de uma alta administração está relacionado com ações específicas que são de crucial importância para o sucesso e sobrevivência da empresa, aquelas que dependem de pessoas que têm uma visão da empresa como um todo, que têm condições de avaliarem as necessidades atuais da empresa em relação às necessidades futuras e, por conseqüência, podem tomar decisões finais mais eficazes, segundo menciona Drucker (1975).

Seabra (2001) entende que a *New Public Management*, no caso brasileiro, teve como modelo o Plano Diretor da Reforma do Estado editado em 1995 pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado com diretrizes que propunha mudanças tanto nos arranjos interorganizacionais quanto nos aspectos intra-organizacionais. Por sua vez o processo de reforma do Estado, instituído pela Emenda Constitucional nº 19/98, iniciou o implemento da administração pública gerencial.

A Administração Pública de resultados, que além de visar o aumento da efetividade dos serviços prestados à população, procura delimitar as políticas públicas, bem como equacionar as finanças da máquina administrativa, relata Santos (2003).

Momento a partir do qual, surgiram diversas ferramentas e novas visões sobre como otimizar e racionalizar os gastos públicos em nível de União e Estados. Os municípios de pequeno porte, entretanto, demonstram, de modo geral, estar distantes de um planejamento eficiente, eficaz e efetivo, capaz de incorporar as novas práticas. Identifica-se a existência de dificuldades, até mesmo, para elaborar de forma adequada o próprio orçamento, uma das principais ferramentas de planejamento e de controle utilizada pela administração pública brasileira.

2.2 Processo Histórico do Planejamento Público Brasileiro

A análise dos acontecimentos ocorridos no Brasil, no campo abrangente de planejamento, embora as primeiras experiências, iniciadas no final da década de 40, tenham sido decepcionantes, como por exemplo o Plano Salte, considerado pela literatura especializada como o primeiro ensaio de planejamento econômico realizado no país. Já os planos posteriores tiveram cada vez maior parcela de resultados positivos e levaram a modificações profundas e posterior aperfeiçoamento gradativo na implementação e desenvolvimento das técnicas orçamentárias, menciona Ramos (1982).

O período de 1956 a 1961, coberto pelo Plano de Metas, deve no entanto ser interpretado diferentemente em comparação com as experiências anteriores, pois serviu como experiência pioneira posta em prática de planejamento governamental no Brasil. O Plano de Metas abrangeu cinco setores: energia, transporte, alimentação, indústria de base e educação.

Entende Ramos (1982), que apesar do mesmo ter representado um grande avanço, pela característica de planejamento contínuo, cabe mencionar a ausência de preocupação técnica com a coerência interna entre as diversas metas, ocasionando um desajustamento no seu cumprimento, já que as mesmas não se encontravam interrelacionadas e nem integradas. Pois relacionado à questão de financiamento do plano, verificou-se que nem todos os fundos necessários aos investimentos previstos dispunham da indicação das fontes de financiamento. Além do critério utilizado no desembolso dos recursos, a pressão e negociações políticas, ficando em segundo plano a necessidade de enfrentar os custos das obras programadas.

O Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social (1963-65), que visava, além das variáveis econômicas até então objeto dos planos de governo, aspectos relacionados ao desenvolvimento social, à manutenção de uma elevada taxa de crescimento do produto nacional, gradativa redução da pressão inflacionária, redução do custo social do desenvolvimento, melhor distribuição dos frutos e benefícios desse desenvolvimento, redução das disparidades regionais e de renda da população brasileira. Ainda que não se tenha tornado realidade, pelas pressões sobre as políticas monetária, creditícia e salarial.

Em 17 de março de 1964 foi promulgada a Lei Federal sob nº 4320 até hoje em vigor, enfatizando que o orçamento não pode aparecer como subproduto do planejamento nem da contabilidade, de acordo com Machado Jr e Reis (1996). Na prática, deve operar como ferramenta de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças. Com isto torna possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca os

planos em função dos recursos financeiros disponíveis. Desta forma o orçamento permite que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros.

Prova disso, é verificado que o orçamento tradicional nada mais era do que um extenso rol, profundamente analítico, das receitas e despesas do exercício, pois Giacomoni (2001) afirma que o mesmo não tinha o cunho de planejamento. Se o total das receitas fosse superior ao das despesas, a diferença positiva seria aplicada na criação de novos serviços ou na ampliação e aprimoramento de serviços já em funcionamento. Dessa forma a ampliação dos serviços públicos ficava à mercê da existência de saldo financeiro positivo. Os investimentos não eram planejados, os quais, por não serem especificados e quantificados *a priori*, ficavam a sabor das circunstâncias. O orçamento tradicional não previa se havia objetivos a serem atingidos dentro do exercício financeiro. Pois, era elaborado pelos órgãos de contabilidade sem participação efetiva da alta administração, preocupava-se com os meios e não com os fins das funções governamentais.

Abordando a visão de planejamento da Lei Federal nº 4320/64, Machado Júnior e Reis (1996) destacam que a lei agrupou duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade. Porém, o orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa, que constitui um programa de trabalho definindo objetivos a serem alcançados, seus custos e as fontes de recursos. O orçamento-programa é uma modalidade de orçamento na qual a previsão dos recursos financeiros e sua destinação decorrem da elaboração de um plano completo.

A elaboração do orçamento-programa abrange quatro etapas, conforme Angélico (1995, p. 23):

Planejamento: é a definição dos objetivos a atingir; *programação*: é a definição das atividades necessárias à consecução dos objetivos; *projeto*: é a estimação dos recursos de trabalho necessários à realização das atividades; *orçamentação*: é a estimação dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as fontes.

Conquanto a noção clássica de orçamento objetivava equilibrar e crescer financeiramente, o advento do orçamento-programa, hoje consolidado pela Constituição Federal, trouxe uma concepção mais ampla, equacionando a realidade orçamentária e a técnica de planejamento para nortear a ação governamental do Estado. O orçamento-programa é um instrumento que cumpre o propósito de combinar os recursos disponíveis

no futuro imediato para a consecução das metas de curto prazo, concebidas para a execução dos objetivos de médio e longo prazo, define Martner (1969).

A Lei de Orçamento deverá conter a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade, descreve o art. 2º da Lei 4320/64. No entendimento de Machado Jr e Reis (1996) deveria constar a seguinte forma:

Os orçamentos públicos conterão a receita e a despesa classificados de forma a evidenciar as políticas e os programas de trabalho do Governo em congruência com os objetivos da entidade privada.

A Contabilidade é vista como um processo gerador de informações sobre o que a administração realizou em termos financeiros, segundo Machado Jr e Reis (1996). Entretanto, há uma diferença entre as duas técnicas: a contabilidade é instrumento que possibilita informação para a tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho, ao passo que o orçamento deverá refletir informações sobre políticas e programas para possibilitar o controle gerencial, aliado a um sistema de quantificação física para mensuração das ações do Governo em benefício da comunidade.

Entende-se que o orçamento é mais que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas, ele é um instrumento de trabalho. Dessa forma, é possível utilizar o orçamento como meio de descentralização administrativa, de delegação de competência e apuração de responsabilidade, tanto da organização como dos gestores, de maneira que sua aprovação signifique a autorização para a ação e ao mesmo tempo, o início do processo de controle. Neste sentido entende-se que o orçamento é um instrumento de controle gerencial, por possibilitar informações para comparações e avaliações de caráter gerencial, tais como da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (1999), a abordagem do processo de elaboração e execução orçamentárias no Brasil é indispensável à compreensão de sua utilização como instrumento de planejamento, definido como um dos princípios básicos da Administração, juntamente com a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle.

A maioria das organizações utiliza o orçamento como sistema gerencial básico para a definição de metas, alocação de recursos e avaliação de desempenho. No entanto, mais da metade das empresas pesquisadas indicaram que seus processos de orçamento e

avaliação do desempenho eram executados separadamente do processo de planejamento, afirma Kaplan e Norton (2000).

Prova disso, é verificado que o orçamento tradicional nada mais era do que um extenso rol, profundamente analítico, das receitas e das despesas do exercício, pois Giacomini (2001) afirma que o mesmo não tinha cunho de planejamento. Se o total das receitas fosse superior ao das despesas, a diferença positiva seria aplicada na criação de novos serviços ou na ampliação e aprimoramento de serviços já em funcionamento. Dessa forma, a ampliação dos serviços públicos ficava à mercê da existência do saldo financeiro positivo. Os investimentos não eram planejados, os quais, por não serem especificados e quantificados *a priori*, ficavam a sabor das circunstâncias. O orçamento tradicional não previa objetivos a serem atingidos dentro do exercício financeiro, pois, era elaborado pelos órgãos da contabilidade sem a participação efetiva da alta administração, preocupava-se com os meios e não com os fins das funções governamentais.

Conforme Machado e Reis (1996), a concepção moderna do orçamento em base gerencial, traduz os órgãos como centros de responsabilidade ou de resultados onde se identificam as responsabilidades decisórias dos respectivos gestores pela utilização dos recursos que lhes são confiados para possibilitar a execução das ações nas áreas de responsabilidade em que o município desempenha suas atribuições.

Mesmo com o intuito de buscar, principalmente, a aceleração do desenvolvimento e a contenção da inflação, o Plano Estratégico de Desenvolvimento, elaborado para o período de 1968-70, adotou um novo conceito de planejamento, agora como instrumento de consecução da política econômica, enfocando como o objetivo principal o aumento da racionalidade e da produtividade do sistema na utilização dos recursos escassos, através da explicitação clara das metas que deveriam ser atingidas. Na época, já se colocava a necessidade do planejamento das atividades governamentais, pois já não se tinha espaço para ações desordenadas.

Na Constituição Federal de 1988, o planejamento é referenciado nos artigos n^{os} 165 e 174, enquanto o segundo indica a intenção do Estado em utilizar o planejamento em ações governamentais sem determinar a forma, contemplando apenas em seu parágrafo primeiro que a lei estabeleceria as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, incorporando e compatibilizando os planos nacionais de desenvolvimento, o primeiro referencia outros dois instrumentos, juntamente com orçamento, que completariam a tríade base do planejamento dos três níveis da

Administração Pública no Brasil, o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Em 1996 foi lançado o programa Brasil em Ação, com o objetivo de melhorar a qualidade de gestão de projetos com a participação do governo, onde houve a seleção de 42 projetos, que passaram a ser executados, através de um modelo de gerenciamento de natureza empresarial, que mediante um acompanhamento sistemático buscava resultados satisfatórios. Por sua vez, em 1997, através da Portaria Interministerial nº 270, foi criado o Grupo de Trabalho Integrado (GTI) constituído de representantes de diversos ministérios. O GTI buscou a integração entre o planejamento e a programação orçamentária, com base no aperfeiçoamento das definições e conceituações das categorias programáticas dos três elementos PPA, LDO e Lei Orçamentária Anual (LOA). Para o GTI, o planejamento deve ser um processo permanente que obedece princípios técnicos e tem em vista o desenvolvimento econômico e social e a contínua melhoria nas condições de vida da população.

Na visão do GTI, o processo de planejamento compreende a elaboração de diagnóstico da situação existente, identifica e seleciona problemas prioritários, segundo afirma Garcia (1999). Exige ainda, formulação de diretrizes, estratégias e definição dos objetivos a alcançar. Os problemas serão atacados por um conjunto de ações organizadas em programas. Todos os programas indicarão os resultados pretendidos e as ações que os integram devem possuir metas e custos quantificados. Além disso, terão sua execução monitorada, bem como avaliação dos resultados. A avaliação desse desempenho passará a ser critério de alocação de recursos nos períodos seguintes.

O Decreto nº 2829/98 que estabelece as normas para a elaboração e gestão do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, representou a guia mestra da formalização das mudanças propostas pelo GTI.

A busca de uma descentralização na ação administrativa, visando um controle com base em resultados, foi demonstrada com forte impressão pela Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1998 Assim, propõe uma mudança no conceito de controle do Orçamento Público, interpretado como o ato de liberar ou não os recursos dotados. De acordo com Guedes (2000), jamais a atividade controladora foi interpretada na administração pública brasileira como algo para além da fiscalização e do cumprimento da Lei de Orçamento. Essa concepção condiciona o Orçamento Público a ser mera “lei de meios” pela qual o Estado se desvincula na incumbência de suas obrigações. Por

consequência restringe o papel do orçamento à condição de instrumento de cerceamento e restrição, limitando a atividade de gestão orçamentária à busca permanente do equilíbrio entre receitas e despesas.

O que se percebe é que a Emenda Constitucional nº 19 introduz, ainda, a figura do Contrato de Gestão, instrumento já utilizado por alguns países como meio de promover a autonomia gerencial dos órgãos públicos. Tal ferramenta visa estabelecer uma relação entre o órgão central e qualquer órgão executor, servindo como base para o repasse de recursos às unidades encarregadas da execução das ações públicas, permitindo a introdução de diversos parâmetros, considerando-se as particularidades de cada situação e não somente o provisionamento de recursos como o orçamento. Portanto, segundo Guedes (2000), os Contratos de Gestão poderão permitir um controle de resultados em detrimento do formal controle de meios.

A Portaria nº 42 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão com o objetivo de regulamentar o Decreto nº 2829/98, publicada em 14 de abril de 1999 modificou a estrutura da funcional-programática flexibilizando-a, além de indicar que para a elaboração e a execução do PPA e Orçamento toda a ação finalística (aquela que proporciona bem ou serviço para atendimento direto à demanda da sociedade) do governo deve ser estruturada em programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período do plano. Porém, outra importante contribuição dessa norma foi a indicação constante da alínea “a” do artigos 2º, indicando que do PPA deveriam constar indicadores de mensuração dos objetivos pretendidos na concretização das ações constantes dos programas.

O quadro da Administração Pública foi modificado com o surgimento do Decreto nº 2829/98 e da Portaria nº 42/99, no sentido de promoverem ênfase à gestão e à avaliação, ordenando cada programa para que seja dotado de um modelo de gerenciamento composto de sistemas de informações gerenciais de definição da unidade responsável, controle de prazos, de custos e a participação de um gerente designado pelo ministro pertinente. Para avaliação do processo, utiliza-se de ferramentas para medir o desempenho quanto à obtenção dos resultados e o grau de satisfação da sociedade, dessa forma a avaliação dos objetivos estratégicos do governo e os resultados dos programas passam a subsidiar a elaboração da LDO dos exercícios seguintes.

Por sua vez, a Lei Federal 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) promulgada em 04 de maio de 2000 surgiu como instrumento complementar da Carta de 1988, e veio

valorizar o planejamento, pois não planejar ou fazê-lo mal é sinônimo de gastar dinheiro público em prioridades imediatistas. Os três instrumentos que integram o processo orçamentário Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA) não são mais admitidos como peças de ficção, sob pena de responsabilização do Administrador Público pelas Cortes de Contas.

Em virtude do acima mencionado, pode-se constatar que o enfoque da legislação, embora mantendo um destaque para o controle, apontando para uma evolução, incorporando exigências demonstra claramente a intenção do legislador em tornar cada elemento, PPA, LDO e LOA, elo de ligação de um planejamento mais amplo e abrangente.

2.3 Os Instrumentos de Planejamento da Ação Governamental

O processo histórico do planejamento no Brasil, embora os instrumentos de planejamento já estejam previstos há muito tempo na legislação brasileira a sua aplicação prática, vem deixando a desejar nos diferentes níveis de governo, segundo Rios Júnior (1998), pelas seguintes razões: o dirigente público não vem utilizando com seriedade os instrumentos de planejamento e os representantes do povo e os órgãos de controle interno e externo parecem desconhecer seus fundamentos.

Sabe-se que um período prolongado as dificuldades financeiras levaram os governantes a se concentrarem em problemas conjunturais, sem qualquer preocupação em articular ações com objetivos de médio e longo prazo, ou seja, sem um plano de governo que consubstancie programas coerentes com objetivos globais, sendo que em alguns casos existiam planos de governo, limitando-se a atender funções eleitorais, abandonados logo após a posse, afirma Nocchi Filho (1991). Dessa forma o administrador já empossado passava a cuidar das dificuldades do dia-a-dia, numa visão de curto prazo e é essa a realidade de muitos municípios ainda hoje.

A base do planejamento da administração pública brasileira está centrada em três ferramentas básicas: PPA, LDO e LOA. Faz-se necessário destacar que os três elementos são o básico exigido pela legislação. Dessa forma, as organizações públicas, seja em nível de União, Estados ou Municípios, estarão obrigadas, no mínimo, à elaboração dos três itens.

Faço menção que o termo “mínimo” relatado no parágrafo anterior, não representa que todas as organizações públicas brasileiras centram seu planejamento nas três ferramentas apresentadas. A União desde 1995, quando iniciou a chamada reforma administrativa, vem avançando, a passos largos, em termos de planejamento e de gestão, seguida pelos Estados da Federação, sustenta Pires (1999) . Com exceção de algumas experiências em cidades de grande porte, como Vitória, Curitiba e Porto Alegre, conforme respectivamente, Lucas (1997), Cunha (2002), De Toni (2002), entre outras que apresentam experiências equiparadas àquelas de países cujas práticas de gestão estão entre as mais avançadas do mundo como Nova Zelândia, Canadá, E.U.A, Austrália, Irlanda e Suíça, conforme Fedele (1999), no entanto a realidade dos municípios é outra.

Em detrimento da heterogeneidade dos municípios, quanto a seu tamanho e sua infra-estrutura, a viabilidade de uma reforma administrativa restringe-se a uma mínima parcela deles, se considerar que a responsabilidade da implementação fique restrita aos mesmos, concluem Barreto, Delgado e Oliveira Júnior (2005).

Em se tratando do aspecto da descentralização das políticas públicas, a qual representa uma das bases da reforma administrativa, entende-se que o sucesso depende de estratégias de indução eficientes, formuladas e implementadas pelos níveis mais abrangentes de governo, pois para os municípios [...] “com poucos recursos financeiros e humanos, a implementação auto suficiente de determinadas políticas torna-se impraticável”. (SOUZA e CARVALHO, 1999, p. 34)

Com os relatos acima expostos, evidenciam-se as dificuldades dos municípios em modernizarem sua gestão, justificando, de certa forma, o fato de que alguns sequer cumprem o mínimo exigido pela legislação, conforme se comprovará na seqüência do trabalho.

2.3.1 Plano Plurianual

A Lei do Plano Plurianual é aquela que estabelecerá, 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, conceitua Bulos (1998). Saliencia ainda que o PPA é um plano de investimentos, devendo compatibilizar-se com todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais.

O projeto do Plano Plurianual, para a vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato do prefeito subsequente, deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Os novos prefeitos ao assumirem suas funções, deverão contemplar no plano plurianual seus compromissos assumidos de campanha, compatibilizando-os com a realidade financeira da administração municipal.

Conforme Cruz *et al* (2001), o projeto do plano plurianual a ser submetido à Câmara de Vereadores para aprovação deverá ser o resultado de um Planejamento Estratégico, que abrangerá a realidade sócio-econômica municipal, a estrutura e os recursos humanos, tecnológicos e financeiros existentes, para que os programas e as ações a serem implementadas venham a ter eficácia e efetividade. A importância da inclusão da política fiscal no plano plurianual é de permitir que a sociedade visualize a correção do desequilíbrio das contas públicas e as perspectivas decorrentes da geração de superávit, na solução ou diminuição das desigualdades sociais existentes.

Em consonância com a Constituição Federal, o Plano Plurianual, deve estabelecer as despesas de capital e outras decorrentes, além das despesas relativas aos programas de ação continuada que ultrapassem o orçamento anual em que foram iniciadas. Observa-se que, como o PPA é um plano de investimentos, o mesmo deve estar compatibilizado com todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais, sendo o único instrumento de planejamento que supera um exercício exigido pela legislação brasileira.

O primeiro PPA da União foi elaborado sob grande improvisação, sem o contato dos técnicos com os dirigentes máximos, que mencionavam intenções vagas e apresentavam programas sem substância e sem a indicação de como realizá-los na prática, relata Garcia (1999). Nesse sentido, o plano tão somente cumpriu as exigências constitucionais.

Conforme Santos e Volpe (1996) entende-se que o Poder Público na realidade deve fazer é prestar serviços à comunidade, onde a obra pública representa apenas um meio para prestar esse serviços e nunca um fim em si mesmo. Sendo que além da obra devem existir os recursos necessários ao funcionamento do serviço público a que a mesma se destina, evidenciando dessa forma que no PPA devem estar alocados recursos para o investimento e para as despesas necessárias a sua manutenção.

Na visão de Rios Júnior (1998) para que haja um melhor aproveitamento do PPA, como instrumento de planejamento, necessita-se propor algumas premissas que devem ser

observadas, em sua fase preparatória tais como: (i) escala de prioridades com a identificação dos objetivos a alcançar (ii) meios alternativos para atingir os objetivos com mais eficiência e menor custo (iii) relevância para a execução da política de desenvolvimento (iv) significação econômica do ponto de vista da política regional (v) custo-benefício (vi) relação com os setores considerados prioritários no processo de desenvolvimento (vii) consciência de que nenhum investimento cuja execução ultrapasse o exercício financeiro poderá ser iniciado sem a prévia inclusão no PPA.

No entanto tais proposições identificam a amplitude que o legislador tentou evidenciar no PPA, que, por sua vez, está sendo subutilizada.

2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o art. 165 prevê: §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, assimilando o contido no PPA orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Deverá conter ainda, conforme Nocchi Filho (1991), as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, a política de pessoal, discriminando reajustes e áreas onde ocorrerão admissões, setores onde criará novos cargos, alterações de carreiras, bem como os investimentos inerentes às novas realizações propostas para o exercício seguinte. Como evidenciado, o legislador constitucional, através de tal dispositivo, busca criar uma programação obrigatória para a aplicação dos recursos públicos.

Já segundo Bulos (1998, p. 287) estabelece-se que:

Pela sua própria essência, a lei de diretrizes orçamentárias deve preceder à elaboração do orçamento, pois será ela própria que irá fornecer as metas e as prioridades que deverão constar no orçamento anual. [...]compreendendo as metas e as prioridades da Administração Pública Federal, as despesas de capital para o exercício subsequente, a orientação para que seja elaborada a lei orçamentária anual, além de cumprir-lhe dispor sobre as mudanças na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO, nas três esferas de governo, é elaborada anualmente pelo Poder Executivo e encaminha ao Poder Legislativo, sendo o projeto de lei que contempla o estabelecimento de metas, prioridades, metas fiscais e orientará a elaboração da proposta orçamentária, afirma Giacomini (2001).

Todavia essas distorções produzem um modelo que se adapta a qualquer administração municipal sem necessidade de adendo e retificações, independentemente do porte da mesma.

2.3.3 Lei de Orçamento

A elaboração do projeto de lei orçamentária anual é compatível com o PPA e a LDO, quando existe um processo de planejamento que estabeleça um cronograma definindo cada um dos eventos orçamentários e que padronize ou estabeleça uma relação entre a ação desenvolvida e o produto aferido. Dessa forma, concluiu-se que da elaboração do planejamento estratégico, o documento resultante é o plano plurianual; da elaboração do planejamento tático, o documento resultante são as diretrizes orçamentárias e da elaboração do planejamento operacional, o documento resultante é orçamento anual.

O equilíbrio entre as receitas ou despesas, ou seja, a programação das despesas que tenham o efetivo suporte financeiro, decorrente do fluxo de receitas previsto; a limitação dos gastos por meio de critérios rigorosos para a limitação do empenho; a limitação das despesas para com os Poderes; a destinação específica para os recursos provenientes das operações de crédito e a avaliação de resultados e a fixação de critérios para a transferência de recursos são conteúdos operacionais que devem estar dispostos de forma clara na LDO. As normas relativas ao controle de custo e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento vão provocar reformulação geral no trato da coisa pública, pois insere ferramenta de gestão, define Cruz *et al* (2001).

Salienta-se segundo Kaplan e Norton (2000) que o orçamento é uma das principais ferramentas de planejamento, sendo visto por muitas organizações como um processo reducionista, pelo fato de todos estarem negociando números mais baixos. Além disso, o orçamento tende a ser utilizado como item de controle, fazendo com que a atenção gerencial se volte para metas financeiras ou para objetivos de curto prazo. O orçamento,

embora limitado, atualmente tem servido a grande maioria das organizações públicas e privadas.

No setor público, por muito tempo, o planejamento foi considerado monopólio do estado e limitado basicamente ao equilíbrio fiscal e às ações de curto prazo, dentro de um contexto em que a elaboração ocorria no ambiente dos gabinetes, complementado por emendas do legislativo.

No âmbito municipal, o orçamento deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Legislativo Municipal no prazo ditado pela Lei Orgânica. O orçamento público municipal é a base da gestão pública e obedece a uma classificação funcional-programática, dividida em categorias: função, programa, subprograma, projeto ou atividade.

Conforme disposição constitucional, a LOA é constituída por três orçamentos, fiscal, seguridade social e investimentos das empresas, de acordo com Giacomoni (2001). Concebe-se que o orçamento é um instrumento de programação para alcançar objetivos de um programa e envolve um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final, que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo. A atividade também é um instrumento de programação, porém envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do governo.

O Estado necessita, comumente, delimitar e regular suas finanças, assim diz-se que:

Orçamento o instituto de caráter jurídico, governamental, econômico e técnico, traduzido numa lei, cuja responsabilidade é programar, planejar e aprovar obras, serviços e encargos públicos, bem como estipular plano financeiro anual para as entidades constitucionais, com previsão da receita e autorização da despesa. (BULOS, 1998, p. 284)

A funcional-programática foi flexibilizada a partir da Portaria nº 42/98 da Secretaria do Tesouro Nacional, que passou a valer para os municípios a partir de 2002, atualmente uma estrutura programática, viabilizando a utilização da figura da subfunção e não o programa. A Portaria ainda criou, em nível de programa e atividade, a figura das operações especiais, ações que não contribuem para que nenhum produto seja atingido, apenas para pagamento de dívidas referentes a operações de crédito. Dentro dos programas ou atividades ocorrem desdobramentos, chegando-se ao nível de rubrica.

Segundo Guedes (2000) o uso do orçamento-programa tornou-se obrigatório pelo Decreto Lei 200/67, intencionado em fazer prevalecer as decisões estatais com fundamento

em argumentos técnicos de racionalidade administrativa, introduzindo um avanço ao estabelecer uma classificação das despesas públicas por funções de governo. A inovação permitiu uma visão de conjunto de despesas políticas públicas identificáveis nas funções. No entanto, a maior parte dos totais de hoje apresentados na peças orçamentária são oriundas de decisões pontuais sobre itens, definidas isoladamente em cada órgão. Dessa forma, a maior soma de recursos demonstrada no orçamento público representa meramente um total de valores rotineiramente somados e não expressa um conjunto articulado de ações de governo integrado a um planejamento que realmente oriente as decisões dos servidores públicos no seu cotidiano de trabalho.

A abordagem do processo de elaboração e execução orçamentárias no Brasil, de acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (1999), é indispensável à compreensão de sua utilização como instrumento de planejamento, definido como um dos princípios básicos da Administração, juntamente com a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle.

Segundo Lima e Castro (2000), o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos.

Dessa forma, normalmente o orçamento público funciona como uma autorização para a efetivação de despesas, não desempenhando seu verdadeiro papel de refletir a concretização de uma política de governo.

2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal

Com o surgimento da Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, inaugurou-se uma nova fase na administração pública brasileira. Embora seu enfoque principal seja em termos de controle e do equilíbrio das contas públicas, o diploma legal trouxe aspectos que exigem a transparência da gestão pública, a administração por resultados e, principalmente introduz o princípio da ação planejada.

A Lei Complementar nº 101 de 2000, no art.5º dispõe: 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:

- I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;
- II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A LRF em consonância com Toledo Júnior e Rossi (2001, p. 11) pressupõe que:

[...] veio suprir uma lacuna num direito financeiro carente de ordenamento afinado com o pensamento econômico predominante, de índole monetarista e inspirada em códigos de finanças internacionais, a Lei nº 101 prioriza a transparência com um meio eficaz de controlar a gestão da coisa pública

A transparência, um dos pilares da LRF, proporciona o acesso aos resultados da gestão pública, aberto a todos os atores da sociedade, abre espaço para que ela fiscalize o desempenho do administrador, mas principalmente pode concorrer para que ocorra uma maior participação no planejamento e na gestão dos órgãos públicos.

Sabendo-se a abrangência das proposições da LRF tenham uma destacada amplitude, a discussão de tais aspectos, poderia gerar inúmeros trabalhos de relevância. Destacam-se alguns itens que poderão contribuir para a melhoria da gestão pública, como: (1) a exigência do estabelecimento de metas fiscais para um período de três anos (2) permissão para que as operações de crédito sejam utilizadas apenas para financiar despesas de capital (3) limites para as despesas com pessoal em relação à receita (60% para os municípios) (4) relatórios de gestão fiscal, além de mecanismos de realinhamento do orçamento às metas e previsão realista de receitas.

Entre as diversas implementações contempladas pela LRF, é relevante salientar que, embora destaque o equilíbrio das contas públicas, o diploma legal trouxe aspectos que visam não só o cumprimento do real papel do PPA, LDO e LOA como instrumentos de planejamento, mas como partes de um processo interdependente, deixando de lado a antiga prática de tê-los como peças distintas, proporcionando uma disposição para uma mudança cultural em termos de ampliação do planejamento, devendo ir além dessas três peças básicas exigidas pela legislação.

A LRF não estabelece, apenas, vedações, exigências, condicionamentos, mas também, igualmente, dispositivo de Direito Premial conforme rege no seu art. 67 § 1º, situação que na realidade já está ocorrendo, premiando os gestores públicos que obtiveram resultados méritos em suas ações e que se conjuguem com a gestão fiscal responsável.

Dessa forma, já cientes das proposições da LRF, em especial a mudança cultural, evidencia-se a possibilidade de realizar a institucionalização do planejamento estratégico, bem mais amplo do que aqueles até então praticados pela maior parte dos órgãos públicos.

2.5 Necessidade de melhoria no Planejamento e no Controle

Por um prolongado período de tempo, a idéia de planejamento ficou, atrelada aos regimes marxistas que reconheciam-no como técnica aprimorada e abrangente de intervenção estatal na ordem econômica, motivo pelo qual foi rechaçado pelos países liberais, afirma Mello (2003). Entretanto, à proporção que resultados positivos surgiam o mesmo passou a ser observado como uma técnica neutra que poderia ser utilizada independentemente do regime de governo ou da ideologia.

A administração apresenta um determinado conjunto de ações como ponto de referência na prática gerencial, desde os primórdios do século XX. Dentre as funções administrativas idealizadas pelos clássicos, “planejar” é aquela que inicia o processo administrativo. Planejar, de acordo com Drucker (1975), representa traçar o programa de ação, buscando delinear as ações futuras que levarão a organização a evitar situações de hesitação, falsas manobras e mudanças intempestivas de orientação na busca de seus objetivos. No entanto, um bom planejamento por si só não garante o sucesso da organização, todavia um planejamento mal elaborado, certamente, leva à ineficácia das ações organizacionais e, por conseqüência, ao fracasso.

O processo de administração adequadamente executado envolve ampla variedade de atividades que incluem planejar, organizar, liderar e controlar. Onde segundo Bateman e Snell (1998, p. 28) planejar significa:

Especificar os objetivos a serem atingidos e decidir antecipadamente as ações apropriadas que devem ser executadas para atingir esses objetivos. As atividades de planejamento incluem a análise da situação atual, a antecipação do futuro, a determinação de objetivos, a decisão sobre em que tipos de atividades a organização deverá se engajar, a escolha de estratégias corporativas e de negócios, e a determinação soa recursos necessários par atingir as metas da organização

No momento em que não há um planejamento, que representa uma definição de rumo, qualquer gestor é prejudicado, quer seja da área pública ou privada. Dessa forma um dos principais problemas dos administradores públicos argentinos, comum também a outros países, é que os mesmos tomam decisões equivocadas ou simplesmente paralisam diante de situações que não podem resolver, por não terem uma guia de ação clara, e serem submetidos a um controle rígido de gestão, composto de uma grande quantidade de regras, fazendo com que o processo administrativo acabe por funcionar como obstáculo e não como incentivo a uma boa gestão, sustentam Larreta e Repetto (2000).

O planejamento é composto pelos componentes que devem interagir num todo coerente e consistente, tais como: premissas básicas, diagnósticos, estimativas, projeções, cenários, objetivos (gerais e setoriais), metas, políticas, procedimentos (normas), planos (estratégicos e operacionais), programas, projetos, cronogramas (físicos e financeiros) e de orçamentos que são utilizados para que as metas sejam atingidas., avalia Lacombe e Heilborn (2003).

A crise do planejamento confunde-se com a própria crise do Estado. A baixa capacidade de enfrentar problemas acaba desvalorizando o sistema democrático e do controle social. As questões urgentes tomam o lugar das questões estratégicas na agenda dos dirigentes, afirma De Toni (2002). Entende ainda que as próprias práticas partidárias de setores populares, carentes de gerência política criativa e de descentralização democrática, são automaticamente transferidas e reproduzidas nas organizações públicas.

Houve a necessidade de um método de organização mais racional e eficiente em virtude do aumento do setor público, sendo que essa lacuna foi suprida pela burocracia que aplicava a mesma lógica que a linha de montagem, criada por Henry Ford. Pois foi pela autoridade hierárquica e especialização funcional, que a organização burocrática possibilitou a realização eficiente de tarefas amplas e complexas.

Frente ao crescimento contínuo da máquina estatal, a ênfase era atrelada ao controle proporcionando que a administração pública fosse mais envolvida pelo modelo burocrático, que funcionou por muito tempo, não porque fosse eficiente, mas porque resolvia os problemas, dava segurança, proporcionava estabilidade, inspirava um sentimento de equidade e justiça, além de criar empregos, fornecer serviços elementares, uniformes dentro das perspectivas da população, destacam Osborne e Gaebler (1998). Sendo que o modelo burocrático se desenvolveu em condições muito diferentes das atuais, numa sociedade onde as mudanças aconteciam de forma mais lenta, em que somente os

que ocupavam posição de destaque na sociedade dispunham de informações adequadas para exigirem ações governamentais, quando a maior parte das pessoas tinham desejos e necessidades semelhantes.

De acordo com Tachizawa e Resende (2000), o planejamento é conceituado com um método de ordenação de atividades com vistas a alcançar os objetivos propostos e, inclusive, atingir um futuro, não no sentido de prevê-lo, mas o de examinar alternativas futuras, analisar o leque de escolhas, priorizar, optar por uma delas, no sentido de minimizar ações incorretas e prever e prover os meios e recursos necessários, no intuito de buscar atender ao estabelecido no planejamento.

De acordo com De Toni (2002, p. 961), o planejamento econômico tradicional é, praticamente, um sistema impotente ou de baixa capacidade para enfrentar a complexidades do sistema social. Na época o planejamento elaborado pelo Estado era o suficiente, não existia preocupação com os resultados da ação governamental. Porém a articulação do econômico com o político passa pela:

(a) explicitação do contexto político do plano econômico, em relação aos objetivos e aos meios; (b) elaboração e uso de métodos capazes de integrar critérios de análise de eficácia política com a econômica; e (c) viabilização de categorias intergadoras, tanto na construção do modelo explicativo (análise de problemas), no desenho de projetos (incluindo recursos de poder, não econômicos) como na estratégia de viabilidade e gestão.

Várias abordagens de planejamento têm sido desenvolvidas e utilizadas ao longo do tempo, como resposta às diferentes realidades e desafios argumenta Giacobbo (1997). Na década de 50 predominou o planejamento financeiro, cuja ênfase centrava-se na busca do cumprimento do orçamento, passando, na década seguinte, a utilizar-se do planejamento a longo prazo, que objetiva projetar o futuro baseado nas tendências amplas e na combinação de produtos ou serviços realizados. Todavia, os modelos citados já não mais faziam frente às demandas das organizações, o que concorreu para o surgimento de um planejamento que contemplasse o ambiente externo, proporcionando agilidade na reação às incertezas e desafios da nova conjuntura, caracterizada por mudanças cada vez mais rápidas, complexas e inesperadas, o Planejamento Estratégico.

Na maioria das democracias ocidentais ocorreram grandes mudanças, nas duas últimas décadas do século XX, em relação a reorganização do setor público. Em detrimento dos constantes *déficits* orçamentários, intensificados pelo processo de globalização econômica, levaram muitos países a promover processos de

desregulamentação administrativa com o objetivo de tornar mais ágil a máquina estatal bem como as empresas a ela ligadas, além da busca de uma radical divisão entre responsabilidade política e responsabilidade administrativa na implementação dos programas públicos. Essa adequação, segundo Buchanan (1985), ocorreu através das reformas legais e gerenciais com intuito de equilibrar o orçamento e buscar redução do setor público.

No ambiente contemporâneo demonstra-se um quadro totalmente diferenciado, em virtude de que as mudanças são rápidas, influenciadas pelo mercado global que impõe enorme pressão competitiva às instituições econômicas. A informação se dá em tempo real, as pessoas possuem, em geral, um bom nível de conhecimento e são consumidores habituados à alta qualidade e à ampla escolha de produtos. Outro aspecto relevante está no surgimento ou extinção de atividades econômicas que alteram o perfil das administrações públicas, bem como os problemas sociais delas decorrentes.

Para superar os desafios de uma sociedade que evolui rapidamente no sentido de exigir de seus gestores serviços de qualidade e maior amplitude, as instituições necessitam ter maior flexibilidade e adaptação na resposta de forma adequada frente às demandas da sociedade, possibilitando a participação dos cidadãos ao invés de simplesmente servi-los. Faz-se necessário realizar mais com mesmos recursos, fazendo-se indispensável, também, a utilização de técnicas eficazes e inovadoras de gerenciamento com base na descentralização, avaliação do desempenho, análise de custos e planejamento estratégico.

Fica evidente que a adaptação à nova realidade abrange mais do que a busca de adequação ao orçamento, por intermédio do aumento de imposto e da redução das despesas e do endividamento, pois o controle do desperdício de recursos não pode ser simplesmente eliminado através do corte de determinados itens do orçamento. Em vez do planejamento tradicional, que valoriza o produto e o plano, deve-se buscar ir além, destacando-se o processo como um todo. Segundo Lucas (1997), o planejamento estratégico possui a amplitude adequada, bem como é um instrumento de mobilização da sociedade, representando a mais importante diferença entre a concepção tradicional de orçamento e a visão estratégica, o caráter democrático e participativo.

Ao buscar o valor público chega-se a que muitos acreditam ser a essência do gerenciamento: a utilização consciente e hábil de recursos financeiros, materiais e humanos, com o intuito de produzir resultados concretos, onde o cerne do gerenciamento está na implantação do valor visualizado, entende Moore (2002).

Com a promulgação da Constituição de 1988, foram transferidas para os municípios uma série de competências para moldar o seu desenvolvimento e definir o seu destino, sendo que essas competências foram bastante amplas. Porém essa transferência de responsabilidades não foi acompanhada por uma preparação e um fortalecimento dos municípios, para que estes tivessem condições reais de assumir os seus novos compromissos. Segundo Pfeiffer (2000), outro problema estrutural surgiu com o esgotamento do modelo de substituição de importações, caracterizado pela proteção à indústria nacional e limitação da importação de bens de capital e a abertura do mercado brasileiro modificaram significativamente a dinâmica da economia, fazendo com que os municípios passassem a competir entre si, na busca de atrair novos investimentos para aumentar sua arrecadação.

O que passa a influenciar cada vez mais o desenvolvimento de um município são os fatores externos, exigindo um novo modelo de gerenciamento, cujos componentes não são conhecidos ou não existe pessoal qualificado suficientemente para aplicá-los. Assim, o futuro não pode mais ser visto como continuação linear do que já ocorreu, necessário se faz uma forma de planejar mais ampla, que contemple uma visão de longo prazo que leve em consideração as transformações do ambiente, permitindo ao município ser reativo e proativo. Onde um dos instrumentos para lidar adequadamente com processos dinâmicos de mudanças e transformações é o Planejamento Estratégico.

As organizações diante da responsabilidade de cumprir de forma adequada o seu papel, sofrendo influências de todos os fatores ambientais, incluindo os econômicos, sociológicos, políticos e tecnológicos, se faz crucial uma mudança no sentido de levar a gestão das organizações públicas municipais, às práticas de planejamento mais amplas e coordenadas que as atualmente utilizadas. Uma análise situacional abrangente segundo Bateman e Snell (1998), é fundamental para que se identifique o diagnóstico de hipótese, questões e problemas de planejamento, promovendo um processo de geração de alternativas estratégicas que possam nortear o planejamento estratégico municipal, considerando suas limitações à consecução de objetivos.

No processo de formulação de estratégias, a administração define os objetivos da empresa e as estratégias para atingir esses objetivos. Onde, o planejamento do futuro contempla a formulação de estratégias, que representa uma atividade em que a criatividade e a inovação devem ser fortemente encorajadas. Por sua vez, o planejamento estratégico considera os objetivos e as estratégias aprovadas e busca desenvolver programas para o

cumprimento desses. É fundamental, que os objetivos e as estratégias sejam claramente expostas ou explicitamente comunicadas aos executivos que delas necessitam para balizar suas decisões, sustentam Anthony e Govindarajan (2002). Nesse sentido, há necessidade de uma avaliação crítica que requer mudança na forma de gestão burocratizada e sedimentada atualmente vigente na administração pública, para um modelo mais visionário, holístico, que envolva desde o que se quer para o município no futuro, em um processo que inicie com a participação da sociedade, na elaboração de estratégias, implementação do planejamento e culminando com uma avaliação de desempenho norteada em índices previamente estabelecidos e acompanhado de um adequado sistema de custos.

O gestor público, na sua tomada de decisão necessita de uma direção amparada por um contexto de planejamento de longo prazo, composto por guias de ação derivadas de estratégias, ações e controles de desempenho, que possam maximizar os recursos públicos no sentido de proporcionar o bem comum. O papel do administrador público, se faz mais importante no sentido de coordenar o processo como um todo, pois se os sistemas indicassem ação corretiva para todas as situações não haveria necessidade de gestores. Cabe ainda referenciar a necessidade de uma ação conjunta entre município, sociedade, órgãos consultivos e de controle, no sentido de viabilizar-se o atingimento dos objetivos e metas estabelecidas.

O planejamento e o controle são conhecidas como as funções gêmeas da administração, pois não adianta planejar se não houver controle e não se pode controlar se não tiver havido planejamento, entendem Lacombe e Heilborn (2003).

Dessa forma no próximo capítulo realizar-se-á uma revisão sobre o planejamento estratégico, controle gerencial, bem como, sobre indicadores de avaliação.

3 PLANEJAMENTO E O CONTROLE GERENCIAL

Apresenta-se nesse Capítulo uma revisão bibliográfica sobre considerações gerais sobre o planejamento estratégico e estratégia, seu processo histórico, além das vantagens, problemas e desafios, evidenciando-se ainda as principais diferenças entre a aplicação do mesmo em organizações públicas e privadas. Destacam-se, também, no presente capítulo questões sobre o processo de controle gerencial e a avaliação de indicadores da execução orçamentária.

3.1 Considerações Gerais sobre Planejamento Estratégico

De uma das mais antigas instituições da humanidade, a organização militar, originaram-se diversas práticas incorporadas à administração, contemplando aspectos estruturais e como uma dimensão mais ampla, a estratégia da ação organizacional.

A mente humana tem uma capacidade limitada para prever o futuro, o qual é influenciado por grande quantidade de fatores, e essa incerteza leva à necessidade de embutir flexibilidade nos planos, a qual poderá ter um custo e ao mesmo tempo ser indispensável como um seguro contra incerteza, afirmam Lacombe e Heilborn (2003). Como entendia Napoleão: a grande arte da guerra consiste em saber mudar durante a batalha. Será derrotado o general que montar um sistema que ele não possa mudar.

De acordo com o aspecto abordado, pode ser objetivo em determinado momento e estratégia em outro, definem Ansoff e Mc Donnell (1993). À medida que objetivos e estratégia vão sendo detalhados nos diferentes níveis organizacionais, surge uma relação hierárquica na qual os elementos da estratégia se tornam objetivos em um nível inferior.

Nesse sentido, por sua natureza complexa e abstrata, a estratégia não é uma atividade de operação produtiva imediata na empresa. No entanto, o termo está ligado, geralmente, a mudança, desempenho, posicionamento, missão e objetivos.

É fundamental, esclarecer que indiferente da aplicação do vocábulo estratégia, que o mesmo está ligado às idéias de amplitude e abrangência, e segundo Mintzberg e Quinn (1991), jamais se pode relacioná-las com abordagens mecanicistas e deterministas e sim como meio de criação de valor por parte da organização.

Porter (1996), entende que a estratégia pode ser competitiva, quando tem como essência o desenvolvimento de atividades diferentes das da concorrência, caso contrário a organização seria mera coadjuvante. Já segundo o mesmo autor, estratégia corporativa seria a forma pela qual a empresa irá utilizar seus recursos e capacidades para construir e sustentar as vantagens competitivas.

Estratégias emergentes são aquelas que se desenvolvem do uso da estratégia independentemente de serem pretendidas pela organização, ou seja são aquelas que podem surgir no decorrer do processo. Já estratégias deliberadas são as resultantes do uso da estratégia colocadas em prática e previamente estipuladas pela organização, sustenta Mintzberg (1987).

A estratégia pode aparecer em termos de produção de planos, padrões, posições e perspectivas no sentido de utilizá-la para criação de foco para uma organização buscar seus objetivos. Para Nutt e Backoff (1992) é fundamental, num ambiente de turbulências e incertezas como os que vivem as organizações atualmente, exigindo muitas vezes mudanças abruptas, que a organização, como um todo, esteja preparada para eventuais redirecionamentos estratégicos, que não seriam possíveis sem o cumprimento dos itens precedentemente citados.

O planejamento estratégico surgiu em face de um novo paradigma sócio-econômico que corresponde ao domínio das tecnologias de produção de petróleo e petroquímica, além de inovações administrativas que levaram ao desenvolvimento de grandes corporações, de acordo com Quintella e Dias (2002). A complexidade dessas organizações proporcionaram um incentivo aos estudos organizacionais que culminaram na formulação do pensamento estratégico-empresarial, estruturado em torno do Planejamento Estratégico.

As empresas tiveram que enfrentar problemas desconhecidos pelas técnicas administrativas, em meados do século passado, e conforme Ansoff, Declerck e Hayes (1990), o controle financeiro e o planejamento de longo alcance pareceram inadequados

para o tratamento dos sintomas apresentados na época. Já a resposta para os novos problemas enfrentados pelas empresas deu-se depois de concentrados esforços, através da administração estratégica que teve no planejamento seu suporte principal, embora experiências posteriores mostraram inúmeras dificuldades em aplicá-lo na prática.

O planejamento de longo prazo não passava de um orçamento anual com previsão de no máximo de 5 anos. Porém na década de 60, com intuito de ampliar a abrangência em termos de estratégia e ações que ligassem o planejamento de longo e curto prazo o que possibilitaria administrar todo o contexto organizacional, passou-se a utilizar o termo planejamento corporativo, ampliando-se assim, o antigo enfoque de planejamento de longo prazo. Segundo Hussey (1998), logo se constatou que a estratégia deveria estar bem mais integrada ao processo, assumindo o papel de parte fundamental, provocando a necessidade da ampliação do enfoque do planejamento, passando-o para além da corporação, denominado planejamento estratégico.

De acordo com Koteen (1997), a administração estratégica enfatiza a integração entre o planejamento estratégico com outros sistemas de gerenciamento e é a mais moderna forma de planejamento nas organizações. A administração estratégica utiliza o processo de planejamento estratégico que é orientado em resultados e na busca de oportunidades, proporcionando a descentralização e delegação dentro de uma estrutura estratégica com orientação para o longo prazo.

Administração estratégica é aquela realizada pela cúpula da estrutura organizacional, define Steiner (1997). Como o planejamento estratégico é o suporte da administração estratégica, que por sua vez provoca o aparecimento de programas estratégicos inovadores, que buscam a flexibilidade que se dá através de mudanças na própria política de avaliação do potencial para mudanças futuras ao invés do desempenho de curto prazo.

Planejamento estratégico possui dois propósitos, entende Pfeiffer (2000), que moldados de forma adequada à ação, se transformam em vantagens: a concentração e o direcionamento das forças interiores, proporcionando aos seus membros trabalharem na mesma direção e a análise externa que permite à organização reagir adequadamente aos desafios.

Uma das características principais do planejamento estratégico, que se transforma em vantagem para a organização como um todo, é que se trata de uma excelente ferramenta de mudança organizacional, pois conforme Prestes (2002), toda mudança exige um processo

de convencimento, introjeção e assimilação dos novos objetivos, assim, torna-se fundamental a participação e conseqüentemente a evolução de todos.

Montana e Charnov (2003) sustentam que a análise do ambiente externo, assegurando uma abordagem realista dos problemas, proporcionando a escolha de estratégias adequadas é a principal vantagem do planejamento estratégico.

Conforme antes mencionado, para Ansoff e McDonnell (1993), o planejamento estratégico, utilizado durante meio século, por parte dos mais variados tipos de organizações mundiais, sejam elas, do primeiro, segundo ou terceiro setor, foi objeto de inúmeras críticas. Porém a principal dificuldade e responsável pela maior parte dos fracassos é a sua implantação em face da resistência às mudanças.

No início da década de 80, em detrimentos das recessões, o planejamento estratégico apresentou problemas por serem utilizadas estratégias muito sofisticadas, que na realidade não proporcionaram a realização dos objetivos, justifica Wilson (1990).

O planejamento estratégico refere-se ao planejamento sistêmico das metas de longo prazo e dos meios disponíveis para alcançá-las, afirma Lacombe e Heilborn (2003), e entende que o mesmo deve evitar a miopia da organização, onde os gestores suponham que os produtos, clientes, mercados ou tecnologias de hoje continuem sendo os de amanhã, fazendo com que dediquem esforços e recursos para a defesa do ontem.

Enquanto, para alguns as falhas de implementação tenham ocasionado frustrações e desistências, para outros tais experiências tem proporcionado uma aprendizagem de melhoria em seus sistemas de planejamento, servindo como valiosos subsídios no aprimoramento da técnica, define Gray (1986).

Ainda segundo o autor, as maiores dificuldades em termos de implementação podem ser atribuídas a fatores de pré-implementação que são: pouca preparação dos gerentes de linha, definição falha das unidades de negócio, metas vagamente formuladas, bases de informação inadequadas para planejar as ações, revisões mal feitas dos planos das unidades de negócios e ligação inadequada do planejamento estratégico com sistemas de controle.

Um dos principais problemas seria confundir planejamento estratégico com pensamento estratégico. Conforme Mintzberg (1994) caberia aos planejadores o fornecimento de dados para que os gerentes criem as estratégias, auxiliem no processo, proporcionando análise formal dos fatos, procurando ampliar as considerações dos problemas e não buscando encontrar respostas. O mesmo autor indica alguns erros que comumente ocorrem no planejamento: i) a falta de engajamento das pessoas no processo,

escolhendo um destino e como se deve fazer para alcançá-lo, o que denominou de “estilo calculista”. ii) grande poder da gerência sobre a criação de estratégias, negando participação aos outros níveis.

Wilson (1990), aponta outras razões que concorrem para a criação de problemas ao planejamento estratégico, tais como: a utilização de assistentes ou consultores (*staff*) no papel dos executivos (linha); o domínio do processo pelo *staff*, que passou a dar maior ênfase para a análise do que para a estratégia; com a diminuição do papel dos executivos não dando a atenção adequada na implementação do processo, que trazia como consequência problemas quanto ao alcance dos resultados; os planos focaram as aquisições e diversificação ao custo do desenvolvimento do negócio; falhas no desenvolvimento de verdadeiras escolhas estratégicas, talvez em função dos problemas apresentados nos itens anteriores; falta de observação dos aspectos culturais e organizacionais das organizações; e finalmente, o planejamento era elaborado observando-se apenas um cenário, tornando-o vulnerável em face da incerteza e volatilidade do ambiente.

Já Mintzberg (1994), destaca que a flexibilização do processo de criação de estratégias é fundamental para o adequado funcionamento do processo, enquanto uma formalização arbitrária é extremamente nociva.

O planejamento estratégico tornou-se muito metódico, passando a ser praticado como um procedimento de rotina dentro da maioria das organizações. Tal prática, obviamente, concorre para que os resultados produzidos também sejam rotineiros. Como o processo por sua natureza exige criatividade, e o processo criativo não se adapta bem às ações rotineiras, existe uma tendência à manutenção de um processo metódico e mecânico, ressalta Simpson (1998). Portanto, há uma tendência a manter-se a mesma estratégia, mudando-a somente quando a mesma se tornar incompatível com os interesses da organização ou existir um hiato muito grande entre sua performance e as expectativas.

3.2 Planejamento Estratégico em Organizações Públicas

No início dos anos 80, várias cidades nos Estados Unidos iniciaram a experiência com o planejamento estratégico e a adaptá-lo a suas necessidades de conduzir melhor o próprio processo de desenvolvimento. O ponto de partida tinha sido as transformações visíveis nas cidades e que tiveram suas causas nas mudanças na economia nacional e

internacional. Nesse contexto, algumas cidades perderam as suas bases econômicas tradicionais e viram-se forçadas a procurar novas oportunidades. Conforme Pfeiffer (2000) no final do século 80, o instrumento também começou a ser aplicado na Europa, sobretudo na Holanda e na Espanha, sempre o objetivo de acompanhar e controlar adequadamente as mudanças econômicas em curso.

Sendo assim, a velocidade das mudanças no ambiente, assim como na iniciativa privada, foi a principal razão para se começar a pensar em um processo diferenciado do planejamento nas organizações públicas.

De acordo com Giacobbo (1997, p. 84), que no âmbito das organizações públicas:

O planejamento estratégico começou a merecer especial atenção, principalmente com a acentuação das cobranças por ampliação e melhoria na qualidade dos serviços prestados e com a intensificação do processo de vigilância política, econômica e social (comissões legislativas, auditorias, competição por recursos com outras organizações do setor público e privado, a mídia, a opinião pública, as avaliações etc...). O cidadão, aos poucos, vem deixando de ser sujeito passivo em relação aos serviços públicos ofertados, passando a demandar novos serviços, bem como a propugnar por melhoria na qualidade dos já prestados. Essa conscientização traduz-se numa multiplicação de demandas, a qual, sem a contrapartida de meios, exige ações cada vez mais eficientes.

Frente ao contexto apresentado, a administração pública buscou uma forma mais versátil de planejamento que proporcionasse uma análise das oportunidades e riscos, assim como, a busca permanente dos recursos e valores relevantes para a configuração dos cursos ideais de ações administrativas.

Mesmo que o planejamento estratégico aplicado na administração pública tenha se originado do utilizado na iniciativa privada, baseando-se dos mesmos princípios, existem consideráveis diferenças na aplicação do processo em face de características diferenciadas das instituições públicas.

Também na área pública, como em quase todas as áreas, são detectados problemas, todos eles contemplados no plano. Assim, na maioria das vezes, os planos são carregados de temas que fazem lembrar os antigos planos diretores e planos de governo. Pfeiffer (2000, p. 9), cita como uma das explicações para esse fato, o caráter político da administração pública, [...] “em que os executivos geralmente são administradores de temas políticos sob controle dos políticos, e não gerentes de assuntos municipais”. Os políticos muitas vezes preferem intervenções visíveis, mesmo de pequeno porte, do que intervenções que provoquem mudanças estruturais. Salienta ainda, que os procedimentos

administrativos complicados e a baixa qualificação dos funcionários públicos municipais como fatores que dificultam a implementação do planejamento estratégico.

Frente a identificação de diferenças no ambiente, constrangimentos, incentivos e cultura, Nutt e Backof (1992) sustentam que é necessário um alinhamento entre a direção e os objetivos da organização. O processo de alinhamento é completado quando são colocadas em prática as mudanças exigidas pelos clientes ou usuários dos serviços públicos, nos serviços prestados.

O planejamento estratégico, na administração pública requer um redimensionamento da atividade política, pois as ações decorrentes do processo de planejamento, também balizam o relacionamento entre Poder Executivo e outras instituições como o Legislativo, o Judiciário, além de partidos e outras forças políticas, argumenta Lucas (1997).

A liderança focada no processo e no conteúdo é fundamental para a concretização do planejamento estratégico, apresentando mudanças que sofrem resistência em defesa de interesses individuais ou de grupo, sejam eles partidos políticos, comunidades, instituições de classe, servidores ou até mesmo outros poderes, assegura Bryson (1995).

As organizações públicas esperam mudar drasticamente sua forma de “fazer negócios” através da utilização no processo de planejamento estratégico de estratégias adaptadas da iniciativa privada para melhoria da satisfação do cliente, segundo Koteen (1997). Dessa forma, apesar das diferenças e dificuldades mais e mais organizações públicas estão buscando adaptarem-se à atuação em um ambiente altamente susceptível às mudanças.

Em resumo, as organizações públicas, assim como as da área privada, precisam interagir com o ambiente, buscando adaptarem-se às mudanças, no sentido de responderem de forma adequada às demandas impostas pelo contexto. Dessa forma é fundamental que o planejamento passe a ser um processo de integração entre ambiente, organização e subsistemas, voltados para o longo prazo com definição clara de suas estratégias.

3.3 Processo do Controle Gerencial

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas, sustenta Schmidt *et al* (2002). Afirma-se ainda que um significativo número de

empresas concorrentes que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. Os fatores verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento da complexidade das atividades, aliado às tendências de descentralização da gestão das empresas, exigiram a ampliação das funções do *controller*, sendo no Brasil essa função emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas.

A qualidade da informação está baseada em gerar informação no tempo hábil, fornecer informações relevantes e pertinentes ao usuário e apresentar informações de maneira a evitar erros de interpretação. Um sistema de informação adequado e eficiente é pré-requisito para o sucesso gerencial, desde que a qualidade da informação disponível seja essencial para a qualidade da decisão, define Nakagawa (1995). A Controladoria utiliza os sistemas de informações gerenciais para assessorar os gestores no processo da tomada de decisão por meio das informações extraídas dos sistemas operacionais., as quais podem ser classificadas nas áreas de planejamento estratégico, controle gerencial e controle operacional.

Segundo Campiglia e Campiglia (2001), controle de gestão é o conjunto de informações e de ações cujo objetivo consiste em manter o curso de operações dentro de um rumo desejado. Os desvios de rumo, quando ocorrem, precisam ser rapidamente detectados, medidos, investigados para a identificação de suas causas e corrigidos através de ações eficazes.

O *controller* necessita buscar continuamente o aperfeiçoamento dos instrumentos e das ferramentas de controle e planejamento, para alcançar a controladoria de gestão, argumentam Figueiredo e Caggiano (1997). O controle gerencial é o processo pelo qual os administradores públicos asseguram que os recursos arrecadados sejam usados eficaz e eficientemente no atendimento dos objetivos prioritários da comunidade. A controladoria, dentro do programa de desenvolvimento contínuo de melhorias, deve monitorar as atividades e resultados da organização e informar os gestores, de forma proativa, sobre os paradigmas encontrados.

Para Lacombe e Helborn (2003), controle representa uma função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados para assegurar que os objetivos e metas da empresa sejam atingidos e os planos formulados sejam efetivados. Dessa forma controlar abrange acompanhar e comparar os resultados alcançados com os

previstos, e tomar medidas corretivas cabíveis, ou se indispensável, mudanças das previsões, além da aferição do desempenho em relação a padrões determinados no planejamento.

Um dos grandes problemas com que se defrontam as organizações é que a visão que a maioria tem delas é extremamente segmentada, setORIZADA ou atomística, levando a conflitos e divergências operacionais que minimizam a resultante dos esforços, afirma Tachizawa e Rezende (2000). O ideal é adotar numa organização, uma visão sistêmica, global, abrangente e holística da organização, que possibilite visualizar as relações de causa e efeito, o início, o meio e o fim, ou seja as inter-relações entre os recursos captados e as prioridades de aplicação dos mesmos.

Para Anthony e Govindarajan (2002), qualquer organização por mais bem alinhada que sua estrutura seja com a estratégia adotada, não pode perseguir eficazmente sua estratégia sem um sistema consistente de controle gerencial, o qual é um instrumento de atuação balizada por estratégias. As mesmas diferem de organização para organização, e, portanto, os controles devem ser projetados para as necessidades específicas das estratégias adotadas. Estratégias diferentes requerem diferentes prioridades de tarefas, diferentes fatores essenciais para o sucesso e diferentes capacidades, perspectivas e comportamentos. Nesse sentido, a preocupação constante, na idealização de sistemas de controle, deve estar na determinação se o comportamento a que o sistema induz é aquele adequado à estratégia. Contudo, estratégias são planos para atingir os objetivos da organização.

Na década XX, Walter A. Shewart criou dois métodos, o Controle Estatístico de Processo (CEP) e o ciclo Planejar-Executar-Verificar-Agir (PDCA), que servem como ferramentas na Gestão da Qualidade Total (GQT) com o intuito de alcançar a melhoria contínua. A GQT usa o CEP para monitorar a consistência e diagnostica os problemas dentro de um processo de trabalho, enquanto que o PDCA é o arcabouço básico da GQT para introduzir melhorias nos processos, relata Carr e Littman (1992).

O uso dos instrumentos de planejamento exclusivamente com o intuito de vigiar ou restringir as ações dos gestores públicos, na administração pública brasileira, tem evidenciado que o aperfeiçoamento do Estado não depende somente do controle. Pois a ênfase no controle da administração pública induz a ações administrativas somente voltadas para tal ou para o cumprimento formal da legislação, fazendo com que as principais ferramentas do planejamento e controle da Administração Pública, o PPA, a LDO e a LOA sirvam apenas à exigência da legislação, além de base para auxiliar os

sistemas de controle interno e externo. Tal ponto de vista, foi compartilhado por Rios Júnior (1998), quando verificou que os instrumentos de planejamento da ação governamental, previstos na legislação brasileira, deixam a desejar nos diferentes níveis de governo em sua aplicação prática. O dirigente público, de um lado, não vem usando com critério e seriedade os instrumentos de planejamento; de outro, os representantes do povo e os órgãos de controle interno e externo parecem desconhecer os fundamentos, limitando-se ao controle da execução do orçamento anual com ênfase para o regular emprego dos recursos públicos.

Se houver uma cobrança mais assídua por parte dos órgãos de controle, quanto à utilização efetiva do planejamento, esse procedimento poderá contribuir de forma decisiva para proporcionar um aumento dessa prática de forma mais acentuada e eficaz. Nesse concepção Miola (1997), define que a tarefa dos organismos controladores deve objetivar, também, a efetiva presença da atividade de planejamento no centro da Administração, concluindo que com uma efetiva ação do controle externo, quanto ao processo de planejamento, exercido no setor público, muitas das infrações ou mesmo deficiências, *a posteriori* detectadas, poderiam ser evitadas, proporcionando planos e orçamentos realistas, formalmente adequados e econômica e financeiramente afinados com a realidade e a capacidade do Estado, atendendo as principais demandas e necessidades da população.

O início da utilização do orçamento público ocorreu na Inglaterra em 1215, como instrumento de controle, em conformidade com Nascimento (1986). Na época, o orçamento teve o objetivo de estabelecer limite ao poder discricionário de tributar, mantendo-se assim durante a primeira fase do liberalismo econômico, quando serviu de base para as teorias econômicas clássicas que previam poucas funções para o Estado. Porém na década de 80, o economista alemão Adolf Wagner formulou a chamada Lei do Crescimento Incessante das Atividades Estatais, supondo que a participação do governo na economia se desenvolveria conforme o ritmo de crescimento econômico do país, menciona Giacomini (2001).

Figueiredo e Nóbrega (2002), entendem que o administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bom resultado, exercendo suas atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei, velando pela objetividade e imparcialidade. Dessa forma a integração planejamento/orçamento é a tônica atual no setor público, servindo como ferramenta capaz de consertar as distorções

administrativas e remover os empecilhos institucionais que dificultam a modernização dos métodos e processos administrativos no Brasil.

A Administração Pública foi obrigada a promover profundas mudanças no uso eficiente da máquina estatal, frente a crise fiscal e em detrimento de uma maior exposição da economia nacional à competição internacional, que trouxeram reflexos sócio-econômicos. Ao mesmo tempo, o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional vêm pregando a qualidade do gasto público e não somente o corte. O esgotamento de um modelo de gestão pública, baseada no modelo tradicional ou burocrático e no desequilíbrio orçamentário, proporcionou uma mudança de visão, excluindo os modelos formais de estrito cumprimento das leis, para contemplar uma administração pública baseada no desempenho e em resultados.

3.4 Avaliação por Indicadores da Execução Orçamentária

O exame das Contas de Gestão deve ir além dos aspectos financeiros e orçamentários, o novo enfoque proposto busca identificar os resultados alcançados em benefício da população, embora a análise tenha sido prejudicada pela falta de indicadores e mediadas de desempenho que deveriam constar no PPA, LDO e na LOA. Com a evolução do papel do Estado e da importância dos gastos públicos se faz necessária uma alteração no processo de gestão e de planejamento, visando distanciar-se da política pública centrada em despesas que visam basicamente o desenvolvimento econômico. A ação governamental deve tomar por base os reais problemas da população que se transformarão em melhoria de vida para a sociedade.

A transparência das ações políticas públicas é essencial para o funcionamento das instituições democráticas, sem isto torna-se impossível uma participação efetiva da população nas decisões tomadas pelo poder público, bem como o controle dos resultados de suas ações. Entendem Teixeira e Santana (1994), que a avaliação de desempenho pode contribuir para a reversão desta situação pela institucionalização de uma avaliação formal e objetiva, clara, e útil aos envolvidos diretamente com o serviços público e à sociedade em geral.

A ação governamental só tem sentido se realizada com nas demandas concretas da população, por saúde, educação, segurança, saneamento básico, buscando continuamente a

solução dos problemas cuja satisfação vai se traduzir em melhoria da qualidade de vida do cidadão, entende Mesquita (2000). Sendo que a política desenvolvimentista do governo necessita considerar que o desenvolvimento do povo ou de uma região não mede exclusivamente pela sua renda per capita, mas essencialmente pelo nível de bem estar.

No Brasil, a Emenda Constitucional nº 19/98 é considerada um marco na administração pública, no sentido de proposição de uma ação planejada que culmine com a gestão pública. Um dos elementos introduzidos por essa norma legal é o princípio da eficiência que introduziu a administração de resultados. Dessa forma, o que passa a interessar, em termos de administração pública, não são apenas os fins, mas principalmente os meios para alcançá-los.

Entende-se que o princípio da eficiência é um princípio formal, embora busque controlar os atos materiais da administração, segundo Flores e Cavalheiro (2001). Tal característica faz com que a eficiência necessite de parâmetros que possam medi-la. Assim, a eficiência deve ser mensurada de acordo com parâmetros internos ou externos sob pena de não cumprir sua finalidade.

Nesse contexto, planos e programas de organizações públicas devem representar meios que norteiam a ação em busca de resultados, e, ainda conforme Mesquita (2000), abandonando-se a concepção de orçamento tradicional visto como instrumento de controle que apenas autorizava o Estado a dispor dos meios necessários à realização de suas tarefas.

Nesse sentido afirma-se que, “a forma de executar o orçamento, orientada pelo controle de resultados, corresponde a aceitar o que ocorre na coletividade, como orientação principal das ações públicas” (GUEDES, 2000, p. 21). Tal fato possibilitará o gerenciamento das ações públicas em função dos problemas encontrados na sociedade, possibilitando que qualquer alteração nos problemas sociais, implique imediata adaptação e modificação das organizações públicas no sentido de resolvê-lo.

Entende-se que é necessária para o desenvolvimento do processo, além da flexibilidade gerencial, uma clara definição de visão e missão estratégica; o estabelecimento de objetivos e metas de longo prazo; o estabelecimento de metas anuais de desempenho; o desenvolvimento de indicadores de desempenho para a melhoria da efetividade dos programas e a comunicação dos resultados do desempenho para o público, de acordo com Cavalcanti e Otero (1997, p. 5). Como parte integrante do processo, propõem para avaliação do funcionamento de programas [...] “uma abordagem orientada

para resultados, como componente fundamental de aferição das ações de governo e como estímulo ao desenho de programas que incorporem mecanismos de *feedback*”.

Dessa forma as avaliações seriam, com base na implementação dos programas, atingimento de objetivos, impactos causados, contribuição para o desenvolvimento de sistemas de mensuração de insumos, carga de trabalho, qualidade dos serviços, rapidez na sua prestação, resultados, eficiência e produtividade, além da satisfação do beneficiário e do servidor público. Faz-se necessário, em face da escassez dos recursos, que a administração tenha ao seu dispor, para a tomada de decisão, informações e dados que possam indicar quais os programas que trazem resultados e quais os que indicam desperdícios. Assim, o acompanhamento da gestão econômica e social do governo, tem como elementos essenciais, avaliações periódicas, um diagnóstico correto e a correção do curso quando se fizer necessária.

Identificada a necessidade da utilização de indicadores, passa-se a observar que a escolha do indicador adequado talvez seja a etapa mais difícil da implementação. Constatase que entre o indicador proposto e o conceito existe uma relação que poderá ocasionar distorções na análise. Relacionado a essa realidade, Jannuzzi (2002) demonstra, com propriedade, a validade de uma medida construída para avaliar as condições de saúde da população através de oferta de serviços ou recursos humanos. Entendendo assim que tal análise estaria comprometida e complementa, que tais indicadores seriam apropriados para retratar a oferta de serviços de saúde, verificando-se a atenção que deve ser dispensada na relação conceito x indicação do índice.

Além de garantir a validade do indicador em relação ao conceito representado, é preciso certificar-se da confiabilidade para as cifras calculadas, pois estão sujeitos a erros sistemáticos advindos do processo de coleta de dados e na sua construção, além de erros amostrais no caso de pesquisa de campo. Para minimizar o problemas apresenta, Jannuzzi (2002) propõe e apresenta o uso de um *checklist* para a escolha de indicador social na pesquisa acadêmica ou na formulação de políticas públicas.

Concluiu-se, destacando o benefício que um conjunto adequado de dados estatísticos, contemplando todas as áreas de atuação governamental, atualizados em tempo hábil, podem determinar para avaliar a real contribuição da ação governamental na solução das demandas da sociedade. Apresenta-se a seguir a metodologia usada para realizar o trabalho, identificando qual o método usado e os tipos de pesquisa que foram envolvidos.

4 METODOLOGIA

Este capítulo tem por objetivo expor os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo, justificando a escolha do tipo de pesquisa e do método, além de detalhar as etapas de desenvolvimento do trabalho, descrevendo os procedimentos para o levantamento de informações do estudo realizado.

4.1 Considerações sobre o Tipo de Pesquisa e Método Adotado

O presente trabalho pode ser classificado como pesquisa descritiva que, segundo Gil (1999), possui por objetivo principal a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou ainda, o estabelecimento de relações entre variáveis. Uma das características mais importantes da pesquisa descritiva encontra-se na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para Alves (2001), esse tipo de pesquisa proporciona, através da imersão do pesquisador no contexto, uma visão geral e não enviesada do problema, além de contribuir para a focalização das questões e a identificação de outras fontes de dados. A pesquisa descritiva, conforme o mesmo autor, possui por objetivo aprofundar a descrição de determinada realidade, exigindo do pesquisador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar.

De acordo com Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa descritiva aborda quatro aspectos principais: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente. No entanto, o presente estudo busca apenas descrever, registrar e analisar os dados coletados no decorrer da pesquisa.

A pesquisa descritiva que, segundo Van Dalen e Meyer (1971), consiste em conhecer situações, costumes e atitudes, através da descrição detalhada de atividade, objetos, processos e pessoas. A pesquisa descritiva conforme Cervo e Bervian (1996, p. 49), “busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano [...]”.

A pesquisa descritiva que, segundo Van Dalen e Meyer (1971), consiste em conhecer situações, costumes e atitudes, através da descrição detalhada de atividade, objetos, processos e pessoas. A pesquisa descritiva conforme Cervo e Bervian (1996), “busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano [...]”.(p. 49)

A pesquisa desenvolvida no decorrer da realização do trabalho também pode ser classificada como exploratória que, segundo Gil (1999), possui por principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, levando-se em consideração a possibilidade de formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Este tipo de pesquisa apresenta menor rigidez em sede de planejamento. Envolve, habitualmente, levantamentos, tais como bibliográfico e documental, e estudos de caso.

Refere Gil (1999) que a pesquisa exploratória possui por objetivo proporcionar uma visão geral, de tipo aproximado, acerca de determinado fato. Utiliza-se de tal tipo de pesquisa em casos onde o tema abordado é pouco explorado, tornando difícil a formulação de hipóteses precisas.

Outra característica do estudo exploratório, de acordo com Cervo e Bervian (1996), é a realização de descrições precisas da situação, procurando descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma.

Outra característica do estudo exploratório, de acordo com Cervo e Bervian (1996), é a realização de descrições precisas da situação, procurando descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma.

Segundo Gil (1999), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros, artigos científicos e de materiais disponibilizados na Internet.

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica encontra-se no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Porém, refere Gil (1999), para reduzir as possibilidades de

comprometer a qualidade da pesquisa, convém ao pesquisador assegurar-se das condições em que os dados foram obtidos, analisando em profundidade cada informação, objetivando descobrir possíveis incoerências ou contradições e utilizar-se de fontes diversas.

Tratar-se-á de pesquisa documental, pois para a elaboração será utilizado material que não recebeu tratamento analítico, ou que ainda pode ser reelaborado de acordo com os objetivos da pesquisa. Segundo Gil (1999), a pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica, apenas há de se considerar que o primeiro passo consiste na exploração de fontes documentais.

Refere Gil (1999) que a pesquisa *ex-post-facto* pode ser definida como uma investigação sistemática e empírica na qual o pesquisador não tem controle direto sobre as variáveis independentes, pois as suas manifestações já ocorreram ou então não estão sujeitas à manipulação.

Classifica-se o presente trabalho, como transversal, que de acordo com Malhotra (2001, p. 109), são aqueles que [...] “envolvem a coleta de informação de qualquer amostra de elementos da população somente uma vez”.

A obtenção da amostra foi efetuada através da amostragem aleatória simples, que conforme Gil (1999) é um procedimento básico do qual todos os outros procedimentos adotados para a composição de amostras derivam. Nesse sentido, Barros e Lehfeld (2000, p. 87), indicam-na como aquela em que [...] “a seleção é realizada com base em um processo que dá a cada membro da população a mesma probabilidade de ser incluído na amostra”.

A partir da definição da amostra, que contemplou doze municípios, foram utilizadas três sistemáticas diferentes de análise dos dados apresentados na análise empírica do planejamento municipal, a análise do comportamento das receitas, uma avaliação do comportamento das despesas e uma verificação do equilíbrio financeiro.

4.2 Etapa da Pesquisa

A metodologia utilizada no desenvolvimento deste trabalho envolveu as seguintes etapas:

- formulação do problema e delineamento da pesquisa;
- contato com os componentes da amostra escolhida;

- solicitação do material necessário para pesquisa;
- análise, tabulação e interpretação dos dados.

4.3 Delimitação da Pesquisa

Como limitações do estudo, consideram-se os fatos de o mesmo ter como base doze municípios da região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Outro aspecto a observar é o fato de utilizar-se os orçamentos do exercício de 2003 e 2004. Justifica-se tal procedimento em face da LRF ser promulgada em maio de 2000, sendo que a utilização de orçamentos de somente dois exercícios impossibilita a averiguação da evolução dos seus desempenhos, além de não proporcionar comparativos entre os demais exercícios.

5 ANÁLISE EMPÍRICA DO PLANEJAMENTO MUNICIPAL

No presente Capítulo constam os resultados das análises realizadas acerca dos orçamentos de 2003 e 2004, contemplando avaliação do comportamento das receitas e das despesas realizadas em relação as estimadas, verificando-se ainda a aplicação dos recursos em custeio e investimento a nível geral e por secretaria, além da análise do equilíbrio financeiro. Com o intuito de verificar se o orçamento está sendo utilizado como ferramenta de planejamento nos pequenos municípios. Por fim concluiu-se propondo um sistema de controle gerencial com o objetivo de atender o cumprimento dos aspectos exigidos pela legislação em relação às ferramentas do planejamento formal, Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, além da Lei da Responsabilidade Fiscal.

5.1 Análise do Planejamento do Orçamento Municipal

5.1.1 Análise do Comportamento das Receitas

Nesse item, apresenta-se como ocorre o planejamento dos municípios em relação as suas receitas. A análise se dá em torno do comportamento da receita nos anos de 2003 e 2004 sobre três prismas: i) confrontando-se a receita orçada e realizada, ano a ano e comparativo, dessa forma é possível verificar se o planejado está sendo cumprido; ii) Identificando-se qual foi a receita *per capita* realizada em cada ano; iii) Verificando-se o comportamento em percentual da receita realizada, da receita *per capita* e da população, de 2004 em relação a 2003.

Almejando um adequado entendimento da matéria, se faz necessário analisar alguns aspectos legais relacionados com a receita pública.

A receita na administração pública brasileira está sujeita a três fases: a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. Segundo o artigo 30 da Lei Federal nº 4320/64, a estimativa da receita terá como base as demonstrações baseadas na arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita. Ainda de acordo com a mesma lei, no artigo 51, cita-se que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária.

Efetuados os esclarecimentos, procede-se à análise dos dados:

A Figura 1 representa a oscilação em percentual da receita orçada *versus* a realizada no exercício de 2003. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios, representados pelas letras A,...,L e no eixo das ordenadas o percentual de diferença da receita arrecadada em relação à estimada no orçamento.

ANÁLISE DA RECEITA ORÇADA E DA RECEITA REALIZADA EM 2003

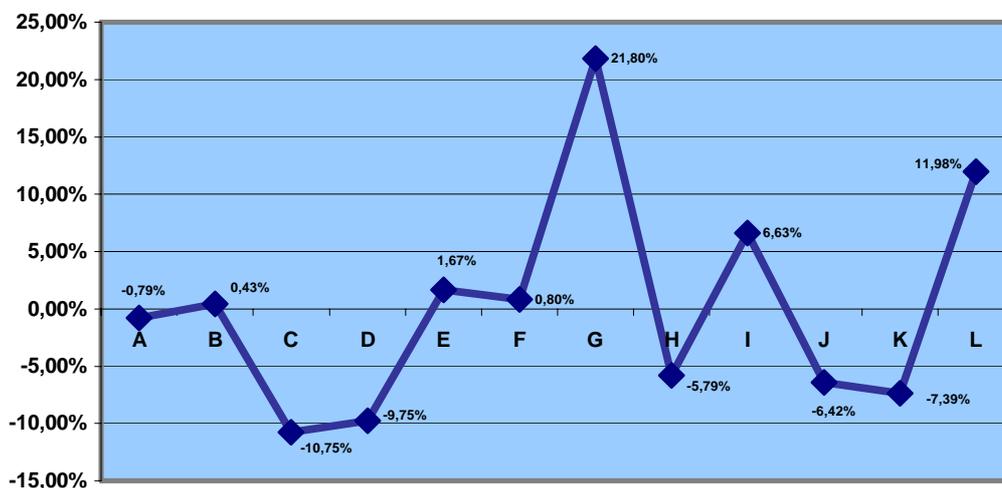


Figura 1 – Comparativo em percentual entre a receita orçada e a receita realizada do ano de 2003. Adaptado pelo autor.

Observou-se que em relação à receita estimada x a receita realizada em 2003, os municípios G, I e L obtiveram um excesso de arrecadação de 21,80% , 6,63% e 11,98%, situação que evidencia a falta de planejamento desses recursos, possibilitando a aplicação

dos mesmos em ações não prioritárias e de forma não planejada. Enquanto que os municípios C, D, J e K, superestimaram sua receita em 10,75%, 9,75%, 6,42% e 7,39%, o que por consequência possivelmente afetou as metas estabelecidas no orçamento.

A Figura 2 ilustra a diferença em percentual da receita orçada *versus* a realizada no exercício de 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios e no eixo das ordenadas o percentual de diferença da receita arrecadada em relação à estimada no orçamento.

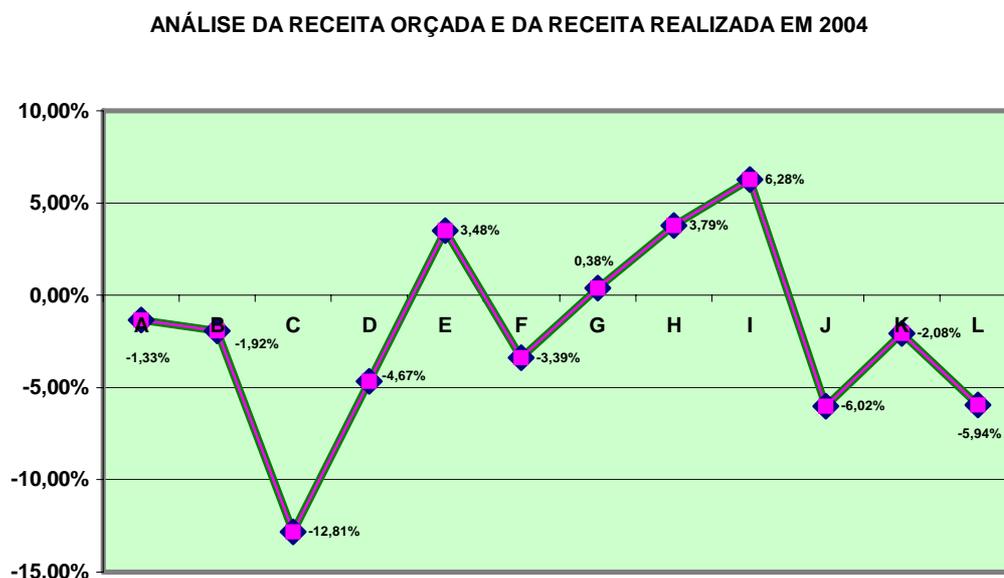


Figura 2 – Comparativo em percentual entre a receita orçada e a receita realizada do ano de 2004. Adaptado pelo autor.

Identificou-se que em relação a receita orçada e a receita arrecadada em 2004, que os municípios C, J e L orçaram a receita em 12,81%, 6,02% e 5,94% acima do efetivo arrecadado, e como consequência deixaram de atender as metas em especial a do investimento. Já os municípios E, H e I obtiveram um excesso de arrecadação de 3,48% , 3,79% e 6,28 evidenciando o desvio de planejamento para o uso adequado desses recursos.

A Figura 3 identifica uma confrontação em percentual da receita estimada a realizada no exercício de 2003 e 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios e no eixo das ordenadas o percentual de diferença da receita arrecadada em relação à estimada no orçamento.

ANÁLISE ENTRE A RECEITA ORÇADA E A RECEITA REALIZADA

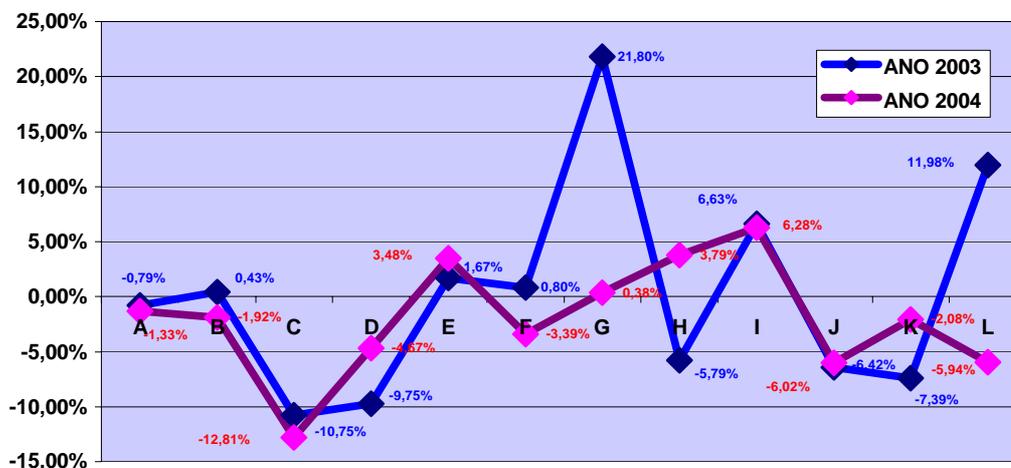


Figura 3 – Análise em percentual entre a receita estimada e a receita arrecadada no ano de 2003 e 2004. Adaptado pelo autor.

Nota-se que em relação a receita orçada e a receita arrecadada, que seis municípios subestimaram as receitas em 2003 e quatro municípios em 2004, sendo que foi pouco expressivo para quatro deles com oscilação com menos de 2%.

Entretanto, houve uma queda de arrecadação para seis e oito municípios em relação aos anos de 2003 e 2004 respectivamente, tendo sido significativo para seis deles, com um percentual acima de 5% nos períodos em análise, oscilando entre 5,79%(H) e 12,81%.(C)

Concluiu-se que se faz necessário uma análise mais criteriosa na elaboração da estimativa da receita por parte da maioria dos municípios.

A Figura 4 representa, um comparativo em reais da receita realizada no exercício de 2003 e 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios e no eixo das ordenadas o valor em reais da receita *per capita*.

COMPARAÇÃO RECEITA PER CAPITA REALIZADA

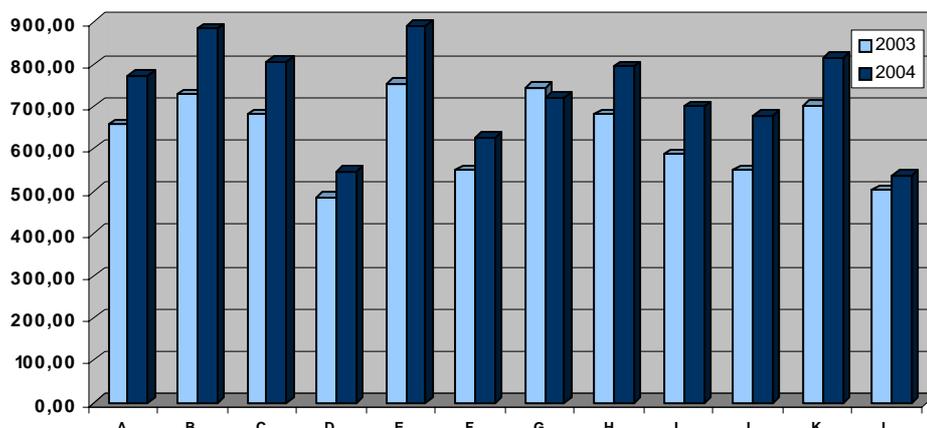


Figura 4 – Comparativo em reais da receita *per capita* realizada no ano de 2003 e 2004. Adaptado pelo autor.

Evidenciou-se que o município E, ficou em primeiro lugar nos dois anos, e manteve-se em quarto lugar no volume de receita arrecadada. Já os municípios D e L ficaram nos últimos lugares nos dois períodos em análise, tendo tido a segunda e terceira maior receita realizada. Observa-se que o município C foi que alcançou a menor receita em valor nos dois períodos, no entanto ficou em quinto e quarto lugar na receita *per capita* em 2003 e 2004, respectivamente.

A Figura 5 representa um comparativo em percentual do comportamento da receita realizada, da receita *per capita* e da população, do 2004 em relação a 2003. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios e no eixo das ordenadas o valor em percentual.

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA RECEITA E DA POPULAÇÃO

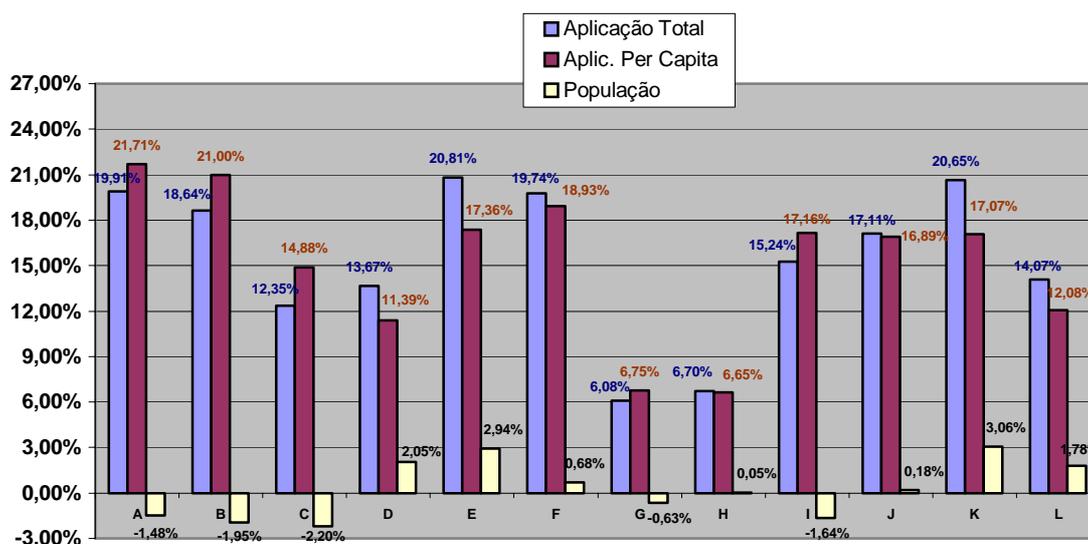


Figura 5 – Comparativo em percentual da receita realizada, da receita *per capita* e população de 2004 em relação a 2003. Adaptado pelo autor.

Constatou-se inclusive que onze municípios tiveram uma alavancagem em valor na receita no ano de 2004 em relação ao 2003, onde dez desses alcançaram um percentual acima de 14%, mesmo assim, nenhum desses municípios atingiu sua meta final fixada de investimentos. Pois, somente o município G atingiu sua meta de investimento nos dois anos, mesmo tendo sido o único com queda na arrecadação de 2004 em relação a 2003. Todavia o município L também alcançou a meta de investimento em 2004, talvez em detrimento de ter tido um crescimento de 8,86% a mais em relação ao ano anterior. Cabe salientar que mesmo tendo tido aumento na receita arrecada, talvez não tenha havido o mesmo reflexo em percentual na receita *per capita*, em detrimento da oscilação da população. Pois houve redução na população no município A, B, C, G e I de 2003 para 2004.

5.1.2 Análise do Comportamento das Despesas

Nesse tópico, apresenta-se como ocorre o planejamento dos municípios em relação as suas despesas. A análise se dá em torno do comportamento da despesa nos anos de 2003 e 2004 sobre três prismas: i) Confrontando-se a despesa orçada inicial e a final, por ano na aplicação em custeio e investimento, tal situação evidenciará se há eficácia no processo de planejamento e controle; ii) Identificando-se qual foi o percentual de crédito suplementar através de redução na dotação por ano; iii) Avaliando-se qual foi a despesa efetiva empenhada e analisando o valor aplicado em investimento e custeio em reais e *per capita*, nos anos de 2003 e 2004; iv) Efetuando-se uma análise da aplicação em custeio, investimento e total por secretaria em % e *per capita* no ano de 2004, além do comportamento específico na saúde por pessoa e na educação por aluno matriculado.

Objetivando um adequado entendimento da matéria, se faz necessário analisar alguns aspectos legais relacionados com a despesa pública, quanto a elaboração e a operacionalização do orçamento.

Dispõe o artigo 144 e seguintes, do Regulamento de Contabilidade Pública, que toda despesa pública brasileira percorre três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, conforme determina

o artigo 58 da Lei Federal nº 4320/64. No entanto, segundo a mesma lei no artigo 59, indica que o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

Dessa forma, nenhuma despesa poderá ser efetuada se não dispuser de recursos orçamentários na correspondente rubrica.

O Administrador Público dispõe do uso dos créditos adicionais, quando não houver mais recursos de determinada rubrica, que são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Assim, sendo o artigo 41 da Lei Federal nº 4320/64, normatiza-se que os créditos adicionais, classificam-se em: i) suplementares, destinados a reforço de dotação orçamentária, ii) especiais, reservados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, e, iii) extraordinários, designados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Todavia, os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo, enquanto que a abertura dos créditos suplementares e especiais diz que a dependência de recursos disponíveis para acorrer à despesa será precedida de exposição e justificativa, conforme determina o artigo 42 e 43 da Lei Federal nº 4320/64, respectivamente.

Nesse sentido no parágrafo 1º do artigo 43, são considerados recursos para fins de abertura de crédito, desde que não comprometidos: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, valores provenientes de excesso de arrecadação, valores resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei e o produto de operações de crédito autorizadas, de forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Prestados os esclarecimentos julgados necessários, procede-se a análise dos dados:

A Figura 6 representa a previsão inicial de recursos no exercício de 2003, identificando os valores previstos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual estimado na aplicação dos recursos.

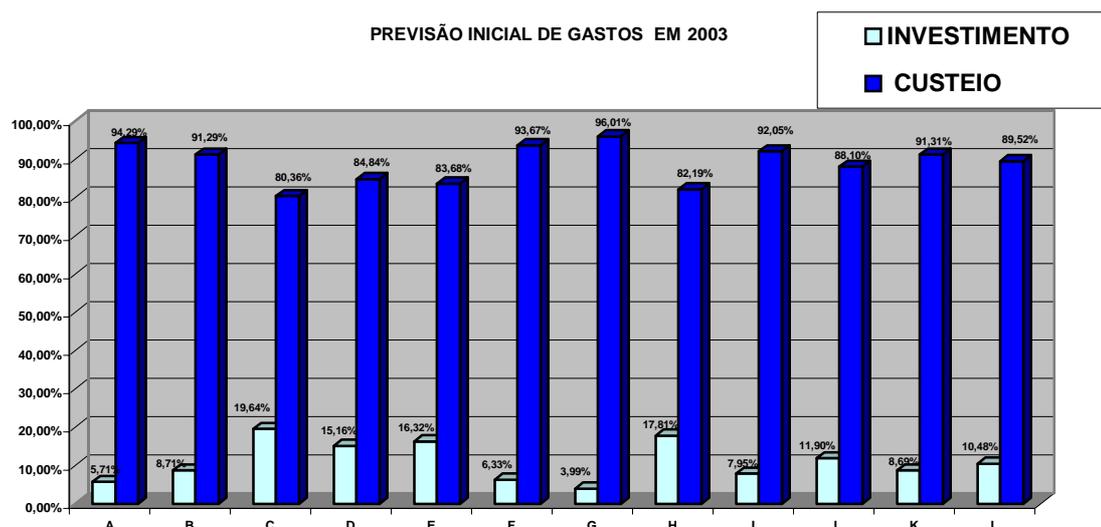


Figura 6 – Comparativo em percentual da despesa orçada inicial de 2003. Adaptado pelo autor.

Em relação à previsão dos gastos com investimento e custeio, evidenciou-se que a média de aplicação ficou em 11,06% e 88,94%, respectivamente em investimento e custeio. Constata-se que sete municípios estimaram investir acima de 10%, sendo que o município C previa gastar 19,64% em investimento, enquanto que o município G destinava somente 3,99% na mesma finalidade.

A Figura 7 demonstra a previsão final de recursos no exercício de 2003, identificando os valores previstos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual estimado na aplicação dos recursos.

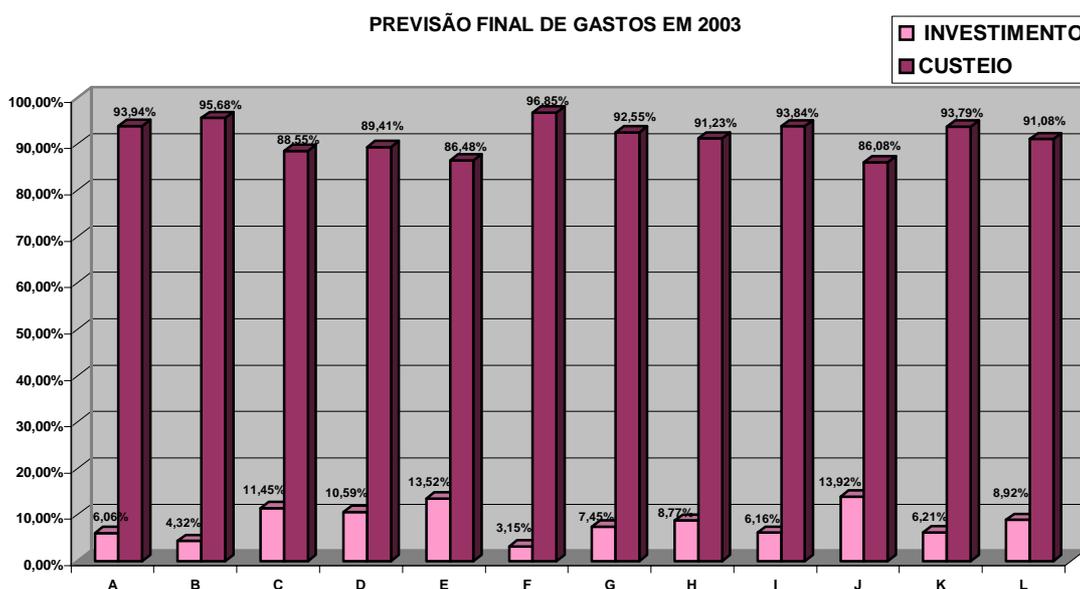


Figura 7 – Comparativo em percentual da despesa orçada final de 2003. Adaptado pelo autor.

A análise da previsão final identifica que ocorreu uma redução significativa de 24,23% em relação à previsão inicial, que reduziu a média de 11,06% para 8,38% no investimento. Todavia o município A, G e J planejaram um aumento, ou seja, passaram de 5,71% para 6,06%, de 3,99% para 7,45% e de 11,9% para 13,92% respectivamente em relação ao investimento previsto inicial. Enquanto que os demais obtiveram uma redução, sendo que o município C e H projetaram uma redução acentuada nos investimentos, oscilando de 19,64% para 11,45% e de 17,81% para 8,77%. Concluiu-se que não há um planejamento eficaz por parte da grande maioria dos municípios em virtude das alterações constatadas.

A Figura 8 representa a previsão inicial de recursos no exercício de 2004, identificando os valores previstos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual estimado na aplicação dos recursos.

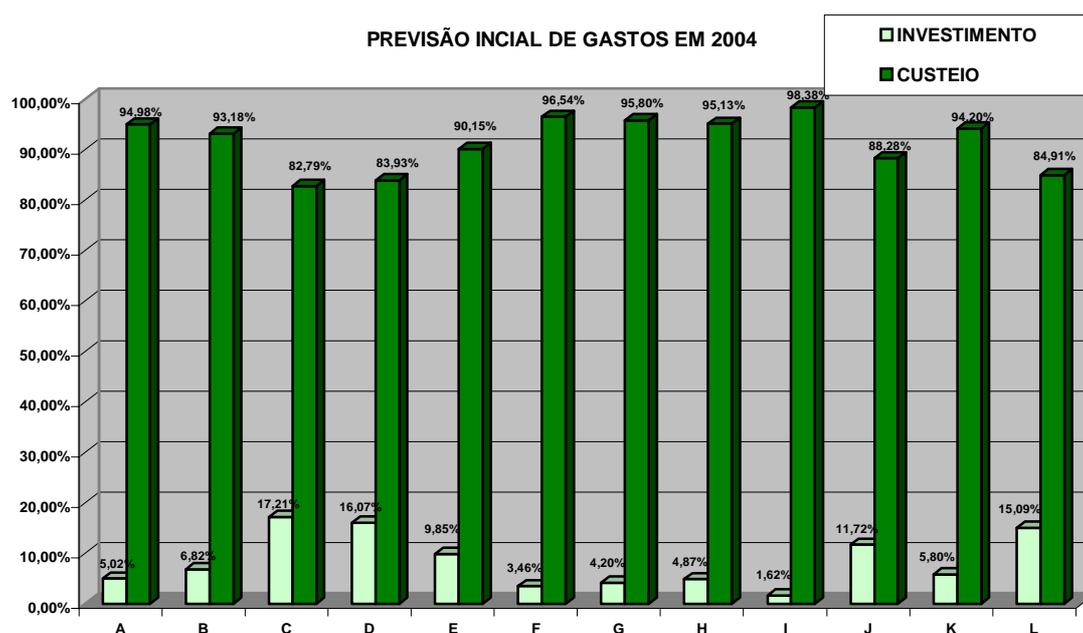


Figura 8 – Comparativo em percentual da despesa orçada inicial de 2004. Adaptado pelo autor.

Em relação à previsão dos gastos com investimento e custeio, evidenciou-se que a média de aplicação ficou em 8,48% e 91,52% respectivamente, dessa forma observa-se uma de 23,33% na intenção prevista pelo planejamento inicial de 2003 para 2004, pois a média do ano anterior alcançava 11,06% na aplicação de recursos em investimento. Verifica-se que dos municípios que planejaram investir acima de 10%, destacaram-se os municípios C, D, J e L, e os demais ficaram abaixo desse percentual, identificando-se o

município F e I que somente destinaram 3,46% e 1,62% do total dos recursos do orçamento anual.

A Figura 9 demonstra a previsão final de recursos no exercício de 2004, identificando os valores previstos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual estimado na aplicação dos recursos.

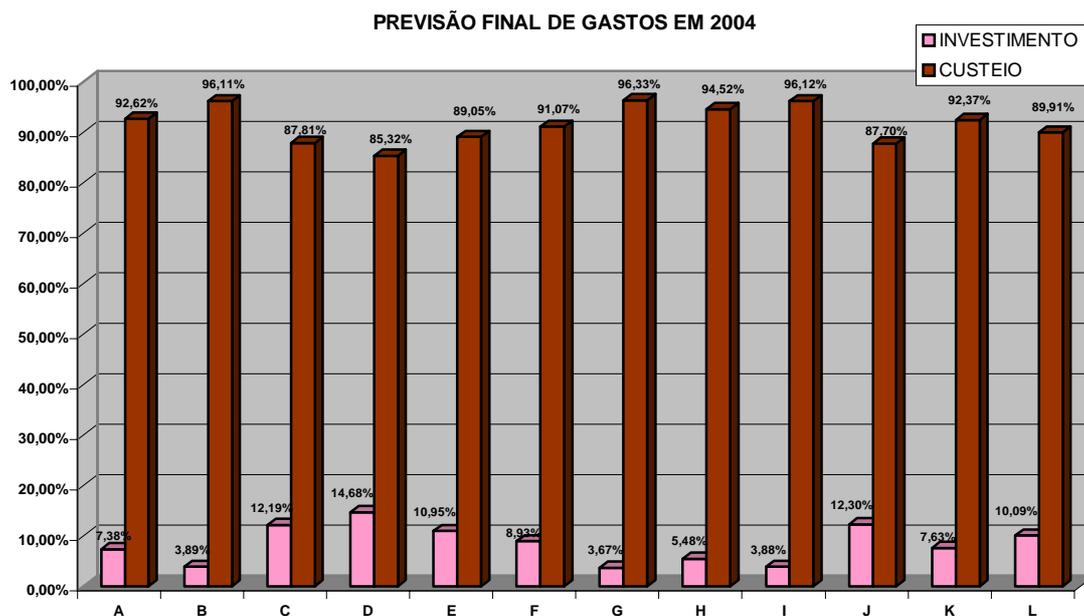


Figura 9 – Comparativo em percentual da despesa orçada final de 2004. Adaptado pelo autor.

A análise da previsão final praticamente se manteve inalterada, pois ocorreu uma redução de 8,48% para 8,42% em relação à previsão inicial em relação ao investimento. No entanto cinco municípios planejaram investir menos, constatando-se que o município C e L diminuiram em 5,02% e 5,00%, passando de 17,21% para 12,19% e de 15,09% para 10,09% respectivamente. Já dos sete municípios que projetaram um aumento na aplicação dos recursos em investimento, destacaram-se os municípios A, F e I, que passaram de 5,02% para 7,38%, de 3,46% para 8,93% e de 1,62% para 3,88%, representando um aumento de 2,36%, de 5,47% e de 2,26% respectivamente em relação ao investimento previsto inicial.

A Figura 10 ilustra a análise dos créditos suplementares efetuados através de reduções orçamentárias. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual atingido de créditos suplementares.

ANÁLISE DOS CRÉDITO SUPLEMENTARES COM REDUÇÕES

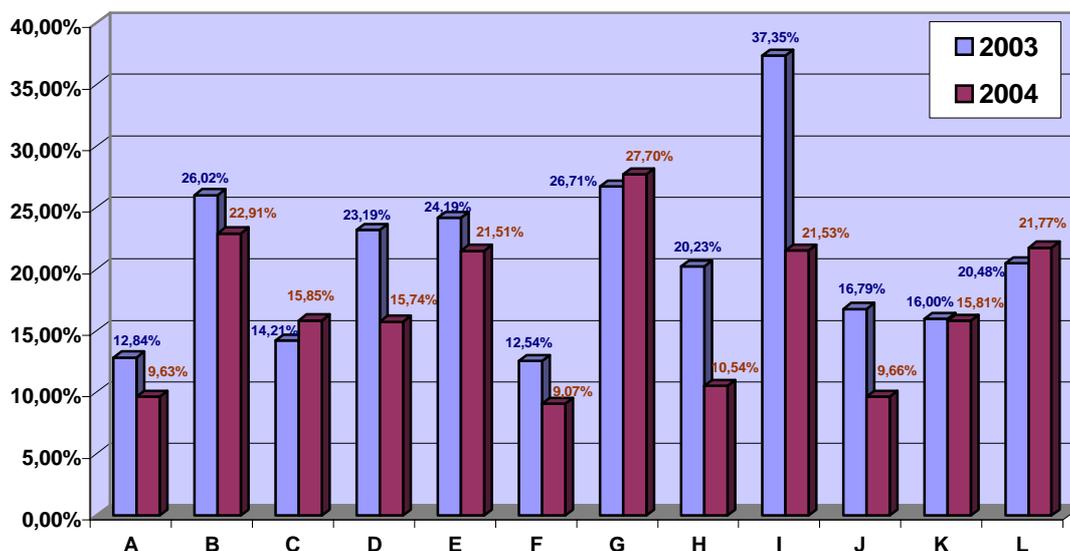


Figura 10 – Análise em percentual dos créditos suplementares realizados com reduções orçamentárias em 2003 e 2004. Adaptado pelo autor.

A Figura 10 evidencia a ineficácia no planejamento na elaboração do orçamento, nota-se que a média dos créditos suplementares realizados com reduções ficou em 20,88% e 16,81%, nos anos de 2003 e 2004 respectivamente. Verificou-se que em 2003 apenas os municípios A, C e F suplementaram seus orçamentos com um percentual inferior a 15%, atingindo uma variação de 12,84%, de 14,21% e de 12,54% respectivamente. Já na análise de 2004 demonstra-se uma melhora, pois os municípios A, F, H e J alcançaram uma variação de 9,63%, de 9,07%, de 10,54% e de 9,66%. Por outro lado, em 2003 dos sete municípios que suplementaram seus orçamentos acima de 20%, destacam-se os municípios B, G e I como os piores no planejamento orçamentário em relação a despesa fixada, pois obtiveram 26,02%, 26,71% e 37,35% respectivamente em relação à despesa orçada. Por sua vez, em 2004 são cinco os municípios que ultrapassaram as suas suplementações em 20%, demonstrando-se uma pequena melhora em relação ao ano de 2003, porém houve uma reincidência dos municípios B, G e I, além do município L, como os mais ineficazes no planejamento do orçamento da despesa orçada, onde as variações oscilaram entre 21,53% (I) e 27,70% (G), identificando que essa variação representa a mudança no planejamento da aplicação dos recursos, evidência da necessidade um sistema de controle gerencial para tornar mais eficaz o uso dos recursos.

A Figura 11 evidencia a despesa empenhada de no exercício de 2003, identificando os valores gastos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas,

representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos.

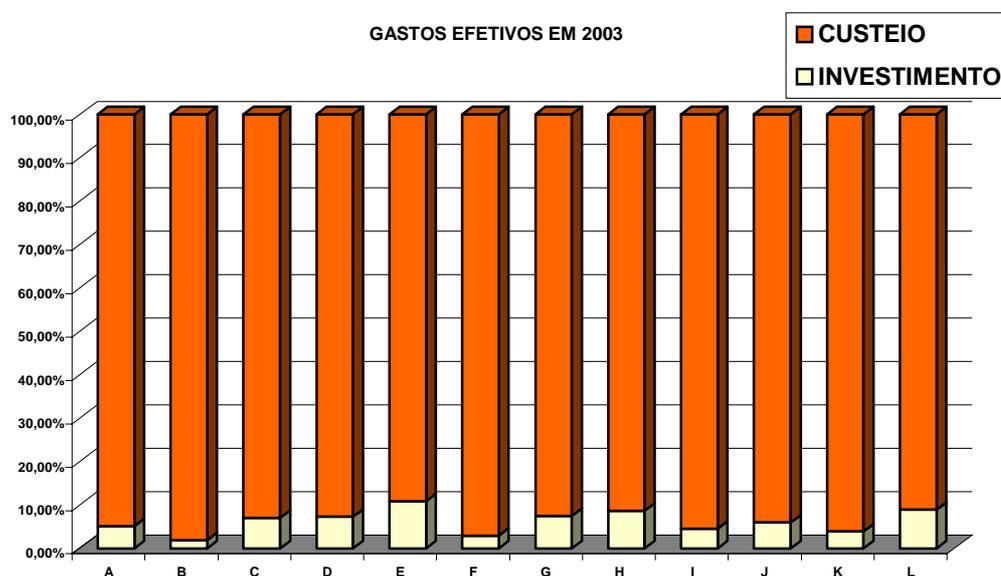


Figura 11 – Comparativo em percentual da despesa empenhada em 2003, referente aplicação de recursos em custeio e investimento. Adaptado pelo autor.

A verificação dos efetivos gastos realizados demonstra que o planejamento na grande maioria das vezes não está correlacionado com a realidade dos municípios. A média efetiva de gastos em investimento e custeio atingiu 6,22% e 93,78% respectivamente, representando uma redução de 25,78% em relação a previsão final de aplicação em investimentos que objetivava alcançar 8,38%. O município G foi o único que atendeu a meta final prevista, alcançando 7,46% dos 7,45% da previsão final, todavia os municípios A, F, H e L praticamente alcançaram a meta final prevista de investimento, a variação negativa oscilou entre 0,88% (A) e 0,04% (L). No entanto os municípios C, D e J representam grande deficiência no planejamento do uso dos recursos em investimentos, pois tiveram uma variação negativa de 4,38%, 3,35% e 7,97%, ou seja, alcançaram 7,07% dos 11,45%, 7,24% dos 10,59% e 5,95% dos 13,92% estimados pelo último planejamento respectivamente.

A Figura 12 ilustra a despesa empenhada no exercício de 2004, identificando os valores gastos em investimento e custeio. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos.

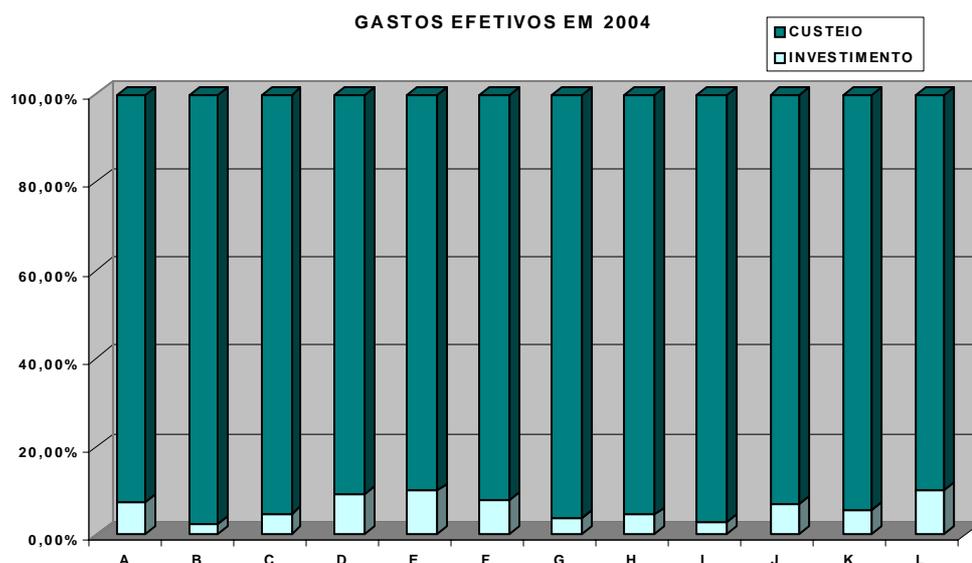


Figura 12 – Comparativo em percentual da despesa empenhada em 2004, referente aplicação de recursos em custeio e investimento. Adaptado pelo autor.

Na análise da aplicação efetiva dos recursos, verifica-se que a média efetiva de gastos em investimento e em custeio atingiu 6,23% e 93,77% respectivamente, mantendo-se praticamente no nível do ano de 2003. Já em relação ao último planejamento de gastos em investimento, constata-se que ocorreu uma redução de 26,01% em relação aos 8,42% almejados. Sendo assim, observa-se que o município G e L foram os únicos que cumpriram a sua meta, sendo que o primeiro atendeu exatamente aos 3,67% planejados, enquanto que o segundo investiu 10,28% em relação aos 10,09% previstos, tendo uma variação positiva de 0,19%. Contudo os municípios A e F praticamente alcançaram a meta final prevista de investimento, a variação negativa oscilou entre 0,12% (A) e 0,88% (F). Novamente os municípios C, D e J foram os mais ineficazes no planejamento do uso dos recursos em investimentos, pois tiveram uma variação negativa de 7,56%, 5,59% e 5,43%, ou seja, alcançaram 4,63% dos 14,68%, 9,08% dos 14,68% e 6,87% dos 12,30% planejados respectivamente. Constatou-se que os municípios que mais aplicaram recursos em investimentos foram os municípios E, H e L alcançando 10,91%, 8,68% e 8,88% respectivamente no ano de 2003. Já em 2004 os municípios mais destacadas, foram os municípios D, E e L atingiram 9,08%, 9,85% e 10,28% respectivamente. Por sua vez, os municípios B, G e I somente investiram 2,31%, 3,67% e 2,84% respectivamente. Constatase dessa forma que o município E e L são os que mais investiram em ambos os períodos em análise. Numa comparação dos investimentos de 2004 para com 2003, identificou-se

que sete e cinco municípios aumentaram e diminuíram os seus investimentos respectivamente, destacando-se o município F com maior variação positiva alcançando 5,03% e o município H com a maior variação negativa atingindo 4,25%. Já ao efetuar-se uma análise do investimento efetivo em relação ao planejamento inicial da despesa, verifica-se que nos dois anos o município C foi o pior, mantendo uma variação negativa de 12,56% e 12,58%, contudo o melhor planejamento foi do município G e F obtendo uma variação positiva de 3,47% e 4,51% respectivamente em 2003 e 2004.

A Figura 13 representa a despesa *per capita* no exercício de 2003, identificando os valores gastos em investimento, custeio e total. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos *per capita*.

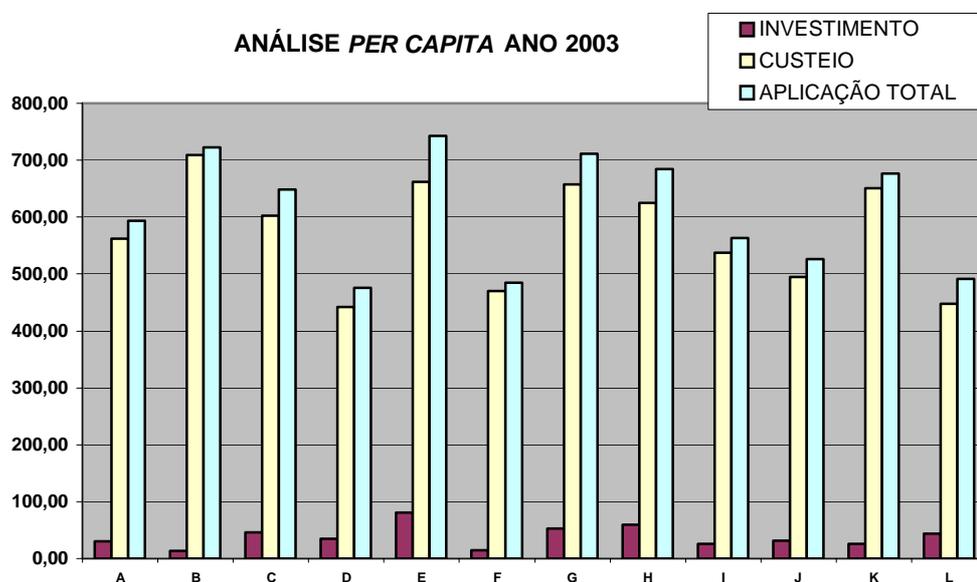


Figura 13 – Análise em percentual da despesa *per capita* realizada em 2003, referente aplicação de recursos em custeio, investimento e no total. Adaptado pelo autor.

Constata-se que os municípios E, G e H foram os que mais investiram por habitante, oscilando de R\$ 53,00 (G) a R\$ 81,02 (E). Já em relação à aplicação total e em custeio, os municípios B, E e G aplicaram entre R\$ 710,93 (G) e R\$ 742,57 (E) e entre R\$ 657,92 (G) e R\$ 708,74 (B) respectivamente por habitante. Porém os municípios que obtiveram a menor aplicação total, em custeio e em investimento, foram os municípios de F, L e B representando R\$ 484,61, R\$ 448,13 e R\$ 13,32 respectivamente por habitante.

A Figura 14 representa a despesa *per capita* no exercício de 2003, identificando os valores gastos em investimento, custeio e total. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos *per capita*.

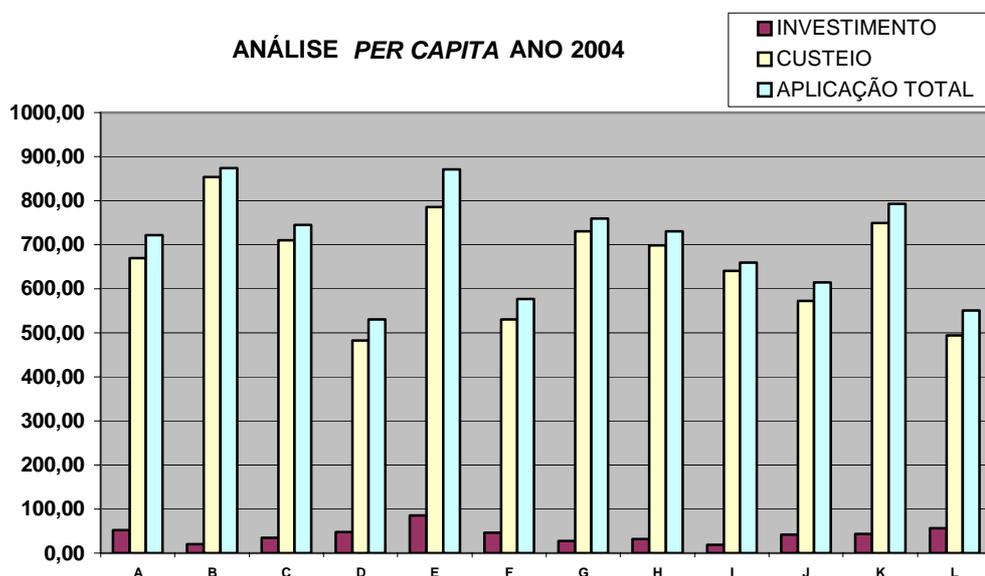


Figura 14 – Análise em percentual da despesa *per capita* realizada em 2004, referente aplicação de recursos em custeio, investimento e no total. Adaptado pelo autor.

Na análise da aplicação de recursos em investimentos por habitante, verificou-se que os municípios A, E e L foram os que mais priorizaram gastando R\$ 52,37, R\$ 85,82 e R\$ 56,69 respectivamente. Todavia em relação à aplicação total e em custeio, os municípios B, E e K aplicaram R\$ 873,70, R\$ 871,51 e R\$ 792,65 e inclusive R\$ 853,49, R\$ 785,69 e R\$ 748,79 respectivamente foram os mais aplicaram no total e no custeio. No entanto o município D foi que alcançou aplicação total e em custeio mais reduzida, representando R\$ 530,42 e R\$ 482,24 respectivamente por habitante. Já o município I foi o que obteve o menor investimento *per capita*, perfazendo um total de R\$ 18,71 por habitante.

A Figura 15 representa um comparativo em percentual do comportamento da despesa realizada, da despesa *per capita* e da população, do 2004 em relação a 2003. Essa figura traz no eixo das abscissas os municípios e no eixo das ordenadas o valor em percentual.

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS E DA POPULAÇÃO DE
2003 PARA 2004

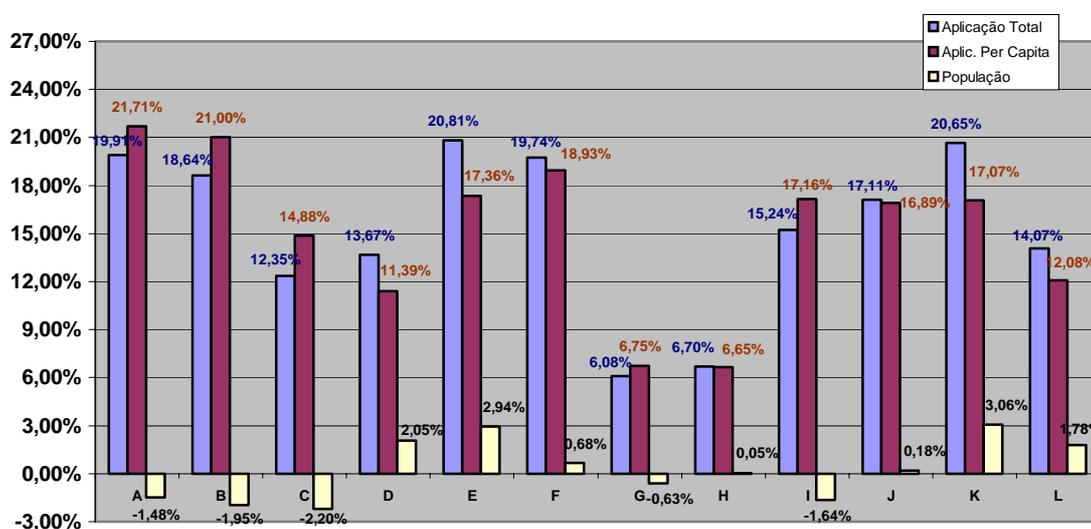


Figura 15 – Comparativo em percentual da despesa realizada, da despesa *per capita* e da população de 2004 em relação a 2003. Adaptado pelo autor.

Verifica-se pela comparação que o maior crescimento na aplicação de recursos, ocorreu nos municípios A, E e K, alcançando 19,91%, 20,81% e 20,65% respectivamente, salienta-se contudo que todos obtiveram um crescimento, porém o menor índice foi do município G que atingiu somente um acréscimo de 6,08%. Já o comportamento *per capita* foi mais acentuado nos municípios A, B e F, totalizando uma alavancagem de 21,71%, 21,00% e 18,93%, apesar da variação positiva de todos, foi o município G que alcançou o menor índice de 6,75%

Entretanto, mesmo que o município F tenha tido o terceiro melhor índice *per capita*, conclui-se que foi o mais eficaz em virtude do aumento da população em 0,68%, o que já não serve para o município A e B, pois talvez o seu índice tenha sido atingido motivado pela redução da população de 1,48% e 1,95% respectivamente. Percebe-se ainda que cinco municípios tiveram uma redução de população, enquanto que sete municípios tiveram um acréscimo de população. Destacando-se o município C com 2,20% de redução e o município K com 3,06% de crescimento na população.

A Figura 16 evidencia a aplicação em investimento por Secretaria no exercício de 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos.

Nesta análise percebe-se que o maior e menor índice de aplicação de recursos em investimento chegou em 14,34% (K) e 0,15% (H) no Legislativo, a 43,00% (C) e 4,63%

(G) na Educação e em 33,27% (J) e 5,47% (K) na Saúde. Sendo que a média alcançada foi de 2,43%, 22,92% e de 15,52%, por conseguinte a mesma foi ultrapassado por quatro, sete e por seis municípios respectivamente no Legislativo, na Saúde e na Educação E nas demais secretarias a média atingida chegou a 59,12%, sendo superada por sete municípios, conforme mostra a figura 16 a seguir.

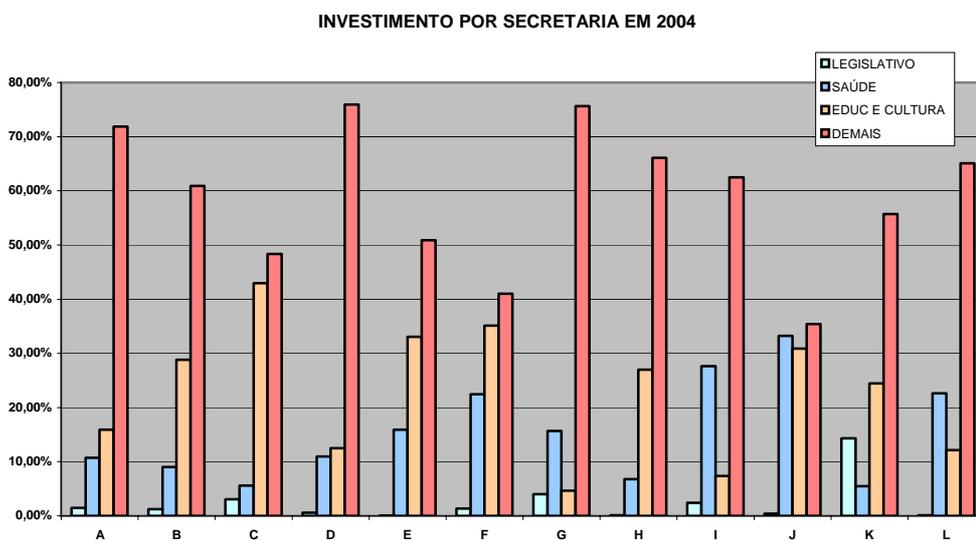


Figura 16 – Comparativo em percentual do gasto em investimento por Secretaria em 2004. Adaptado pelo autor.

A Figura 17 ilustra a aplicação em custeio por Secretaria no exercício de 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos.

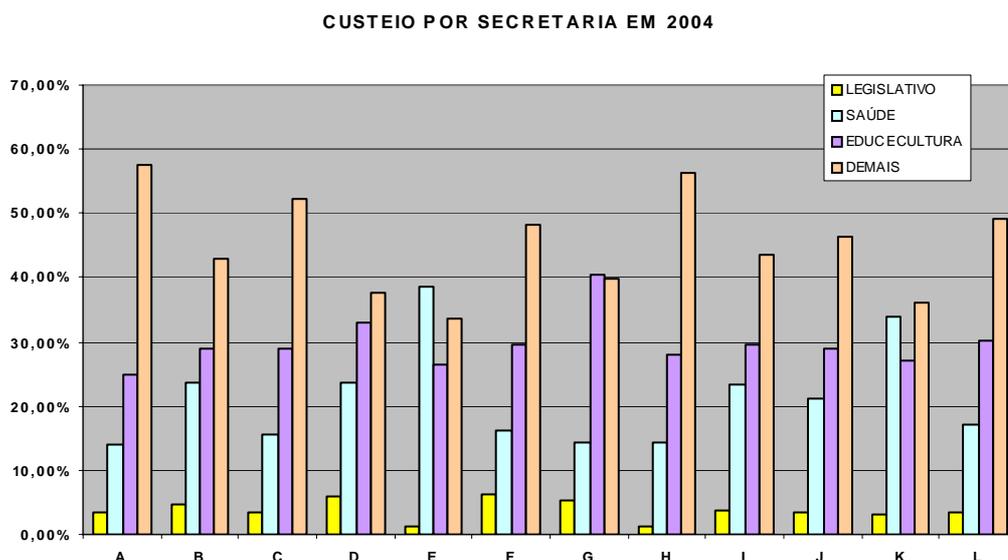


Figura 17 – Comparativo em percentual do gasto em custeio por Secretaria. Adaptado pelo autor.

Neste comparativo identifica-se que o maior e menor índice de aplicação de recursos em custeio no Legislativo, na Educação e na Saúde, atingiu os 6,07% (F) e 1,32% (E e H) no Legislativo, a 40,48% (G) e 25,02% (A) na Educação e em 38,57% (E) e 13,93% (A) na Saúde. No entanto a média efetiva encontrada foi de 3,74%, 29,66% e de 21,31%, respectivamente no Legislativo, na Educação e na Saúde, por conseguinte a mesma foi ultrapassado por quatro, três e por cinco municípios na mesma ordem. E nas demais secretarias, não discriminadas, chegou-se a uma média de 45,30%, sendo superada por seis municípios.

A Figura 18 demonstra a aplicação total por Secretaria no exercício de 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o percentual gasto na aplicação dos recursos.

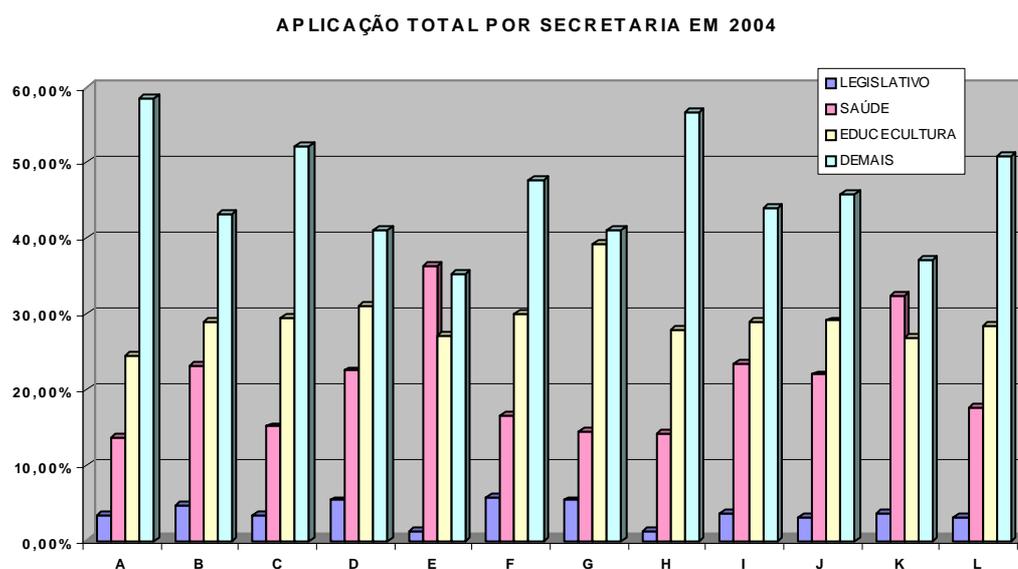


Figura 18 – Análise em percentual do gasto total realizado por Secretaria em 2004. Adaptado pelo autor.

Observa-se neste comparativo que a média de gastos resultou em 3,63%, 29,27% e 20,95% no Legislativo, na Educação e na Saúde respectivamente, tendo sido superada por quatro, também quatro e por seis municípios na mesma ordem. Destacou-se o município F por ter o maior gasto no Legislativo, já na Educação o município que se sobressaiu com o maior índice de aplicação foi o município G, alcançando 39,17%. Todavia a maior aplicação na Saúde foi realizada pelo município E, atingindo um índice de 36,34%.

A Figura 19 ilustra a despesa *per capita* realizada na Saúde no exercício de 2004, identificando os valores gastos em investimento, custeio e total. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o valor gasto na aplicação dos recursos *per capita*.

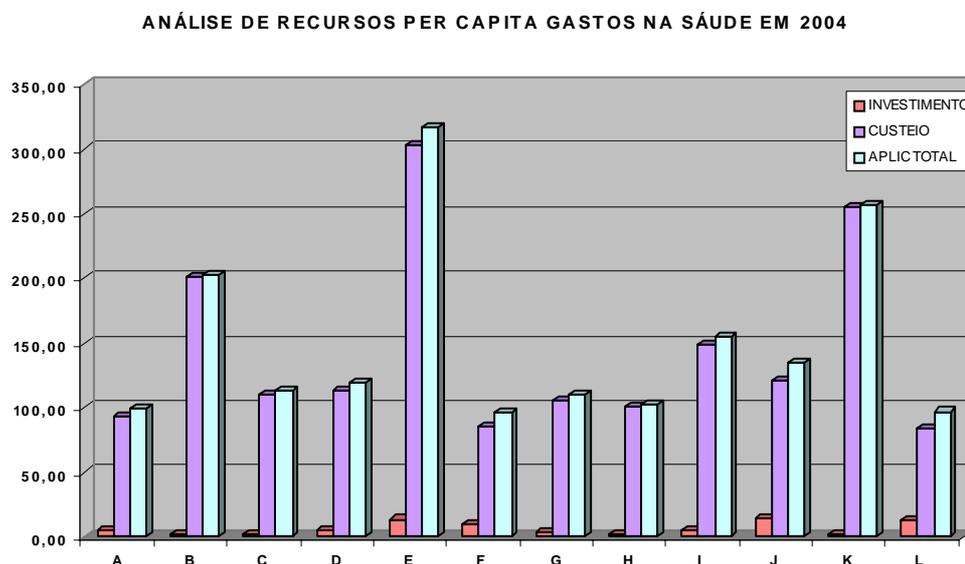


Figura 19 – Análise em reais da despesa *per capita* realizada na Saúde em 2004, referente aplicação de recursos em investimento, custeio e no total. Adaptado pelo autor.

Percebe-se nesta análise que a menor e maior aplicação *per capita* na Saúde em reais ocorreu nos municípios B (1,82) e J (14,05) ao nível de investimento, no F (95,92) e E (316,72) na destinação de recursos no custeio e em L (84,15) e E (303,04) na aplicação total. Por conseguinte, constata-se que não há uma correlação de que os maiores aplicadores na Saúde em reais, necessariamente sejam os maiores investidores *per capita*, esse tipo de parâmetro é bem relevante por identificar qual foi o valor efetivo aplicado por habitante.

A Figura 20 representa a despesa por aluno realizada na Educação no exercício de 2004, identificando os valores gastos em investimento, custeio e total. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o valor gasto na aplicação dos recursos por aluno.

Verifica-se nesta análise que a menor e maior aplicação por aluno na Educação em reais ocorreu nos municípios G (10,10) e J (320,40) ao nível de investimento, no E (2.019,08) e J (4.074,40) na destinação de recursos no custeio e em E (2.294,78) e J (4.394,80) na aplicação total. Todavia, concluiu-se que não há uma correlação de que os maiores aplicadores na Educação em reais, necessariamente sejam os maiores investidores

por aluno esse tipo de parâmetro é bem relevante por identificar qual foi o valor efetivo aplicado por aluno.

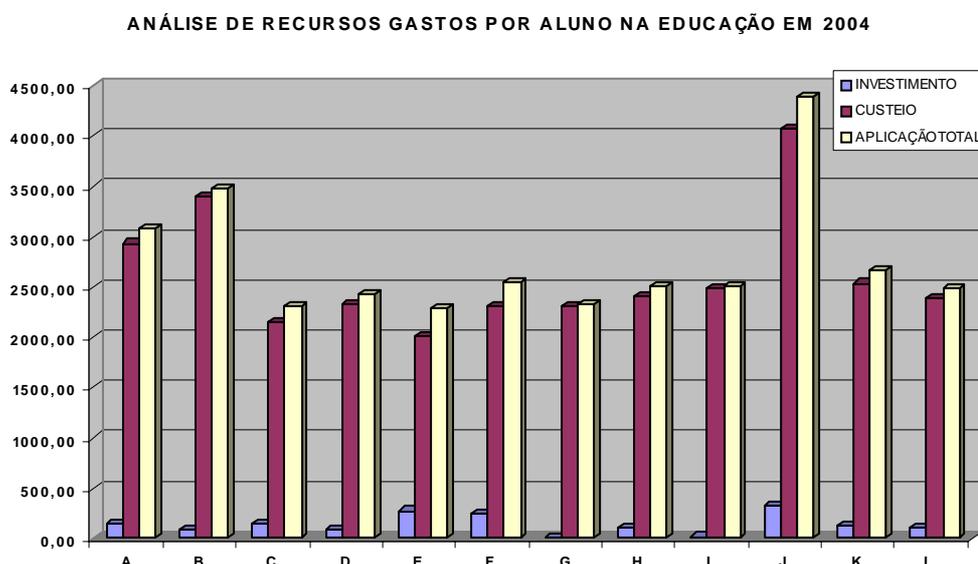


Figura 20

– Análise em reais da despesa por aluno realizada na Educação em 2004, referente aplicação de recursos em investimento, custeio e no total. Adaptado pelo autor.

5.1.3 Análise da Situação Financeira por Município

Procura-se nesse tópico, apresentar como ocorre o planejamento dos municípios em relação as suas receitas e as suas despesas. A análise se dá em torno do comportamento da receita e da despesa sobre três prismas: i) confrontando-se a receita arrecada e a despesa realizada no ano de 2003; ii) avaliando-se um comparativo entre a receita recebida e a despesa empenhada no ano de 2004; iii) Realizando-se um comparativo em percentual entre a receita arrecada e a despesa empenhada em 2003 e 2004, identificando a situação financeira por município.

Com o intuito de proporcionar um adequado entendimento da matéria, se faz necessário analisar alguns aspectos legais relacionados com o planejamento na aplicação dos recursos públicos.

Conforme Machado Junior Reis (1996), a Lei 4320 menciona em seu art. 34, que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil. E ainda determina no art. 35, pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas; e

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Segundo Cruz *et al* (2001), dispõe a Lei da Responsabilidade Fiscal em seu art. 4º, que a lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal e:

I – disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre as receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho [...];
- 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.

Ainda dispõe o seguinte em seu art. 9º, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidos no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Mencionados os esclarecimentos julgados necessários, efetua-se a análise dos dados:

A Figura 21 evidencia o confronto entre a receita arrecada e a despesa empenhada no exercício de 2003. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o valor dos ingressos e dos gastos.

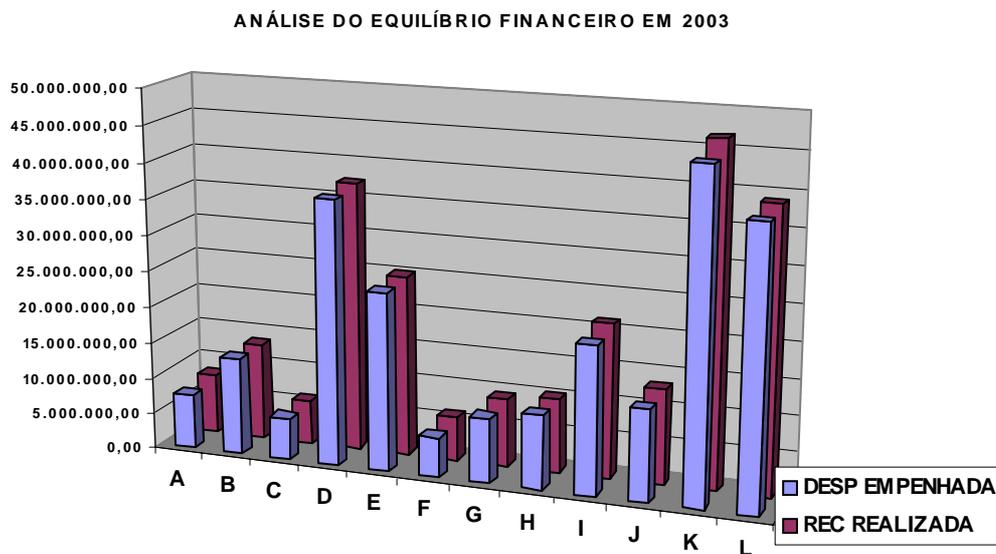


Figura 21 – Comparativo entre a receita recebida e a despesa realizada em 2003, identificando a situação financeira por município. Adaptado pelo autor.

Constata-se que somente o município H não atendeu às exigências da Lei da Responsabilidade Fiscal, em relação ao equilíbrio financeiro, pois o valor da despesa empenhada foi superior ao da receita arrecadada em 0,49%. Os demais municípios todos obtiveram um *superávit*, pelo fato da receita arrecadada ter excedido a despesa empenhada, onde os municípios A e F alcançaram a maior sobra de 10,81% e 13,13% respectivamente. Salienta-se que apesar de obtiverem a sobra, ambos não atenderam ao investimento planejado, tal fato identifica que há uma grande deficiência no processo de planejamento e de controle em relação a aplicação dos recursos em 2003.

A Figura 22 demonstra o confronto entre a receita recebida e a despesa realizada no exercício de 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o valor dos ingressos e dos gastos.

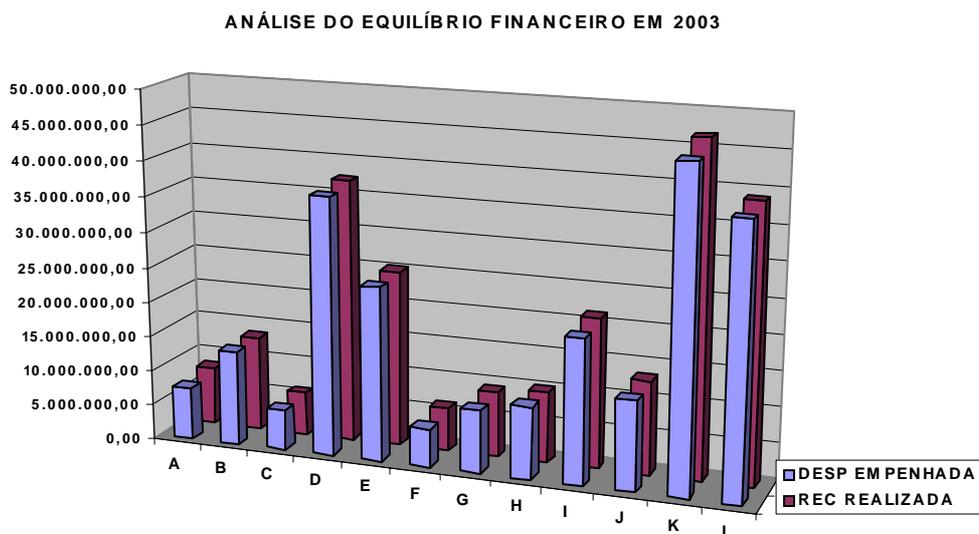


Figura 22 – Comparativo entre a receita arrecada e a despesa empenhada em 2004, identificando a situação financeira por município. Adaptado pelo autor.

Na análise de 2004, verifica-se que há dois municípios que deixarem de atender a LRF, pois os municípios L e G resultaram num *déficit* de 2,70% e 4,94% respectivamente, em consequência de terem empenhado mais despesas em relação a sua arrecadação. Já os demais municípios evidenciaram um *superávit*, destacando-se os municípios F, H e J com 8,72%, 8,84% e em 10,29% respectivamente. Porém nenhum deles atendeu ao planejamento da aplicação de investimento, identificando um desvio de planejamento, apesar de ter um controle financeiro.

A Figura 23 ilustra a análise em percentual entre a receita recebida e a despesa realizada no exercício de 2003 e 2004. Essa figura traz no eixo das abscissas, representando por letras os municípios e no eixo das ordenadas o valor em percentual.

Observa-se na análise dos exercícios de 2003 e 2004, que nove municípios cumpriram às exigências da LRF, no que tange ao equilíbrio financeiro. Todavia a pior situação é destacada no município L e G em 2004, por ocorrer no último ano do mandato do prefeito, estão sujeitos a penalidades definidas na legislação da LRF. No entanto o município H mesmo não tendo alcançado o equilíbrio financeiro em 2003, pôde corrigir o desvio em 2004. Cabe salientar que apesar de haver um planejamento financeiro pela maioria, há um descontrole no uso dos recursos, pois somente o município G (2003 e 2004) e L (2004) cumpriram a aplicação de investimento planejada justamente os que não cumpriram com o equilíbrio financeiro, situação que evidencia a deficiência no planejamento e controle na aplicação dos recursos, conforme segue na figura abaixo.

ANÁLISE DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO EM PERCENTUAL

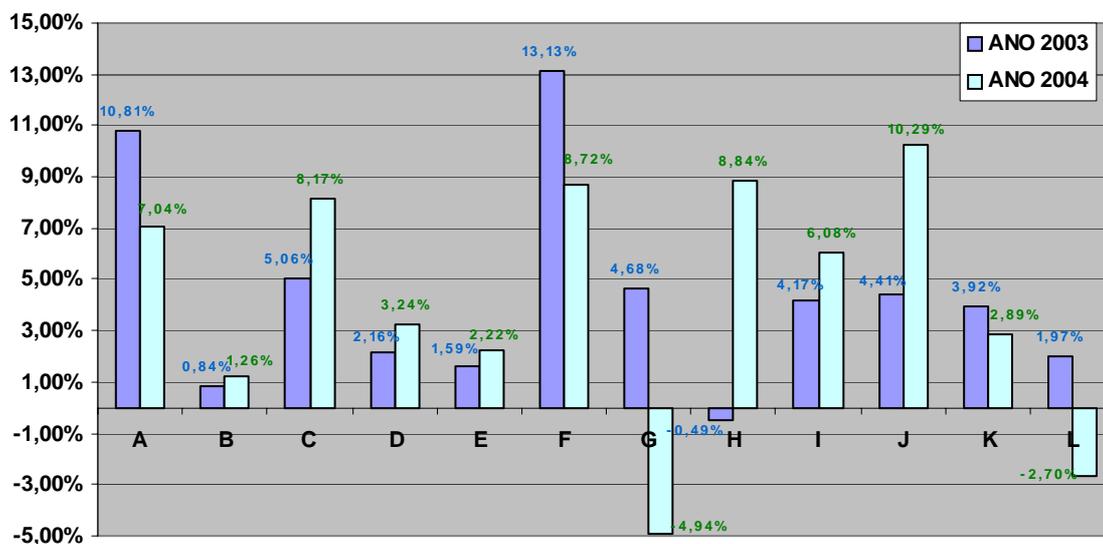


Figura 23 – Comparativo em percentual entre a receita arrecadada e a despesa empenhada em 2003 e 2004, identificando a situação financeira por município. Adaptado pelo autor.

5.2 Sistema de Controle Gerencial proposto

Nesse item, apresenta-se uma proposta de sistema de controle gerencial efetuada sobre dois tópicos: i) demonstrando-se a necessidade e a forma de realizar o planejamento mais eficaz do orçamento anual; ii) definição de um método de controle eficaz que observe a programação de ingressos e desembolsos por bimestre e contemple o planejamento anual.

5.2.1 Necessidade de um planejamento mais eficaz do orçamento anual

Inicialmente necessita-se esclarecer que todos os recursos vinculados recebidos por meio de convênios, somente poderão ser usados em acordo com os objetivos previstos no mesmo. Dessa forma, cabe salientar que no planejamento da aplicação dos recursos próprios ou livres, não haverá necessidade de contemplar a aplicação de recursos para as finalidades já previstas nesses convênios. Já em relação aos impostos próprios, as transferências da União (FPM, ITR e L.C. nº 87/96) e das transferências do Estado (ICMS, IPVA e IPI sobre Exportação), deve haver a contemplação da aplicação dos mesmos em no mínimo 25% e 15% na educação e na saúde respectivamente. Além das transferências

vinculadas, como o FUNDEF, o qual se destina exclusivamente para a Educação, onde no mínimo 60% do total exige-se que seja aplicado nos profissionais atrelados ao ensino, isto é, os professores, coordenadores e diretores das escolas de ensino fundamental (1ª a 8ª série).

Com relação ao planejamento da receita deve-se ressaltar que o mesmo deverá contemplar além da estimativa das receitas a serem arrecadadas, um cronograma de ações que visa dimensionar a forma de buscar legalmente a arrecadação amparado na legislação tributária do município, que em muitas situações requer adequação, assim como tomar algumas estratégias ou medidas cabíveis de combate à evasão e à sonegação da receita. Pressupõe-se que haja uma eficácia na cobrança dos tributos próprios, seja de forma administrativa ou judicial, no sentido de evitar a prescrição, que evidencia uma renúncia de receita conforme consta no capítulo III na seção II da LRF do Anexo A.

Nesse sentido, deve-se ter uma equipe de fiscalização assídua, no sentido de evitar que haja defasagem no setor mobiliário do município, ou seja, a cada novo loteamento, e construção nova ou ampliação necessita-se da sua atualização para efetivar a devida cobrança. Se houver uma interação consistente entre o setor responsável pela liberação das obras e o setor de cadastramento, evita-se que haja essa deficiência. De igual forma, o setor do ISSQN também ter rigor na fiscalização dos contribuintes do imposto variável, no sentido de evitar que haja a inexistência da arrecadação ou de forma reduzida, por meio de um acompanhamento das atividades dos contribuintes, talvez como estratégia evidenciar superficialmente o custo fixo e variável dos mesmos para confrontar com o faturamento declarado.

Já em relação ao ICMS, é vital formar uma parceria junto ao Estado, buscando evitar a sonegação originada pela venda sem a devida emissão da nota fiscal, através de programa de integração tributária no qual o município auxilia o Estado a montar barreiras com intuito de fiscalizar as entradas e saídas de mercadorias, pois o município recebe um retorno do ICMS de acordo com o seu índice resultante do valor adicionado, isto é, o total das saídas deduzida de suas entradas. Salienta-se que se busque realizar um trabalho de conscientização com os contribuintes rurais, para alcançar uma melhoria no índice do ICMS, através da emissão de todas as operações agrícolas realizadas pelos produtores, que em diversas situações não gera desembolso para o agricultor, porém aumentaria o retorno do ICMS para o município.

A aplicação dos recursos deve limitar-se ao total previsto de receitas, para alcançar o equilíbrio entre receitas e despesas. Para obter uma projeção realista, faz-se necessário realizar um levantamento das necessidades por secretaria, contemplando os investimentos, seus custos fixos e variáveis necessários para fazer a sua gestão. Após esse processo é indispensável averiguar o montante levantado para confrontá-lo com o total previsto de receitas, e definir prioridades na aplicação dos recursos de forma que não haja desequilíbrio entre ambos, e de forma participativa e transparente através do orçamento participativo para algumas aplicações do interesse da comunidade. Cabe ressaltar que se contemple o cumprimento dos limites constitucionais na aplicação mínima de 25% e 15% na educação e na saúde respectivamente, além da aplicação específica do FUNDEF (Lei Federal nº 9.424/96) na educação e dos recursos vinculados aos convênios estabelecidos com o Estado e a União em conformidade com os objetivos de cada qual.

Deve-se ainda respeitar os limites de aplicação de recursos na despesa de pessoal, nas dívidas consolidada ou fundada e na mobiliária, e inclusive nas operações de crédito, mencionadas nos capítulos IV e VII da LRF do Anexo A.

O projeto de lei orçamentária anual deverá ser elaborado de forma combatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes e com as normas da lei complementar nº 101/2000 (LRF), conforme consta no capítulo II sobre planejamento do Anexo A.

5.2.2 Identificação dos passos do Sistema de Controle Gerencial Proposto

Inicialmente buscou-se identificar o Sistema de Controle Gerencial Proposto em forma de fluxograma, para assimilar com maior facilidade a sua sistemática de funcionamento.

Cabe salientar que o fluxograma está contemplando o tipo de visão que o gestor público deve possuir, ou seja, uma visão holística e sistêmica, onde a partir do planejamento estratégico estabelecido busca-se o suporte de execução através do planejamento financeiro, para todas as ações que requererem recursos financeiros para serem realizadas.

A Figura 24 representa um fluxograma do Sistema de Controle Gerencial proposto, com a identificação dos passos a serem observados em sua metodologia de funcionamento.

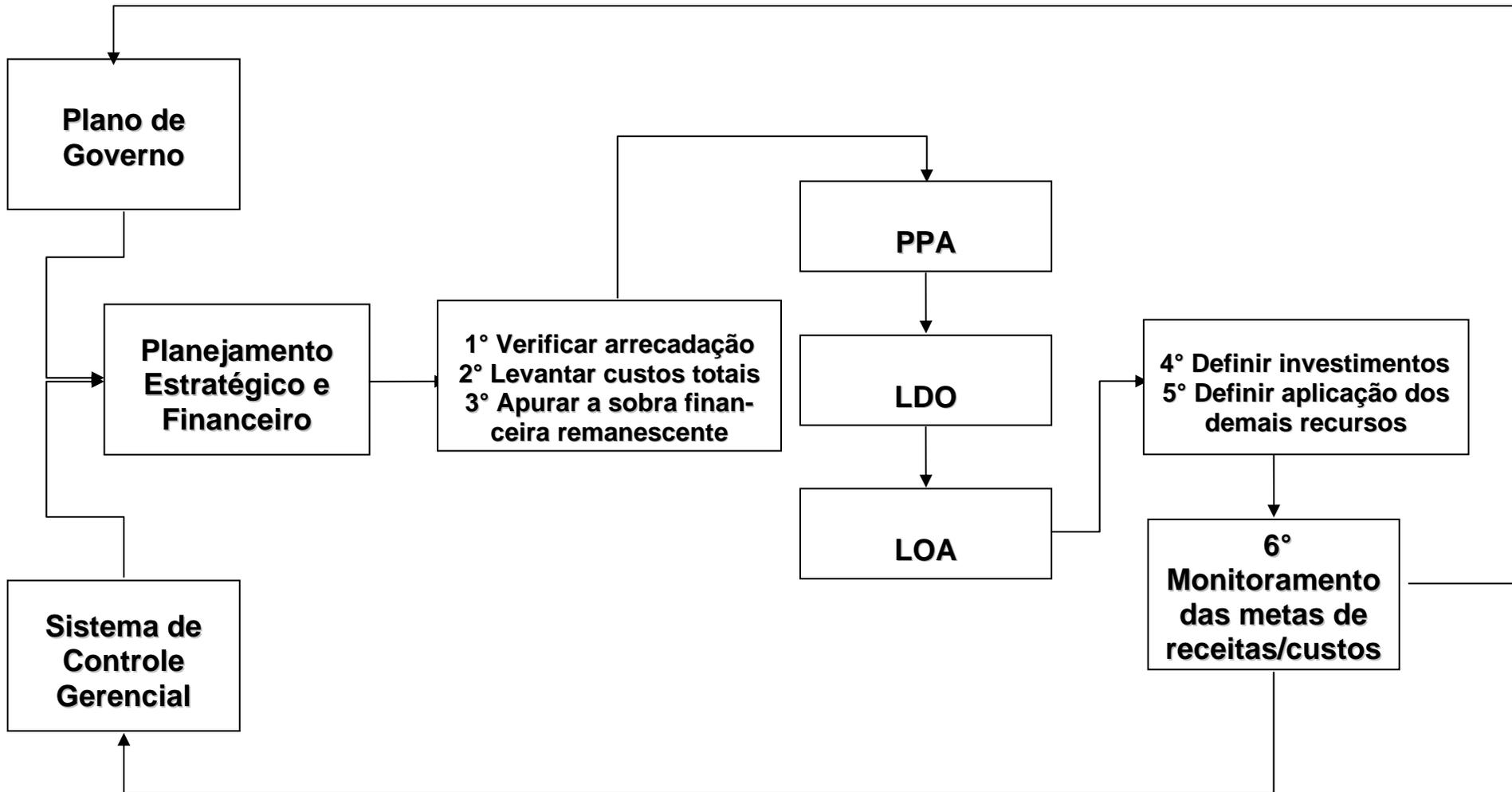


Figura 24 – Apresentação do fluxograma do Sistema de Controle Gerencial proposto. Adaptado pelo autor.

Seguem abaixo os passos a serem observados com o intuito de alcançar um planejamento e controle eficaz que contemple a programação dos ingressos e dos desembolsos previsto na Lei do Orçamento Anual e atenda às exigências da LRF.

1º-Verificação da arrecadação bimestral prevista

Esse passo consiste na identificação da arrecadação bimestral prevista, contemplando as transferências estaduais e federais, e inclusive as receitas próprias. Salienta-se que haja uma análise das receitas, no que tange a origem, ou seja, se são recursos livres ou vinculados.

Recomenda-se que se faça um levantamento dos impostos próprios arrecadados, principal e encargos, (IPTU, ISS, IRRF, ITBI e Dívida Ativa), das transferências federais (FPM, ITR, L.C. nº 87/96) e das transferências municipais (ICMS, IPVA e IPI Exportação). Sobre o total levantado efetuar o cálculo do repasse de no mínimo 25% para a educação (MDE) e de 15% para a saúde (ASPS). Sendo que a receita do FUNDEF deverá ser repassada na totalidade para a educação.

Onde a partir desse montante de ingressos se define sua aplicação por secretaria de acordo com as possibilidades e prioridades previstas nesse período de forma a contemplar o cumprimento do planejamento anual.

2º-Levantamento dos custos fixos e gastos médios por Secretaria

Faz-se necessário levantar os custos fixos de cada secretaria para cada bimestre, considerando todos os desembolsos da despesa de pessoal, incluindo os salários e seus encargos patronais, os gastos médios em combustíveis, manutenções, telefone, água, luz, material de expediente, serviços terceirizados, publicações, financiamentos, dívidas e outros.

É relevante que na Secretaria da Educação e na de Saúde haja uma análise específica de gastos que estão atrelados com recursos vinculados (convênios), para tanto é necessário ter conhecimento dos objetivos para aplicar os recursos com amparo legal. Na Educação é fundamental observar o limite mínimo de 60% de aplicação do FUNDEF dos recursos na remuneração de professores, coordenadores e diretores em efetivo exercício no Ensino Fundamental.

3º-Análise comparativa entre as receitas e os custos e dos gastos fixos

Nesse momento apura-se a sobra ainda remanescente, através da comparação entre as receitas previstas em confronto com os custos fixos na educação, na saúde e nas demais secretarias, salientando que haja a separação dos recursos vinculados e livres conforme justificado anteriormente.

O resultado deve ser discriminado na educação, na saúde e nas demais, para facilitar a análise da aplicação desses recursos em investimento em consonância com o planejamento anual.

4º- Definição dos investimentos a serem contemplados

É imprescindível efetuar um cronograma da aplicação dos recursos dos investimentos para definir quais serão realizados nesse bimestre em conformidade com a disponibilidade dos recursos e de maneira a atender a previsão anual dos investimentos constantes no PPA e na LDO.

Cabe salientar a necessidade de identificar os investimentos que serão contemplados na Educação e na Saúde, e nas demais secretarias com o intuito de apurar o desembolso necessário em confronto a disponibilidade de recursos de cada qual.

5º- Definição da aplicação dos demais recursos

Caso haja ainda disponibilidade de recursos, os mesmos poderão ser aplicados de acordo com a prioridade de cada secretaria, observando-se o planejamento anual.

6º- Monitoramento das metas de receitas e de custos

Para o planejamento alcançar êxito é fundamental o monitoramento das metas estabelecidas, tanto dos ingressos como dos desembolsos, para identificar quais os desvios que ocorreram e identificar a sua causa. A partir desse diagnóstico deve-se estabelecer um plano de ação para corrigir esses desvios, definindo as atividades, o prazo, o responsável e qual o resultado esperado. Todavia, é imprescindível o comprometimento e a qualificação das pessoas envolvidos no processo, para haver um resultado consistente respaldado pelo monitoramento contínuo. Sendo que o último necessita manter uma sistematização estruturada de acompanhamento, controle e avaliação dos resultados.

7º- Método proposto como ferramenta para atender às exigências da LRF

Esse processo consiste no controle eficaz com intuito de manter o equilíbrio financeiro, pois é vedado ao titular de Poder ou órgão contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito, de acordo com o art. 42 da LRF do Anexo A. Nesse sentido a alternativa proposta requer que

seja limitado o uso das dotações, em consonância com o planejamento realizado baseado nas prerrogativas antes citadas.

Como se sabe que nos municípios menores, objeto desse estudo, a maioria não possui todas às suas secretarias interligadas, de maneira a estar *on-line* com o sistema da execução orçamentária, o que facilitaria um acompanhamento mais consistente na aplicação de recursos e do seu saldo de dotação ainda disponível. Sendo assim, deve haver um acompanhamento da aplicação dos recursos através de uma planilha de execução orçamentária com o intuito de evitar o uso demasiado de recursos, prejudicando o planejamento e talvez deixando de atender o que é prioritário para o cidadão ou mesmo a comunidade.

Todavia, indiferente da existência dessa interligação de secretarias, é necessário que se crie um mecanismo de bloqueio em cada secretaria, do limite permitido para aplicação nas dotações previstas no planejamento em cada bimestre. Pois o objetivo é atender prioritariamente a aplicação dos recursos nos investimentos conforme planejado, e inclusive nas demais necessidades de acordo com a disponibilidade de recursos oriundos da arrecadação das receitas.

Caso haja o atendimento no planejamento na aplicação dos recursos em investimentos e custeio como fora previsto no PPA, LDO e LOA, mantendo o equilíbrio financeiro e observando as demais peculiaridades anteriormente mencionadas, pressupõe-se que o município estaria cumprindo às exigências da LRF, e estaria alcançando o objetivo de qualquer gestor público, que lhe irá proporcionar credibilidade e um respaldo perante a comunidade.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusões

O presente trabalho demonstrou um relato histórico da administração pública, em conformidade com os objetivos traçados, de maneira a identificar as principais correntes culturais que cooperaram no processo de mudança da gestão pública, além da verificação da necessidade de melhoria no planejamento e no controle público.

Já no planejamento público brasileiro apresentou-se o processo histórico e a sua legislação que ampara a gestão pública, bem como, os instrumentos de planejamento da ação governamental, mais especificamente o PPA, a LDO e a LOA, a serem usados para cumprir às exigências estabelecidas pela Lei da Responsabilidade Fiscal.

Nota-se que a partir do resgate histórico da administração pública, há uma exigência de se promover uma gestão pública com visão mais holística, através de um planejamento estratégico de curto e de longo prazo, contemplando uma administração mais participativa e transparente voltada para a gestão estratégica de resultados.

Pela amostra verificada constatou-se que a grande maioria não identificou o uso do planejamento para definição dos recursos públicos, pois quase todos não atenderam as metas estabelecidas. Tal fato demonstra que haja uma ampliação no planejamento e no controle dos pequenos municípios, pois aparenta que o PPA, a LDO e a LOA que representam as ferramentas de planejamento estão sendo elaborados somente para atender a necessidade do cumprimento da lei, ao invés de nortear as ações a serem seguidas e implementadas pelos gestores públicos.

Ao verificar o comportamento da aplicação dos recursos em investimento e custeio, constata-se que ocorreu uma discrepância da efetiva aplicação em relação ao estabelecido

na previsão inicial e final do orçamento. Tanto, as despesas como as receitas orçadas e realizadas revelam um grande desajuste no planejamento.

Acredita-se caso haja rigor na cobrança da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), isso proporcione uma melhora na gestão pública em detrimento das penalidades previstas para quem não atender ao estabelecido. Pois, a lei pressupõe a ação planejada e transparente, em que se visa prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e principalmente de não atender ao estabelecido no planejamento, quer seja no PPA, na LDO ou na LOA.

Face à realidade revelada pela amostra analisada, salienta-se que é imprescindível a implementação de um maior controle governamental em estabelecer metas mais consistentes com a realidade de cada município, observando a necessidade de dispêndio de cada recursos, inclusive observando se o recurso é livre ou vinculado, além de atender o limite mínimo constitucional, buscando uma otimização nos custos e uma alavancagem da receita pela eficácia na fiscalização e na cobrança, em essencial nas receitas próprias e do ICMS. Sugere-se que após uma adequação coerente no planejamento da destinação dos recursos, paralelamente mantenha-se um controle consistente com o intuito de atender ao estabelecido, para alcançar um maior respaldo da gestão pública.

É vital que haja uma busca de melhoria contínua, tanto na definição das estratégias que servem como planos para atingir os objetivos da organização, assim como no controle gerencial para acompanhar os resultados e buscar a avaliação por meio de indicadores de desempenho. Contemplando de igual forma a busca pelo aperfeiçoamento dos envolvidos no processo, tanto os colaboradores como gestores, para alcançar uma congruência nos objetivos, da comunidade e da organização, além de identificar melhor seus valores internos.

Por fim, há a necessidade de se alcançar a eficácia na gestão pública, por meio de ações eficiente e efetivas de seus gestores, através de uma análise mais criteriosa no processo de planejamento que busca atender as demandas e prioridades da comunidade, possibilitando inclusive uma participação mais efetiva desta, tanto no planejamento como no controle da execução orçamentária com o intuito de alcançar uma maior economicidade no uso do recursos.

6.2 Recomendações

Como o presente trabalho buscou elaborar uma proposta de um sistema de controle gerencial, a partir da análise do comportamento das receitas e da aplicação dos recursos em custeio e investimento, para alcançar uma melhoria na gestão pública, face às exigências da Lei da Responsabilidade Fiscal.

Para que se alcance um planejamento e um controle consistente que contemple a programação das entradas e saídas de recursos prevista no Orçamento Anual e atenda às exigências da LRF, é primordial que seja realizada uma verificação da arrecadação prevista. Essa identificação deve contemplar tanto as transferências federais, como as estaduais, e inclusive as receitas próprias. Cabe salientar a necessidade de manter um controle específico dos recursos livres e vinculados, além de observar a destinação mínima necessária para a secretaria da saúde e da educação, e das demais secretarias, quando for o caso. O planejamento da aplicação dos recursos deve contemplar o tempo necessário para execução do processo de licitação, nas devidas modalidades em conformidade com cada caso e de acordo com a exigência da legislação, para viabilizar sua aplicação em tempo hábil.

A partir desse levantamento da arrecadação bimestral, é fundamental possuir conhecimento dos custos fixos e gastos médios por secretaria, contemplando as despesas de pessoal e as de custeio em geral, e observando todas as aplicações necessárias em conformidade com os convênios firmados. Deve-se atentar para a aplicação dos recursos do FUNDEF e do MDE, para possibilitar o atendimento a legislação.

Já a análise comparativa entre as receitas previstas, em relação aos custos e dos gastos fixos representa o próximo passo, para identificar o resultado financeiro. Sendo que a partir do mesmo haverá a definição de quais investimentos serão realizados, com o intuito de atender o planejamento estabelecido no PPA, na LDO e na LOA.

Em caso de saldo remanescente, define-se a destinação desses recursos observando o planejamento anual, em consonância com a prioridade de cada secretaria.

O monitoramento das metas estabelecidas de receitas e de custos totais representa a ação principal para alcançar o êxito no planejamento. Pois, a partir desse processo identificam-se os principais desvios ocorridos, sendo necessário para tanto estabelecer um plano de ação, definindo as ações, atividades a serem realizadas para eliminá-los.

No entanto o monitoramento requer uma sistematização estruturada de acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, onde as pessoas que estão inseridas no processo devem estar comprometidas e ter uma qualificação contínua, para proporcionar o respaldo esperado.

Faz-se necessário ressaltar que foram abordados os tópicos essenciais, porém é relevante que se busque um aprofundamento mais específico em todas as peculiaridades previstas e exigidas pela lei.

Dessa forma, pressupõe-se que haja uma continuidade desse estudo, com o intuito de definir uma proposta de metodologia mais minuciosa e detalhada, contemplando inclusive sua adequação em um *software*, de maneira que possa agilizar as informações e evitar controles paralelos, que representam re-trabalho e inclusive custos pelo dispêndio do tempo, e pela necessidade de ter-se à informação sempre efetiva para dar suporte à tomada de decisão. Além do mais, possibilita que a partir dessa metodologia se consiga definir um planejamento estratégico mais eficaz e que sirva de suporte na elaboração do PPA, da LDO e da LOA.

REFERÊNCIAS

ALVES, Judith A.. O planejamento de pesquisas qualitativas na educação. **Cadernos de pesquisa**. São Paulo, 2001.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 1995.

ANSOFF, Igor H.; DECLERCK, Roger P.; HAYES, Robert L. **Do Planejamento Estratégico à Administração Estratégica**. 1. ed. 4. tir. São Paulo : Atlas, 1990. 271 p.

_____; MCDONNELL, Eduward J.. **Implantando a administração estratégica**. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Atlas, 1993. 590 p.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

BARRETO, Helena M. Salles; DELGADO, Inácio J. Coutinho; OLIVEIRA JÚNIOR, Lourival Batista de. **Os municípios brasileiros e a reforma administrativa**. Disponível em: <<http://www.ufop.br/ichs/conifest/anais/MPC/mpc0905.htm>>. Acesso em: 10 agosto de 2005.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação científica. 2. ed. ampl. São Paulo: Makron Books, 2000. 122 p.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A..**Administração construindo vantagem competitiva**. Trad. Celso A. Rimoli; revisão técnica José Ernesto Lima Gonçalves, Patrícia Cunha Tavares. São Paulo: Atlas, 1998. 539 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988 / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 maio 2000. Seção 1.

_____. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 abr. 1999. Seção 1.

BUCHANAN, James M.; CONGLETON, Roger D. **Politics By Principle Not Interest: Towards Nom Disciplinary Democracy**. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

_____. **Liberty, markets and state**. New York: New York University Press, 1985.

BULOS, Uadi Lammêgo. Finanças públicas e orçamento. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 211, p. 281-299, jan./mar. 1998.

BRYSON, John M. **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement**. Rev. ed. San Francisco : Jossey-Bass, 1995. 325 p.

CAMPIGLIA, Américo O; CAMPIGLIA, Oswaldo R P. **Controle de Gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 2001.

CARR, David K.; LITTMANN, Ivan D. **Excelência nos serviços públicos: Gestão Qualidade Total da década de 90**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.

CAVALCANTI, Bianor Scelza; OTERO, Roberto Bevilacqua. **Novos padrões gerenciais no setor público: medidas do governo americano orientadas para o desempenho e resultados**. Brasília: MARE/ENAP, 1997.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo : Makron Books, 1996. 209 p.

CRUZ, Flávio da (coordenador), VICCARI JUNIOR, Aduino; GLOCK, José O; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. **Lei da Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000**. São Paulo: Atlas, 2001.

CUNHA, Armando M. S da. Uma experiência de reforma administrativa no nível municipal de governo: projeto piloto na prefeitura de Curitiba. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 6, p. 981-1008, nov./dez. 2002.

DE TONI, Jackson. Reflexões sobre as possibilidades do planejamento no setor público – do orçamento participativo ao planejamento estratégico. **Ensaio Fundação Economia e Estatística**. v. 23, n. 2, p. 949-976, 2002.

DRUCKER, Peter F. **As novas realidades: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo**. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 1993.

_____. **Administração, tarefas, responsabilidades, práticas**: tradução de Carlos Afonso Malferrari e outros. v. 3, São Paulo: Pioneira, 1975.

FALCONER, Peter K. **Public Administration and the New Public Management: Lessons from the UK Experience**. Glasgow Calendonian University. Glasgow, 1997. Disponível em: <http://www.vus.uni-lj.si/anglecina/FALPOR97.doc>. Acesso em 26 julho de 2005.

FEDELE, Marcelo. **As administrações públicas**. Ijuí: Unijuí, 1999. 174 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria : teoria e prática**.. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Administração Pública - direitos administrativo, financeiro, e gestão pública**: prática, inovações e polêmicas São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FLORES, Paulo César; CAVALHEIRO, Jader Branco. O planejamento governamental na LRF como forma da aplicação do gerenciamento por resultados e o equilíbrio das contas públicas: o planejamento estratégico público. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade - RS**, Porto Alegre, n. 106, p. 28-40, out., 2001.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **A reorganização do processo de planejamento do governo federal: o PPA 2000 – 2003**. 1999. Disponível em http://www.ipes.gov.br/pub/td/td_2000/td_726.pdf. Acesso em 15 de agosto de 2005.

GIACOBBO, Mauro. O desafio da implementação do planejamento estratégico nas organizações públicas. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 28, n. 74, p. 73-107, out./dez., 1997.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1999. 207 p.

GRAY, Daniel H. Uses and Misuses of Strategic Planning. **Harvard Business Review**, Boston, p. 89-97, January-February 1986.

GUEDES, Álvaro Martim. Controle financeiro e orçamentário público e a descentralização administrativa no Brasil. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 85, p. 13-26, jul./set., 2000.

HUSSEY, David. **Strategic Management**: from theory to implementation. 4th ed. Oxford : Butterworth-Heinemann, 1998. 704 p.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro. p. 51-72, jan./fev. 2002.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KELLY, Joanne. WANNA, John. **New Public Management and the politics of government budgeting**. International Public Management Review. v. 1, 2000. Disponível em: <http://www.ipmr.net> Acesso em: 26 de julho de 2005.

KOTEEN, Jack. **Strategic Management in Public and Nonprofit Organizations: Managing Public Concerns in an Era of Limits**. 2nd. ed. London : Praeger Publishers, 1997. 345 p.

LACOMBE, Francisco; HEILBORN, Gilberto. **Administração princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2003. 311 p.

LARRETA, Horácio Rodríguez; REPETTO, Fabián. **Herramientas para una administración pública más eficiente**: gestión por resultados y control social. Buenos Aires, 2000. Disponível em: <http://www.fgys.org/pdf/docu39>. Acesso em: 10 agosto 2005.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios. São Paulo : Atlas, 2000.

LUCAS, Luiz Paulo Vellozo. **Planejamento estratégico com participação**. Vitória: 1997. Disponível em: <http://www.pam.sp.gov.br/v9/cepam30anos/pdf/cap%201/1artigo%205%20%20luiz%20paulo.pdf> Acesso em 15 agosto 2005.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada**. 27. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1996.

MALHOTRA, Naresh K.. **Pesquisa de Marketing**: uma orientação aplicada. trad. Nivaldo Montingelli Jr. e Alfredo Alves de Farias. 3. ed. - Porto Alegre: Bookman, 2001. 720 p.

MARTNER, Gonzalo. **Planificación y presupuesto por programas**. 2.ed. México: Siglo, 1969.

MELLO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. 218 p.

MESQUITA, Rolando S. de. Novo enfoque do exame das contas públicas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**. a. 21, n. 50, p. 1-376, out./dez. 2000.

MINTZBERG, Henry. The Fall and Rise of Strategic Planning. **Harvard Business Review**, Boston, p. 107-114, January-February 1994.

_____. The Strategy Concept I: Five Ps for Strategy. **California Management Review**, Berkeley, v. 30, n. 1, p. 11-24, Fall 1987.

_____; QUINN, J. B. **The Strategic Process: Concepts, Contexts and Cases**. 2. ed. Englewood Cliffs: Prentice-Hall Internacional, Inc., 1991.

MIOLA, Cezar. **Tribunal de Contas Controle para a Cidadania**. Porto Alegre: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, 1997.

MONTANA, Patrick J.; CHARNOV, Bruce H.. **Administração**. Trad. Cid Knipel Moreira; rev. Álvaro Pequeno da Silva. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MOORE, Mark Harrison. **Criando Valor Público: Gestão Estratégica no Governo**. Rio de Janeiro: Uniletras; Brasília, DF: ENAP, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

NASCIMENTO, José Olavo do. **O orçamento público – aspectos relevantes**. Caxias do Sul: Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, 1986.

NOCCHI FILHO, Jacques. A lei de diretrizes orçamentárias e o planejamento econômico – uma abordagem preliminar. **Revista do Tribunal de Contas do Estado**, Porto Alegre. v. 9, n.15, p. 99-126, dez. 1991.

NUTT, Paul C.; BACKOFF, Robert W. **Strategic Management of Public and Third Sector Organizations: a handbook for leaders**. 1st ed. San Francisco : Jossey-Bass, 1992. 486 p.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Trad. de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 10 ed. Brasília: MH Comunicação, 1998. 436p.

PACHECO, Regina S. Administração pública nas revistas especializadas – Brasil, 1995-2002. **Revista de Administração e Economia**, São Paulo, v. 43, n. 4, p. 63-71, out./dez. 2003.

PFEIFFER, Peter. **Planejamento estratégico municipal no Brasil**: uma nova abordagem. Brasília: ENAP, 2000.

PIRES, Marco A. Dias. **A reorganização do processo de planejamento do governo federal**: o PPA 2000 - 2003. Brasília: Ipea, 1999.

PISCITELLI, Roberto. Bocaccio; TIMBÓ, Maria Z Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração pública**. 7 ed. rev. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. What Is Strategy? **Harvard Business Review**, Boston, p. 61-78, November-December 1996.

PRESTES, Nelson Batista. Planejamento estratégico como apoio à gestão empresarial. **Análise**, Porto Alegre. v. 13, n. 1, p. 143-160, 2002.

QUINTELLA, Rogério Hermida; DIAS, Camila Carneiro. O papel dos paradigmas técnico-econômicos nos estudos organizacionais e no pensamento estratégico-organizacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro. p. 902-932, nov/dez. 2002.

RAMOS, Naimar M. **Orçamento governamental**. Brasília: Esaf, 1982.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**: promulgada em 3 de outubro de 1989 / 6. ed. Porto Alegre: Corag, 1998.

RIOS JÚNIOR, Sebastião. Planejamento da ação governamental. **Revista de Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública - IOB**, São Paulo. n.03, p. 49-53, mar. 1998.

ROSSETTI, José P. **Introdução à economia**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de administração e finanças**. São Paulo: Best Seller, 1996. 577 p.

SANTOS, Alvacir Correa dos . **Princípio da Eficiência da Administração Pública**. São Paulo: Ltr, 2003.

SANTOS, Darci F. C. dos; VOLPE, Heloisa. **Noções básicas de Orçamento e Finanças Públicas para Municípios**. Porto Alegre: Promoarte, 1996.

SCHMIDT, Paulo (organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

SEABRA, Sérgio Nogueira. A nova administração pública e mudanças organizacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, p. 19-42, jul./ago. 2001.

SIMPSON, Daniel G. Why Most Strategic Planning is a Waste of Time and What You Can Do About. **Long Range Planning**, Great Britain, v. 31, n. 3, p. 476-480, 1998.

SOUZA, Celina; CARVALHO, Inaiá M. M.. **Reforma do estado, descentralização e desigualdades**. São Paulo: Lua Nova, n.º. 48, 1999.

STEINER, George Albert. **Strategic Planning: What Every Manager Must Know**. New York: Free Press Paperbacks, 1997. 383 p.

STRECK, Lenio L.; MORAIS, José L. B de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 183 p.

TACHIZAWA, Takesshy; REZENDE, Wilson. **Estratégia empresarial: tendências e desafios um enfoque na realidade brasileira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

TEIXEIRA, H J.; SANTANA, S. M. **Remodelando a Gestão Pública**. São Paulo: Edgar Blücher, 1994.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. Prestação de contas do município à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública - IOB**, São Paulo. n. 01, p. 11-16, jan. 2001.

VAN DALEN, D. B.; MEYER, W. J.. **Manual de técnica de la investigación educacional**. Buenos Aires, 1971.

WILSON, Ian. The State of Strategic Planning: What Went Wrong? What Goes Right? **Technological Forecasting and Social Change**, v. 37, p. 103-110, 1990.

ANEXOS

ANEXO A – Lei da Responsabilidade Fiscal

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

- a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
- b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

CAPÍTULO II

DO PLANEJAMENTO

Seção I

Do Plano Plurianual

Art. 3º (VETADO)

Seção II

Da Lei de Diretrizes Orçamentárias

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.

Seção III

Da Lei Orçamentária Anual

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:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá 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.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

§ 7º (VETADO)

Art. 6º (VETADO)

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

Seção IV

Da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas

Art. 8º 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.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e

nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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

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

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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

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

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.

CAPÍTULO III

DA RECEITA PÚBLICA

Seção I

Da Previsão e da Arrecadação

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Seção II

Da 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.

CAPÍTULO IV

DA DESPESA PÚBLICA

Seção I

Da Geração da Despesa

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

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.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

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

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Subseção I

Da Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

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, conterà 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.

Seção II

Das Despesas com Pessoal

Subseção I

Definições e Limites

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da

receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II- no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas *a* e *c* do inciso II do *caput* serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 6º (VETADO)

Subseção II

Do Controle da Despesa Total com Pessoal

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;

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

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:

I - concessão de 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 art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - 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;

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.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos.

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária.

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

Seção III

Das Despesas com a Seguridade Social

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I - concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II - expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

CAPÍTULO V

DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

- b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;
- c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;
- d) previsão orçamentária de contrapartida.

§ 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

§ 3º Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

CAPÍTULO VI

DA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Art. 27. Na concessão de crédito por ente da Federação a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.

Parágrafo único. Dependem de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo com o *caput*, sendo o subsídio correspondente consignado na lei orçamentária.

Art. 28. Salvo mediante lei específica, não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.

§ 1º A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional, na forma da lei.

§ 2º O disposto no *caput* não proíbe o Banco Central do Brasil de conceder às instituições financeiras operações de redesconto e de empréstimos de prazo inferior a trezentos e sessenta dias.

CAPÍTULO VII DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

Seção I

Definições Básicas

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Seção II

Dos Limites da Dívida Pública e das Operações de Crédito

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I - Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo;

II - Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 1º As propostas referidas nos incisos I e II do *caput* e suas alterações conterão:

I - demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;

II - estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;

III - razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;

IV - metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

§ 2º As propostas mencionadas nos incisos I e II do *caput* também poderão ser apresentadas em termos de dívida líquida, evidenciando a forma e a metodologia de sua apuração.

§ 3º Os limites de que tratam os incisos I e II do *caput* serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

§ 4º Para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre.

§ 5º No prazo previsto no art. 5º, o Presidente da República enviará ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional, conforme o caso, proposta de manutenção ou alteração dos limites e condições previstos nos incisos I e II do *caput*.

§ 6º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

§ 7º Os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.

Seção III

Da Recondução da Dívida aos Limites

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 subseqüentes, 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:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

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

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Seção IV

Das Operações de Crédito

Subseção I

Da Contratação

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;

II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;

III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;

IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;

V - atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição;

VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

§ 2º As operações relativas à dívida mobiliária federal autorizadas, no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.

§ 3º Para fins do disposto no inciso V do § 1º, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;

III - (VETADO)

§ 4º Sem prejuízo das atribuições próprias do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações, que incluirão:

I - encargos e condições de contratação;

II - saldos atualizados e limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

§ 5º Os contratos de operação de crédito externo não conterão cláusula que importe na compensação automática de débitos e créditos.

Art. 33. A instituição financeira que contratar operação de crédito com ente da Federação, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, deverá exigir comprovação de que a operação atende às condições e limites estabelecidos.

§ 1º A operação realizada com infração do disposto nesta Lei Complementar será considerada nula, procedendo-se ao seu cancelamento, mediante a devolução do principal, vedados o pagamento de juros e demais encargos financeiros.

§ 2º Se a devolução não for efetuada no exercício de ingresso dos recursos, será consignada reserva específica na lei orçamentária para o exercício seguinte.

§ 3º Enquanto não efetuado o cancelamento, a amortização, ou constituída a reserva, aplicam-se as sanções previstas nos incisos do § 3º do art. 23.

§ 4º Também se constituirá reserva, no montante equivalente ao excesso, se não atendido o disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, consideradas as disposições do § 3º do art. 32.

Subseção II

Das Vedações

Art. 34. O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de dois anos após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

§ 1º Excetua-se da vedação a que se refere o *caput* as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I - financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II - refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no *caput* não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I - captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;

II - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços.

Subseção III

Das Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária

Art. 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

I - realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II - deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;

III - não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV - estará proibida:

a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;

b) no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

§ 1º As operações de que trata este artigo não serão computadas para efeito do que dispõe o inciso III do art. 167 da Constituição, desde que liquidadas no prazo definido no inciso II do *caput*.

§ 2º As operações de crédito por antecipação de receita realizadas por Estados ou Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º O Banco Central do Brasil manterá sistema de acompanhamento e controle do saldo do crédito aberto e, no caso de inobservância dos limites, aplicará as sanções cabíveis à instituição credora.

Subseção IV

Das Operações com o Banco Central do Brasil

Art. 39. Nas suas relações com ente da Federação, o Banco Central do Brasil está sujeito às vedações constantes do art. 35 e mais às seguintes:

I - compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

II - permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta;

III - concessão de garantia.

§ 1º O disposto no inciso II, *in fine*, não se aplica ao estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, que pode ser refinanciado mediante novas operações de venda a termo.

§ 2º O Banco Central do Brasil só poderá comprar diretamente títulos emitidos pela União para refinar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira.

§ 3º A operação mencionada no § 2º deverá ser realizada à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público.

§ 4º É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida mobiliária.

Seção V

Da Garantia e da Contragarantia

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte:

I - não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;

II - a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

§ 2º No caso de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional, ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos, a União só prestará garantia a ente que atenda, além do disposto no § 1º, as exigências legais para o recebimento de transferências voluntárias.

§ 3º (VETADO)

§ 4º (VETADO)

§ 5º É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal.

§ 6º É vedado às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, conceder garantia, ainda que com recursos de fundos.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica à concessão de garantia por:

I - empresa controlada a subsidiária ou controlada sua, nem à prestação de contragarantia nas mesmas condições;

II - instituição financeira a empresa nacional, nos termos da lei.

§ 8º Excetua-se do disposto neste artigo a garantia prestada:

I - por instituições financeiras estatais, que se submeterão às normas aplicáveis às instituições financeiras privadas, de acordo com a legislação pertinente;

II - pela União, na forma de lei federal, a empresas de natureza financeira por ela controladas, direta e indiretamente, quanto às operações de seguro de crédito à exportação.

§ 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.

§ 10. O ente da Federação cuja dívida tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, terá suspenso o acesso a novos créditos ou financiamentos até a total liquidação da mencionada dívida.

Seção VI
Dos Restos a Pagar

Art. 41. (VETADO)

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

CAPÍTULO VIII
DA GESTÃO PATRIMONIAL

Seção I

Das Disponibilidades de Caixa

Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição.

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II - empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.

Seção II

Da Preservação do Patrimônio Público

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.

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.

Art. 46. É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no § 3º do art. 182 da Constituição, ou prévio depósito judicial do valor da indenização.

Seção III

Das Empresas Controladas pelo Setor Público

Art. 47. A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do § 5º do art. 165 da Constituição.

Parágrafo único. A empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará:

- I - fornecimento de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado;
- II - recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação;
- III - venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

CAPÍTULO IX

DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Seção I

Da Transparência da Gestão Fiscal

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterà demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Seção II

Da Escrituração e Consolidação das Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

- I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;
- II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Seção III

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;

b) dívidas consolidada e mobiliária;

c) concessão de garantias;

d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Seção V

Das Prestações de Contas

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I - da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II - dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.

§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

§ 2º Os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio.

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Seção VI

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

CAPÍTULO X

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 60. Lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores àqueles previstos nesta Lei Complementar para as dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

Art. 61. Os títulos da dívida pública, desde que devidamente escriturados em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, conforme definido pelo Ministério da Fazenda.

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.

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

I - aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II - divulgar semestralmente:

a) (VETADO)

b) o Relatório de Gestão Fiscal;

c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III - elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.

Art. 64. A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.

§ 1º A assistência técnica consistirá no treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e na transferência de tecnologia, bem como no apoio à divulgação dos instrumentos de que trata o art. 48 em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 2º A cooperação financeira compreenderá a doação de bens e valores, o financiamento por intermédio das instituições financeiras federais e o repasse de recursos oriundos de operações externas.

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23 , 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Art. 66. Os prazos estabelecidos nos arts. 23, 31 e 70 serão duplicados no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres.

§ 1º Entende-se por baixo crescimento a taxa de variação real acumulada do Produto Interno Bruto inferior a 1% (um por cento), no período correspondente aos quatro últimos trimestres.

§ 2º A taxa de variação será aquela apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos PIB nacional, estadual e regional.

§ 3º Na hipótese do *caput*, continuarão a ser adotadas as medidas previstas no art. 22.

§ 4º Na hipótese de se verificarem mudanças drásticas na condução das políticas monetária e cambial, reconhecidas pelo Senado Federal, o prazo referido no *caput* do art. 31 poderá ser ampliado em até quatro quadrimestres.

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Art. 70. O Poder ou órgão referido no art. 20 cuja despesa total com pessoal no exercício anterior ao da publicação desta Lei Complementar estiver acima dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 deverá enquadrar-se no respectivo limite em até dois exercícios, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% a.a. (cinquenta por cento ao ano), mediante a adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23.

Parágrafo único. A inobservância do disposto no *caput*, no prazo fixado, sujeita o ente às sanções previstas no § 3º do art. 23.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.

Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.

Art. 74. Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação.

Art. 75. Revoga-se a Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999.

Brasília, 4 de maio de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Malan

Martus Tavares

Publicada no D.O. de 5.5.2000