



ISSN on-line: 2238-4170  
<http://periodicos.estacio.br/index.php/gestaocontemporanea>  
Gestão Contemporânea, v.11, n.2, p. 139-157, nov. 2021.

## ARTIGO ORIGINAL

### NORMATIZAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

## ORIGINAL ARTICLE

### STANDARDIZATION OF THE BRAZILIAN PUBLIC BUDGET: A CRITICAL ANALYSIS IN LIGHT OF THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW

**Danrley Santos da Silva<sup>1</sup>**  
**Kaic Ramon Lemos Costa**  
**Tennyson Rafael Prado Sátiro**  
**Diego Silva Souza<sup>2</sup>**

Centro Universitário Estácio de Sergipe, Brasil

## Resumo

Neste artigo o objetivo foi mostrar como se organiza o processo orçamentário na administração pública no Brasil. Destarte, se fizeram necessários os seguintes objetivos específicos: evidenciar a normatização vigente no âmbito orçamentário; apresentar as peças orçamentárias e analisar as diretrizes orçamentárias que regem o mandado do gestor atual. Para tanto, foi utilizado como aporte teórico a pesquisa bibliográfica e documental, com base em artigos de periódicos, na legislação específica e livros. Após criterioso exame dos atos normativos e das obras citadas ao longo deste texto, pode-se afirmar, em particular, que a Lei Complementar nº 101 - Lei de Responsabilidade Fiscal apresentou grandes mudanças no que diz respeito ao controle dos cofres públicos, estabelecendo limites e impondo punições à administração pública e seus gestores para o não cumprimento das metas postas no planejamento orçamentário e nos limites apresentados desta lei, tornando-se, assim, a principal base de análise crítica sobre as diretrizes do orçamento público brasileiro.

**Palavras Chaves:** Administração Pública. Normatização Orçamentária. Orçamento Público. Processo Orçamentário.

## Abstract

In this article the objective was to show how the budgeting process in public administration in Brazil is organized. This way, the following specific objectives were made necessary: evidence the current regulations in the budgetary scope; present the budget pieces and analyze the budget guidelines that govern the mandate of the current manager. To this end, bibliographic and documentary research was used as a theoretical contribution, based on articles from periodicals, specific legislation and books. After a careful examination of the normative acts and works cited throughout this text, it can be said, in particular, Complementary Law 101 - Fiscal Responsibility Law presented major changes with regard to the control of coffers public, establishing limits and imposing punishments on public administration and its managers for non-compliance with the goals set in the budget planning and in the limits presented in this law, thus becoming the main basis for critical analysis on the guidelines of the Brazilian public budget.

**Keywords:** Public Administration. Budget Standardization. Public Budget. Budget Process.

<sup>1</sup> Graduandos em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Estácio de Sergipe.

<sup>2</sup> Doutorando em Ciências da Propriedade Intelectual; Mestre em Ciências Ambientais; professor no Centro Universitário Estácio de Sergipe. E-mail: [souza\\_ds@outlook.com.br](mailto:souza_ds@outlook.com.br).

## INTRODUÇÃO

Quando se fala em orçamento precisa-se pensar em dois fatores, o quanto vamos ter para pagar nossas despesas, ou seja, qual será o nosso ganho de receita no orçamento para liquidação das despesas adquiridas e como distribuir nossa receita, quais são os grupos de despesas que iremos incluir no orçamento e quanto será destinado a cada grupo.

Neste contexto, a ideia de processo orçamentário na administração pública existe desde os primórdios da humanidade, porém, ela foi se firmar lá por volta da idade média, foi nesta época que se começou a tomar forma, através das iniciativas dos barões feudais, que se sentiram na necessidade de criar limitações às cobranças de tributos impostas pelos soberanos.

Com o passar dos tempos, em 1688 na Inglaterra foi criada a “*Bill of Rights*” (Declaração de direitos), elaborada pelo Parlamento e assinada por Guilherme II que dizia: “todo o subsídio será votado anualmente pelo Parlamento” isso serviu para que os parlamentares tivessem controle sobre os Poderes do Estado.

O conceito de Orçamento público foi se firmando com o passar dos anos e no século XIX na França a Assembleia Nacional consolidou regras básicas para o orçamento público, são elas: anualidade do orçamento, votação do orçamento, criação de previsões financeiras e a não vinculação de itens de receita e despesa específicas.

No âmbito brasileiro, sabe-se que a administração pública é composta por entes federativos, como a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal que possuem como finalidade possibilitar o atendimento das necessidades e desejos da população através do desenvolvimento urbano, da qualidade de vida e do bem estar social. Outrossim, outra divisão dessa é em centralizada (ou direta) e descentralizada (ou indireta) onde a administração pública centralizada é representada pelos três poderes o Executivo, Legislativo e Judiciário e a descentralizada é representada pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas pelo poder público.

Frente à situação apresentada, questiona-se sobre como funciona o processo orçamentário e o que fazer para identificar e detalhar esse processo no Brasil, que apesar de possuir leis claras de publicação e aprovação do seu orçamento, ainda é um tema pouco conhecido pela população, por isso esse trabalho é de suma importância, é através do processo orçamentário que se define onde será aplicado o dinheiro da união, do estado ou do município, em que a população precisa ter conhecimento sobre esse processo que possui como base a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988).

Diante do exposto, o objetivo principal deste artigo é mostrar como se organiza o processo orçamentário na administração pública no Brasil. Contudo, para tanto se fazem necessários os seguintes objetivos específicos: evidenciar a normatização vigente no âmbito orçamentário; apresentar as peças orçamentárias; analisar as diretrizes orçamentárias que regem o mandado do gestor atual.

Com relação à metodologia adotada, esta pesquisa terá como aporte teórico a pesquisa bibliográfica e documental, com base em artigos de periódicos, na legislação específica e livros com o intuito de conhecer melhor como se organiza o processo orçamentário da administração pública no Brasil, e assim formar um referencial teórico para ser discutido no decorrer do trabalho. Pois, ao abordar a Administração Pública brasileira e seu processo orçamentário, à legislação aplicável, e suas possíveis interpretações e/ou jurisprudências.

## **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

No que tange ao orçamento público e sua legislação é necessário tecer algumas discussões, uma delas é acerca da normatização orçamentária que institui os fatos normativos tendo como objetivo mostrar e definir regras para sua aplicação. Seguindo este contexto deve-se agora preocupar-se com a determinação das peças orçamentárias para que se possa analisar as diretrizes do orçamento público.

## **NORMATIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

No que rege a administração pública no Brasil pode-se perceber uma série de fatos administrativos e normativos que tem como finalidade limitar o alcance

territorial tanto da união, dos estados e dos municípios, esse alcance permite estabelecer as obrigações administrativas, os direitos e os deveres com a população. No que se trata de fatos administrativos e normativos existe aqueles que em âmbito orçamentário são os principais, são eles: leis, constituições e decretos.

Diante do exposto o primeiro ato normativo a ser analisado é a Lei. A lei nada mais é que uma regra categórica criada para estabelecer e controlar as regras que devem ser seguidas, falando-se em âmbito constitucional uma lei é desenvolvida pelo poder legislativo e promulgada pelo chefe do poder executivo, ela é um ato normativo com objetivo de regulamentar normas e procedimentos. Levando em consideração o processo orçamentário, não se deve deixar de citar a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), nela definiu-se o princípio orçamentário Brasileiro.

A lei supracitada no parágrafo anterior continua sendo ainda a principal base e instrumento regulamentador da Contabilidade pública no Brasil, é neste ato normativo que se determina a publicação dos seus resultados, esta publicação se dá em demonstrativos orçamentários, financeiros e patrimoniais. Contudo, o ato normativo em questão ainda estava protegido pela Constituição de 1946 (BRASIL, 1946) e possuía três peças fundamentais: o orçamento fiscal que era denominado o orçamento geral da união, orçamento previdenciário e o orçamento das empresas estatais. Por conseguinte, pode-se afirmar que o objetivo da Lei 4.320 (BRASIL, 1964), é muito claro, sendo ele demonstrar tudo que possa prejudicar economicamente o patrimônio da união, estados e municípios, pois, as instituições públicas não têm como objetivo o lucro e sim a melhora do bem-estar econômico e social da população.

Neste contexto, tal instrumento normativo (BRASIL, 1964) foi um ponto primordial no que diz respeito a elaboração do orçamento público no Brasil, pois foi nela que se deu origem a uma padronização de como deve-se apresentar o orçamento e os demonstrativos de todas as esferas administrativas. E em 1988, tal norma ganhou ainda mais força com a criação da nova Constituição Federal (BRASIL, 1988), esta constituição apresentou novas formas de controle no que se diz respeito a finanças públicas e de suas despesas bem como suas receitas, agregando uma maior força à Lei 4.320 (BRASIL, 1964), no que se diz respeito a orçamento público.

A atual Constituição Federal (BRASIL, 1988), teve a sua divulgação feita no dia 5 de outubro de 1988, sendo a sétima constituição do Brasil desde a sua independência. O documento teve a sua elaboração feita através da Assembleia Nacional Constituinte, que foi eleita democraticamente em 15 de novembro de 1986, e dirigida por Ulysses Guimarães. Naquele momento, o presidente da república era José Sarney. Um fator marcante desta Constituição é que em uma época em que toda a autoridade e confluência do poder era concentrado nas mãos do Presidente, têm-se a divulgação de uma Constituição que acabou coibindo os direitos e regalias direcionados ao Estado.

É importante frisar que o país havia acabado de passar por um conturbado período de golpe militar que aconteceu no ano de 1964, o fato de se estar no período militar tinha total influência econômica, assim a sociedade não conseguia mais se submeter a um governo autoritário e clamava cada vez mais pela democracia, tudo isso foi essencial para a criação da Constituição vigente.

Falando-se sobre processo orçamentário, o texto constitucional (BRASIL, 1988) devolveu ao Congresso Nacional a responsabilidade de aprovar emendas orçamentárias, pois essa responsabilidade tinha sido retirada do Congresso pelo Regime Militar e instituiu a criação de três Leis Orçamentárias que juntas configuram o ciclo orçamentário. Neste contexto, a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO), como o próprio nome diz, tem como objetivo estabelecer diretrizes para o Orçamento, essas diretrizes levam à confecção da Lei Orçamentária Anual (LOA), devendo ser aprovadas no Congresso Nacional.

Ainda no âmbito constitucional (BRASIL, 1988), o terceiro instrumento normativo que deve ser criado é o Plano Plurianual (PPA) que configura o orçamento em um planejamento de 4 anos onde o governo deve seguir todas as diretrizes por ele apontadas. Contudo o PPA só fora regulamentado pelo Decreto 2.829, de 29 de outubro de 1998 (BRASIL, 1998) que estabelece normas para criação e execução do PPA.

Por conseguinte, para falar sobre o Decreto citado no parágrafo anterior precisa-se entender o seu conceito, assim, o decreto também é um ato normativo, e

nele se estabelece diretrizes administrativas, esse documento pode ser desenvolvido e promulgado pelo poder legislativo (decreto legislativo) e pelos chefes do poder executivo, sendo eles, Presidente, Governador e Prefeito, respeitados os seus limites jurisdicionais. Com isso, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) já direcionava o orçamento público para a elaboração do Plano Plurianual, mas a sua execução somente entrou em vigor com a criação do respectivo Decreto (BRASIL, 1998).

Diante do exposto no parágrafo anterior, quando se fala sobre orçamento público, o Decreto 2.829 (BRASIL, 1998) assinado pelo Presidente em exercício Fernando Henrique Cardoso foi também de suma importância e estabeleceu diretrizes importantes sobre o PPA pois foi neste ato normativo que ficou exposto o conceito de Planejamento Orçamentário. Neste mesmo decreto ficou estabelecida a avaliação anual de seus objetivos bem como os resultados dos seus programas. O principal objetivo deste instrumento normativo fora direcionar da melhor forma possível o orçamento público com o intuito de proporcionar um bom serviço à comunidade melhorando as demandas da sociedade. Contudo, salienta-se que o primeiro PPA foi direcionado aos anos de 2000 a 2003.

Assim, o decreto citado no parágrafo anterior ficou vigente até o ano de 2019 onde o mesmo foi revogado pela publicação do Decreto 10.179 (BRASIL, 2019) que teve como objetivo somente a revogação de Decretos. Logo após a publicação deste decreto, surgiu a Lei 13.971, de 27 de dezembro de 2019 (BRASIL, 2019) com o objetivo de instituir o Plano Plurianual da União para o período vigente, junto com essa lei surgiu a publicação do Decreto 10.321, de 15 de abril de 2020 (BRASIL, 2020) que regulamentava a lei, de 27 de dezembro de 2019 (BRASIL, 2019). O objetivo dos Decretos que falam sobre o PPA tem como foco planejar os objetivos da administração pública estabelecendo diretrizes para o mesmo, onde a LDO existe para orientar anualmente as metas do orçamento anual e a LOA vem para executar as metas anuais.

## DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Quando se fala em diretrizes orçamentárias, como o próprio nome diz, o seu objetivo nada mais é que direcionar o orçamento público. Falando-se em orçamento público no Brasil, nada mais justo que lembrar lá do século XIX, onde a França instituiu algumas regras sobre o orçamento que são utilizadas ainda nos tempos de hoje na confecção do orçamento brasileiro, são elas: anualidade do orçamento, votação do orçamento, criação de previsões financeiras e a não vinculação de itens de receita e despesa específicas.

Diante do exposto no parágrafo anterior, existem três leis específicas para o planejamento, orientação e execução do orçamento do orçamento público. A PPA tem por objetivo planejar um orçamento de médio prazo com vigência de quatro anos. A LDO objetiva estabelecer metas e prioridades do setor público. Tanto a PPA e a LDO se completam com a LOA que consiste em um ato normativo com a finalidade de identificar os meios para alcançar os fins.

### **Planejamento Plurianual: PPA 2020-2023**

A principal ferramenta do orçamento público é o Plano Plurianual, segundo Santos, Nunes e Gomes (2018), o PPA tem a função de planejar o orçamento em médio prazo, a sua vigência é de quatro anos, ou seja, quatro exercícios financeiros. A elaboração do PPA durante o período de 2016 até o ano de 2019, no caso da União era de responsabilidade do Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e passando a ser em 2020 responsabilidade do Ministério da Economia em conjunto com os demais órgãos e entidade do Poder Executivo, conforme previsto no Decreto 10.321 (BRASIL, 2020).

Por conseguinte, o Plano Plurianual deve ser enviado em um prazo máximo de 31 de agosto, do primeiro ano de mandato do atual governo, para ser aprovado no Congresso Nacional como regulamenta o Decreto 10.321 (BRASIL, 2020) e o art. 35, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (BRASIL, 1988). Neste sentido, corroborando com Santos, Nunes e Gomes (2018), pode-se

afirmar que a execução do PPA somente tem início no segundo ano de mandato do atual gestor, sendo assim, o gestor que assume conseqüentemente tende a cumprir um ano de Plano Plurianual do antigo gestor.

Frente ao que foi exposto, o PPA estabelece diretrizes ao orçamento público dividido em etapas de implementação, monitoramento, avaliação e revisão. O Plano Plurianual de forma regionalizada apresenta os objetos da administração pública sejam eles orçamentários e não orçamentários (SANTOS; NUNES; GOMES, 2018). Esses objetivos são determinados através de programas que possuem objetivos específicos e estratégicos do Estado, sejam elas obras e gastos com serviços públicos com o intuito de contribuir para a melhor qualidade de vida da população. Deve-se expor também no PPA a descrição de resultados estimados pelo atual governo no que se diz respeito as receitas, sejam elas transferências, tributárias, patrimoniais, contribuições e entre outras.

Por conseguinte, ao tratar do Plano Plurianual com a vigência de 2020 a 2023 que foi instituído pela Lei 13.971 (BRASIL, 2019), verifica-se diretrizes específicas de aprimoramento e modernização do Estado com eficiência e transparência, buscando-se sempre o aprimoramento do gasto público utilizando-se de ferramentas administrativas como indicadores, com o objetivo de quantificar a eficácia de suas metas.

A estrutura do Plano Plurianual em questão, como cita o art. 5 da Lei 13.971 (BRASIL, 2019), é dividido em quatro anexos são eles: programas finalísticos, programas de gestão, investimentos plurianuais prioritários e investimentos plurianuais das empresas estatais não dependentes. Para que a estrutura do PPA se dê da melhor maneira possível, é indispensável que o mesmo esteja em consonância com as leis orçamentárias vigentes e as de créditos adicionais, pois a parte orçamentária é composta especificamente nessas leis.

Um dos objetivos deste planejamento é garantir que sejam aperfeiçoados e implementados mecanismos de integração de políticas públicas, critérios de regionalização e monitoramento para avaliação e revisão do PPA 2020-2023. Esse monitoramento e avaliação que abrange os programas orçamentários e não orçamentários é feito através da publicação de dados informativos e estruturados

publicados pelo Poder Executivo como determina o art. 13 da Lei 13.971 (BRASIL, 2019).

### **Lei de Diretrizes Orçamentárias: 2020**

Visando a melhor execução do Plano Plurianual, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) instituiu a criação da Lei das Diretrizes Orçamentárias com o objetivo de aproximar o planejamento do orçamento, onde este orçamento é feito com o intuito de orientar anualmente as metas do atual gestor explicando as prioridades e as metas do seu governo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), segundo Agência Senado (2003)<sup>3</sup>, foi criada pela Constituição Federal (Brasil, 1988) com o intuito de estabelecer e organizar uma relação entre o plano de médio prazo, que está previsto no Plano Plurianual (PPA), e o de curto prazo, que é definido pela Lei Orçamentária Anual. Vale lembrar que, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, tem prazo constitucional para aprovação do Congresso Nacional: até o dia 30 de junho de cada exercício.

Com base nos objetivos constitucionais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, pode-se afirmar dizer que, um dos principais objetivos é a apresentação de metas e prioridades da administração pública federal para o exercício financeiro seguinte, em conformidade com as indicações do PPA. Dessa forma, foi elaborado o plano de metas e prioridades que, tem como finalidade, listar os programas, todos os seus objetivos e também as suas ações, com os seus devidos valores que terão prioridade no determinado momento que for feita a execução orçamentária do ano subsequente.

Outro ponto muito importante que se refere a LDO, é a apresentação da perspectiva macroeconômica que tem a elaboração feita pelo âmbito econômico do governo, através disso, são apresentadas as previsões de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), inflação, taxa de juros e câmbio. Atribui-se também a determinação das metas fiscais de superávit primário (receitas menos despesas,

---

<sup>3</sup> Informação on line. Disponível em:  
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2003/05/06/estabelecer-metas-e-prioridades-e-funcao-da-ldo>. Acesso em 05 out. 2020.

excluindo juros e amortização da dívida pública), e o levantamento entre o estoque da dívida líquida do governo e o PIB.

No passar do tempo, agregaram-se novos elementos à LDO que certamente estão relacionados aos seus objetivos básicos, como por exemplo, os artigos que dispõem sobre os critérios gerais de transferências voluntárias a estados e municípios, e também sobre a lista de conhecimentos complementários, que são anexados ao projeto de lei, onde é enviado pelo Poder Executivo. Além disso, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Brasil, 2000), a LDO recebeu algumas novas atribuições, como por exemplo: a responsabilidade de dispor sobre a relação entre receitas e despesas, contingenciamento, transferências voluntárias e normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas assegurados com recursos dos orçamentos.

Em se tratando da Lei de Diretrizes Orçamentárias atual:

[...] foi sancionada no dia 11 de novembro 2019, com 25 vetos, através da Lei 13.898 (Brasil, 2019). Em seis dos vetos, o atual presidente Jair Bolsonaro argumentou que os trechos envolvidos ferem o teto de gastos públicos (Emenda Constitucional 98) e criam rigidez no Orçamento da União<sup>4</sup>.

A LDO possui alguns anexos, são eles: anexo de metas fiscais e riscos fiscais que se aplicam a todos os entes, e o anexo específico da União que é aplicado exclusivamente à União. Além disso, ela trata das ações prioritárias do governo, da transferência de recursos federais para os entes federados e da fiscalização de obras com recursos da União, entre outros itens. Assim, a partir da análise feita pela equipe do Ministério da Economia, foi projetado um crescimento de 2,5% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2020. Logo, referente à meta fiscal, espera-se um déficit primário de R\$ 124,1 bilhões para o governo central, que inclui Tesouro Nacional, na Previdência Social e do Banco Central.

---

<sup>4</sup> Agência Câmara de Notícias (2019, documento *on line*). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/613108-lei-de-diretrizes-orcamentarias-para-2020-e-sancionada-com-25-vetos/#:~:text=A%20LDO%20prev%C3%AA%20que%20o,para%20reajustes%20do%20sal%C3%A1rio%20m%C3%ADnimo>. Acesso em 05 out. 2020.

## **Lei Orçamentária Anual: 2020**

Quando se fala de Lei Orçamentária Anual vale ressaltar que ela existe com o intuito de garantir que o Estado proporcione desenvolvimento social, econômico, cultural e político sempre objetivando o bem estar de toda população Brasileira. A LOA faz parte do processo orçamentário no Brasil estando em consonâncias com as outras leis já citadas anteriormente, conhecidas como Plano Plurianual e a Lei das Diretrizes Orçamentárias.

Como o PPA e a LDO, a Lei Orçamentária Anual foi instituída na publicação da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e tem como função ser um instrumento de curto prazo para planejamento do exercício financeiro das receitas e despesas públicas. Resumidamente o processo orçamentário se subdivide em planejar, orientar e executar, onde a função de execução é exercida pela Lei Orçamentária Anual que deve ser produzida pelo Poder Executivo vigente e aprovada pelo Poder Legislativo até o final de cada ano como determina o texto constitucional.

Por conseguinte, a Lei Orçamentária Anual compreende o orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social. Sendo o orçamento fiscal a parte mais importante composta na LOA é a natureza jurídica de cada entidade e a necessidade de dependerem dos recursos transferidos pelo Tesouro que irá determinar a obrigatoriedade de integrarem o orçamento fiscal (DEVIDES, SANTIAGO, 2020).

O orçamento de investimento, elemento integrante da LOA, é de responsabilidade das empresas públicas, da administração direta ou indireta onde o Estado detenha a maior parte do capital social com direito a voto (BRASIL, 1988). A terceira e última parte composta na LOA é o orçamento responsável pela seguridade social que abrange todas as entidades e órgãos vinculados à administração direta e indireta, compreendendo também os fundos e fundações de responsabilidade do Poder Público (BRASIL, 1988).

Assim, a função da LOA é estimar as receitas e fixar as despesas do curto prazo para o ano seguinte vale ressaltar que em muitas das vezes não se consegue fixar totalmente as despesas para isso se houver a necessidade de passar o limite

estabelecido pela lei deve-se emitir uma medida provisória para o poder legislativo solicitando créditos especiais ou suplementarem. Contudo, salienta-se que na fixação das despesas pode ocorrer mudanças em casos, como, calamidade pública, guerra entre outros.

Nesse contexto, a Lei Orçamentária Anual vigente fixou as receitas e despesas do corrente no montante de R\$ 3.686.942.055.917,00 (três trilhões, seiscentos e oitenta e seis bilhões, novecentos e quarenta e dois milhões, cinquenta e cinco mil, novecentos e dezessete reais) onde a aplicação da verba deve ser dividida em orçamento fiscal, seguridade social e refinanciamento da dívida pública federal (BRASIL, 2020).

Com o entendimento de como funciona o processo orçamentário Brasileiro, agora pode-se citar como se aplica a contabilidade pública no Brasil. Como citado anteriormente a contabilidade pública é regida pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), pela Lei 4.320 (BRASIL, 1964) e pelas suas ferramentas orçamentárias PPA, LDO e LOA e a sua aplicação é auxiliada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), este manual é atualizado constantemente para atender as necessidades da contabilidade no setor público.

O MCASP está na sua 8ª versão e foi produzido no ano de 2018 com vigência a partir do exercício de 2019, a sua confecção é de responsabilidade do Ministério da Fazenda especificamente a STN - Secretaria do Tesouro Nacional e abrange todos os entes federativos. O objetivo do MCASP é colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio (Secretaria do Tesouro Nacional, 2018).

Por conseguinte, o MCASP trabalha em seus anexos com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público – DCASP que é responsável pela metodologia para elaboração dos principais demonstrativos da contabilidade pública. Além de determinar o plano de contas, um dos anexos do MCASP é o ementário da receita, onde se determina o código (natureza de receita), a especificação e sua descrição.

Desta forma, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2018) que possui como objeto da contabilidade o patrimônio, é uma das principais ferramentas de padronização com as normas internacionais, sua fundamentação é diretamente ligada as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor público conhecidas como NBC TSP e a legislação nacional vigente. Outrossim, o MCASP possui tratativas de aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal, onde os mesmos servem como base para elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), Relatório de Gestão Fiscal (RGF) que são exigidos pela Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), bem como as demonstrações contábeis exigidas por lei.

## **METODOLOGIA**

Esta seção possui o objetivo de mostrar o enquadramento metodológico; os procedimentos para revisão da literatura; e, os procedimentos para construção do tema discorrido no decorrer deste estudo acadêmico.

O presente artigo utiliza-se da pesquisa descritiva, pois nele, consiste na análise e estudo da gestão pública incluindo-se as etapas de construção, execução e aprovação de todos os passos do processo orçamentário brasileiro. A escolha por este tema se deu com o objetivo de desmitificar o processo orçamentário brasileiro, onde o tema é de suma importância para sociedade e ainda é um assunto pouco discutido pela população. O processo orçamentário na gestão pública é onde se pode obter respostas de como está sendo aplicado o dinheiro arrecadado pela população instituídos em impostos, compreender como funciona esta ferramenta de gestão ajuda a população saber se os atuais gestores do poder público estão fazendo um bom trabalho na administração do país.

Por conseguinte, se faz necessária a utilização da pesquisa exploratória com o objetivo de absorver o conhecimento necessário para o desenvolvimento da pesquisa. Deste modo, se faz possível explorar todos os pontos do processo orçamentário identificando a origem deste processo e a sua evolução no decorrer dos anos.

Na referida pesquisa, utiliza-se da análise bibliográfica e documental utilizando principalmente de documentos constitucionais e legais, abordando artigos publicados nos últimos 5 anos. O presente artigo tem o propósito de proporcionar embasamento do tema proposto com o objetivo de desenvolver observações e comentários para chegar as discussões/considerações finais.

A pesquisa do presente artigo se deu prioritariamente sobre à análise de documentos legais e constitucionais objetivando sempre trazer informações fidedignas e vigentes sobre o processo orçamentário brasileiro, com isso utilizou-se da Constituição Federal (BRASIL, 1988), da Lei 4.320 (BRASIL, 1964) ainda vigente e entre outros atos normativos que compõem o orçamento público no Brasil. Outrossim, o presente artigo buscará detalhar melhor o processo orçamentário brasileiro através de estudos de atos normativos vigentes, sendo um tema ainda pouco debatido pela população.

## **DISCUSSÕES**

No decorrer deste artigo, foi visto através da introdução e fundamentação teórica que o orçamento público brasileiro possui referências históricas da Inglaterra através da criação da *Bill of Rights*” (Declaração de Direitos) em 1688 que dizia que “todo o subsídio será votado anualmente pelo Parlamento” e o conceito foi se firmando com influência também da França do século XIX consolidando regras básicas para o orçamento público, são elas: anualidade do orçamento, votação do orçamento, criação de previsões financeiras e a não vinculação de itens de receita e despesa específicas. Todo esse contexto histórico fez com que o orçamento público brasileiro criasse sua própria identidade, essa identidade se dá através de atos normativos.

Diante do exposto, a administração pública brasileira é composta por entes federativos, como a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal buscando sempre o desenvolvimento econômico do país e o bem estar da população, onde a administração é dividida em direta e indireta. Outro assim, o orçamento público brasileiro é regido pelos atos normativos sendo eles a Lei 4.320 (BRASIL, 1964) que

ganhou grande força com a criação da Constituição Federal (BRASIL, 1988) esses dois atos normativos são a base para as diretrizes orçamentárias.

Por conseguinte, as diretrizes orçamentárias têm como objetivo planejar o orçamento brasileiro no médio e curto prazo, se organizando da seguinte forma. A principal ferramenta do orçamento público brasileiro é o Plano Plurianual, esta ferramenta orçamentária tem o prazo de 4 anos e possui a função de planejar o orçamento. A segunda ferramenta orçamentária é a Lei das Diretrizes Orçamentárias, uma ferramenta de curto prazo (1 ano) e possui o objetivo de melhorar a execução do PPA indicando as suas diretrizes. A terceira ferramenta do orçamento público e sua função é uma das mais importantes é a Lei Orçamentária Anual sendo também um processo orçamentário de curto prazo com a função de executar o plano orçamentário. Resumidamente, as ferramentas orçamentárias têm como objetivo planejar (PPA), direcionar (LDO) e executar (LOA).

Assim, com a publicação da Lei 4.320 (BRASIL, 1964) e a Lei Complementar 101 também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (BRASIL, 2000), o orçamento público ganhou um maior destaque nas metas estabelecidas pelo gestor com a implementação do orçamento/programa permitindo assim um melhor controle de gestão da execução dos projetos estabelecidos pelo governo. A Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000) veio com a função de regular a administração das contas públicas dando assim o maior controle e segurança, na transparência e na execução dos gastos públicos.

Sendo assim, a LRF (BRASIL, 2000) no seu Capítulo IX, Seção I, Art. 48 determina a publicação de instrumentos de transparência da gestão fiscal, denominados de Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) onde esse instrumento de transparência é exigido no artigo 165, parágrafo 3º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) que é exigido pela Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000) artigo 54.

Onde o RREO deve ser publicado bimestralmente com prazo limite de 30 dias após o encerramento do bimestre visando esclarecer para população como se encontra a execução orçamentária de todos os Poderes e do Ministério Público. No

Relatório Resumido da Execução Orçamentária e seus anexos se consegue demonstrar indicadores importantes como: receita corrente líquida (Anexo III), receitas e despesas previdenciárias (Anexo IV), resultado primário e nominal (Anexo VI), receitas e despesas com ensino (Anexo VIII), receitas e despesas da saúde pública (Anexo XII), ressalva-se que existem outros anexos na publicação do RREO, como Balanço Orçamentário, Execução das Despesas, Demonstrativos de Restos a Pagar, Operações de Crédito e despesas de capital, Projeção Atuarial do Regime de previdência, Alienação de ativos e aplicação de recursos e Parcerias Público-Privadas.

O Relatório de Gestão Fiscal deve ser publicado a cada quadrimestre com prazo limite de 30 dias após o encerramento do quadrimestre com o objetivo de dar visibilidade as informações orçamentárias e fiscais do ente federativo, neste relatório deve-se informar os limites legais ou máximos, limite prudencial e limite alerta dos demonstrativos fiscais estabelecidos pela LRF (BRASIL, 2000), onde o limite prudencial é equivalente a 95% do limite máximo legal e o limite alerta é equivalente a 90% do limite máximo. A publicação do RGF nos mostra indicadores importantes para população como por exemplo: Despesa com pessoal (Anexo I), Dívida Consolidada (Anexo II), Garantias e Contragarantias de valores (Anexo III), Operações de Créditos (Anexo IV), Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar (Anexo V) e o Demonstrativo simplificado do RGF (Anexo VI).

Sendo assim, existem penalidades aplicadas para o não cumprimento das regras estabelecidas pela LRF (BRASIL, 2000) na publicação dos relatórios de responsabilidade fiscais, as penalidades aplicadas para o ente público segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2020): impedimento da entidade no recebimento de transferências voluntárias e proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para sua contratação. O não cumprimento dessas regras também apresenta penalidade para o titular do ente federativo são elas segundo o MDF (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2020): pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa, impedimento de exercer função pública por um período de até 5 anos, perda do cargo, perda de mandato e detenção ou reclusão.

Desta forma, fica explícita a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) sendo a principal ferramenta da população para verificar se as metas estabelecidas nas ferramentas orçamentárias estão sendo cumpridas e se os percentuais estabelecidos pela lei estão em níveis aceitáveis. É importante que a população tenha conhecimento sobre esse assunto para que se possa verificar se o atual gestor está sendo responsável com os cofres públicos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante do que foi exposto ao longo deste artigo, pode-se afirmar que seu objetivo geral foi plenamente alcançado, pois ao demonstrar como se organiza o processo orçamentário da administração pública no Brasil baseando-se em seus respectivos atos normativos, construiu-se um arcabouço teórico à luz de tais dispositivos. Neste contexto, foram discutidas as referidas bases normativas e verificadas sua jurisprudência e aplicação à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

Na seção de fundamentação teórica, iniciou-se com a normatização vigente no âmbito orçamentário onde foram citados os atos normativos, evidenciando que a lei que ainda rege a contabilidade pública é a Lei 4.320 (BRASIL, 1964) e conseqüentemente acabou ganhando maior força com a Constituição Federal (BRASIL, 1988), apresentou-se também os decretos referentes ao orçamento público brasileiro.

Ainda na fundamentação teórica foram apresentadas as principais ferramentas orçamentárias, definidas como Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária anual, essas três ferramentas juntas são responsáveis pelo processo orçamentário no Brasil no médio e curto prazo, onde o PPA vem com a função de planejar, a LDO direcionar e a LOA fica com o objetivo de executar.

Destarte, afirma-se com este estudo, que a Lei complementar de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000) apresentou grandes mudanças no que se diz respeito ao controle dos cofres públicos, estabelecendo limites e impondo

a administração pública e seus gestores punições para o não cumprimento das metas impostas no planejamento orçamentário e nos limites apresentados pela LRF se tornando assim a principal base de análise sobre as diretrizes orçamentárias.

Contudo, o artigo apresentado limitou-se em apresentar os conceitos e a forma como se organiza o processo orçamentário brasileiro, a fim de proporcionar o melhor entendimento da normatização do orçamento público brasileiro sob a ótica da Lei de responsabilidade fiscal. Sugere-se assim para pesquisas futuras, uma abordagem um pouco mais detalhada no âmbito das penalizações e responsabilização dos gestores públicos trazidas com a Lei de Responsabilidade (BRASIL, 2000), objetivando uma investigação mais assertiva e conseqüentemente uma melhor compreensão dos limites de gastos impostos pelo referido instrumento legal.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 10.179**, de 18 de dezembro de 2019. Declara a revogação, para os fins do disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, de decretos normativos. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D10179.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D10179.htm#art1). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 10.321**, de 15 de abril de 2020. Regulamenta a Lei nº 13.971, de 27 de dezembro de 2019, que institui o Plano Plurianual da União para o período 2020 a 2023, e altera o Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019, que institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/Decreto/D10321.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Decreto/D10321.htm). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 2.829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 27 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.898**, de 11 de novembro de 2019. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Lei/L13898.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Lei/L13898.htm). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.971**, de 27 de dezembro de 2019. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13971.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13971.htm). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.978**, de 17 de janeiro de 2020. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13978.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13978.htm). Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 14 ago. 2020.

DEVIDES, José Eduardo Costa; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. **A lei orçamentária anual como via de concretização do direito fundamental ao desenvolvimento e as questões hermenêuticas sobre a (im)possibilidade de sua rejeição total**. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5726>. Acesso em dia 10, out. 2020.

SANTOS, Eliane Nepunuceno dos; NUNES, Elizamar da Silva; GOMES, Georgia Daphne Sobreira. O PLANO PLURIANUAL (PPA). **REGEPS**, Brasília, V.1, N°1, p.68-78, Jul-Dec, 2018. Disponível em: <http://mail.faculdadeanasps.com.br/ojs/index.php/REGEPS/article/view/5/5>. Acesso em dia 28, set. 2020.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 8. ed. Ministério da Fazenda; Secretaria do Tesouro Nacional: Brasília 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em 20 out. 2020.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 11. ed. Ministério da Fazenda; Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:33576](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:33576). Acesso em 07 nov. 2020.