



MANUAL DE PLANEJAMENTO PÚBLICO TCESP

Colaboração de:
Paulo Massaru Uesugi Sugiura (DSF-1 - TCE-SP)
Prof. Dr. Ricardo Azevedo (Universidade Federal de Uberlândia)
João Mário Medeiros Paixão (MPC – Observatório do Futuro – TCE-SP)
Leandro Luis dos Santos Dall'Ólio (UR-09 – Observatório do Futuro – TCE-SP)
Manuela Prado Leitão (Coordenadora do Observatório do Futuro – TCE-SP)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	3
2. A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO	6
3. O ORÇAMENTO PÚBLICO	15
3.1. O QUE É	16
3.2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	17
3.3. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	18
3.3.1. DIAGNÓSTICO E ELABORAÇÃO.....	19
3.3.2. DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO.....	24
3.3.3. EXECUÇÃO	28
3.3.4. CONTROLE E AVALIAÇÃO	30
3.4. A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	34
3.5. PLANO PLURIANUAL (PPA).....	37
3.6. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO).....	40
3.6.1. ORIENTAÇÕES DO TCESP.....	43
3.6.2 ANEXO DE METAS FISCAIS (AMF).....	45
3.6.3. ANEXO DE RISCOS FISCAIS (ARF).....	45
3.6.4 ANEXO DE POLÍTICA FISCAL.....	46
3.6.5. CHECK LIST PARA A ELABORAÇÃO DA LDO:	46
3.7. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)	48
3.7.1. ORIENTAÇÕES DO TCESP.....	53
3.7.2. CHECK LIST PARA A ELABORAÇÃO DA LOA:	56
3.8. VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE ORÇAMENTO	56
3.9. RECEITAS E DESPESAS.....	72
3.9.1. RECEITAS	72
3.9.1.1. CONCEITO.....	72
3.9.1.2. CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	73
3.9.1.2.1. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA (ECONÔMICA)	74
3.9.1.2.1.1. PRIMEIRO NÍVEL – CATEGORIA ECONÔMICA (1º DÍGITO)	75
3.9.1.2.1.2. SEGUNDO NÍVEL – ORIGEM (2º DÍGITO).....	76
3.9.1.2.1.3. TERCEIRO NÍVEL – ESPÉCIE (3º DÍGITO)	76
3.9.1.2.1.4. QUARTO NÍVEL – DESDOBRAMENTOS (4º, 5º, 6º E 7º DÍGITOS)	77
3.9.1.2.1.5. QUINTO NÍVEL – TIPO (8º DÍGITO)	77
3.9.2. DESPESAS.....	79

3.9.2.1. CONCEITO.....	79
3.9.2.2. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	79
3.9.2.2.1. CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL	80
3.9.2.2.2. CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL	81
3.9.2.2.3. CLASSIFICAÇÃO POR ESTRUTURA PROGRAMÁTICA.....	85
3.9.2.2.4. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA.....	86
3.9.2.2.4.1. CATEGORIA ECONÔMICA DA DESPESA (1º DÍGITO).....	87
3.9.2.2.4.2. GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA (2º DÍGITO).....	87
3.9.2.2.4.3. MODALIDADE DE APLICAÇÃO (3º E 4º DÍGITOS).....	88
3.9.2.2.4.4. ELEMENTO DE DESPESA (5º E 6º DÍGITOS)	88
3.9.2.2.4.5. DESDOBRAMENTO DO ELEMENTO DE DESPESA (7º E 8º DÍGITOS)	89
3.9.3. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR FONTE/APLICAÇÃO DE RECURSOS	89
4. OS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E AS PEÇAS DE PLANEJAMENTO	96
4.1 O QUE SÃO OS ODS	96
4.2 POR QUE BUSCAR CUMPRIR A AGENDA 2030?	98
4.3 CONEXÃO ENTRE A AGENDA 2030 E A CF 88	99
4.4 COMPETÊNCIAS (E RESPONSABILIDADES) DEFINIDAS PELA CONSTITUIÇÃO.....	102
4.5. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO A PARTIR DOS ODS – COMO INCORPORAR A AGENDA 2030 NA GESTÃO PÚBLICA?	103
4.5.1 A LOCALIZAÇÃO DOS ODS	103
4.5.2 CRIAÇÃO DE DIAGNÓSTICOS E DEFINIÇÃO DE PRIORIDADES	104
4.5.3 DEFINIÇÃO DE PROGRAMAS, AÇÕES, DIRETRIZES, OBJETIVOS E METAS – PPA.....	105
4.5.4 O MONITORAMENTO E A RELEVÂNCIA DO USO DE INDICADORES	107
5. O TCESP E AS AUDITORIAS DE RESULTADO: A BUSCA DA EFETIVIDADE NAS POLÍTICAS PÚBLICAS	109
6. A GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE SOCIAL COMO ALIADOS	113
6.1. PRINCIPAIS DISPOSITIVOS DE TRANSPARÊNCIA NA LRF	115
6.2. AUDIÊNCIAS PÚBLICAS	115
6.3. CONSELHOS GESTORES DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	120
6.4. ORÇAMENTO PARTICIPATIVO	123
6.5. OUVIDORIAS PÚBLICAS E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO AO CIDADÃO.....	125
6.6. O TCESP E AS FERRAMENTAS DE FOMENTO AO CONTROLE SOCIAL	127
7. CONCLUSÃO	134
8. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA E OUTRAS REFERÊNCIAS.....	135

1. INTRODUÇÃO

O planejamento no Setor Público não é conceito estático; evolui à medida que as funções estatais são incorporadas, transformadas ou extintas, de acordo com os legítimos anseios da sociedade. Nessas idas e vindas, a profissionalização do aparato público é primordial para que as ações e serviços oferecidos sejam de qualidade a um custo que não onere excessivamente os cidadãos e o setor produtivo.

Em seus primórdios, o planejamento estatal objetivou impor limites às discricionariedades dos monarcas. Durante o período de unificação entre as Coroas Reais da Espanha e de Portugal, reconheceu-se a necessidade de votação dos impostos pelos delegados dos contribuintes, dando ao mencionado tributo seu caráter de prestação pública. A Inglaterra teve como marco a assinatura da Magna Carta, pelo Rei João Sem Terra, em 1215, estabelecendo o princípio tributário do consentimento e iniciando uma nova relação entre os monarcas e seus súditos, até a aprovação da Lei do Fundo Consolidado em 1787, representando grande avanço em termos de finanças públicas. Com o mote de “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”, a Revolução Francesa de 1789 sedimentou o instituto do consentimento para criação e cobrança de tributos.

A primeira Revolução Industrial, com profundas mudanças sociais e o início do êxodo rural, obrigou o Estado a incorporar feições econômicas em seu planejamento, almejando reduzir as desigualdades sociais, combater o desemprego e estimular o crescimento econômico. O *New Deal* do presidente estadunidense Franklin Delano Roosevelt, inspirado pelas ideias do brilhante economista John Maynard Keynes, é exemplo dessa concepção orçamentária.

De outro norte, o planejamento planejado da União Soviética, a partir de 1917, por burocratas, demonstra a tentativa (frustrada) do controle de toda produção econômica (agrícola, industrial e de serviços) pelo aparelho estatal.

Desde a década de 1980, o setor público vem incorporando metodologias empresariais. A assimetria entre o recolhimento compulsório de parte da renda dos cidadãos e a contrapartida estatal em produtos e serviços

aquele do esperado tem abalado essa relação, impondo novos rumos ao planejamento público. Desburocratização, privatização, terceirização, busca por resultados e o paradigma do cidadão como cliente tem transformado as peças de planejamento estatal em planos de negócios.

No Brasil, o embrião do planejamento orçamentário decorreu das Guerras Napoleônicas, obrigando a mudança da Família Real Portuguesa para terras tupiniquins. Dom João VI capitaneou tal processo, impulsionado pela abertura dos portos e, conseqüentemente, instituição de tributos aduaneiros, estabelecendo o Tesouro Nacional em 1808. A partir de então, iniciou-se a criação de um aparato estatal e uma necessidade de sistematização e planejamento das execuções estatais.

Getúlio Vargas e sua Revolução de 1930 contribuíram muito para essa modernização. O período desenvolvimentista, inaugurado por Juscelino Kubitschek e seu plano de metas, trouxeram à baila o planejamento econômico. O período militar aprimorou o projeto de desenvolvimento nacional e trouxe inovações legislativas que ainda perduram: Lei nº 4320/64 e o Decreto-Lei nº 200/1967.

Restabelecida a ordem democrática com a Constituição Federal de 1988, melhorias incrementais têm sido incorporadas ao planejamento público. Merece destaque o tripé de planejamento, baseado em um conjunto integrado de três instrumentos, materializados no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que devem atuar em conjunto com a Lei Orçamentária Anual (LOA) como um processo único. Cada instrumento possui objetivos e contribuições específicos para o planejamento dos governos.

Além disso, a reforma gerencial do orçamento público¹, introduzida no início dos anos 2000, inovou ao propor a reorganização dos programas de governos dos entes públicos, passando a ser baseados em resultados com indicadores e metas, indo além da mera alocação de receitas e despesas. A reforma gerencial do orçamento público materializou o espírito de planejamento

¹ MOG. (1999). **Manual Técnico de Orçamento. Manual Técnico para Elaboração da proposta orçamentária da União para 2000**. Brasília: Imprensa Nacional. Disponível em http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2000.pdf. Acesso em 31 out. 2020.

por resultados trazido pela Constituição Federal e tratado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) como um dos pilares da Gestão Pública.

Por fim, cabe mencionar tanto a Emenda Constitucional nº 95/16, que dispôs sobre um novo regime fiscal, impondo um teto para os Gastos Públicos, quanto a Emenda Constitucional 100/2019, que determinou que “a administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade” (Art. 165, §10). Apesar de ter vigência apenas para o Governo Federal (como disposto no §13), essa mudança é simbólica, e pode servir para inspirar mudanças nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas de municípios, replicando-se o modelo.

No plano internacional, cumpre salientar mais recentemente o advento da Agenda 2030, aprovada no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU) em setembro de 2015, ao estabelecer metas de desenvolvimento pautadas no crescimento sustentável, na inclusão social, na proteção ao meio ambiente, na transparência, na responsividade dos governos e no combate à corrupção, desafia os Estados a se tornarem mais atentos às questões contemporâneas, impactando a concepção, o planejamento e a execução de políticas públicas.

O Brasil, mais uma vez, insere-se nessa nova contextualização de planejamento e gasto público, em que não basta estar a despesa em conformidade com a legislação: é preciso gastar melhor, com mais qualidade e resultados efetivos para o aprimoramento da vida dos cidadãos.

O objetivo do presente manual, muito mais do que revisar os dispositivos legais existentes, é demonstrar a relevância do planejamento para a melhor elaboração e execução das políticas públicas, almejando, assim o atendimento aos legítimos anseios da população.

2. A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO

O **planejamento** é a primeira das quatro funções clássicas que compõem o ciclo administrativo (planejamento, organização, direção e controle)².

Antes que qualquer outra função administrativa seja colocada em prática, as organizações precisam se planejar, ou seja, estabelecer quais serão seus objetivos e os meios utilizados para alcançá-los.

Ao se planejar, a Administração combate o imprevisto, definindo de forma consciente como reagir a situações futuras.

Com um planejamento bem realizado, o administrador aumenta a racionalidade das decisões, estabelece formas de lidar com os riscos e amplia a possibilidade de se atingir os objetivos traçados.

É até possível alcançar um determinado objetivo sem se planejar. Entretanto, as chances de isso acontecer são bastante reduzidas. Agir apenas com a vontade de acertar, sem uma definição clara de objetivos e de estratégias, pode ser o caminho para a adoção de improvisos e soluções de curto fôlego que dificilmente resolverão problemas de maior complexidade.

O planejamento se revela particularmente importante no âmbito do setor público. Com efeito, uma vez que a capacidade financeira do Estado é limitada, prioridades devem ser estabelecidas. Nesse contexto, o planejamento estabelece um espaço decisório no qual são definidas quais políticas públicas terão a primazia na alocação de recursos.

É bem sabido que há custos associados à realização do planejamento. Um exemplo são as despesas para manter equipe qualificada de



² CHIAVENATO, I. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 340, 2008.

profissionais com conhecimentos em diversas áreas afetas às políticas públicas. De todo modo, a longo prazo, os benefícios de um planejamento bem realizado tendem a superar largamente os custos a ele associados.

Precedente TCESP: TC-006693.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Oscar Bressane – Exercício de 2017

Sobre as falhas no planejamento, em que pese o tamanho diminuto da cidade, não é possível conceber uma estrutura administrativa moderna sem a devida capacidade de planejar.

*Ao contrário do que sustenta a administração, **a criação de uma equipe integrada, capaz de reunir informações das áreas fins (saúde, educação, etc.) da Prefeitura Municipal, alocar eficientemente os recursos, projetar as metas e, com isso, a avaliação de sua execução é uma medida de economia e não de aumento dos gastos públicos.***

É, por conseguinte, um imperativo.

Deve assim tomar medidas concretas visando aperfeiçoar os mecanismos de planejamento, melhorando o desempenho da administração nos principais eixos do IEG-M (g.n.).

No Brasil, o ato de planejar não decorre apenas de uma necessidade administrativa, mas também de imposições constitucionais e legais a que se submetem todos aqueles que gerem a coisa pública. Nesse horizonte, o planejamento e o orçamento são tratados de forma integrada pela Constituição Federal que, em seu art. 165, prevê a existência de três leis interdependentes, que funcionam como verdadeiros instrumentos de planejamento do setor público em todas as esferas de governo:

CF/1988, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

Tais leis são relevantes instrumentos para a compatibilização da estratégia de governo com as demandas de maior impacto social. Mais que estabelecer um mero cronograma de entrega de bens e serviços à população, as peças de planejamento devem prever, de forma clara e transparente, como a alocação de recursos contribuirá para a redução dos problemas sociais.

Para isso, é imprescindível a participação da sociedade civil na elaboração das peças orçamentárias, tendo em vista a exigência de cooperação das associações representativas no planejamento municipal (art. 29, inciso XII, da CF/1988). A regra constitucional de participação social como diretriz foi reforçada pela Emenda Constitucional 108/2020, que determinou que “O Estado

exercerá a função de planejamento das políticas sociais, **assegurada**, na forma da lei, **a participação da sociedade** nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas” (art. 193, da CF/1988). E nunca é demais lembrar que no caso dos municípios, a “gestão orçamentária participativa” é exigida por força da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades (art. 4º, alínea “f”).

A Constituição Federal também trata do planejamento ao dispor sobre a ordem econômica e financeira. O seu art. 174 estabelece que a função de planejamento deve ser exercida pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, cabendo à lei estabelecer as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Ainda nesse aspecto, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) preleciona que a ação planejada é pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal:

Lei Complementar nº 101/2000, art. 1º, § 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.

Na mesma linha, o art. 40, § 1º, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), prevê que o plano diretor, instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana³, deve ser parte integrante do processo de planejamento municipal:

³ De acordo com o art. 41, I, da Lei nº 10.257/2001, o plano diretor é obrigatório para cidades: I – com mais de vinte mil habitantes; II – integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas; III – onde o Poder Público municipal pretenda utilizar os instrumentos previstos no § 4º do art. 182 da Constituição Federal; IV – integrantes de áreas de especial interesse turístico; V – inseridas na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional. VI - incluídas no cadastro nacional de Municípios com áreas suscetíveis à ocorrência de deslizamentos de grande impacto, inundações bruscas ou processos geológicos ou hidrológicos correlatos.

Lei nº 10.257/2001, art. 40º, § 1º. O plano diretor é parte integrante do processo de planejamento municipal, devendo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas.

Não obstante, outros planos também têm recebido tratamento semelhante no sentido de positivação no ordenamento jurídico, a exemplo do Plano Nacional de Educação (Lei Federal nº 13.005/2014) previsto no artigo 214 da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda Constitucional nº 59/09, que incluiu a duração decenal e acrescentou o estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

Ainda, a serem instituídos por lei, encontram-se previstos no texto constitucional o Plano Nacional da Juventude, de duração decenal (inciso II do §8º, artigo 227) e o Plano Nacional da Cultura, de duração plurianual (§3º do artigo 215).

Determinados ramos de políticas públicas receberam da legislação infraconstitucional a necessidade de planos, como as relativas à saúde (Lei Orgânica da Saúde – Lei nº 8.080/1990) ou à assistência social (Lei Orgânica da Assistência Social – Lei nº 8.742/1993).

Numa visão geral, os planos possuem as seguintes serventias:

- Fixam diretrizes para a execução de políticas públicas;
- Geralmente são estabelecidos para um lapso temporal superior à execução do orçamento, com previsão de revisões;
- São dotados de instrumentos de interação entre as esferas do poder público, do poder econômico e do poder civil;
- Possuem mecanismos de controle mediante transparência e participação social.

Assim, de forma integrada e articulada, no sistema federal-estadual-municipal, os Poderes Executivo e Legislativo, como atores principais, têm o papel de assegurar o processo participativo na elaboração do plano, que deverá envolver o poder econômico e o poder civil.

A abordagem dos principais elementos constitutivos do processo de planificação, a princípio simplista, não esgota toda a importância desse indispensável instrumento de condução da política pública – **o plano**.

Essas são algumas das exigências constitucionais e legais expressas a respeito da incorporação das atividades de planejamento no âmbito do setor público. Há, contudo, situações em que, mesmo de forma indireta, o administrador se depara com a necessidade de planejar.

Do ponto de vista orçamentário, por exemplo, dificilmente a Administração conseguirá alcançar o equilíbrio fiscal ao final do exercício sem uma estimativa realista da arrecadação. Aliás, o desajuste fiscal que pode resultar de falhas nesta estimativa não raramente dá causas a desarranjos como ausência de pagamento de precatórios e de encargos sociais, que tantas vezes têm sido criticados pelo TCESP.

Precedente TCESP: TC-002420/026/15 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Presidente Bernardes – Exercício de 2015

[...] Não houve recolhimento das parcelas de encargos sociais devidas no mês de dezembro e 13º salário – parte patronal e servidores, somente vindo a ser quitadas em 10.05 e 15.06.16, com acréscimos de R\$ 24.353,75 e R\$ 25.378,34.

O Recorrente explicou que procedeu a opção pelo não recolhimento dos encargos, privilegiando a quitação da folha de servidores.

Evidente que a prática foi resultante da falta de planejamento e execução transparente e responsável durante todo o exercício, posto que na medida em que se verificava que as receitas não se realizavam, a Administração deveria ter cumprido regras predeterminadas na LDO ao contingenciamento das despesas antes eleitas.

Logo, a falta de recolhimento de encargos sociais, que possuem natureza tributária / previdenciária não está dentro do âmbito de discricionariedade do Gestor.

Agrava a situação o fato de que o Município também se fez valer do parcelamento de débitos pertinentes às competências 12/14, bem como 07 e 08/15, demonstrando claramente o financiamento de suas necessidades de caixa por meio do descumprimento de obrigação legal.

Enfim, obrigava-se a Administração aos ditames da LDO, no roteiro de contingenciamentos traçados pela Câmara Municipal, em cumprimento do princípio da legalidade estrita, imposta à Administração Pública pelo art. 37, caput, da CF/88.

Desse modo, bem marcada a falta de apego ao ordenamento fiscal vigente (g.n.).

Precedente TCESP: TC-000175/026/14 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Sumaré – Exercício de 2014

Quanto aos precatórios judiciais, incontroversamente remanesceram sem pagamento R\$ 2,591 milhões exigíveis no exercício de 2014, em ofensa ao artigo 100, § 5º, da Constituição Federal.

*Não se sustentam as alegações da apelante de que a insuficiência dos depósitos decorreu de dificuldades financeiras herdadas de gestões anteriores, o que a obrigou a priorizar despesas de suma importância para manutenção e funcionamento do município. Como já tratado acima, em 2014 houve aumento das receitas em comparação aos exercícios anteriores e a Origem não demonstrou preocupação com os alertas emitidos ao deixar de adotar medidas de contingenciamento de despesas, denotando **falta de planejamento orçamentário e financeiro** (g.n.).*

O insuficiente planejamento também possui consequências negativas para as contratações públicas.

Assim, se uma Prefeitura adquire medicamentos em excesso, deixará de direcionar parte de sua arrecadação para o custeio de outras necessidades do setor, como a aquisição de equipamentos médicos para a unidade básica de saúde. O superdimensionamento pode gerar, inclusive, desperdício de recursos públicos, caso os medicamentos não sejam consumidos antes do prazo de validade.

De outro norte, se a mesma Prefeitura não realiza levantamento adequado da efetiva demanda por medicamentos, adquirindo quantidade inferior à necessidade da unidade de saúde, correrá o risco de não atender adequadamente a população, além de se submeter a eventuais contratações emergenciais.

Nesse aspecto, é importante pontuar que **a falta de planejamento não constitui pressuposto para a hipótese de dispensa de licitação do artigo 24, IV, da Lei nº 8.666/1993⁴**, conforme a firme jurisprudência desta Corte.

⁴ Lei nº 8.666/1993, art. 24. *É dispensável a licitação:*

[...]

IV - nos casos de emergência ou de calamidade pública, quando caracterizada urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, e somente para os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa e para as parcelas de obras e serviços que possam ser concluídas no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias consecutivos e ininterruptos, contados da ocorrência da emergência ou calamidade, vedada a prorrogação dos respectivos contratos; [...]

Precedente TCESP: TC-002172/009/09 – Instrumentos Contratuais – Prefeitura Municipal da Estância Turística de Ibiúna

Doutrina e jurisprudência firmada nesta Corte e no Tribunal de Contas da União consideram como pressuposto para a hipótese de dispensa de licitação do inciso IV, artigo 24, da Lei nº. 8.666/93, que a emergência não tenha sido provocada pela desídia administrativa, falta de planejamento ou má gestão dos responsáveis, ou seja, que eles não tenham, em alguma medida, contribuído para a situação adversa.

Aqui, embora indiscutível a essencialidade de serviços (realização de exames laboratoriais), que não podem de fato ter a sua prestação interrompida, são, porém, de natureza contínua e, portanto, absolutamente previsíveis.

Deveria a Administração ter providenciado, no momento adequado, a instauração de procedimento licitatório.

Embora destaque a abertura da concorrência nº 06/2006 e alegue que motivos alheios a sua vontade impediram a finalização do procedimento a tempo, não apresentou qualquer explicação detalhada ou elemento de prova nessa direção.

*Pelo exposto, voto pela **IRREGULARIDADE** da dispensa licitatória e do contrato, acionando, em consequência, os incisos XV e XXVII, do artigo 2º, da Lei Complementar nº 709/93.*

A falta de planejamento pode implicar, ainda, indevido fracionamento de despesas, caracterizado pela utilização de modalidade licitatória mais simples, quando a lei expressamente demanda modalidade mais complexa. Nessa situação, ocorrem diversas contratações, em curto espaço de tempo, de obras ou serviços de mesma natureza, que deveriam ter sido adquiridos conjunta e concomitantemente. Tal prática afronta ao art. 23, § 5º, da Lei nº 8.666/1993⁵, além de ocasionar perdas financeiras para a Administração em decorrência da ausência de ganhos de escala que poderiam ocorrer se as normas legais que regem a matéria fossem observadas.

i-Planejamento – IEG-M

Vale destacar que o TCESP tem aferido o nível de planejamento de seus jurisdicionados desde 2014 por intermédio do indicador setorial i-Planejamento, um dos eixos de análise do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M).

⁵ Lei nº 8.666/1993, art. 23, § 5º. *É vedada a utilização da modalidade "convite" ou "tomada de preços", conforme o caso, para parcelas de uma mesma obra ou serviço, ou ainda para obras e serviços da mesma natureza e no mesmo local que possam ser realizadas conjunta e concomitantemente, sempre que o somatório de seus valores caracterizar o caso de "tomada de preços" ou "concorrência", respectivamente, nos termos deste artigo, exceto para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquela do executor da obra ou serviço.* (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).

O Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) mede a eficiência das Prefeituras em sete áreas – planejamento, gestão fiscal, educação, saúde, meio ambiente, segurança das cidades e governança/tecnologia da informação. A partir da análise dos dados obtidos por meio de cada um desses índices setoriais, os municípios são classificados em cinco faixas de resultado: **A** (altamente efetiva); **B+** (muito efetiva); **B** (efetiva); **C+** (em fase de adequação) e **C** (baixo nível de adequação). Com isso, o indicador do TCESP vem se transformando em uma valiosa ferramenta de aferição de políticas públicas, correção de rumos e reavaliação de prioridades, o que auxilia os administradores no planejamento cada vez mais eficaz de suas gestões.

(Para saber mais sobre o IEG-M e acessar comparativo dos resultados, acesse: <https://iegm.tce.sp.gov.br>).

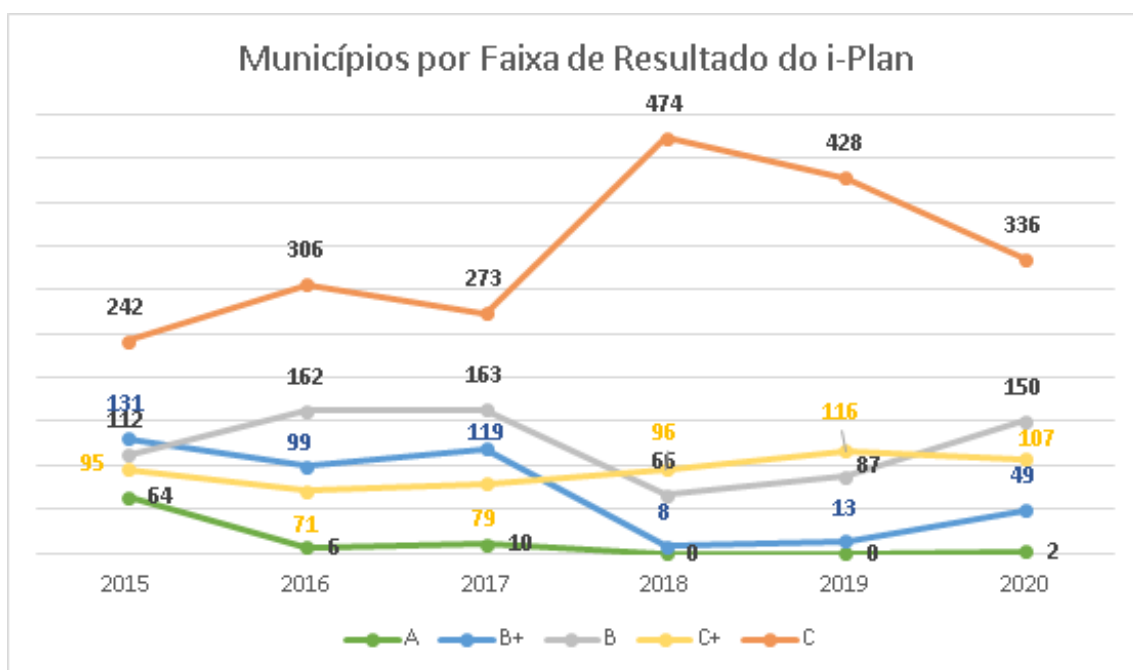
O **i-Planejamento** examina a consistência entre o que foi planejado e efetivamente executado por cada município. O indicador também revela a coerência entre as metas físicas atingidas e os recursos empregados, considerando os resultados das ações e seus reflexos em cada programa, a partir de quatro vertentes⁶:

- a) **correlação entre os resultados dos indicadores dos programas e das metas das ações:** a média do resultado de todos os indicadores de um programa é apurada e depois comparada com a média dos resultados das ações desse mesmo programa, com base nas informações constantes do Relatório de Atividades;
- b) **confronto entre o resultado físico obtido pelas metas das ações e os recursos financeiros utilizados:** apresenta o valor atingido em cada uma das ações, dividindo-se o valor da meta física realizada pelo valor estipulado inicialmente no planejamento; e o quanto dos recursos disponibilizados foi utilizado, dividindo-se o valor liquidado pelo valor fixado atualizado, a partir dos dados constantes da Lei Orçamentaria Anual;

⁶ Os cálculos matemáticos para cada um desses indicadores podem ser consultados em <https://iegm.tce.sp.gov.br/help.html> - “Manual do IEG-M”.

- c) **percentual de alteração do planejamento inicial:** total dos valores dos programas estabelecidos inicialmente na Lei Orçamentária Anual – LOA - comparado com os valores finais apurados para os mesmos programas;
- d) **pontualidade na entrega de documentos relativos às peças de planejamento:** a resposta à seguinte questão será extraída do sistema AUDESP: *“Os documentos relativos às peças de planejamento (Atas de audiência de avaliação do cumprimento de metas, Relatório de Atividades, PPA, LDO e LOA) são entregues no prazo ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo?”*.

A partir da análise dos dados referentes à série histórica do i-Planejamento, é possível notar que ainda é expressivo o número de municípios cujo índice se encontra nas faixas C (baixo nível de adequação) e C+ (em fase de adequação):



Trecho do artigo *Planejar é Preciso*⁷

[...] Salta aos olhos que os gestores municipais precisam ser capacitados para assegurar que a execução do orçamento público seja mais efetiva e evite desperdícios na máquina administrativa. No quesito planejamento, o índice revelou que a maior parte das ações de governo é custeada com recursos financeiros distintos dos previstos no orçamento e não guarda coerência com os programas municipais.

Em tempos de crise, esses dados reforçam a necessidade de o gestor público planejar com mais efetividade a aplicação dos recursos advindos dos tributos pagos pelos cidadãos, em conformidade com os preceitos da responsabilidade fiscal e social.

Não existe mágica na administração pública. Para atingir as metas propostas e prestar bons serviços à população, é preciso fazer a lição de casa e utilizar os instrumentos legais, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a própria Lei Orçamentária Anual. É com base neste arcabouço jurídico que as administrações municipais irão elaborar o planejamento das suas ações e principalmente gastar o dinheiro do contribuinte com muito mais qualidade.

Assim, como mencionado pela E. Conselheira Cristiana de Castro Moraes e pelo E. Conselheiro Sidney Estanislau Beraldo no artigo “*Planejar é preciso*”, cujo excerto foi transcrito acima, isso reforça a necessidade de os gestores **aplicarem cada vez com mais efetividade os recursos originários dos impostos pagos pelos cidadãos.**

⁷ MORAES, Cristiana de Castro; BERALDO, Sidney Estanislau. *Planejar é Preciso*. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. 06 out. 2015. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/planejar-e-preciso> . Acesso em: 05 jul. 2020.

3. O ORÇAMENTO PÚBLICO

3.1. O QUE É

O conceito de orçamento público evoluiu ao longo das últimas décadas. A princípio, prevalecia uma **visão clássica do orçamento**, que o considerava como mero instrumento de previsão de receitas e fixação de despesas⁸.

Sob aquele viés, o orçamento era visto notadamente como instrumento de controle político do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, sobretudo sob o aspecto contábil-financeiro. A principal ênfase era no que se gastava (meios), e não no que se realizava (fins). Não havia, portanto, integração entre planejamento e orçamento⁹.

Com o passar do tempo, novas técnicas administrativas foram sendo incorporadas ao processo de previsão de receitas e fixação de despesas. Atualmente, o orçamento é visto não apenas como instrumento contábil, mas como parte de um sistema complexo que integra planejamento e orçamento, de modo a viabilizar políticas públicas organizadas em programas e ações. A estrutura do orçamento, sob esse enfoque, passa a considerar aspectos de eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

Assim, enquanto o orçamento tradicional tinha como principal função o controle político, o **orçamento moderno** é visto como instrumento de planejamento das ações da Administração, com importante papel de propulsor de desenvolvimento econômico e social.

Um relevante marco da história do orçamento público brasileiro foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estatuiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, aperfeiçoou o sistema de planejamento governamental, criando importantes instrumentos como o

⁸ LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, p. 68, 2016.

⁹ PALUDO, A. V. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015; KOHAMA, H. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais de Orçamentos.

Embora algumas das exigências constitucionais acerca de matéria orçamentária façam menção apenas à União, suas disposições possuem caráter geral, devendo ser aplicadas, no que for cabível, pelos demais entes da federação.

Outro importante avanço na área ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 101/2000 que dedicou um capítulo inteiro à questão do planejamento (Capítulo II), o qual se divide em quatro seções que tratam do Plano Plurianual (Seção I)¹⁰, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Seção II), da Lei Orçamentária Anual (Seção III) e da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas (Seção IV), revelando a preocupação do legislador em estabelecer a atividade de planejamento como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal.

3.2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Na elaboração das peças orçamentárias devem ser respeitados princípios estabelecidos pela CF/1988 e pela legislação infraconstitucional.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (atualmente na 8ª edição)¹¹, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, elucida nove desses princípios ao tratar dos procedimentos contábeis orçamentários, os quais estão sintetizados na tabela a seguir:

Princípio	Conceito	Base legal
Unidade ou totalidade	Cada ente da Federação deve ter um único orçamento	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964
Universalidade	A LOA deve conter todas as receitas e despesas do ente federativo.	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964, recepcionado e normatizado pelo art. 165, § 5º, da CF/1988
Anualidade ou periodicidade	A Lei Orçamentária deve abranger um período determinado de tempo que,	Art. 2º, <i>caput</i> , da Lei nº 4.320/1964 e art.

¹⁰ O art. 3º da LRF (único dispositivo do Capítulo II do referido normativo) foi vetado pelo Presidente da República em 4 de maio de 2000, nos termos do art. 66, §1º, da CF/1988.

¹¹ Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> . Acesso em 07 jul. 2020.

	segundo a Lei nº 4.320/1964, coincide com o ano civil	34 da Lei nº 4.320/1964
Exclusividade	O orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, ressalvada a autorização para abertura de crédito suplementar e para contratação de operações de crédito, nos termos da lei	Art. 165, § 8º, da CF/1988
Orçamento Bruto	Todas as receitas e despesas devem ser registradas por seus valores brutos, vedadas quaisquer deduções	Art. 6º da Lei nº 4.320/ 1964
Legalidade	O orçamento deve ser formalizado por meio de lei	Art. 165 e art. 37, <i>caput</i> , da CF/1988
Publicidade	Deve ser dada ampla publicidade ao orçamento	Art. 37, <i>caput</i> , da CF/1988
Transparência	A sociedade deve ter amplo acesso ao orçamento público, assim como aos relatórios sobre execução orçamentária e gestão fiscal	Artigos 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº 101/2000
Não afetação da receita de impostos	Via de regra, a receita de impostos não deve ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções previstas na CF/1988	Art. 167, IV, da CF/1988

3.3. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O processo ou **ciclo orçamentário** corresponde ao período de tempo no qual se processam as atividades orçamentárias, abrangendo desde o diagnóstico e a elaboração das peças de planejamento, até as atividades de controle e avaliação¹².



¹² GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, p. 227, 2017.

De acordo com o art. 34, da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil. O ciclo orçamentário, contudo, não se confunde com o exercício financeiro, pois a elaboração da peça orçamentária se inicia no ano anterior ao da execução, ao passo que as atividades de controle e avaliação (ainda que iniciadas durante a execução orçamentária) podem se prolongar pelos exercícios seguintes.

Nos próximos tópicos será feita a análise, de forma individualizada, de cada uma dessas etapas, com enfoque no processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual. É importante pontuar, contudo, que esse processo se assemelha ao adotado para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Plano Plurianual. Assim, sempre que oportuno, serão feitas menções ao processo de elaboração da LDO e do PPA.

3.3.1. DIAGNÓSTICO E ELABORAÇÃO

O ciclo orçamentário inicia-se com o **diagnóstico**, que compreende o levantamento formal dos problemas, necessidades e deficiências antecedentes ao planejamento.

Tendo em vista a complexidade desse levantamento, imprescindível que seja realizado por equipe de profissionais estruturada, dedicada e treinada, a qual deve ser capaz de reunir informações das diversas áreas de atuação do ente.

Apenas com um diagnóstico realista a Administração poderá, de fato, atender de forma adequada os legítimos anseios da população.

O diagnóstico é um instrumento relevante para a maturidade do planejamento governamental. O planejamento inicial deve partir sempre do diagnóstico, de forma a diminuir sua dependência informacional apenas em relação aos planejamentos anteriores.

Assim, o diagnóstico deve ser mantido atualizado de forma permanente nos entes, o que subsidiará não apenas a elaboração dos instrumentos de planejamento, mas inclusive as propostas de governo de futuros candidatos. Ele deve ser, portanto, um instrumento permanente que pertence ao ente e tanto a sua elaboração quanto manutenção são seus principais ativos.

Precedente TCESP: TC-006478.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Palmeira d'Oeste – Exercício de 2017

Na apuração do IEG-M/TCESP, a média geral do Município de Palmeira D'Oeste foi "C", gestão caracterizada como de "baixo nível de adequação" perante os critérios de avaliação, como efeito dos resultados insatisfatórios nos índices setoriais de Planejamento, Educação, Meio ambiente, Proteção às Cidades e Governança de TI.

*Relembro que **os serviços públicos devem estar diretamente relacionados às demandas dos municípios, sendo, portanto, premente a realização de levantamentos e estudos prévios que embasem o planejamento e o estabelecimento de metas quantificáveis, passíveis de acompanhamento e controle contínuos.***

*No caso em apreço, **a falta de levantamentos formais dos problemas, necessidades e deficiências do Município, antecedentes à atividade de planejamento, assim como a inexistência de equipe estruturada, dedicada e treinada para a sua execução, explicam a baixa efetividade das políticas públicas nos setores supracitados.***

Dito isso, é de se formular advertência à Origem para que reveja as deficiências apuradas por meio do IEG-M, em especial quanto ao Planejamento, cujo aperfeiçoamento deve ser verificado na próxima inspeção. (g.n.)

Outra fonte relevante de informações para a elaboração dos instrumentos de planejamento é a plataforma de governo proposta pelo candidato vencedor nas eleições (prefeito, governador). Considerando que o programa político eleito como vencedor passou por escrutínio social no processo eleitoral, o planejamento deve basear-se nas "promessas" eleitas pela sociedade.

Passa-se, assim, à **elaboração** das peças de planejamento.

Inicialmente, deve-se ponderar que, durante o processo de elaboração dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamento, é importante incentivar a participação popular e realizar audiências públicas (art. 48, § 1º, I, da LRF; art. 44, Lei federal nº 10.257/2001).

Como será visto adiante, as **audiências públicas** são reuniões promovidas entre representantes da sociedade civil e autoridades públicas, com o objetivo de instruir matéria legislativa em trâmite ou debater assuntos de relevante interesse para a comunidade¹³. Por intermédio delas, a Administração toma conhecimento das principais demandas existentes entre os diferentes atores sociais.

Em relação à competência para a elaboração inicial das peças de planejamento, o art. 165, *caput*, da CF/1988 estabelece que o plano plurianual,

¹³ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Resolução nº 17, de 1989**. Brasília, DF, 1989. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2012-2019%20A.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais são leis de iniciativa do Poder Executivo.

No mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, o Poder Executivo de cada ente deverá colocar à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da receita corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo (art. 12, § 3º, da LRF).

Tais 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 (art. 12, *caput*, da LRF).

Com base nesses estudos e estimativas, cada Poder elaborará suas propostas orçamentárias parciais e as encaminhará ao Poder Executivo, que será o responsável pelo envio da proposta consolidada à Edilidade.

Destaca-se que a etapa de previsão da receita é de suma importância para o equilíbrio das contas públicas, cabendo ao Poder Legislativo a análise e o escrutínio das receitas constantes da proposta orçamentária recebida, evitando-se projetos de lei com receitas superestimadas ou subestimadas.

Orçamentos **superestimados** resultam na realização de empenhos sem lastro, que estão entre as principais causas do déficit orçamentário e do aumento da dívida pública. Por meio da projeção realista da receita que o gestor revela seu verdadeiro compromisso com a gestão fiscal responsável da coisa pública.

Precedente TCESP: TC-004115.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Trabiçu – Exercício de 2016

[...] O Município experimentou a expansão de sua RCL em 13,78% no período – com acréscimo nominal de R\$ 1.444.786,39, ou seja, atingindo índice de crescimento superior à inflação acumulada (IGPM – 7,19%), bem como do próprio PIB (-3,6%).

No entanto, não há como negar que houve desajuste fiscal demarcado na própria elaboração da peça orçamentária, uma vez que o déficit de arrecadação chegou a 14,44%, ou seja, as receitas previstas ficaram R\$ 1.750.637,98 abaixo do esperado.

*Anoto que **orçamentos superestimados dão margem à realização de empenhos sem lastro financeiro, desse modo constituindo dívida sem capacidade ao seu pagamento.***

Essa situação é bastante ruim, na medida em que provoca a reavaliação de todo o plano de investimentos, disso obrigando a Gestão ao corte de despesas e conseqüente prejuízo na realização das políticas públicas em prol do desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida da população.

Destarte, considerando que houve aumento da RCL, a frustração das receitas estimadas somente pode ser explicada pelo superdimensionamento da peça orçamentária, divorciada da realidade econômica do Município. (g.n.)

Orçamentos **subestimados**, por sua vez, também são danosos para a agenda governamental, pois dão margem à abertura de créditos adicionais sem maior rigor, distorcendo os programas inicialmente estabelecidos.

Precedente TCESP: TC-001690/026/13 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Santa Maria da Serra – Exercício de 2013

Conforme pode ser extraído das informações constantes no laudo de inspeção, foi revelado que o Município experimentou – consoante ajuste realizado pela ATJ – aumento de sua RCL em 7,17%, ou seja, bastante acima do crescimento do PIB no período, que ficou em 2,30%.

*No entanto, observa-se que o plano orçamentário se mostrava conservador, na medida em que apresentou excesso de arrecadação de 6,81% - R\$ 1.123.781,94, indicando que **as expectativas sobre as receitas estavam aquém do valor efetivamente realizado.***

*Aqui faço lembrar que **orçamentos subestimados dão margem à abertura de créditos adicionais sem maior apego ao planejamento inicial, antes discutido junto ao Legislativo, com a participação popular, além de costumeiramente divorciarem-se da LDO e PPA.** (g.n.)*

Nessa linha de ideias, não se deve olvidar que a LRF associa o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas com a reponsabilidade na gestão fiscal (art. 1º, § 1º). Assim, sem a estimativa acurada de receitas, o próprio sistema de metas fiscais estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal fica comprometido.

De acordo com o art. 165, § 9º, I, da CF/1988, caberá à Lei Complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Enquanto a União não editar referida Lei Complementar, que terá caráter nacional, os entes que não tenham regulamentado seus respectivos prazos sobre o trâmite dos projetos de PPA, LDO e LOA podem observar aqueles previstos no ADCT da CF/1988 (art. 35, § 2º):

	Prazo para encaminhamento do projeto ao Legislativo	Prazo de devolução para sanção
PPA	até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro	até o encerramento da sessão legislativa
LDO	até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro	até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa
LOA	até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro	até o encerramento da sessão legislativa

No caso do **Estado de São Paulo**, ressalta-se que a Constituição Estadual de 1989 estabelece que, até a entrada em vigor da referida lei complementar, os prazos para encaminhamento dos projetos da LDO e da LOA, assim como para devolução para sanção, serão os seguintes (art. 39, do ADCT):

	Prazo para encaminhamento do projeto ao Legislativo	Prazo de devolução para sanção
LDO	até oito meses antes do encerramento do exercício financeiro	até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa
LOA	até três meses antes do encerramento do exercício financeiro	até o encerramento da sessão legislativa

Em relação aos municípios, caso a Lei Orgânica estabeleça prazo diferenciado para o seu ciclo orçamentário, é necessário que haja coerência entre as datas fixadas para envio de cada projeto de lei. Isso porque a LDO deve ser aprovada antes da LOA, pois uma de suas funções é justamente orientar a elaboração do orçamento.

Na hipótese de o Poder Legislativo não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos municípios, deverá ser considerada como proposta a lei de orçamento vigente (art. 32, da Lei nº 4.320/1964).

FAQ Audesp¹⁴: Codificação de Programas e Projetos¹⁵

Como codificar os programas e os projetos na LDO agora no mês de abril, se a codificação se dará do PPA que será enviado ao Legislativo somente do mês de agosto?

Resposta:

Relativamente ao primeiro ano da gestão governamental, a título de sugestão, há duas alternativas, a primeira no sentido do PPA ser elaborado de forma concomitante com a LDO e a segunda, na impossibilidade disso vir a ocorrer, poderá ser estabelecido na LDO/06, elaborada em 2005, que as prioridades relativas ao primeiro ano de vigência poderão ser estipuladas na própria lei instituidora do Plano Plurianual.

Como é possível notar, o prazo de vigência do PPA, de acordo com a regra do ADCT, **não coincide com o mandato do chefe do Poder Executivo**. Este, até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, encaminhará para o Legislativo o Plano Plurianual a ser executado a partir do segundo ano de seu mandato. Planejado para um período de quatro anos, esse PPA terá sua vigência encerrada apenas ao final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente.

Essa sistemática traz alguns benefícios, tendo em vista que estabelece um elo entre as ações públicas que foram planejadas em diferentes mandatos.

3.3.2. DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO

Em seguida, o projeto de lei do orçamento é encaminhado ao Poder Legislativo, que ficará responsável por sua discussão, votação e aprovação.

O Chefe do Executivo poderá propor modificação nos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, desde que não iniciada a votação, na Comissão responsável pela matéria, da parte cuja alteração é proposta (art. 166, § 5º, da CF/1988).

De acordo com o art. 166, da CF/1988, os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos

¹⁴ A Audesp disponibiliza no endereço eletrônico <https://audesp.tce.sp.gov.br/faq/> as respostas às perguntas mais frequentes dos jurisdicionados quanto à prestação de informações ao TCESP. Todas as perguntas e respostas são organizadas em categorias, tais como: Peças de Planejamento, Estrutura de Códigos Contábeis, Fonte de Recurso e Código de Aplicação, Contabilidade Pública e Privada. Algumas das perguntas relacionadas a temas abordados nesse Manual serão apresentadas sempre que cabíveis.

¹⁵ Disponível em: <https://audesp.tce.sp.gov.br/faq/entry/55/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum, cabendo a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados as seguintes atribuições:

Atribuições da Comissão mista permanente de Senadores e Deputados (art. 166, § 1º, da CF/1988)

Examinar e emitir parecer sobre os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, assim como sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República

Examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas.

No caso dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, os quais possuem apenas uma casa legislativa, haverá uma comissão permanente comum para o desempenho dessas atribuições, a qual será composta por deputados, no caso dos estados e do DF, e de vereadores, no caso dos municípios.

A importância da Comissão de Orçamento no processo orçamentário

Os projetos de lei que tratam sobre matéria orçamentária devem, na forma de regimento de cada Legislativo, ser apreciados previamente pela Comissão de Orçamento e Finanças (COF). A referida comissão possui diversos tipos de composição e organização entre os entes.

Uma das atividades relevantes a ser desempenhada pela COF é a análise técnica sobre os projetos de lei recebidos, com a emissão de parecer que instrumentalize as discussões durante o processo de aprovação dos projetos.

O parecer deve ser claro, e analisar de forma técnica os projetos recebidos.

Não raro têm sido os questionamentos quanto à inoperância da COF no Legislativo dos municípios, com pareceres superficiais, que não contribuem para as discussões em plenário¹⁶.

Uma boa prática encontrada em alguns municípios é a transparência dos pareceres da COF no portal do legislativo, para amplo acesso e transparência.

As comissões podem buscar apoio externo, para auxiliá-las na execução de suas atividades, sobretudo na elaboração do parecer dos instrumentos de planejamento. As Universidades, por exemplo, podem apoiar o legislativo nesse tipo de atividade, através de estudos e participação de professores e pesquisadores em audiências públicas. Os conselhos municipais podem ser outro importante ponto de apoio à COF e ao Legislativo, e poderão ser convidados a se manifestar sobre os temas de suas áreas de atuação.

¹⁶ DOMINGOS, F. D.; AQUINO, A. C. B. de. Competências (não exercidas) das comissões de orçamento e finanças nas câmaras municipais. **Revista de Administração Pública**, vol.53, n.6, 1161–1178, 2019.

Essa comissão ficará, portanto, responsável por emitir parecer sobre as emendas apresentadas aos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais.

Tais emendas se submetem a normas rígidas quanto ao seu conteúdo e objetivos. Assim, segundo a Constituição Federal, a regra é não admitir aumento da despesa prevista nos projetos de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo (art. 63, da CF/1988), ressalvado apenas o disposto no art. 166, § 3º e § 4º.

A ressalva estabelecida no § 3º determina que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas nas seguintes situações:

Requisitos para que as emendas ao projeto de LOA possam ser aprovadas (art. 166, § 3º, da CF/1988)
Sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
Indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre: a) dotações para pessoal e seus encargos; b) serviço da dívida; e c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal
Sejam relacionadas: a) com a correção de erros ou omissões; ou b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

Já o § 4º desse mesmo artigo exige que as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não sejam aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

O art. 33 da Lei nº 4.320/1964 também estabelece restrições nas emendas ao projeto de orçamento, as quais se encontram esquematizadas na tabela seguinte:

Não se admitirão emendas ao projeto de lei de orçamento que visem:
Alterar a dotação solicitada para despesa de custeio (salvo quando provada, nesse ponto, a inexatidão da proposta)
Conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes
Conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado
Conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções

Em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, recursos inicialmente previstos pelo Executivo podem ficar sem as correspondentes despesas. Nessa hipótese, tais recursos poderão ser utilizados mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (art. 166, § 8º, da CF/1988).

Também é possível que, na fase de discussão, o Poder Legislativo necessite repensar a receita inicialmente prevista no projeto de orçamento. Nesse caso, tal reestimativa só poderá ser levada a efeito se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal, em razão do previsto no art. 12, § 1º, da LRF.

Uma vez aprovado, o projeto de lei será enviado ao Executivo para sanção. Se for vetado (parcial ou totalmente), o projeto deverá ser apreciado novamente pelo Legislativo, que poderá confirmá-lo ou rejeitá-lo.

Cumprе salientar que a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias (art. 57, § 2º, da CF/1988). Tal regra não se aplica, entretanto, aos projetos da LOA e do PPA.

No mais, conforme já mencionado anteriormente, a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual é condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal (art. 44, da Lei nº 10.257/2001). Assim, não sendo assegurada a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea “f”, do inciso III, do art. 4º, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto das Cidades), tais leis sequer poderão ser aprovadas.

Transparência do processo de aprovação dos instrumentos orçamentários

Os projetos de lei possuem trâmite próprio, que devem seguir o regimento Interno de cada Legislativo, respeitadas as regras previstas em norma geral.

Considerando o princípio geral de transparência da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal, os projetos que tratam sobre a matéria orçamentária devem também ser transparentes para a sociedade.

Assim, seguindo essa determinação legal, os sítios eletrônicos dos Legislativos devem apresentar de forma clara todos os documentos da tramitação aos projetos de lei, que incluem: (i) a proposta recebida do Poder Executivo que contemple todos os anexos; (ii) emendas recebidas; (iii) emendas aprovadas; (iv) parecer da Comissão de Orçamento e Finanças; (v) demais documentos apensados ao projeto; e (vi) redação final aprovada.

3.3.3. EXECUÇÃO

A terceira fase do ciclo orçamentário corresponde à implementação do que foi planejado no Plano Plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual. Durante essa fase serão arrecadadas as receitas e executadas as despesas, de forma a cumprir os programas e ações de governo.

Segundo o art. 168 da CF/1988, os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

Na fase de execução, o Prefeito Municipal deverá observar que os repasses ao Poder Legislativo, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderão ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos artigos 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior (art. 29-A, da CF/1988):

Percentual	População
7%	até 100.000 habitantes
6%	entre 100.000 e 300.000 habitantes
5%	entre 300.001 e 500.000 habitantes
4,5%	entre 500.001 e 3.000.000 de habitantes
4%	entre 3.000.001 e 8.000.000 de habitantes
3,5%	acima de 8.000.001 habitantes

A realização de repasses que superem os limites acima definidos, bem como a ausência de repasse até o dia 20 de cada mês ou o envio a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária poderá caracterizar crime de responsabilidade do Prefeito Municipal (art. 29-A, § 2º, da CF/1988). A falha pode, ainda, comprometer as contas dos gestores¹⁷, conforme a firme jurisprudência desta Corte.

¹⁷ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais com as regras do último ano de mandato e da legislação eleitoral.** São Paulo, SP, 2019. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/49222001%20Gest%C3%A3o%20financeira%20de%20prefeituras%20pdf-RETIFICA%C3%87%C3%83O%20DA%20PAGINA.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.

Precedente TCESP: TC-003040/026/10 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Quadra – Exercício de 2010

[...] 2.2 Mas, apesar desses índices favoráveis, as contas se ressentem de irregularidade grave, que determina a emissão de parecer desfavorável.

O Responsável por essas contas descumpriu limite de despesa fixado pela Constituição. Repassou à Câmara Municipal, a título de duodécimos, quantia superior ao permitido pela Carta Política. Em consequência o Legislativo acabou por realizar despesas que extrapolaram o limite máximo previsto no artigo 29-A, I, da Constituição. Tudo isso ficou, aliás, demonstrado também nos autos que trataram do exame das contas anuais da Câmara Municipal, julgadas irregulares na sessão da E. Segunda Câmara, realizada em 20-03-12.

O Município de Quadra tem 3.236 habitantes, consoante informação de fl. 25 autos TC-2396/026/10, que versam sobre as contas anuais de sua Câmara Municipal.

O artigo 29-A, II, da Constituição (com a redação da Emenda n. 58/09) prescreve que as despesas globais das Câmaras de Vereadores com essa população não podem ultrapassar 7% do somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do artigo 153 e nos artigos 158 e 159 da Constituição, efetivamente realizado no exercício anterior. No caso, consoante apontaram a Fiscalização e, com sólida fundamentação já transcrita neste voto (item 1.5) a digna SDG, elas corresponderam a 7,04% daquele somatório (cf. fls. 54 e 156/159), extrapolando o limite constitucional.

A extrapolação de limite constitucional de despesa tem sido considerada pela jurisprudência desta Corte irregularidade suficiente para comprometer integralmente as contas. Aliás, a gravidade dessa extrapolação se evidencia até mesmo pelo fato da própria Carta Política caracterizar como crime de responsabilidade do Prefeito Municipal o repasse que supere os limites por ela definidos (cf. Constituição, artigo 29-A, § 2º, I3). E “constitui crime de responsabilidade do Presidente da Câmara Municipal o desrespeito ao § 1º deste artigo”.

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º, *caput*, da LRF).

É possível verificar, durante a execução do orçamento, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Nesse caso, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (art. 9º, *caput*, da LC nº 101/2000).

Deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei, é de tamanha gravidade que o art. 5º, III, da Lei nº 10.028/2000, caracteriza a omissão como infração administrativa contra as leis de finanças públicas, a qual deve ser processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização

contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

A infração é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento de sua responsabilidade pessoal (art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.028/2000).

Abaixo seguem alguns excertos de votos em que o TCESP fez uso dessa prerrogativa:

Precedente TCESP: TC-024115.989.18 – Pedido de Reexame nas contas Anuais da Prefeitura Municipal de Brodowski – Exercício de 2016

Como visto, muito embora ciente das consequências dos inadequados atos de gestão impugnados, o Responsável deixou de realizar a limitação de empenho e movimentação financeira capituladas no artigo 9º da Lei Complementar Federal nº 101/00 (LRF), agravando a situação de desequilíbrio fiscal e assumindo compromissos que tiveram de ser suportados pela subsequente Administração. Assim, não há como relevar a multa aplicada por infração administrativa contra as finanças públicas. (g.n.)

Precedente TCESP: TC-004125.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Urupês – Exercício de 2016

Consoante proposto pelo Parquet de Contas, com fundamento no artigo 5º, inciso III, §§ 1º e 2º, da Lei Federal nº 10.028/00, aplico ao responsável multa correspondente a 30% dos seus vencimentos anuais por infração administrativa contra as leis de Finanças Públicas consubstanciada na ausência de medidas em face dos alertas expedidos por esta Corte quanto às demandas de recondução do descompasso orçamentário-financeiro, e de respeito ao artigo 42 da Lei Complementar nº 101/00. (g.n.)

Precedente TCESP: TC-009362.989.19 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Cubatão – Exercício de 2016

Por fim, incabível o afastamento da multa aplicada (art. 5º, inciso III e §1º da Lei Federal nº 10.028/0010). Isto porque, a despeito da frustração de receitas na ordem de R\$ 195,10 milhões, a Municipalidade não adotou as providências de limitação de empenho e de movimentação financeira, previstas no art. 26 da Lei Municipal nº 3.735/2015 (Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2016). Ou seja, os responsáveis deixaram de cumprir determinação expressa imposta pelo próprio Município em suas normas de direito financeiro, ponto este que também não foi combatido na peça recursal. (g.n.)

3.3.4. CONTROLE E AVALIAÇÃO

A Constituição do Estado de São Paulo, mantendo o padrão adotado pela Constituição Federal de 1988, prevê a existência de dois tipos de Controle: o Interno e o Externo.

O **Controle Interno** é aquele exercido por órgão do próprio Poder que é fiscalizado, sendo que as suas finalidades estão previstas no art. 35, *caput*, da Constituição Estadual.

Finalidades do Sistema de Controle Interno (art. 35, <i>caput</i>, da Constituição Estadual)
<i>Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado</i>
<i>Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado</i>
<i>Exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário de seus membros ou servidores</i>
<i>Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado</i>
<i>Apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional</i>

O **Controle Externo**, por sua vez, será exercido pelo Poder Legislativo, com apoio do Tribunal de Contas do Estado, cujas competências estão elencadas no art. 33, *caput*, da Constituição Estadual.

Competências do Tribunal de Contas do Estado (art. 33, <i>caput</i>, da Constituição Estadual)
<i>Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias, a contar do seu recebimento</i>
<i>Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluídas as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário</i>
<i>Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e autarquias, empresas públicas e empresas de economia mista, incluídas as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório</i>
<i>Avaliar a execução das metas previstas no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual</i>
<i>Realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, do Ministério Público e demais entidades referidas no inciso II</i>
<i>Fiscalizar as aplicações estaduais em empresas de cujo capital social o Estado participe de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo ato constitutivo</i>
<i>Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados ao Estado e pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres</i>
<i>Prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa ou por comissão técnica sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas</i>

<i>Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário</i>
<i>Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada a ilegalidade</i>
<i>Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa</i>
<i>Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados</i>
<i>Emitir parecer sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios, exceto a dos que tiverem Tribunal próprio</i>
<i>Comunicar à Assembleia Legislativa qualquer irregularidade verificada nas contas ou na gestão públicas, enviando-lhe cópia dos respectivos documentos</i>

O controle se inicia na própria execução orçamentária. Um importante demonstrativo que auxilia essa atividade é o **Relatório Resumido da Execução Orçamentária** (RREO), a ser publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (art. 165, § 3º, da CF/1988).

Esse Relatório contém informações sobre a arrecadação e a realização de despesas, permitindo o acompanhamento da execução orçamentária do ente e o cumprimento das normas impostas pela Constituição Federal e pela Legislação infraconstitucional, inclusive aquelas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com base nos dados do RREO, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo alerta os órgãos cuja realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, em atendimento à exigência contida no art. 59, § 1º, I c/c art. 9º, *caput*, da LRF.

Outro importante instrumento que auxilia no controle orçamentário é o **Relatório de Gestão Fiscal** (RGF). O RGF contém informações sobre despesas com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito e indicação de medidas adotadas ou a adotar caso ultrapassado algum dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 55, da LRF).

Quanto ao RGF referente ao último quadrimestre, além dessas informações, há demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; da inscrição em Restos a Pagar e do cumprimento de

determinadas restrições sobre operações de crédito por antecipação de receita¹⁸ (art. 55, III, da LRF).

O Controle Externo sobre a execução orçamentária pode ser tanto **concomitante** quanto **posterior**.

Um exemplo de controle concomitante é a emissão de alertas pelo Tribunal de Contas quando verificado que a arrecadação poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Já o controle posterior é realizado quando o Tribunal avalia os demonstrativos dos jurisdicionados, emitindo pareceres prévios sobre as contas de prefeituras e do governador, por exemplo.

Os Sistemas de Controle Interno e Externo também realizam a **avaliação** da execução das metas previstas no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual (art. 33, IV e art. 35, I, da Constituição Estadual), atividade que pode ser realizada por intermédio da análise de indicadores que afirmam o grau de alcance dos objetivos estabelecidos para cada programa.

Assim, no caso de um PPA que tenha estabelecido programa de manutenção e suporte da educação básica, haverá uma série de ações a ele relacionadas, como o fornecimento de alimentação escolar aos alunos. Um indicador de produto associado a essa ação poderá ser o número de alunos atendidos pelo programa. Com base nos dados desse indicador, os Sistemas de Controles Interno e Externo terão um parâmetro para avaliar o alcance das metas estabelecidas na LOA para aquele exercício. Poderão, inclusive, verificar o

¹⁸ Lei Complementar nº 101/2000, 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:*

[...]

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

[...]

IV - estará proibida:

[...]

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

quanto da dotação associada àquela ação foi executada, para fins de analisar o grau de compatibilidade entre planejamento e execução orçamentária.

Ao Controle Interno também incumbe a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 35, II, da Constituição Estadual).

Para que seja possível compreender com clareza as atribuições conferidas ao Sistema de Controle Interno é importante distinguir os conceitos de **eficácia** e de **eficiência**. Segundo Chiavenato, “eficácia é uma medida do alcance de resultados, enquanto a eficiência é uma medida da utilização dos recursos nesse processo”¹⁹.

Ressalta-se que os resultados das avaliações realizadas pelo Sistema de Controle Interno deverão constar dos relatórios periódicos por ele elaborados, os quais serão disponibilizados ao Sistema de Controle Externo (art. 35, § 1º, da Constituição Estadual).

Tais relatórios também servirão de subsídio para que o próprio Poder Executivo avalie como as ações já executadas contribuíram para alcançar os objetivos almejados, realizando os ajustes necessários nas peças de planejamento futuras para que a atuação governamental se aperfeiçoe no tempo.

3.4. A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

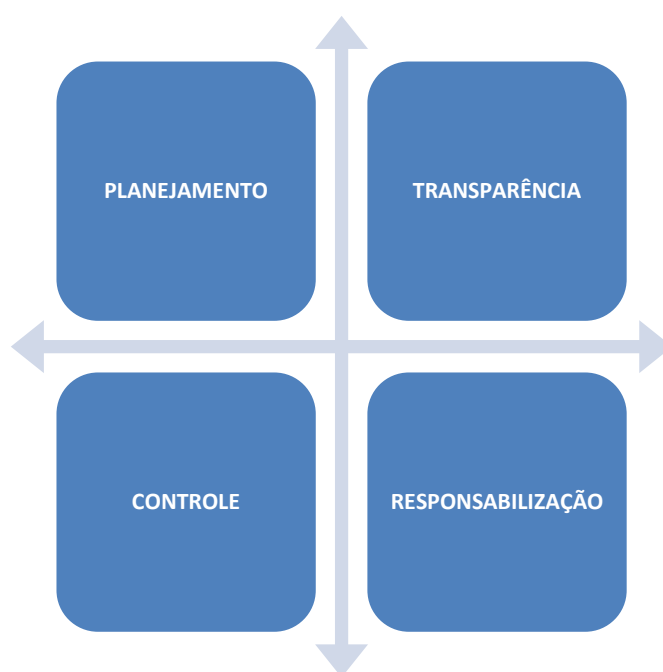
A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 5/5/2000), de abrangência nacional e aplicável a todos os entes da Federação, objetiva a redução da dívida pública e o equilíbrio orçamentário-financeiro (evitar *déficits*).

¹⁹ CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração: uma Visão Abrangente da Moderna Administração das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 155, 2003.

Escora-se no conceito de responsabilidade na gestão fiscal, baseado na experiência da União Europeia (*Tratado de Maastricht*) e da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*), tal qual delineado em seu §1º do artigo 1º:

- a) *Ação governamental planejada e transparente;*
- b) *Prevenção de riscos e correção dos desvios em relação às metas orçamentárias e financeiras consignadas nas peças de planejamento;*
- c) *Afetação do equilíbrio das contas públicas;*
- d) *Cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;*
- e) *Obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;*
- f) *Condições no que tange a renúncia de receita;*
- g) *Condições no que tange a geração de despesas com pessoal;*
- h) *Condições no que tange a geração de despesas com seguridade social e outras;*
- i) *Condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidada e mobiliária;*
- j) *Condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita (ARO);*
- k) *Condições no que tange a concessão de garantias;*
- l) *Condições no que tange a inscrição em restos a pagar em último ano de mandato.*

Referidos objetivos podem ser agrupados em 4 (quatro) pilares:



O **planejamento** das ações executadas pela Administração Pública foi aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, ARO, concessão de garantias. Com o advento do Estatuto Fiscal, as peças de planejamento do setor público, foram alçadas a verdadeiros instrumentos de gestão, voltados ao alcance de melhores resultados para a sociedade, em termos de produtos e serviços ofertados (paradigma cliente x cidadão).

A **transparência** da gestão pública foi ampliada, dada a criação de nova documentação (Anexos de Metas Fiscais, de Riscos Fiscais e de Política Fiscal; Relatório Resumido da Execução Orçamentária; Relatório de Gestão Fiscal) a ser divulgada de maneira ampla, bem como a realização de audiências para instrumentalização da participação popular no governo.

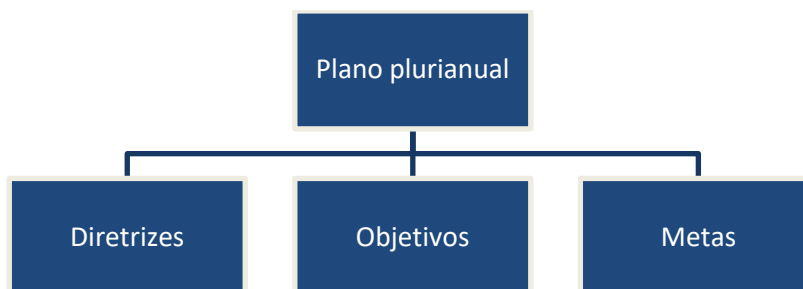
O **controle** aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas e dos órgãos de controle interno. Aprimorado também pela exigência do § 3º do artigo 50º, que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A **responsabilização** sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (10028 de 19 de outubro de 2000).

Para um maior detalhamento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000, consideramos indispensável a leitura do **Manual da Lei de Responsabilidade Fiscal (edição 2019)**, elaborado pela Casa. Outrossim, os tópicos a seguir enfatizam os impactos no planejamento orçamentário a partir das inovações do Estatuto Fiscal.

3.5. PLANO PLURIANUAL (PPA)

O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento de médio prazo (4 anos) que estabelece, de forma regionalizada, as **diretrizes**, **objetivos** e **metas** da Administração Pública para as **despesas de capital** e outras delas decorrentes e para as relativas aos **programas de duração continuada** (art. 165, § 1º, da CF/1988).



De forma sintética, as **diretrizes** retratam as orientações gerais do governo, para que sejam alcançados os objetivos traçados no Plano Plurianual nos seus quatro anos de vigência.

Os **objetivos** discriminam os resultados que se pretende alcançar para superar as dificuldades diagnosticadas, devendo ser descritos de forma clara e direta para comunicar à sociedade as estratégias de governo no âmbito de cada política pública.

Já as **metas** mensuram o alcance dos objetivos, podendo ser de natureza qualitativa ou quantitativa, evidenciando o que se pretende fazer e quantos serão os beneficiados no âmbito de cada ação. A meta fornece um parâmetro para acompanhamento da evolução de um objetivo ao longo dos quatro anos de vigência do PPA. Cada objetivo pode conter uma ou mais metas, as quais devem, sempre que possível, ser acompanhadas de critérios de regionalização²⁰.

Por **despesas de capital**, entendem-se aquelas que contribuem de forma direta para a formação ou aquisição de um bem de capital. As **despesas**

²⁰ Cf. para aprofundamento, MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

delas decorrentes são as despesas correntes geradas em virtude de uma despesa de capital.

Para compreender com maior clareza esse conceito, tome-se como exemplo a construção de uma escola. As despesas com a construção do edifício e aquisição de mobiliário serão classificadas como despesas de capital e, portanto, as diretrizes, objetivos e metas a ela relacionadas deverão constar do PPA vigente do respectivo ente público. Uma vez construída, a escola demandará a contratação de servidores (como professores, coordenadores e merendeiras), além de gerar despesas com água, luz, telefone e manutenção. Essas são as despesas decorrentes da construção da escola, que também deverão ser consideradas para o PPA vigente. No PPA seguinte, tais gastos não serão classificados como decorrentes de despesas de capital, embora devam se enquadrar em **programas de duração continuada**, uma vez que não podem ser interrompidas sem causar grande prejuízo à sociedade.

FAQ Audep: Interpretação quanto à natureza dos programas decorrentes de suas despesas²¹

Em algumas reuniões realizadas pelas URs, foi orientado que no PPA fosse discriminado como programas "apoio administrativo" as despesas de manutenção das Secretarias, pois se trata de uma despesa de caráter continuado. Entendo que a CF. estabelece que no PPA, deve-se constar as despesas dos programas de duração continuada, ou seja, aqueles programas de governo que terão continuidade. Qual deve ser a interpretação?

Resposta: *Despesa obrigatória de caráter continuado nos termos do artigo 17 é 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.*

Programa de duração continuada é o conjunto de ações voltadas à solução ou minimização de problemas conjunturais ou específicos da sociedade cujo lapso temporal ultrapasse um exercício financeiro.

É fundamental que o PPA estabeleça a relação entre os objetivos e metas com os recursos disponíveis, de forma a viabilizar sua efetiva implementação.

Por se tratar de um plano de médio prazo, que será posto em prática ano a ano de acordo com as disponibilidades orçamentárias e as prioridades de governo, também é importante que seja estabelecido um adequado sistema de

²¹ Disponível em: <https://audep.tce.sp.gov.br/faq/entry/62/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

monitoramento e avaliação, por meio do qual a Administração e a própria sociedade civil possam acompanhar a execução daquilo que foi planejado.

Vale destacar que as alterações de metas e indicadores implicam mudanças em programas e ações, o que é denominado de transposição. Regra geral, a alteração deve ser realizada por meio de lei específica ou, ao menos, embasada em autorização específica prevista expressamente na Lei de Diretrizes Orçamentárias, primando por percentuais razoáveis (confira-se mais detalhes adiante, no item “3.8. *Vedações Constitucionais em Matéria de Orçamento, subitem - transposições, remanejamentos e transferências*”).

Oportuno salientar também que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (art. 167, § 1º, da CF/1988).

Referida obrigação, aliás, foi reproduzida na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 5º, § 5º), fortalecendo o papel do PPA como instrumento de planejamento de médio prazo do setor público e reforçando a necessária compatibilidade entre os níveis de planejamento estratégico (PPA) e operacional (LOA).

Ressalta-se que, no âmbito Estadual, o art. 10 das Instruções TCE nº 01/2020 estabelece que “o Poder Executivo, por meio da Secretaria da Fazenda e Planejamento, deverá encaminhar, por meio digital, assinada digitalmente, até o dia 15 (quinze) de abril do 2º (segundo) ano de mandato, cópia do Plano Plurianual e, durante sua vigência, as alterações efetuadas.”

Ademais, em se tratando de contratos de Parceria Público-Privada (PPP), selecionados para remessa nos moldes dos artigos 94 e 95 de tais Instruções, deverá, ainda, ser encaminhado o comprovante de que o objeto do contrato de PPP está previsto no Plano Plurianual (PPA) em vigor (art. 104, II, das Instruções TCE nº 02/2016).

Isso porque o *caput* e o inciso V do art. 10, da Lei nº 11.079/2004, determinam que a contratação de Parceria Público-Privada será precedida de licitação na modalidade de concorrência, sendo que a abertura do processo

licitatório só ocorrerá se seu objeto estiver previsto no Plano Plurianual em vigor no âmbito em que o contrato será celebrado.

Monitoramento do PPA

Um dos aspectos relevantes na Lei que estabelecer o PPA é a forma como se dará o monitoramento das metas e objetivos que compõem a lei.

Caso mecanismos de monitoramento não estejam claramente estabelecidos na lei, ela possivelmente resultará em um documento de baixa utilidade social.

O Poder Legislativo tem papel importante nesse processo, ao propor emendas ao projeto de lei, se necessário, incluindo formas de acompanhamento das metas do PPA. Por exemplo, pode-se estabelecer relatórios anuais, ou a apresentação nos portais de transparência dos órgãos, comparando as metas previstas com as executadas, abrangendo tanto as metas financeiras quanto as não financeiras.

A ampla transparência das formas propostas para o monitoramento é essencial para a legitimidade do processo.

3.6. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

Concebida pela Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o instrumento de planejamento que norteia a elaboração do orçamento, estabelecendo os programas do PPA que serão contemplados com dotações no escopo de cada LOA. Trata-se, portanto, do elo entre o planejamento estratégico (PPA) e o planejamento operacional (LOA).

Para assegurar a compatibilidade entre o PPA e a LDO, o art. 166, § 4º, da CF/1988 determina que as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas se incompatíveis com o plano plurianual.

Na mesma linha, para que haja harmonia entre a LOA e a LDO, as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente poderão ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (art. 166, § 3º, I).

Além de orientar a elaboração da LOA, a LDO deve compreender as metas e prioridades da Administração Pública (incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente), dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, § 2º, da CF/1988).

Precedente STF: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.949-1 DF

[...] A expressão 'legislação tributária', contida no § 2º do art. 165 da CF, tem sentido lato, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão.

A Constituição Federal determinou que a LDO também deve disciplinar outros assuntos de relevo. Assim, a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou a alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da Administração Direta ou Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser realizadas se houver, além de previsão orçamentária, autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas apenas as empresas públicas e as sociedades de economia mista (art. 169, § 1º, da CF/1988).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) foi o instrumento de planejamento mais incrementado pela LRF. Tal peça orçamentária deve apresentar o seguinte conteúdo, nos termos da citada lei:

Conteúdo mínimo da LDO

- a) Critérios para contingenciamento (congelamento/redução) de dotações quando a evolução da receita bimestral comprometer os resultados orçamentários e financeiros pretendidos (art. 4º, I, “b”);
- b) Regras para avaliar a eficiência das ações desenvolvidas, na forma de controle operacional de custos (art. 4º, I, “e”);
- c) Critérios objetivos para auxílio financeiro a instituições privadas;
- d) Condições para transferência de recursos para entes da Administração Indireta;
- e) Autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias do Estado e da União;
- f) Requisitos para início de novos projetos, após o adequado atendimento/manutenção dos que estão em andamento (art. 45, *caput*, LRF);
- g) Critérios para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal para todo o Município, nele incluído o Poder Legislativo (art. 8º, *caput*, LRF);

- h) Percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) para constituição da Reserva de Contingência, na hipótese de ocorrência de passivos contingentes e outros riscos fiscais (art. 5º, III, LRF);
- i) Critérios para contratação de horas extras quando o Poder superar o limite prudencial de gastos com pessoal (art. 22, parágrafo único);
- j) Determinação do índice de preços para atualização monetária do principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (art. 5º, § 3º).
- k) Dispor sobre pagamento de servidor ou empregado público com recursos vinculados à parceria firmada com o terceiro setor (Lei 13.019/2014, art. 45).

Destaque-se que, no âmbito Estadual, o art. 104, III, das Instruções TCE nº 01/2020 estabelece que em se tratando de contratos de Parceria Público-Privada (PPP), selecionados para remessa nos moldes dos artigos 94 e 95 daquelas Instruções, deverá, ainda, ser encaminhada “declaração da autoridade competente de que as obrigações contraídas pela Administração Pública, no decorrer do contrato de PPP, são compatíveis com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e estão adequadamente previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

A exigência decorre do disposto no *caput* e no inciso III do art. 10, da Lei nº 11.079/2004, segundo os quais a contratação de parceria público-privada será precedida de licitação na modalidade de concorrência, sendo que a abertura do processo licitatório está condicionada à existência de declaração do ordenador da despesa de que as obrigações contraídas pela Administração Pública no decorrer do contrato são compatíveis com a lei de diretrizes orçamentárias e estão previstas na lei orçamentária anual.

FAQ Audep: Regulamentação dos Anexos que deverão acompanhar o PPA e a LDO²²

Conforme entendimento, somente é obrigatória a entrega dos anexos legais da LOA. Face ao disposto, fica a dúvida sobre a obrigatoriedade da entrega dos anexos AUDESP do PPA 2006/2009 e LDO 2006.

Resposta: *A legislação federal atinente ao planejamento orçamentário (Constituição Federal, L.F. 4320/64 e L.C. 101/00) regulamenta também as demais peças orçamentárias (PPA e LDO), sabendo ainda que deve haver compatibilidade entre as três peças, não reduzindo somente aos anexos da LOA. A obrigatoriedade de envio de*

²² Disponível em: <https://audep.tce.sp.gov.br/faq/entry/44/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

informações para o TCESP é normatizada por meio de Instruções, não significando que ficará restrito somente aos anexos legais da LOA, mas informações necessárias ao cumprimento do controle operacional, orçamentário e patrimonial, conforme previsto na Lei Orgânica do Tribunal. Não se podem confundir obrigações decorrentes do processo legislativo, que deve ser enviado à Câmara Municipal com obrigações para com o TCESP.

[...]

3.6.1. ORIENTAÇÕES DO TCESP

No desempenho de sua missão pedagógica, o TCESP tem emitido comunicados sobre as boas técnicas de elaboração das diretrizes orçamentárias. Nesse sentido, destacam-se os seguintes:

Comunicado SDG nº 14/2010

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo alerta que, em face do atual processo de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, devem os jurisdicionados atentar para o que segue:

1. A Lei de Diretrizes Orçamentárias há de estabelecer critérios para repasse financeiro a entidades do terceiro setor, podendo ainda explicitar, em anexo próprio, o nome desses beneficiários. É o que se vê no art. 4º, I, “f” c.c. art. 26, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2. Em vista do fundamental princípio da transparência fiscal, aquelas condições não podem apresentar-se genéricas.

3. Assim, há de haver certo detalhamento que iniba a má utilização do dinheiro público. Cabem, assim, critérios que ora se exemplificam: a) certificação da entidade junto ao respectivo conselho municipal; b) o beneficiário deve aplicar, nas atividades-fim, ao menos 80% de sua receita total; c) manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica do governo concedente; d) declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades de outro nível de governo; e) vedação para entidades cujos dirigentes sejam também agentes políticos do governo concedente.

4. Tendo em mira os dispositivos mencionados no item 1, a Lei de Diretrizes Orçamentárias há de também enunciar critérios para ajuda financeira a entidades da Administração indireta do mesmo nível de governo.

5. Destinados a autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista, as transferências monetárias do ente central devem, portanto, submeter-se a condições ditas na LDO, às quais, em nível de exemplo, podem assentar-se em metas operacionais a ser cumpridas por aquelas entidades subvencionadas.

6. Para atender ao art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve o Poder Executivo, em anexo próprio da LDO, mostrar que as obras em andamento disporão de suficiente dotação no próximo orçamento. Do contrário, a Administração justificará, naquele anexo, a paralisação ou o retardamento do projeto.

7. Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), deve o anexo de metas fiscais propor superávit orçamentário para liquidar, ainda que gradualmente, aquele passivo de curta exigibilidade (art. 4º, § 1º da LRF).

8. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve prescrever objetivos critérios para limitação da despesa, caso haja queda na arrecadação prevista (art. 4º, I, “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

9. Para atender à **especificidade** dita no art. 169, § 1º, II da Constituição, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve autorizar, no **específico programa** do anexo de metas

e prioridades, a criação de cargos, empregos ou funções, a concessão de qualquer vantagem ou aumento remuneratório, bem como a admissão ou contratação de pessoal.

10. No escopo de possibilitar o controle do art. 73, VI, "b" e VII da Lei Eleitoral, deve a LDO prever que os gastos de propaganda e publicidade oficial componham específica atividade programática.

SDG, 20 de abril de 2010

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário diretor geral

Comunicado SDG nº 13/2017

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA que, na elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), há de se atentar para os seguintes conteúdos:

1- Em consonância com a Lei 13.019, de 2014, previsão de critérios próprios, específicos, para as subvenções sociais, contribuições e auxílios destinados às entidades do terceiro setor (art. 4º, I, "f" e 26, da LRF).

2- Desde que em mora no dia 25 de março de 2015, apresentação de plano de pagamento de precatórios (art. 101, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

3- Para atender à Lei Federal nº 8069, de 1990 (art. 4º, parágrafo único, "d") e ao Comunicado SDG nº 8, de 2011, interessante vincular fração da receita para despesas de proteção à criança e ao adolescente.

4- Na existência de déficit financeiro, deve o anexo de metas fiscais propor superávit de execução orçamentária para liquidar, ainda que gradualmente, aquela dívida de curto prazo.

5- Sob o princípio orçamentário do equilíbrio, aquela proposição se materializa, no campo da despesa, por Reserva de Contingência, equivalente ao desejado superávit orçamentário.

6- E no intuito de garantir sobredita meta fiscal, haverá de se mostrar o tipo de gasto que será limitado caso haja frustração de receita (art. 4º, I, "b", da Lei de Responsabilidade Fiscal).

7- Há de ser módico, moderado, o percentual para as transposições, remanejamentos e transferências (art. 167, VI, da CF).

8- Para a autorização solicitada no art. 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve existir anexo informando o custeio de serviços que são próprios da União e do Estado (tipo de serviço/valor).

9- Conveniente determinar específicas ações programáticas para gastos sujeitos a limites ou vulneráveis a desvios, que não possam ser claramente identificados no elemento de despesa (ex: publicidade oficial; propaganda; adiantamentos; despesas com viagens; gastos de representação).

São Paulo, 24 de abril de 2017.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Demais disso, a LRF previu 3 novos anexos para a LDO, a seguir comentados.

3.6.2 ANEXO DE METAS FISCAIS (AMF)

Metas fiscais podem ser conceituadas como sendo a expectativa de arrecadação e gastos, visando produzir “sobra” (superávit primário) para quitação de juros e do principal da dívida.

O AMF estabelece as metas anuais em valores correntes (incluída a inflação esperada) e constantes (com expurgo dos efeitos inflacionários) para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, conforme extraímos do § 1º, do artigo 4º, da LRF. É assim composto:

- a) Previsão trienal da receita e da despesa, bem como a estimativa dos resultados nominal, primário e bruto da execução orçamentária;
- b) Previsão trienal do estoque da dívida pública (flutuante e fundada), com previsão descendente;
- c) Avaliação das metas do ano anterior, justificando o eventual desatendimento;
- d) Demonstrativo das metas anuais, com a devida metodologia de cálculo, comparando-as com os resultados dos três exercícios anteriores e com as premissas e objetivos da política nacional;
- e) Evolução do patrimônio líquido;
- f) Avaliação financeira (curto prazo) e atuarial (longo prazo) dos regimes próprios de previdência social (RPPS);
- g) Estimativa de compensação da renúncia de receita, além da margem de expansão (% da Receita Corrente Líquida) das despesas obrigatórias de caráter continuado (artigo 17 da Lei Complementar nº 101/2000).

3.6.3. ANEXO DE RISCOS FISCAIS (ARF)

De acordo com o § 1º, do artigo 4º, da LRF, podemos definir riscos fiscais como a possibilidade da ocorrência de eventos ou fatos econômicos capazes de impactar ou onerar de forma substancial e negativa as contas públicas, ou seja, ameaçar o almejado equilíbrio na execução orçamentária. Citamos, como exemplos:

- a) Frustração na arrecadação, decorrente de fatos posteriores à elaboração do orçamento (queda na atividade econômica, variação cambial);
- b) Demandas judiciais em virtude de tributos instituídos;
- c) Ações trabalhistas;
- d) Calamidade pública (epidemias, enchentes);
- e) Despesas não empenhadas na competência devida (despesas de exercícios anteriores).

3.6.4 ANEXO DE POLÍTICA FISCAL

Mencionamos, por fim, a previsão de anexo **específico para a União** (artigo 4º, § 4º), para fins de evidenciação de variáveis atinentes a política fiscal para o exercício subsequente (objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial; parâmetros e projeções para os principais agregados e variáveis macroeconômicos; metas de inflação).

3.6.5. CHECK LIST PARA A ELABORAÇÃO DA LDO:

	CONTEÚDO	SUGESTÃO
	- Critérios para contingenciamento de dotações	- Estabelecer as quais despesas que podem ser contingenciadas; - Estabelecer a forma de cálculo (rateio) do montante a ser contingenciado.
	- Controle operacional de custos	- Programa para redução de desperdícios.
	- Critérios para transferência de repasses a entidades do terceiro setor	- Estipular critérios objetivos (regularidade fiscal; atuação em determinado nicho da população – crianças, adolescentes, idosos; etc).
	- Condições para transferência financeira para Administração Indireta	- Cumprimento de determinadas metas operacionais.
	- Autorização para custeio de despesas próprias de outros entes federativos	- Previsão expressa para custeio do cartório eleitoral, do tiro de guerra, do fórum, etc...
	- Condições para o início de novos projetos	- Percentual da receita deve ser destinado para obras de conservação e manutenção do

		patrimônio público (nada adianta inaugurar se não manter o que já tem).
	- Constituição da Reserva de Contingência	- Estabelecer o percentual da Receita Corrente Líquida que será retida para cobertura de riscos e passivos contingentes.
	- Critérios para contratação de horas extras quando o limite prudencial for extrapolado	- Estabelecer aquelas áreas mais sensíveis que não podem sofrer solução de continuidade.
	- Determinar o índice de preços para atualização do principal da Dívida Mobiliária	- Optar por índices oficiais, calculados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

ANEXO DE METAS FISCAIS

PREVISÃO/META	ANO ATUAL (X)	X + 1	X + 2	X + 3
RECEITA				
DESPESA				
RESULTADO PRIMÁRIO				
RESULTADO NOMINAL				
RESULTADO BRUTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ²³				

- Metodologia de cálculo/racional das metas;
- Avaliação dos resultados do ano anterior;
- Evolução do patrimônio líquido (3 últimos exercícios);
- Avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes previdenciários;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
- Demonstrativo dos Benefícios Fiscais (estabelecido pela Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 16), publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional).

²³ Consoante Comunicado SDG n° 29/2010.

ANEXO DE RISCOS FISCAIS

PASSIVO/RISCO	PROVIDÊNCIA A SER TOMADA EM CASO DE OCORRÊNCIA
---------------	------------------------------------------------

3.7. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

É na Lei Orçamentária Anual que estão previstos os **recursos a serem arrecadados** e fixadas as **despesas a serem executadas**. Trata-se, portanto, do orçamento propriamente dito.

Tamanha a sua relevância que, ao se referir à Lei Orçamentária, o ex-Ministro do STF Carlos Ayres Brito afirmou que, “[...] no fundo, abaixo da Constituição, não há outra lei mais importante para o país, porque a que mais influência o destino da coletividade [...]” (STF, ADI-MC 4048-1/DF, j. 14.05.2008, p. 92)

Enquanto o PPA responde pelas ações estratégicas, a LOA organiza as ações de governo em nível operacional.

Assim, a LOA, seguindo as diretrizes, objetivos e metas do PPA, determina as ações a serem executadas, ano a ano, em harmonia com as metas e prioridades previstas na LDO.

Embora seja uma lei ordinária formal, submetendo-se ao processo legislativo de discussão, votação, aprovação e publicação, a LOA não é lei em sentido material, pois dela não se origina direito subjetivo²⁴.

Cumpra salientar que nenhum programa ou projeto pode ser iniciado se não houver sido incluído na LOA e nenhuma despesa pode ser realizada nem obrigação direta assumida caso exceda os créditos orçamentários ou adicionais (incisos I e II do *caput* do art. 167, da CF/1988). Destaca-se, ainda, que o Código Penal tipifica a ordenação de despesa não autorizada por lei como crime contra as finanças públicas, punível com reclusão de um a quatro anos (art. 359-D, do Decreto-Lei nº 2.848/1940).

²⁴ Para maiores discussões, ver PALUDO, A. V. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

A LOA compreenderá os orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social.



O **orçamento fiscal** refere-se aos Poderes do ente, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 165, §5º, I, da CF/1988). Por Administração Indireta entendem-se as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Entretanto, nem todas as empresas públicas e sociedades de economia mista estarão abrangidas pelo orçamento fiscal, mas apenas aquelas que não sejam autossuficientes, demandando recursos públicos para a continuidade de suas atividades.

O **orçamento de investimento das estatais** contempla as empresas em que o ente, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (art. 165, §5º, II, da CF/1988). Compreende apenas os investimentos nas referidas empresas, deixando de lado as receitas e despesas operacionais.

À luz do art. 165, § 7º, da CF/1988, tanto o orçamento fiscal quanto o de investimento das estatais, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a redução das desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Já o **orçamento da seguridade social** abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (art. 165, §5º, III, da CF/1988). Compreenderá não apenas as receitas e despesas de órgãos e entidades diretamente envolvidos com a seguridade social, mas também todas e quaisquer despesas classificadas como de seguridade social, ainda que

realizadas por órgão que não atue diretamente nas áreas de saúde, previdência social e assistência social.

Quanto à proposta de orçamento da seguridade social, deverá ser elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos (art. 195, § 2º, da CF/1988).

É importante salientar que o fato de a LOA ser organizada em orçamento fiscal, de investimento das estatais e da seguridade social não descaracteriza o princípio da unidade. É que, **no âmbito de cada ente da federação, haverá, de fato, uma única peça orçamentária**, que englobará esses três eixos.

Vale realçar, ainda, que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de **demonstrativo regionalizado** do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º, da CF/1988).

Benefícios Fiscais – Renúncias de Receitas

O referido demonstrativo constitucional que acompanha o projeto de lei orçamentária deve servir como importante instrumento de análise pelo legislativo.

Relatório do Banco Mundial²⁵ de 2017 já apresentou diagnóstico sobre o excesso de renúncias (benefícios fiscais) que o Brasil possui.

O tema é relevante, sobretudo no momento atual de forte crise econômica que o país atravessa, o que aumenta ainda mais a importância do controle dos benefícios fiscais pela Administração Pública. Pesquisas recentes têm apontado a baixa transparência e controle desse tipo de informação, além da recorrente falta do anexo ao projeto de lei do orçamento²⁶.

A exigência da apresentação do demonstrativo na forma de anexo ao projeto de lei orçamentária deve ser, portanto, não apenas uma análise de cumprimento de entrega, mas o legislativo deve se debruçar anualmente sobre essas informações, questionando, se necessário, a pertinência e o interesse público em cada tipo de benefício fiscal em vigor nos entes.

Ressalta-se a importância da leitura da Instrução de Procedimentos Contábeis - IPC 16 – Benefícios Fiscais, publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional.

²⁵ WORLD BANK. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf> . Acesso em 31 out. 2020.

²⁶ AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O.G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, vol. 15, n.2., 2020.

Além das disposições constitucionais sobre o assunto, a Lei nº 4.320/1964 estabelece importantes exigências para a elaboração da LOA.

Assim, o art. 2º, *caput*, desse normativo, determina que a lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os **princípios de unidade, universalidade e anualidade**.

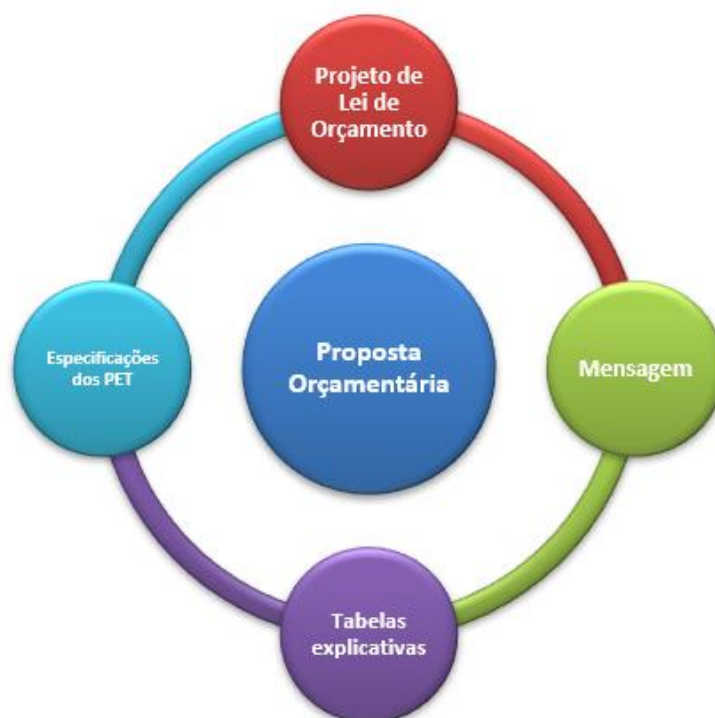
Ainda segundo a Lei nº 4.320/1964, **integrarão** a lei do orçamento (art. 2º, § 1º):

- *Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;*
- *Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas;*
- *Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;*
e
- *Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.*

Ademais, **acompanharão** a lei de orçamento (art. 2º, § 2º, da Lei nº 4.320/1964):

- *Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;*
- *Quadros demonstrativos da despesa; e*
- *Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.*

Quanto ao conteúdo e forma, o art. 22 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que a proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo será composta, além do Projeto de lei de orçamento, de mensagem, tabelas explicativas e especificação dos programas especiais de trabalhos (PET) custeados por dotações globais.



A **Mensagem** deverá conter exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo e justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital (art. 22, I, da Lei nº 4.320/1964).

As **Tabelas explicativas**, por sua vez, conterão as estimativas de receita e despesa e, em colunas distintas e para fins de comparação: a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta; a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta; a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta; a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta (art. 22, III, da Lei nº 4.320/1964).

Já a **especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais** deverá ser realizada em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços

a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa (art. 22, IV, da Lei nº 4.320/1964).

No mais, deverá constar da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação (art. 22, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964).

Além do conteúdo determinado pela Constituição Federal e pela Lei nº 4.320/1964, o art. 5º da LRF estabelece que o projeto de LOA deverá conter as seguintes informações:

- a) Demonstração, em documento anexo, da compatibilidade dos resultados (Primário, Nominal e Bruto da Execução Orçamentária);
- b) Metodologia para compensação orçamentária na concessão de novas renúncias de receita e na ocorrência de novas despesas obrigatórias de caráter continuado (duração superior a 2 exercícios);
- c) Provisão de Reserva de Contingência para eventuais pagamentos imprevistos, inesperados e contingenciais (art. 5º, inciso III, “b”).

3.7.1. ORIENTAÇÕES DO TCESP

São diversos os Comunicados emitidos pelo TCESP sobre boas práticas na elaboração das peças orçamentárias. Dentre eles, merecem destaque:

COMUNICADO SDG Nº 32/2015

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em sua permanente tarefa de orientação a seus jurisdicionados, recomenda a observância de aspectos relevantes na elaboração das leis orçamentárias anuais e demais instrumentos de interesse que podem, assim, ser resumidos:

1. aprimoramento nos procedimentos de previsão de receitas e fixação de despesas na proposta orçamentária, que devem preservar o equilíbrio previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, de molde a evitar demasiadas modificações durante sua execução, com tem sido reiteradamente apontado por esta Corte;

2. em razão de recente decisão proferida pelo E. Supremo Tribunal Federal referentemente ao pagamento de precatórios judiciais, a proposta orçamentária deverá conter, no caso do então vigente regime especial, dotação em Sentenças Judiciais para que entre os exercícios de 2016 a 2020 seja quitado o passivo judicial que lhe toca. No caso do regime ordinário, vigora o artigo 100 da Constituição Federal, de tal modo que deveriam ser previstas dotações orçamentárias para quitar os precatórios chegados até 1º de julho último;

3. os projetos orçamentários destinados à criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal deverão constar dos Planos Plurianuais de Investimentos e Leis de Diretrizes Orçamentárias. Caso contrário, deverão constar de leis aditivas àqueles dois outros instrumentos;

4. utilizar com moderação os percentuais permissivos para abertura de créditos suplementares, autorizados na Lei Orçamentária anual e financiados pela anulação parcial ou total de outras dotações;

5. o remanejamento, a transferência e transposição, no termos da E.C. nº 85, de 2015, estarão sempre dependentes de autorizações legislativas, salvo para as dotações destinadas às atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo;

6. o orçamento será detalhado até o nível do elemento de despesa, assim como quer o artigo 15 da Lei nº 4.320, de 1964 e exige o princípio orçamentário da transparência e especificação do gasto público;

7. a partir da efetiva vigência da Lei nº 13.019, de 2014 os recursos para auxílios, subvenções e contribuições só poderão ser repassados após a formalização dos termos de colaboração ou de fomento;

8. as leis devem definir com clareza as atribuições e a escolaridade exigidas para provimento de cargos em comissão de Direção e Assessoria exclusivos de nível universitário, reservando-se aos de Chefia a formação técnico-profissional apropriado.

SDG, 17 de agosto de 2015.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Comunicado SDG nº 24/2011

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, na sua missão de orientar seus jurisdicionados, alerta sobre a necessidade de observância aos seguintes dispositivos constitucionais e legais:

1 -

2 -

4 - Ante a existência de passivos judiciais, a lei orçamentária individualizará a necessária dotação no elemento de despesa "Sentenças Judiciais". Sem essa explícita previsão, o art. 100, § 6º da Constituição indica sequestro da quantia suficiente.

SDG, 3 de agosto de 2011

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

COMUNICADO SDG Nº 08/2011

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, com intuito de enfatizar os procedimentos a serem observados pelos municípios jurisdicionados, em sede de elaboração e execução orçamentária, para efetivo cumprimento do princípio constitucional da absoluta prioridade à criança, ao adolescente e ao jovem, COMUNICA que deve a Administração atentar para o seguinte:

1. As disposições contidas no art. 227, caput, da Constituição Federal e art. 4º, caput e parágrafo único, alíneas "b", "c" e "d", da Lei nº 8.069/90 – Estatuto da Criança e do Adolescente possuem aspecto vinculativo para os gestores municipais, reclamando previsão orçamentária de recursos que efetivem o princípio da absoluta prioridade à criança e ao adolescente, de acordo, inclusive, com as deliberações dos Conselhos Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente e mediante instituição do Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente.

2. A preferência na formulação e na execução das políticas sociais públicas, bem como a destinação privilegiada de recursos públicos nas áreas relacionadas com a proteção à infância e à juventude serão instrumentalizadas, de forma clara e objetiva, por meio de dotações orçamentárias consignadas nas peças de planejamento do

município, em mínima e essencial instância na lei orçamentária anual, a fim de permitir, inclusive, a pronta identificação dos recursos utilizados na execução das políticas públicas inerentes à criança e ao adolescente.

3. Incumbe aos órgãos de controle interno, na missão de apoio ao controle externo, em estrito cumprimento ao art. 74 da Constituição Federal, atuar no acompanhamento das áreas que desempenhem funções relacionadas à criança e ao adolescente, notadamente quanto à avaliação da exequibilidade das metas previstas no plano plurianual, acompanhamento da execução dos programas e comprovação dos resultados, assegurando, inclusive, a procedência e confiabilidade das informações prestadas.

4. A inobservância desses cuidados poderá sujeitar os responsáveis às consequências legais cabíveis, dentre as quais, emissão de parecer desfavorável à prestação de contas anual do respectivo Chefe do Poder Executivo, desaprovação das contas relativas aos gestores dos Fundos, inscrição dos nomes dos responsáveis no cadastro de inelegíveis, inviabilização do recebimento de transferências voluntárias e aplicação de multa, sem prejuízo de comunicação aos órgãos do Ministério Público Estadual e, em especial, Ministério Público do Trabalho, em razão do Termo de Cooperação celebrado com aquela Instituição.

SDG, 12 de fevereiro de 2011.

*Sergio Ciquera Rossi
SECRETARIO-DIRETOR GERAL*

Comunicado SDG nº 29/2010

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, na elaboração do projeto de lei orçamentária, deve a Administração atentar para os seguintes cuidados.

1. Para satisfazer princípio básico de responsabilidade fiscal, os programas governamentais devem ser bem previstos, daí evitando as constantes alterações ao longo da execução orçamentária.

2. O projeto orçamentário agregará todas as entidades públicas do nível de governo, o que inclui Administração direta, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista; isso, nos termos do art. 165, § 5º da Constituição.

3. Quanto a este item: recomendação de moderada margem orçamentária para créditos suplementares, deve o leitor remeter-se aos comentários que se fará no próximo item desta Cartilha; o 2.3.1.

4. Tendo em mira o princípio orçamentário da exclusividade, os institutos constitucionais da transposição, remanejamento e transferência serão objeto de lei específica e, não, de autorização genérica no orçamento anual (art. 167, VI da CF).

5. Conforme o art. 15 da Lei nº 4.320, de 1964, a despesa orçamentária será decomposta, no mínimo, até o nível do elemento.

6. Quanto aos precatórios judiciais, o montante das dotações deve conformar-se à opção feita no Decreto que, a modo dos incisos I e II, § 1º, art. 97 do ADCT, tenha sido editado pelo Poder Executivo.

7. Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), há de haver previsão de superávit orçamentário, contendo-se parte da despesa sob a forma de Reserva de Contingência.

8. De igual modo, há de haver Reserva de Contingência para evitar despesa à conta de eventual reserva financeira do regime próprio de previdência (art. 8º da Portaria Interministerial nº 163, de 2001, alterado pela Portaria Conjunta nº 1, de 2010 – STN/SOF).

9. A inclusão de obras e outros projetos depende do atendimento orçamentário dos que estão em andamento (art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

10. À vista do art. 165, § 6º da Constituição, há de se elaborar anexo demonstrando a perda de receita face às renúncias fiscais que ainda persistem no ente estatal (isenções, anistias, remissões e subsídios).

11. No escopo de controlar o art. 73, VI, “b” e VII da Lei Eleitoral, deve haver específica Atividade para os gastos de propaganda e publicidade, especialmente quanto ao último ano de mandato.

12. Para satisfazer o princípio da transparência fiscal, há de também haver específica Atividade para recepcionar despesas sob o regime de adiantamento (art. 68 e 69 da Lei nº. 4.320, de 1964).

13. O orçamento legislativo deve conformar-se aos novos limites da Emenda Constitucional nº 58, de 2009, sendo que, em hipótese alguma, deve a Prefeitura assumir gastos próprios da Câmara de Vereadores. 14. As dotações da Educação devem apresentar certa folga, no intento de suportar eventual crescimento da receita de impostos e dos repasses do Fundo da Educação Básica – FUNDEB.

SDG, 6 de agosto de 2010

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário diretor geral

Comunicado SDG nº 20/2006

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, em atendimento ao Princípio da Transparência da Gestão Fiscal Responsável, a discriminação da despesa na Lei do Orçamento deverá ser feita, no mínimo, por elementos econômicos, conforme determina o artigo 15 da Lei Federal n.º 4.320/64 e não até a modalidade de aplicação.

SDG, 23 de junho de 2006.

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

3.7.2. CHECK LIST PARA A ELABORAÇÃO DA LOA:

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - Anexo com demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas estabelecidos na LDO; |
| - Documento contendo as medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; |
| - Reserva de contingência conforme estabelecida pela LDO. |

3.8. VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE ORÇAMENTO

A Constituição Federal estabelece importantes vedações em matéria de orçamento, com o intuito de promover o devido zelo na gestão dos recursos públicos previstos na LOA.

A maior parte das vedações constitucionais em matéria de orçamento encontra-se no art. 167. São elas:

Art. 167. São vedados:

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

Essa vedação coaduna-se com o princípio da universalidade. Assim, qualquer programa ou projeto só pode ser iniciado se previsto na LOA. Caso o projeto de lei orçamentária já tenha sido sancionado, a opção para que sejam iniciados novos programas ou projetos ao longo do exercício será a abertura de crédito especial²⁷.

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

Com isso, busca-se evitar a realização de gastos sem prévia autorização Legislativa, o que poderia desvirtuar o processo democrático de alocação de despesas.

Previsão semelhante consta do art. 59, *caput*, da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

Repise-se que a ordenação de despesa não autorizada por lei é considerada crime contra as finanças públicas, punível com reclusão de um a quatro anos, nos termos do art. 359-D do Código Penal.

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

Também conhecido como regra de ouro, esse dispositivo visa limitar a realização de operações de créditos para o financiamento de despesas correntes. Com isso, o legislador buscou conter o aumento do endividamento público.

Conforme o art. 32, § 3º, da Lei Complementar nº 101/2000, na verificação do cumprimento à regra de ouro, considerar-se-á, em cada exercício

²⁷ MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

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.

A Resolução nº 43/2001 do Senado Federal, que dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, também estabelece procedimentos para a aferição da regra de ouro.

Assim, seu art. 6º, § 1º afirma que, para fins de averiguação do respeito à regra, verificar-se-ão, separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base: no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas; e no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

A Resolução também define a operação de crédito realizada em um exercício como o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício (art. 6º, § 5º), sendo que nas operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício financeiro, o limite computado a cada ano levará em consideração apenas a parcela a ser nele liberada (art. 6º, § 6º). Acrescenta, ademais, que as operações de antecipação de receitas orçamentárias não serão computadas, desde que liquidadas no mesmo exercício em que forem contratadas (art. 6º, § 4º).

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Referido dispositivo deve ser lido em conjunto com o § 4º do mesmo artigo, o qual afirma que “é permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta”.

Em síntese, trata-se do princípio orçamentário da não vinculação de receitas de impostos, ressalvadas as exceções previstas na própria CF/1988, a seguir esquematizadas:

Exceções ao princípio da não vinculação de receitas de impostos
Repartição constitucional do produto da arrecadação dos impostos (e.g.: Fundos de Participação dos Estados, Fundos de Participação dos Municípios, Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste)
Destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde
Destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino
Destinação de recursos para realização de atividades da Administração Tributária
Prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita
Prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Esse princípio busca conferir ao gestor certa flexibilidade na alocação de receitas de impostos, evitando, com isso, o engessamento do orçamento.

Ressalta-se que a vedação não atinge todos os tributos, mas apenas os **impostos**. Assim, é possível a vinculação de outros tipos de tributos, como as taxas. Nesse sentido:

Precedente STF: Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 570.513-7 GO

Preceito de lei estadual que destina 5% dos emolumentos cobrados pelas serventias extrajudiciais e não oficializadas ao Fundo Estadual de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário (FUNDESP) não ofende o disposto no art. 167, IV, da CF. (...) A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas.

Vale destacar que apenas a própria CF/1988 pode estabelecer as situações em que o princípio da não vinculação de receitas de impostos será excepcionado. Dessa forma, não pode o Estado, por exemplo, por iniciativa própria, seja na Constituição Estadual ou em lei complementar ou ordinária, vincular parte da receita do ICMS à atividade de segurança pública. Essa

vinculação, todavia, poderia ser realizada com a receita oriunda de outro tributo, como é o caso das taxas.

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

Exigência semelhante já constava do art. 43, *caput*, da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual “a abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa”.

De acordo com o art. 40, da Lei nº 4.320/1964, são **créditos adicionais** as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Os créditos adicionais podem ser classificados em três tipos: os **suplementares** (destinados ao reforço de dotação orçamentária), os **especiais** (destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica) e os **extraordinários** (destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública) (art. 41, da Lei nº 4.320/1964).

Ao exigir prévia autorização legislativa para abertura de créditos suplementares e especiais, evita-se o desvirtuamento das peças orçamentárias aprovadas pelo Legislativo. Já a imposição de indicação de recursos para a abertura de tais créditos demonstra a preocupação da Constituição com o equilíbrio das contas públicas.

Por se referirem a despesas urgentes e imprevisíveis, que demandam ação imediata do gestor público, os créditos adicionais extraordinários não se encontram no âmbito dessa vedação, podendo ser abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo (art. 44, da Lei nº 4.320/1964).

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

Trata-se do princípio da proibição do estorno. Para compreendê-lo com maior clareza, é importante compreender os conceitos de remanejamentos, transposições e transferências.

O **remanejamento** é utilizado quando há necessidade de realocar recursos de um órgão para outro²⁸. É o que acontece, por exemplo, quando uma reforma administrativa extingue determinada secretaria. Nesse caso, outra secretaria assume os programas e ações que estavam sob a responsabilidade do órgão extinto e, conseqüentemente, os recursos necessários para executá-los. Destaca-se que, nessa situação, não seria o caso de abertura de crédito adicional, pois os recursos e despesas associadas a esses programas e ações já estavam previstos na LOA.

A **transposição** se refere à mudança entre categorias programáticas de um mesmo órgão orçamentário²⁹. Isso acontece, por exemplo, quando a Administração entende que a compra de equipamentos médicos é mais urgente que a ampliação de um hospital. Nessa situação, os recursos que estavam destinados ao programa que previa a ampliação do hospital podem ser transpostos para outro que englobe a compra dos equipamentos, desde que ambos os programas de trabalho estejam no âmbito de um mesmo órgão. Trata-se, portanto, de uma repriorização de programas de trabalho.

Já a **transferência** "possibilita trocas entre categorias econômicas (corrente e capital), situadas na mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, existentes todas, por óbvio, no mesmo órgão orçamentário"³⁰. Assim, quando a Administração destina os recursos fixados para o custeio de atividades ordinárias (despesas correntes) para a realização de despesas como a construção de um prédio (despesas de capital), dentro de um mesmo órgão e programa, diz-se que houve uma transferência. É o caso de uma secretaria de educação que tenha programa de trabalho prevendo a realização de despesas com a manutenção de escolas (despesas correntes) e aquisição de computadores para a rede de ensino (despesas de capital). Caso parte dos recursos destinados à manutenção de escolas seja realocada para aquisição de computadores, diz-se que houve uma transferência.

²⁸ TOLEDO JR., F. C. **Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO)**. Disponível em: https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/20140425-artigo_transposicoes.pdf. Acesso em 30 out. 2020.

²⁹ Idem.

³⁰ Ibidem.

Ao exigir que a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro só ocorra quando existir prévia autorização legislativa, o art. 167, VI, da CF/1988 coíbe o desvirtuamento do processo a que foi submetido o orçamento.

Se assim não fosse, o Executivo teria, por exemplo, liberdade irrestrita para realocar recursos entre programas de trabalho de um mesmo órgão (transferência) sem prévia autorização Legislativa, o que esvaziaria, em parte, a competência da Edilidade de dispor sobre o orçamento (art. 48, II, da CF/1988).

Nessa linha de ideias, esta E. Corte, além de realçar a necessidade de prévia autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) ou em diploma específico como requisito para a realização de transposições, remanejamentos ou transferências, tem orientado que essa autorização seja moderada (Comunicado SDG nº 18/2015).

É imperioso notar que referida autorização não deve estar contida na LOA, à luz do princípio da exclusividade (art. 165, § 8º, da CF/1988). Nesse sentido:

Precedente TCESP: TC-002127/026/15 – Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Caieiras – Exercício de 2015

Alega também o recorrente que as transposições, remanejamentos e transferências no montante de R\$ 78.550.185,00 contaram somente com autorização na Lei Orçamentária Anual, ressentindo-se de apoio em norma específica por terem sido processados “dentro de uma mesma categoria programática e dentro de um mesmo órgão” (fl.448).

Entretanto, conforme se extrai do § 8º do artigo 165 da Constituição Federal, além da previsão da receita e da fixação da despesa, compete à Lei Orçamentária Anual apenas dispor sobre a autorização para a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, restando excluídas quaisquer possibilidades de se preverem regras voltadas à aplicação e ao manejo dos referidos institutos constitucionais (transposições, remanejamentos e transferências).

Além disso, ao contrário do alegado, as transposições, os remanejamentos ou as transferências não se prestam a modificar o orçamento “dentro de uma mesma categoria programática e dentro de um mesmo órgão”, pois ao objetivarem a redefinição das metas de governo, atuam necessariamente sobre diversas Atividades, Projetos ou Operações Especiais (Categorias programáticas), reclamando-se para a sua consecução autorização legislativa, nos termos do inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal.

Vale aqui lembrar que as modificações do orçamento promovidas “dentro de uma mesma categoria programática e dentro de um mesmo órgão” demandam tão somente a abertura de créditos suplementares.

Mais uma vez essenciais as lições de Flávio Corrêa de Toledo Júnior, consignadas no mencionado artigo “Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)”.

“(...) transposição, remanejamento ou transferência, qualquer um dos três municia repriorizações de políticas governamentais e, por isso, modificações nas categorias de programação orçamentária, não servindo, nenhum dos três, para meras trocas no âmbito de um mesmo grupo de programação.

Assim sendo, não há de falarem transposição, remanejamento ou transferência no corpo de uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, hipótese em que cabe somente o crédito suplementar e, antes dele, a respectiva autorização legislativa; é o que se vê na Constituição.” (g.n.)

Nada obstante, o aludido inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal não exige lei própria ou específica para que se realizem transposições, transferências ou remanejamentos de verbas orçamentária, prescrevendo apenas autorização legislativa.

Art.167 – São vedados: VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa. (g.n.)

Por consequência lógica e, como antes mencionado, à vista da impossibilidade de previsão na Lei Orçamentária, a materialização de tais operações (transposições, transferências ou remanejamentos) deve contar com prévio consentimento na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), nos termos dos itens 1 e 2 do Comunicado SDG nº 18/2015.

Assim já havia decidido o E. Supremo Tribunal Federal ao apreciar Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta em face da Lei nº 503/2005 do Estado de Roraima que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias afetas ao exercício de 2006.

[...]

Compulsando os autos, nota-se que o artigo 21 da Lei de Diretrizes Orçamentárias do Município de Caieiras, relativa ao exercício de 2015 (Lei Municipal nº 4.721/2014 – fls.08/15 do anexo), prevê expressamente autorização para que se realizassem mencionadas movimentações orçamentárias (transposições, transferências ou remanejamentos).

Contudo, deixou de definir o limite (percentual da despesa fixada) voltado ao processamento as transferências, transposições ou remanejamentos manejados por meio de Decreto do Executivo, contrariando, desta feita, o inciso VII do referido artigo 167 da Constituição Federal.

“Art.167 – São vedados: VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados.” (g.n.)

Deste modo, remanescem injustificadas a abertura de créditos adicionais em montante correspondente a 27,03% da despesa prevista inicial superior ao limite autorizado na LOA (20%), ensejando movimentação orçamentária (7,03% da despesa prevista inicial) desprovida de específico suporte legislativo, bem como a realização de transposições, remanejamentos e transferências em valor equivalente a 32,51% dos gastos inicialmente fixados.

Aqui, cabe destacar que a exigência de autorização específica prévia para realização de remanejamentos, transferências e transposições encontra ressalva no § 5º do art. 167, incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015.

Segundo esse dispositivo, “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções,

mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo”.

Vale reforçar, todavia, que referida exceção alcança apenas as ações de ciência, tecnologia e inovação. Para as demais áreas, há necessidade de prévia e moderada autorização na LDO ou em lei específica para a realização de transposições, remanejamentos ou transferências, conforme salientado pelo Comunicado SDG nº 018/2015:

Comunicado SDG nº 018/2015

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo COMUNICA aos órgãos jurisdicionados que em razão das Emendas Constitucionais nº 85 e 86, respectivamente, promulgadas em 26 de fevereiro e 17 de março de 2015 deverão ser observados, na execução orçamentária, os procedimentos seguintes:

1. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 85, de 2015 e tendo somente em vista as atividades de ciência, tecnologia e inovação, os mecanismos da transposição, remanejamento ou a transferência de recursos orçamentários (art. 167, VI, da CF), não mais exigem a prévia autorização legislativa, bastando, para tanto, decreto do Poder Executivo.

2. De reiterar que tal exoneração alcança apenas as ações de ciência, tecnologia e inovação; para todas as demais áreas há de se ter, quanto a transposições, remanejamentos ou transferências, prévia e moderada autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) ou em diploma específico, tal qual tem decidido esta Corte.

[...]

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

Tal dispositivo visa impedir a descaracterização do orçamento por intermédio da utilização de créditos ilimitados. Trata-se de vedação tanto para o Legislativo (que concede os créditos) quanto para o Executivo (que os utiliza).

A vedação encontra raiz na própria ideia de orçamento, que foi primordialmente concebido com o intuito de quantificar os recursos que se espera arrecadar e as despesas que se pretende realizar, com os fins de manter o equilíbrio entre receitas e despesas e evitar a falência do Estado.

Caso não se proibisse a concessão ou utilização de créditos ilimitados, sequer se poderia falar em planejamento orçamentário, uma vez que a realização de despesas não demandaria qualquer estudo prévio sobre a compatibilidade entre o que a Administração arrecada e aquilo que gasta.

Assim, cada crédito orçamentário deverá corresponder a uma dotação limitada, não se admitindo exceções. Com isso, valoriza-se a capacidade de planejamento da Administração e estimula-se o equilíbrio geral entre as receitas e as despesas previstas no orçamento.

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

A regra é que os recursos previstos no orçamento sejam voltados para o atendimento das necessidades públicas de forma ampla, e não das necessidades individuais ou de grupos de interesse específicos³¹.

O dispositivo não impede que recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social sejam utilizados para cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, mas aumenta o controle sobre o direcionamento de recursos para essas finalidades ao exigir a edição de lei específica tratando da matéria.

Cumprе salientar que o tema abordado nesse dispositivo já foi analisado em Consulta respondida pelo TCESP nos seguintes termos:

Precedente TCESP: TC-000978/002/07 – Consulta sobre procedimentos adequados nas transferências financeiras às entidades da Administração Indireta.

ACÓRDÃO
CONSULTA

TC-000978/002/07

Consulente: Município de Bauru, por seu Prefeito José Gualberto Tuga Martins Angerami.

Assunto: Consulta sobre procedimentos adequados nas transferências financeiras às entidades da Administração Indireta.

Advogados: Danny Monteiro da Silva e outros.

ACORDA o E. Plenário, em sessão de 1 de abril de 2009, pelo voto dos Conselheiros Cláudio Ferraz de Alvarenga, Relator, Antonio Roque Citadini, Eduardo Bittencourt Carvalho, Fulvio Julião Biazzi, Renato Martins Costa e Robson Marinho, na conformidade das correspondentes notas taquigráficas, em preliminar, conhecer da consulta e, no mérito, responder que, basicamente, todo auxílio financeiro concedido a autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista há de ser precedido de autorização legislativa específica, atender às condições da Lei de Diretrizes Orçamentárias e estar previsto no orçamento.

Determina, outrossim, seja oficiado ao atual Prefeito de Bauru, encaminhando-lhe cópia do acórdão e das correspondentes notas taquigráficas.

Publique-se.

São Paulo, 14 de abril de 2009

³¹ LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

EDGARD CAMARGO RODRIGUES - Presidente

CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA – Relator

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

A criação de fundo consiste na vinculação de receita a determinado fim. Ao demandar que sua instituição seja precedida de autorização legislativa, a Constituição evita a criação indiscriminada de fundos pelo Executivo, o que poderia esvaziar, em parte, a competência dos edis para dispor sobre a alocação de despesas públicas³².

X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

De acordo com o art. 25, *caput*, da LRF, 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.

Essa vedação remete ao princípio da responsabilidade na gestão fiscal expresso no art. 1º, §1º, da LC nº 101/2000³³. Por um lado, evita que as finanças dos Governos Federal e Estaduais, assim como de suas instituições financeiras, sejam negativamente impactadas por despesas correntes com pessoal de outros entes. Por outro, evita manobras que possam desvirtuar os limites estabelecidos no art. 19 da LRF para despesas com pessoal.

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de

³² CARVALHO FILHO, J. R. **As vedações constitucionais do artigo 167 e o Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2008. Monografia (Especialização: Orçamento Público). Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/177762/MonografiaJos%C3%A9Rocha.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 11 dez. 2020.

³³ Idem.

benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Tal dispositivo visa assegurar que as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, assim como as contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, sejam utilizadas apenas para arcar com os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Por se tratar de recursos que só podem ser utilizados para cobertura de benefícios previdenciários, não podem ser considerados como disponibilidades do município para cobertura das dívidas correntes, de diversa e variada natureza.

Precedente TCESP: TC-002409/026/07– Pedido de Reexame nas Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Bom Jesus dos Perdões – Exercício de 2007

3.1 Em relação à constatação de que os demonstrativos contábeis do Município não segregaram os recursos do Fundo de Seguridade Social do Município:

*Trata-se de providência imposta pelos artigos 50, I c.c o 8º, parágrafo único da LRF, 73 da Lei n. 4.320/64, artigo 1º, III c.c 6º, II da Lei n. 9.717/98 e artigo 17, II da Portaria MPAS n. 4.992/99 por motivos óbvios: **recursos que só podem ser utilizados para cobertura de benefícios previdenciários não podem aparentar disponibilidade do Município para cobertura das dívidas correntes, de diversa e variada natureza. No caso concreto, essa falta de segregação serviu para que a Administração apregoasse situação orçamentária e econômica inconsistente e absolutamente irreal. Basta ver que promovidos os ajustes decorrentes da segregação dos valores indevidamente considerados, a execução orçamentária não apresenta o apregoado superávit de 7,52%, mas déficit de 5,66% (fls. 55/56).** (g.n.)*

XII - na forma estabelecida na lei complementar de que trata o § 22 do art. 40, a utilização de recursos de regime próprio de previdência social, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Incluído pela Reforma da Previdência realizada pela EC nº 103/2019, esse dispositivo adota lógica semelhante à do inciso XI do mesmo artigo.

A distinção é que o inciso XI proíbe a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do RGPS de que

trata o art. 201. Já o inciso XII veda a utilização de recursos de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento.

Destaca-se que os fundos previstos no art. 249 são aqueles constituídos pela União, estados, Distrito Federal e municípios com recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de aposentadorias e pensões concedidas aos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros.

Assim, a vedação evita que os gestores direcionem recursos previdenciários para a cobertura de despesas que não se refiram ao pagamento de proventos de aposentadorias e pensões ou às despesas necessárias ao funcionamento dos regimes próprios de previdência social.

XIII - a transferência voluntária de recursos, a concessão de avais, as garantias e as subvenções pela União e a concessão de empréstimos e de financiamentos por instituições financeiras federais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na hipótese de descumprimento das regras gerais de organização e de funcionamento de regime próprio de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

A Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências, já continha disposição semelhante.

De acordo com o artigo 7º daquele normativo, o descumprimento dos termos da sobredita Lei pelos estados, Distrito Federal e municípios e pelos respectivos fundos, implicaria, a partir de 1º de julho de 1999, a suspensão das transferências voluntárias de recursos pela União; o impedimento para celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como receber empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da

Administração Direta e Indireta da União. Resultaria, ainda, na suspensão de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais.

O inciso em apreço, portanto, constitucionalizou regra presente na Lei nº 9.717/1998, que visa assegurar a responsabilidade dos gestores na organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social.

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

Esse dispositivo busca assegurar o papel de planejamento de médio prazo do plano plurianual, sujeitando a autoridade infratora à pena de crime de responsabilidade.

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

Destaca-se que a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 45, já estabelecia que “os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários”.

A CF/1988, portanto, estabeleceu em que situação os créditos especiais e extraordinários poderiam ser reabertos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, a dizer, quando o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício.

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

Por independar da indicação prévia da fonte de recursos para a ocorrência da despesa, os créditos extraordinários somente podem ser abertos para atender a situações imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Precedente STF: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.048-1 DF

Limites constitucionais à atividade legislativa excepcional do Poder Executivo na edição de medidas provisórias para abertura de crédito extraordinário. Interpretação do art. 167, § 3º, c/c o art. 62, § 1º, I, d, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões "guerra", "comoção interna" e "calamidade pública" constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º, c/c o art. 62, § 1º, I, d, da Constituição. "Guerra", "comoção interna" e "calamidade pública" são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários. (g.n.)

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Trata-se de exceção ao princípio orçamentário da não vinculação de receitas de impostos, abordado na análise do inciso IV desse mesmo artigo.

§ 5º A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

Como é possível notar, este parágrafo cria exceção ao princípio orçamentário da proibição do estorno, já tratado na análise do inciso VI desse mesmo artigo.

Além das restrições do art. 167, a CF/1988 veda que a lei orçamentária anual contenha **dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa**, não se incluindo na proibição a autorização para abertura

de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (art. 165, § 8º).

Note-se que a possibilidade de autorização para abertura de créditos adicionais é restrita aos créditos de natureza suplementar, não se estendendo aos créditos especiais. E nem poderia ser de outra maneira, uma vez que os créditos especiais se destinam ao custeio de despesas não contempladas no orçamento, não sendo razoável conceber que a LOA concedesse autorização prévia para o custeio de despesas referentes a programas governamentais que sequer haviam sido nela previstos.

É importante destacar que a autorização prévia no orçamento para abertura de créditos suplementares deve ser moderada. Com efeito, a realidade tem demonstrado que a concessão de elevadas margens orçamentárias geralmente vem associada a falhas nos procedimentos de previsão de receitas e fixação de despesas, o que abre portas para o déficit orçamentário e o consequente aumento da dívida pública.

Nesse contexto, o TCESP tem orientado seus jurisdicionados a limitar a margem para abertura de créditos suplementares à inflação estimada para o exercício (Comunicado SDG nº 29/2010).

Precedente TCESP: TC-004299.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Ituverava – Exercício de 2016

Também deve a Origem atentar para os elevados patamares atingidos pelas alterações orçamentárias, por meio de abertura de créditos adicionais, suplementações, remanejamentos, transferências e transposições no percentual de 23,72% da despesa inicial fixada.

Ressalto que, embora tanto no § 8º do artigo 165 da Constituição Federal como no artigo 7º, I, da Lei Federal nº 4.320/64, não haja determinação expressa que limite o percentual de abertura de créditos suplementares à estimativa de inflação, este Tribunal vem, reiteradamente, recomendando que a alteração da peça de planejamento por intermédio de créditos adicionais não extrapole o índice inflacionário, conforme disposto no Comunicado SDG nº 29/2010.

Ante o exposto, recomendo a permanente adoção de medidas voltadas à garantia do equilíbrio fiscal das contas, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, valendo-se para tanto do adequado planejamento orçamentário e do acompanhamento contínuo de sua execução, especialmente quanto à necessidade de esforços objetivando reduzir o passivo de longo prazo. (g.n.)

Precedente TCESP: TC-006286.989.16 – Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Apiaí – Exercício de 2017

Cabe recordar que, embora não haja determinação expressa na legislação acerca do limite percentual para abertura de créditos suplementares, esta E. Corte de Contas

vem, reiteradamente, recomendando que a alteração da peça de planejamento por meio de créditos adicionais não extrapole os índices inflacionários do período.

[...]

É de se formular, portanto, advertência para que a Origem proceda à correção dos apontamentos oriundos do IEG-M, em especial aqueles relacionados às atividades de planejamento, bem como para que observe as orientações exaradas nos Comunicados SDG nº 29/10 e nº 18/15 sobre alterações orçamentárias. (g.n.)

Papel do Legislativo no Processo Orçamentário

Como discutido anteriormente, apesar da elaboração caber ao Poder Executivo, o Poder Legislativo possui papel preponderante no processo orçamentário. O Legislativo pode atuar de diversas formas, contribuindo para a melhoria do processo.

Primeiro, analisando e conferindo os projetos de lei de matéria orçamentária recebidos para aprovação. Para o sucesso dessa atividade, a correta estruturação e organização da Comissão de Orçamento e Finanças é imprescindível.

Segundo, propondo emendas aos projetos de lei, que não se limitam à proposição ou alterações de valores, mas também emendas às regras previstas no texto dos projetos de lei, definindo prazos, formas de prestação de contas, e disciplinando a etapa da execução orçamentária.

Terceiro, uma análise detalhada sobre os benefícios fiscais (renúncias) em vigor pode trazer margem para financiamento de políticas públicas que eventualmente ficaram de fora do planejamento por falta de recursos, ou com poucos recursos.

Quarto, os anexos e demonstrativos que acompanham os instrumentos de planejamento devem servir para instrumentalizar a ação do Legislativo em sua função de controle e deve subsidiar a aprovação dos instrumentos. Não se trata de documentos apenas formais. Assim, o Legislativo deve questionar anexos sem memórias de cálculo que indiquem claramente como os valores foram estimados, como os demonstrativos que acompanham a LDO, por exemplo.

Por fim, ao próprio Legislativo aplica-se a participação social na fase de discussão e aprovação dos instrumentos de planejamento (LRF, art. 48, § 1º). Assim, cabe-lhe gerar debates com a sociedade sobre as políticas propostas nos instrumentos de planejamento, inclusive com o envolvimento direto dos Conselhos Municipais de políticas públicas.

3.9. RECEITAS E DESPESAS

3.9.1. RECEITAS

3.9.1.1. CONCEITO

As **receitas públicas** podem ser definidas em sentido estrito e em sentido amplo³⁴.

³⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª ed. Brasília, DF, 2018. Disponível em:

Em **sentido estrito**, consideram-se receitas públicas aquelas que representam disponibilidades de recursos. São as **receitas orçamentárias** propriamente ditas, as quais aumentam o saldo financeiro do ente e amparam as despesas fixadas na LOA³⁵.

Em **sentido amplo**, consideram-se receitas públicas tanto as **receitas orçamentárias**, quanto os **ingressos extra orçamentários**³⁶. Esses últimos representam entradas compensatórias de caráter temporário, situações nas quais age a Administração Pública como mera depositária de valores de terceiros. É o caso dos depósitos em caução, das fianças, das operações de crédito por antecipação da receita, das emissões de papel-moeda, e das outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964).

3.9.1.2. CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Há várias classificações para as receitas orçamentárias, tanto doutrinárias quanto legais.

Tais classificações são de grande importância para a organização e transparência das ações previstas no orçamento, auxiliando os administradores na gestão responsável da coisa pública.

Nesse Manual será dado enfoque à classificação da receita orçamentária por natureza (ou econômica) e à classificação por fonte de recursos/código de aplicação. Como será visto adiante, a classificação por fonte de recursos/código de aplicação abrange tanto as receitas quanto as despesas, motivo pelo qual será abordada em tópico específico sobre o assunto.

Para fins de prestação de informações ao Sistema Audep, o jurisdicionado deve utilizar a codificação de receitas e despesas estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)?

Para a prestação de informações sobre receitas e despesas ao TCESP, o jurisdicionado deve utilizar a estrutura de códigos presente nas Tabelas de Escrituração Contábil – Auxiliares da Audep.

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 07 jul. 2020.

³⁵ Idem.

³⁶ Ibidem.

Há tempos, o TCEP tem esclarecido que a Estrutura de Códigos Contábeis da Audep é "adaptada" à da STN, ainda que exista certa coincidência em determinados códigos e procedimentos, sobretudo naqueles que se referem às informações que os municípios repassam periodicamente para o Estado e para a União para fins de consolidação das contas públicas.

Determinados códigos, entretanto, foram desenvolvidos para o atendimento de necessidades específicas do TCEP e voltados à realidade da fiscalização dos jurisdicionados.

3.9.1.2.1. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA (ECONÔMICA)

A classificação da receita orçamentária por natureza estabelece a origem do recurso segundo seu fato gerador.

Trata-se de classificação de extrema importância, que subsidia análises sobre os impactos das decisões do Governo na economia, a exemplo da capacidade de investimentos do setor público em infraestrutura, saúde e educação³⁷.

De acordo com o art. 8º, § 1º, da Lei nº 4.320/1964, os itens da discriminação da receita e da despesa serão identificados por números de código decimal.

A estrutura de código de natureza de receita encontra-se atualmente estabelecida pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001. Segundo o art. 2º, § 4º, dessa Portaria, o código de natureza de receita pode ser definido pela estrutura "a.b.c.d.dd.d.e", na qual:

- "a" corresponde à **categoria econômica**;
- "b" identifica a **origem**;
- "c" simboliza a **espécie**;
- "d.dd.d" representa os dígitos para **desdobramentos** que permitam identificar peculiaridades ou necessidades gerenciais de cada natureza de receita; e
- "e" sinaliza o **tipo** da receita.

Assim, para classificar a arrecadação de multas e juros incidentes sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), um

³⁷ Esta seção traz lições extraídas de CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. 4ª ed. Niterói: Impetus, 2017 e MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

município deverá utilizar o código “1.1.1.8.01.1.2”, que pode ser esquematizado da seguinte maneira:

Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramentos	Tipo
1.	1.	1.	8.01.1.	2
Receita Corrente	Impostos, taxas, e Contribuições de Melhoria	Impostos	Impostos Específicos de Estados, DF, Municípios	Multas e Juros

3.9.1.2.1.1. PRIMEIRO NÍVEL – CATEGORIA ECONÔMICA (1º DÍGITO)

De acordo com o art. 11, *caput*, da Lei nº 4.320/1964, as receitas orçamentárias serão classificadas em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital.

As **receitas correntes** são as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas correntes (art. 11, § 1º, da Lei nº 4.320/1964).

Já as **receitas de capital** são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente (art. 11, § 2º, da Lei nº 4.320/1964).

A codificação correspondente para receitas segundo a categoria econômica encontra-se no art. 2º, § 9º, da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, que atribui o código “1” para as receitas correntes e o código “2” para as receitas de capital.

Para evitar a dupla contagem de receitas referentes a operações intraorçamentárias, ou seja, aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social de um mesmo ente federativo, foi editada a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, que incluiu o código “7” para a classificação das receitas correntes

intraorçamentárias e o código “8” para as receitas de capital intraorçamentárias. É importante destacar, todavia, que tais classificações não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das categorias econômicas de receitas correntes e de capital (art. 2º, § 2º da referida Portaria).

Para fins de prestação de informações ao Sistema Audep, os códigos de categoria econômica são os mesmos que os adotados pela STN:

Categoria Econômica (1º dígito)
1. Receitas Correntes
2. Receitas de Capital
7. Receitas Correntes Intraorçamentárias
8. Receitas de Capital Intraorçamentárias

3.9.1.2.1.2. SEGUNDO NÍVEL – ORIGEM (2º DÍGITO)

A classificação quanto à Origem identifica a precedência do fato gerador e detalha as categorias econômicas “receitas correntes” e “receitas de capital”.

Os códigos de origem da receita estão definidos no Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001 e coincidem com os estabelecidos nas tabelas de escrituração contábil – auxiliares da Audep (versão 6/exercício 2020):

Categoria Econômica (1º dígito)	Origem (2º dígito)
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 2. Contribuições 3. Receita Patrimonial 4. Receita Agropecuária 5. Receita Industrial 6. Receita de Serviços 7. Transferências Correntes 9. Outras Receitas Correntes
1. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	1. Operações de Crédito 2. Alienação de Bens 3. Amortização de Empréstimos 4. Transferências de Capital 9. Outras Receitas de Capital

3.9.1.2.1.3. TERCEIRO NÍVEL – ESPÉCIE (3º DÍGITO)

A espécie corresponde a um nível de classificação vinculado à Origem, ou seja, detalha ainda mais o fato gerador das receitas.

Como exemplo, as receitas codificadas pela estrutura “1.1.c.d.dd.d.e” (Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria) possuem as espécies “1.1.1.d.dd.d.e” (Impostos), “1.1.2.d.dd.d.e” (Taxas) e “1.1.3.d.dd.d.e” (Contribuições).

Destaca-se que esse nível de classificação estava originariamente previsto na Lei nº 4.320/1964, tendo sido incluído, entretanto, na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

3.9.1.2.1.4. QUARTO NÍVEL – DESDOBRAMENTOS (4º, 5º, 6º E 7º DÍGITOS)

Os quatro dígitos de desdobramentos foram criados com o intuito de permitir a identificação das peculiaridades ou necessidades gerenciais de cada natureza de receita, caso assim se faça necessário (art. 2º, § 4º, IV, da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001).

Segundo o art. 2º, § 5º, da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, havendo necessidade de desdobramento específico para atendimento das peculiaridades de estados e municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional fará o detalhamento, que obrigatoriamente deverá utilizar o número 8 no quarto dígito da codificação. Assim, a estrutura de codificação nessas situações assumirá a forma “a.b.c.8.dd.d.e”, na qual o 5º, o 6º e o 7º dígitos ficam reservados para a identificação das peculiaridades ou necessidades gerenciais dos entes.

3.9.1.2.1.5. QUINTO NÍVEL – TIPO (8º DÍGITO)

O último dígito da classificação da receita orçamentária por natureza corresponde ao tipo.

Atualmente, a codificação para esse nível de classificação de receita encontra-se prevista na Portaria Interministerial nº 01, de 14 de junho de 2018, que alterou o art. 2º e o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001:

Código (8º dígito)	Tipo da Receita (conforme art. 2º, § 4º, V, da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001)
0	quando se tratar de natureza de receita não valorizável ou agregadora
1	a ser utilizado para registrar a arrecadação Principal da receita

2	a ser utilizado para registrar a arrecadação de Multas e Juros de Mora da respectiva receita
3	a ser utilizado para registrar a arrecadação da Dívida Ativa da respectiva receita
4	a ser utilizado para registrar a arrecadação de Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita
5	a ser utilizado para registrar a arrecadação das Multas da respectiva receita quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da destinação dos Juros de Mora, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “2 – Multas e Juros de Mora”
6	a ser utilizado para registrar a arrecadação dos Juros de Mora da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da destinação dos Juros de Mora, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “2 – Multas e Juros de Mora”
7	a ser utilizado para registrar a arrecadação das Multas da Dívida Ativa da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da Dívida Ativa da destinação dos Juros de Mora da Dívida Ativa, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “4 – Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa”
8	a ser utilizado para registrar a arrecadação dos Juros da Dívida Ativa da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da Dívida Ativa da destinação dos Juros de Mora da Dívida Ativa, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “4 – Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa”
9	a ser utilizado para registrar arrecadações referentes a desdobramentos que poderão ser criados, caso a caso, pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – SOF/MP, mediante Portaria específica

A título de exemplo, quando um município informa ao TCESP as receitas oriundas do IPTU, deve observar a seguinte estrutura de códigos, de acordo com as tabelas de escrituração contábil – auxiliares da Audep (versão 6/exercício 2020):

Código	Especificação
1.1.1.8.01.1.0	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
1.1.1.8.01.1.1	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Principal
1.1.1.8.01.1.2	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Multas e Juros
1.1.1.8.01.1.3	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa
1.1.1.8.01.1.4	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa - Multas e Juros
1.1.1.8.01.1.5	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Multas com Destinação Diferenciada por Legislação Pertinente
1.1.1.8.01.1.6	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Juros com Destinação Diferenciada por Legislação Pertinente
1.1.1.8.01.1.7	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa - Multas com Destinação Diferenciada por Legislação Pertinente

1.1.1.8.01.1.8	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa - Juros com Destinação Diferenciada por Legislação Pertinente
1.1.1.8.01.1.9	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa - Atualização Monetária

Como é possível observar, a codificação da receita oriunda de IPTU irá variar caso a arrecadação se refira ao valor principal ou a multas e juros associados. Também há códigos específicos para os valores referentes a dívida ativa ou a receitas com destinação diferenciada por legislação pertinente, o que facilita o controle sobre a destinação da receita arrecadada.

3.9.2. DESPESAS

3.9.2.1. CONCEITO

Assim como os ingressos, os **dispêndios** podem ser classificados em **orçamentários** e **extraorçamentários**³⁸.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a **despesa orçamentária** pode ser entendida como “toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada”³⁹.

Os demais dispêndios, que não constam da LOA, são ditos **extraorçamentários**, como é o caso das saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar e resgate de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária⁴⁰.

3.9.2.2. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Assim como visto no estudo da receita, há diversas classificações para a despesa pública.

Nesse Manual será dado enfoque às seguintes classificações:

³⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª ed. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> . Acesso em: 07 jul. 2020.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

- Classificação institucional;
- Classificação funcional;
- Classificação por estrutura programática; e
- Classificação da despesa orçamentária por natureza (também conhecida como classificação econômica da despesa).

3.9.2.2.1. CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

Essa classificação indica a estrutura de alocação de créditos.

Para fins de prestação de informações ao Sistema Audep, o jurisdicionado deverá associar um código específico para cada órgão e unidade orçamentária e, caso necessário, para a unidade executora⁴¹.

O **órgão** representa o primeiro nível hierárquico dentro da estrutura orçamentária. Nesse nível de classificação, cada ente deverá indicar a Prefeitura Municipal, a Câmara Municipal e, caso possua, as respectivas Autarquias, Fundações e Empresas Dependentes⁴².

O segundo nível hierárquico da classificação institucional é a **unidade orçamentária**, a qual, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, corresponde ao agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14, *caput*). As secretarias, coordenadorias, diretorias de serviços e fundos especiais de despesas, por exemplo, são consideradas unidades orçamentárias.

Em determinadas situações, há necessidade de utilização de um terceiro nível de descentralização orçamentária: o das **unidades executoras**. A utilização desse nível de descentralização é mais comum em municípios de grande porte, que precisam de maior pulverização dos créditos orçamentários. É o caso de algumas secretarias de saúde (unidades orçamentárias) que dão

⁴¹ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Estrutura de Códigos Contábeis. Manual de Orientações para o Envio de Informações Contábeis Periódicas ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 2005. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/audesp-documentacao/manual_de_orientacao_sistema_audesp_0901.pdf. Acesso em: 11 dez. 2020.

⁴² Observação: ao prestar informações ao sistema Audep, os Fundos Previdenciários deverão ser cadastrados como órgãos, tendo em vista as suas peculiaridades, como a existência de processos específicos de auditoria pelo TCESP e a exigência da STN de que a escrituração contábil do RPPS seja individualizada.

autonomia orçamentária a hospitais (unidades executoras) para tornar mais eficiente a gestão dos recursos públicos⁴³.

3.9.2.2.2. CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL

Essa classificação segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, de modo a indicar em qual área da ação de governo a despesa será realizada⁴⁴.

A necessidade de classificar a despesa por funções encontra fundamento no art. 2º, § 1º, I, da Lei nº 4.320/1964, o qual determina que o sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo integrará a lei de orçamento.

A classificação da despesa orçamentária por funções foi inicialmente prevista no anexo 5 da referida Lei. Posteriormente, a Portaria MOG nº 42/1999 atualizou a discriminação da despesa por funções.

De acordo com a referida Portaria, a estrutura de códigos dessa classificação é composta por cinco dígitos (aa.bbb), sendo que os dois primeiros representam a função e os três últimos a subfunção.

A **função** corresponde ao maior nível de agregação das diversas despesas que competem ao setor público, como saúde, educação, urbanismo e habitação, por exemplo.

Na tabela a seguir estão indicados os códigos associados a cada função, segundo a tabela de escrituração contábil auxiliar da Audeps (versão 6 para o exercício 2020):

CÓDIGO	FUNÇÃO
01	LEGISLATIVA
02	JUDICIÁRIA
03	ESSENCIAL À JUSTIÇA
04	ADMINISTRAÇÃO
05	DEFESA NACIONAL
06	SEGURANÇA PÚBLICA

⁴³ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Estrutura de Códigos Contábeis. Manual de Orientações para o Envio de Informações Contábeis Periódicas ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.** São Paulo, SP, 2005.

⁴⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 8ª ed. Brasília, DF, 2018.

07	RELAÇÕES EXTERIORES
08	ASSISTÊNCIA SOCIAL
09	PREVIDÊNCIA SOCIAL
10	SAÚDE
11	TRABALHO
12	EDUCAÇÃO
13	CULTURA
14	DIREITOS DA CIDADANIA
15	URBANISMO
16	HABITAÇÃO
17	SANEAMENTO
18	GESTÃO AMBIENTAL
19	CIÊNCIA E TECNOLOGIA
20	AGRICULTURA
21	ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA
22	INDÚSTRIA
23	COMÉRCIO E SERVIÇOS
24	COMUNICAÇÕES
25	ENERGIA
26	TRANSPORTE
27	DESPORTO E LAZER
28	ENCARGOS ESPECIAIS
99	RESERVA DE CONTIGÊNCIA

No quadro acima, a função 28 (Encargos Especiais) representa uma agregação neutra, pois engloba despesas às quais não se associam um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como dívidas, ressarcimentos e indenizações.

Já a **subfunção** representa uma partição da função, que busca agregar determinado subconjunto de despesas do setor público, como Habitação Rural e Habitação Urbana.

As subfunções e respectivos códigos, de acordo com a tabela de escrituração contábil auxiliar da Audep (versão 6 para o exercício 2020) são as seguintes:

CÓDIGO	SUBFUNÇÃO
031	AÇÃO LEGISLATIVA
032	CONTROLE EXTERNO
061	AÇÃO JUDICIÁRIA
062	DEFESA DO INTERESSE PÚBLICO NO PROCESSO JUDICIÁRIO
091	DEFESA DA ORDEM JURÍDICA
092	REPRESENTAÇÃO JUDICIAL E EXTRAJUDICIAL
121	PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO
122	ADMINISTRAÇÃO GERAL
123	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA
124	CONTROLE EXTERNO

125	NORMATIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO
126	TECNOLOGIA DA INFORMATIZAÇÃO
127	ORDENAMENTO TERRITORIAL
128	FORMAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS
129	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS
130	ADMINISTRAÇÃO DE CONCESSÕES
131	COMUNICAÇÃO SOCIAL
151	DEFESA AÉREA
152	DEFESA NAVAL
153	DEFESA TERRESTRE
181	POLICIAMENTO
182	DEFESA CIVIL
183	INFORMAÇÃO E INTELIGÊNCIA
211	RELAÇÕES DIPLOMÁTICAS
212	COOPERAÇÃO INTERNACIONAL
241	ASSISTÊNCIA AO IDOSO
242	ASSISTÊNCIA AO PORTADOR DE DEFICIÊNCIA
243	ASSISTÊNCIA À CRIANÇA E AO ADOLESCENTE
244	ASSISTÊNCIA COMUNITÁRIA
271	PREVIDÊNCIA BÁSICA
272	PREVIDÊNCIA DO REGIME ESTATUTÁRIO
273	PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
274	PREVIDÊNCIA ESPECIAL
301	ATENÇÃO BÁSICA
302	ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL
303	SUORTE PROFILÁTICO E TERAPÊUTICO
304	VIGILÂNCIA SANITÁRIA
305	VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA
306	ALIMENTAÇÃO E NUTRIÇÃO
331	PROTEÇÃO E BENEFÍCIOS AO TRABALHADOR
332	RELAÇÃO DE TRABALHO
333	EMPREGABILIDADE
334	FOMENTO AO TRABALHO
361	ENSINO FUNDAMENTAL
362	ENSINO MÉDIO
363	ENSINO PROFISSIONAL
364	ENSINO SUPERIOR
365	EDUCAÇÃO INFANTIL
366	EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS
367	EDUCAÇÃO ESPECIAL
368	EDUCAÇÃO BÁSICA
391	PATRIMÔNIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO E ARQUEOLÓGICO
392	DIFUSÃO CULTURAL
421	CUSTÓDIA E REINTEGRAÇÃO SOCIAL
422	DIREITOS INDIVIDUAIS, COLETIVOS E DIFUSOS
423	ASSISTÊNCIA AOS POVOS INDÍGENAS
451	INFRA-ESTRUTURA URBANA
452	SERVIÇOS URBANOS
453	TRANSPORTES COLETIVOS URBANOS
481	HABITAÇÃO RURAL
482	HABITAÇÃO URBANA
511	SANEAMENTO BÁSICO RURAL
512	SANEAMENTO BÁSICO URBANO

541	PRESERVAÇÃO E CONSERVAÇÃO AMBIENTAL
542	CONTROLE AMBIENTAL
543	RECUPERAÇÃO DE ÁREAS DEGRADADAS
544	RECURSOS HÍDRICOS
545	METEOROLOGIA
571	DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO
572	DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO E ENGENHARIA
573	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO
605	ABASTECIMENTO
606	EXTENSÃO RURAL
607	IRRIGAÇÃO
608	PROMOÇÃO DA PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA
609	DEFESA AGROPECUÁRIA
631	REFORMA AGRÁRIA
632	COLONIZAÇÃO
661	PROMOÇÃO INDUSTRIAL
662	PRODUÇÃO INDUSTRIAL
663	MINERAÇÃO
664	PROPRIEDADE INDUSTRIAL
665	NORMALIZAÇÃO E QUALIDADE
691	PROMOÇÃO COMERCIAL
692	COMERCIALIZAÇÃO
693	COMÉRCIO EXTERIOR
694	SERVIÇOS FINANCEIROS
695	TURISMO
721	COMUNICAÇÕES POSTAIS
722	TELECOMUNICAÇÕES
751	CONSERVAÇÃO DE ENERGIA
752	ENERGIA ELÉTRICA
753	PETRÓLEO
754	ÁLCOOL
781	TRANSPORTE AÉREO
782	TRANSPORTE RODOVIÁRIO
783	TRANSPORTE FERROVIÁRIO
784	TRANSPORTE HIDROVIÁRIO
785	TRANSPORTES ESPECIAIS
811	DESPORTO DE RENDIMENTO
812	DESPORTO COMUNITÁRIO
813	LAZER
841	REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA INTERNA
842	REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA EXTERNA
843	SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA
844	SERVIÇO DA DÍVIDA EXTERNA
845	OUTRAS TRANSFERÊNCIAS
847	TRANSFERÊNCIAS PARA A EDUCAÇÃO BÁSICA
846	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS
997	RESERVA DE CONTIGÊNCIA PARA O RPPS
999	RESERVA DE CONTIGÊNCIA GERAL

3.9.2.2.3. CLASSIFICAÇÃO POR ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Atualmente, os entes da federação utilizam o que se denomina orçamento-programa. Com efeito, assim dispõe o art. 2º, *caput*, da Lei nº 4.320/1964:

Lei nº 4.320/1964, art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Nesse tipo de orçamento, as ações do Governo são organizadas por meio de programas, que põem em prática os objetivos estratégicos estabelecidos no PPA.

É importante destacar que, embora os entes da federação devam organizar seus orçamentos por programas, cada um estabelecerá suas próprias estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações da Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999 (art. 3º).

De acordo com essa Portaria, o **Programa** é o instrumento de organização da ação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual (art. 2º, “a”, da Portaria MOG nº 42/1999). Assim, cada programa articula um conjunto de ações que visam atender determinada demanda da sociedade.

As **ações** que compõem cada programa, por sua vez, podem ser classificadas em projetos, atividades e operações especiais.

O **projeto** consiste um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo (art. 2º, “b”, da Portaria MOG nº 42/1999).

A **atividade**, assim como o projeto, é um instrumento de programação criado para alcançar o objetivo de um programa, com a diferença que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente (art. 2º, “c”, da Portaria MOG nº 42/1999).

Desse modo, a principal diferença entre projeto e atividade é que, enquanto a primeira se limita no tempo (concorrendo para a expansão ou aperfeiçoamento da ação), a segunda se realizada de modo contínuo e permanente (gerando um produto necessário para a manutenção da ação de governo).

As ações também podem ser classificadas em **operações especiais**, que se relacionam a despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (art. 2º, “d”, da Portaria MOG nº 42/1999). É o caso, por exemplo, do refinanciamento da dívida.

3.9.2.2.4. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

A necessidade de classificar a despesa orçamentária por natureza decorre da Lei nº 4.320/1964 que, em seus artigos 12 e 13, estabelece a classificação segundo as categorias econômicas e por elementos.

De acordo com o art. 3º, da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, a classificação da despesa segundo a sua natureza compõe-se de:

- I- Categoria econômica;
- II- Grupo de natureza da despesa;
- III- Elemento de despesa.

O § 1º desse mesmo artigo estabelece, igualmente, que a natureza da despesa será complementada pela “modalidade de aplicação”, uma informação gerencial que indica se os recursos são aplicados pela mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação, com o objetivo de eliminar a dupla contagem de recursos transferidos ou descentralizados.

Os elementos de despesa, por sua vez, também podem ser desdobrados, conforme as necessidades de escrituração contábil e de controle da execução orçamentária de cada ente.

Assim, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária, segundo essa Portaria, será da forma “c.g.mm.ee.dd”, em que:

- a) “c” é a categoria econômica;
- b) “g” é o grupo de natureza da despesa;
- c) “mm” é a modalidade de aplicação;
- d) “ee” é o elemento de despesa; e
- e) “dd” é o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

A seguir, serão estudados cada um dos níveis de codificação da natureza da despesa.

3.9.2.2.4.1. CATEGORIA ECONÔMICA DA DESPESA (1º DÍGITO)

O art. 12, da Lei nº 4.320/1964 classifica as despesas em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

Por **despesas correntes**, entendem-se aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Já as **despesas de capital** são as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A codificação correspondente para a despesa, segundo as tabelas de escrituração contábil auxiliares da Audeps, deverá ser a seguinte:

Código	Categoria Econômica (1º dígito)
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital
9	Reserva de Contingência

3.9.2.2.4.2. GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA (2º DÍGITO)

De acordo com o inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “b”, do art. 52, da Lei Complementar nº 101/2000, a demonstração da despesa constante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária far-se-á por grupo de natureza, o que reforça o caráter obrigatório desse nível de classificação para todos os entes da Federação.

O grupo de natureza da despesa tem como objetivo principal agregar os elementos de despesas orçamentárias que possuam as mesmas características quanto ao objeto do gasto⁴⁵.

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª ed. Brasília, DF, 2018.

A codificação correspondente ao grupo de natureza da despesa, de acordo com as tabelas de escrituração contábil auxiliares da Audesp (versão 6 para o exercício 2020), deverá ser a seguinte:

Código	Grupo de Natureza da Despesa (2º dígito)
0	Restos a Pagar
1	Pessoal e Encargos Sociais
2	Juros e Encargos da Dívida
3	Outras Despesas Correntes
4	Investimentos
5	Inversões Financeiras
6	Amortização da Dívida
8	Extraorçamentária
9	Reserva de Contingência

3.9.2.2.4.3. MODALIDADE DE APLICAÇÃO (3º E 4º DÍGITOS)

A modalidade de aplicação, como já explicado, tem como objetivo indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades de uma mesma esfera de Governo ou por outros entes da federação, evitando-se, assim, a dupla contagem no orçamento⁴⁶.

As modalidades de aplicação e respectivos códigos encontram-se detalhados nas tabelas de escrituração contábil auxiliares da Audesp.

3.9.2.2.4.4. ELEMENTO DE DESPESA (5º E 6º DÍGITOS)

De acordo com o art. 3º, § 3º, da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, o elemento de despesa identifica os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a Administração Pública se serve para a consecução de seus fins.

Os elementos de despesa e respectivos códigos encontram-se detalhados nas tabelas de escrituração contábil auxiliares da Audesp.

⁴⁶ Idem.

3.9.2.2.4.5. DESDOBRAMENTO DO ELEMENTO DE DESPESA (7º E 8º DÍGITOS)

Por fim, o desdobramento suplementar dos elementos de despesa foi criado para atender as necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária de cada ente⁴⁷.

3.9.3. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR FONTE/APLICAÇÃO DE RECURSOS

Ao contrário dos demais critérios, a classificação por fonte/destinação de recursos engloba tanto receitas quanto despesas e, por isso, será tratada nesse tópico específico.

A necessidade de estabelecer mecanismo de classificação por fonte/destinação de recursos decorre de exigências constitucionais e legais, que vinculam algumas receitas a determinados objetos.

As **receitas vinculadas** são aquelas que, por determinação constitucional ou legal, devem ser aplicadas em finalidades específicas. É o caso, por exemplo, da transferência voluntária que um município recebe do estado para a construção de creche. Nesse caso, o ente não poderá utilizar o recurso recebido de forma indiscriminada, mas apenas no objeto previsto no convênio⁴⁸.

As **receitas não vinculadas**, pelo contrário, não se destinam a finalidade específica, "podendo ser aplicada em qualquer despesa que não deva ser coberta por receita vinculada. Exemplo são as receitas de impostos dos municípios, depois de apartados os percentuais destinados à Saúde e à Educação."⁴⁹

Cumprе relembrar que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 167, IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, mas ressalva a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Estrutura de Códigos Contábeis. Manual de Orientações para o Envio de Informações Contábeis Periódicas ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.** São Paulo, SP, 2005.

⁴⁹ Idem.

realização de atividades da administração tributária⁵⁰ e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita⁵¹.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 8º, parágrafo único, determina que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

A mesma Lei veda a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada (art. 25, § 2º, da LRF), além de estabelecer que 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 (art. 50, I, da LRF).

Assim, para que seja possível acompanhar a vinculação ou não das receitas é que se utiliza o código denominado “Fonte de Recursos”.

Abaixo segue a estrutura de códigos de Fonte de Recursos criadas para a funcionalidade do Sistema Audep⁵², acompanhadas das respectivas especificações:

CÓDIGO	NOME	ESPECIFICAÇÃO
01	TESOURO	Recursos próprios gerados pelo Município, ou decorrentes de Cota-Parte Constitucional;
02	TRANSFERÊNCIAS E CONVÊNIOS ESTADUAIS VINCULADOS	Recursos originários de transferências estaduais em virtude de assinatura de convênios ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos;
03	RECURSOS PRÓPRIOS DE FUNDOS ESPECIAIS DE DESPESA VINCULADOS	Recursos gerados pelos Fundos Especiais de Despesa ou a eles pertencentes, com destinação vinculada conforme legislação específica de criação de cada Fundo;
04	RECURSOS PRÓPRIOS DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	Recursos gerados pelos respectivos Órgãos que compõem a Administração Indireta do Município, conforme legislação específica de criação de cada entidade;

⁵⁰ Como determinado, respectivamente, pelo art. 198, § 2º, art. 212 e art. 37, XXII, da CF/1988.

⁵¹ Previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º desse artigo.

⁵² Segundo a versão 6 para o exercício de 2020 das tabelas de escrituração contábil auxiliares da Audep. Obs: este Manual utilizará, apenas a título instrutivo, a versão 6 para o exercício 2020 das referidas tabelas. Entretanto, para fins de prestação de informações ao TCESP, o jurisdicionado deverá utilizar a versão mais recente de tais tabelas disponíveis em: <https://www.tce.sp.gov.br/audesp/documentacao>. O mesmo raciocínio se aplica às demais tabelas e classificações (inclusive do MCASP e das Portarias da STN) utilizadas neste Manual.

05	TRANSFERÊNCIAS E CONVÊNIOS FEDERAIS VINCULADOS -	Recursos originários de transferências federais em virtude de assinatura de convênios ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos;
06	OUTRAS FONTES DE RECURSOS -	Recursos não enquadrados em especificações próprias;
07	OPERAÇÕES DE CRÉDITO -	Recursos originários de operações de crédito internas ou externas;
08	EMENDAS PARLAMENTARES INDIVIDUAIS -	Recursos destinados ao atendimento às emendas parlamentares individuais por força da Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015.
91	TESOURO - Exercícios Anteriores	Recursos próprios gerados pelo Município, ou decorrentes de Cota-Parte Constitucional; Utilizada apenas para controle das disponibilidades financeiras advindas do exercício anterior.
92	TRANSFERÊNCIAS E CONVÊNIOS ESTADUAIS VINCULADOS - Exercícios Anteriores	Recursos originários de transferências estaduais em virtude de assinatura de convênios ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos; Utilizada apenas para controle das disponibilidades financeiras advindas do exercício anterior.
93	RECURSOS PRÓPRIOS DE FUNDOS ESPECIAIS DE DESPESA VINCULADOS - Exercícios Anteriores	Recursos gerados pelos Fundos Especiais de Despesa ou a eles pertencentes, com destinação vinculada conforme legislação específica de criação de cada Fundo;
94	RECURSOS PRÓPRIOS DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA - Exercícios Anteriores	Recursos gerados pelos respectivos Órgãos que compõem a Administração Indireta do Município, conforme legislação específica de criação de cada entidade; Utilizada apenas para controle das disponibilidades financeiras advindas do exercício anterior.
95	TRANSFERÊNCIAS E CONVÊNIOS FEDERAIS VINCULADOS - Exercícios Anteriores	Recursos originários de transferências federais em virtude de assinatura de convênios ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos; Utilizada apenas para controle das disponibilidades financeiras advindas do exercício anterior.
96	OUTRAS FONTES DE RECURSOS - Exercícios Anteriores	Recursos não enquadrados em especificações próprias;
97	OPERAÇÕES DE CRÉDITO - Exercícios Anteriores	Recursos originários de operações de crédito internas ou externas; Utilizada apenas para controle das disponibilidades financeiras advindas do exercício anterior.
98	EMENDAS PARLAMENTARES INDIVIDUAIS - Exercícios Anteriores	Recursos destinados ao atendimento às emendas parlamentares individuais por força da Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015, do exercício anterior.

Como é possível observar na tabela acima, a classificação por fonte de recursos viabiliza o controle das receitas orçamentárias vinculadas,

associando um código numérico para cada espécie de vinculação. Esse código inicia-se com o dígito '0' caso se trate de recurso que pertença ao exercício e com o dígito '9' caso se refira a recurso advindo de exercícios anteriores.

FAQ AudeSP: É permitida a utilização de uma mesma dotação para diversas fontes de recursos?⁵³

A dotação para compra de gêneros alimentícios para Merenda Escolar, tem até 3 fontes de Recursos (PNAE , Recursos Estaduais e Recursos Municipais). Precisamos detalhar a dotação, cada uma com sua Fonte de Recurso?

Resposta: Primeiramente é necessário esclarecer que por dotação de despesa entende-se todo o conjunto de dados formado por informações institucionais (órgão, unidade orçamentária, unidade executora), funcional programática (função, subjunção, programa, ação), classificação econômica da despesa (categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento), fonte de recursos. Diante desse entendimento, cada dotação só poderá ter uma fonte de recursos. Assim, no caso da merenda escolar, deverá existir dotações específicas para cada fonte de recursos. Caso ainda, o orçamento contemple o código de aplicação, este também será único para cada dotação. Quando da emissão de empenho, este deverá observar o desdobramento e codificação existente na dotação. Poderão existir vários empenhos com suplementos e código de aplicação diferente dentro de uma mesma dotação, mas sempre respeitando o detalhamento dos dados que compõem cada dotação.

Os códigos de aplicação de recursos, por sua vez, são detalhamento da fonte de recursos (indicando, de forma individualizada, sua vinculação), além de permitir o acompanhamento da destinação do recurso no momento da execução da despesa. Tais códigos ocorrem sempre conjugados com os códigos de fonte de recursos⁵⁴.

Abaixo seguem alguns exemplos extraídos da estrutura de códigos de aplicação criada para a funcionalidade do Sistema AudeSP⁵⁵:

CÓDIGO		NOME
FIXO	VARIÁVEL	
100	0000	GERAL TOTAL
100	XXXX	GERAL - Convênios/Entidades/Fundos
110	0000	GERAL
111	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
120	0000	ALIENAÇÃO DE BENS
121	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
130	0000	CIDE-CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

⁵³ Disponível em: <https://audeSP.tce.sp.gov.br/faq/entry/435/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

⁵⁴ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Estrutura de Códigos Contábeis. Manual de Orientações para o Envio de Informações Contábeis Periódicas ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 2005.

⁵⁵ A lista completa e as especificações detalhadas desses códigos encontram-se na página de documentação da AudeSP: <https://www.tce.sp.gov.br/audeSP/documentacao?tipo=All&termo=>.

130	XXXX	CIDE-CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - Convênios/Entidades/Fundos
131	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
140	0000	ROYALTIES DA EXPLORAÇÃO DO PETRÓLEO E GÁS NATURAL
141	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
200	0000	EDUCAÇÃO
200	XXXX	EDUCAÇÃO - Convênios/Entidades/Fundos
201	0000	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - CRECHE
201	XXXX	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - CRECHE - Convênios/Entidades/Fundos
202	0000	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - PRÉ-ESCOLA
202	XXXX	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - PRÉ-ESCOLA - Convênios/Entidades/Fundos
203	0000	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - ENSINO FUDAMENTAL
203	XXXX	OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À EDUCAÇÃO - ENSINO FUDAMENTAL - Convênios/Entidades/Fundos
204	0000	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - CRECHE
204	XXXX	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - CRECHE - Convênios/Entidades/Fundos
205	0000	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - PRÉ-ESCOLA
205	XXXX	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - PRÉ-ESCOLA - Convênios/Entidades/Fundos
206	0000	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - ENSINO FUNDAMENTAL
206	XXXX	ROYALTIES DO PETRÓLEO DESTINADOS À EDUCAÇÃO - ENSINO FUNDAMENTAL - Convênios/Entidades/Fundos
207	0000	RECEITA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS
207	XXXX	RECEITA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS - Convênios/Entidades/Fundos
210	0000	EDUCAÇÃO INFANTIL
210	XXXX	EDUCAÇÃO INFANTI - Convênios/Entidades/Fundos
211	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
212	0000	EDUCAÇÃO INFANTIL - CRECHE
212	XXXX	EDUCAÇÃO INFANTIL - CRECHE - Convênios/Entidades/Fundos
213	0000	EDUCAÇÃO INFANTIL - PRÉ-ESCOLA
213	XXXX	EDUCAÇÃO INFANTIL - PRÉ-ESCOLA - Convênios/Entidades/Fundos
220	0000	ENSINO FUNDAMENTAL
220	XXXX	ENSINO FUNDAMENTAL - Convênios/Entidades/Fundos
221	0000	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
230	0000	ENSINO MÉDIO

Assim, no caso do município que recebeu recursos de convênio celebrado com o estado para a construção de creche, a classificação tanto da receita recebida quanto da despesa realizada com essa finalidade, para fins de

prestação de informações ao Sistema Audesp, será da forma 02.212.XXXX, em que:

Fonte de Recursos	Código de aplicação	
Código	Fixo	Variável
02	212	XXXX
Transferências e convênios Estaduais - vinculados	EDUCAÇÃO INFANTIL - CRECHE - Convênios/Entidades/Fundos	

Ressalta-se que a parte variável do código de aplicação deverá ser substituída por código atribuído pelo município para a operação. Uma possibilidade, por exemplo, é a indicação do número do convênio nesse campo. Assim, caso o convênio que deu origem a essa transferência voluntária seja o de número 0013, a classificação por fonte/aplicação de recursos será 02.212.0013.

FAQ Audesp: Como identificar a contrapartida do município para um convênio nas peças orçamentárias⁵⁶

Para o fechamento da peça orçamentária, questiono: No caso de um convenio com contrapartida municipal, como vincular a despesa com duas fontes de recursos?

Resposta: *Para o convênio deverá ser cadastrado um Código de Aplicação específico, por exemplo, 100.XX. Na fixação da despesa orçamentária não é obrigatória a indicação do código de aplicação, apenas da fonte de recursos, dessa forma na conta corrente Dotação Utilizada, que detalha o crédito orçamentário, teremos os seguintes dados:*

- * Classificação Institucional;*
- * Classificação Funcional Programática;*
- * Classificação Econômica da Despesa até Elemento;*
- * Fonte de Recurso.*

Portanto teremos duas contas correntes Dotação Utilizada, sendo uma para Fonte de Recursos 01 - Tesouro e outra para Fonte de Recurso 02 ou 05 - Transferências e Convênios - Vinculados.

Na execução orçamentária da despesa, utilizaremos o código de aplicação criado para o convênio conjugado às duas Fontes de Recursos, possibilitando demonstrar a despesa executada com recursos vinculados e a executada com recursos próprios.

Cabe ainda esclarecer que o órgão, a seu critério, poderá indicar na previsão da receita e na fixação da despesa o código de aplicação.

⁵⁶ Disponível em: <https://audesp.tce.sp.gov.br/faq/entry/291/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

FAQ Audep: Como adequar as codificações especificadas no projeto ao AUDESP com as portarias editadas pela STN quanto às fontes de recursos⁵⁷

Dando continuidade aos ajustes necessários às codificações já existentes aqui, no intuito de nos ajustar ao projeto AUDESP, deparei com a seguinte situação: Pela Portaria 340/2006 da STN, que Aprova a 3ª. Edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública para os três Níveis de Governo.

Especificamente nos itens 12.1 e 12.4 do Manual, onde se trata de Fontes de Recursos, o tratamento dado pela portaria supra é um pouco diferente do adotado pelo AUDESP. No intuito de facilitar o atendimento as duas formas de codificação (AUDESP e STN) solicito aos colegas a possibilidade de ser adotada a mesmas características para Fontes de Recursos da adotada pela STN.

Resposta: *Com relação às Fontes de Recursos, temos a esclarecer:*

Essa informação visa possibilitar diversos acompanhamentos, especialmente a aplicação correta de recursos vinculados, em atendimento ao artigo 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O detalhamento da Fonte de Recursos, que no Projeto Audep recebe o nome de "Código de Aplicação" (tabela 1.2), serve tanto para tornar mais precisa a informação da Fonte de Recursos, pelo lado das receitas, bem como para indicar sua aplicação, pelo lado das despesas.

Desde o começo do Projeto Audep, temos dito que a Estrutura de Códigos Contábeis é "adaptada" da S.T.N., havendo coincidência de códigos e procedimentos primordialmente naqueles necessários às informações para consolidação que os municípios repassam periodicamente para o Estado e para a União. Outros foram desenvolvidos para o atendimento de necessidades específicas do TCESP e voltada à realidade dos municípios paulistas.

As Fontes de Recursos e Códigos de Aplicação do Projeto Audep atendem especificamente às necessidades do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no que diz respeito às suas competências constitucionais, de acompanhamento e fiscalização.

Por exemplo: dentro da subfunção 367 - Educação Especial, o município pode estar fazendo despesas que possam compor o índice de aplicação em Ensino Fundamental, que pela classificação funcional, é subfunção 361. Assim, o Código de Aplicação é a informação que possibilitará análises automáticas da Educação, que seriam impossibilitadas apenas com a utilização das classificações funcional-programáticas e econômicas disponíveis.

Outro exemplo é a distinção que se pode fazer entre os recursos próprios e os oriundos do FUNDEF que estejam cobrindo despesas do Ensino Fundamental.

Analisando as Portarias da S.T.N. aqui referidas, verifica-se que as classificações ali presentes seriam insuficientes para as necessidades atuais do TCESP. De toda a forma, sua sugestão não será desconsiderada, mas será incorporada em nosso arquivo de sugestões para estudos e eventuais aproveitamentos, ainda que parciais.

⁵⁷ Disponível em: <https://audep.tce.sp.gov.br/faq/entry/27/>. Acesso em: 05 dez. 2020.

4. OS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E AS PEÇAS DE PLANEJAMENTO

4.1 O QUE SÃO OS ODS

Há décadas a Organização das Nações Unidas (ONU) debate compromissos a serem assumidos mundialmente pelos países para a busca do desenvolvimento sustentável e de melhor qualidade de vida de todos os cidadãos.

Como resultado de uma série de conferências mundiais, no ano 2000, os países integrantes da ONU reuniram-se e firmaram uma parceria global para alcançar oito grandes objetivos em torno da redução da pobreza extrema até o ano de 2015: os chamados Objetivos do Milênio (ODM).

Os ODM centraram-se em 8 (oito) principais temas: pobreza e fome, educação, igualdade de gênero, mortalidade infantil, saúde materna, doenças infectocontagiosas, meio ambiente e parcerias para o desenvolvimento:



Os ODM foram projetados para um prazo de 15 (quinze) anos, determinando-se sua revisão e discussão de seus resultados para o ano de 2015. Até então, serviram como um norte para os gestores públicos ao redor do

mundo para guiar a elaboração e a implementação de políticas públicas em prol do desenvolvimento nessas áreas.

Os relatórios produzidos com os resultados dos ODM culminaram na conclusão de que muito se caminhou, mas era necessário evoluir para uma agenda de desenvolvimento que abarcasse a ideia de “uma vida digna para todos”. Assim, em setembro de 2015, a Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável reuniu líderes mundiais mais uma vez para definir um novo compromisso: adotar 17 (dezessete) objetivos, cada um com conjuntos de metas, totalizando em 169 metas, para serem alcançadas até o ano de 2030. Firmou-se, assim, a chamada **Agenda 2030**, composta dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, mais abrangentes no seu escopo e mais interconectados.

São eles:



Os ODS, portanto definem os temas humanitários que devem ser prioritários para as políticas públicas internacionais até 2030, a fim de combater a pobreza e a desigualdade socioeconômica, bem como promover uma sociedade mais saudável e com uma melhor gestão de seus recursos naturais. Ou seja, os ODS objetivam promover o desenvolvimento sustentável nas suas dimensões social, ambiental, econômica, com paz e prosperidade, por meio de

parcerias e fortalecimento das instituições, donde se destacam os governos transparentes e o combate à corrupção⁵⁸.

Mas, para que sejam realmente efetivos, devem ser incorporados nacionalmente e adaptados às principais necessidades de cada país, cada região e, em especial, cada Município, já que os governos locais são aqueles mais próximos do dia-a-dia dos cidadãos.

O Brasil, por ser integrante da ONU, aderiu a esse compromisso e em diversas instâncias tem buscado avançar pela Agenda 2030, tanto no setor público quanto no setor privado.

4.2 POR QUE BUSCAR CUMPRIR A AGENDA 2030?

A Agenda 2030 representa um compromisso dos governos com a humanidade, nas gerações atuais e futuras.

Além de os ODS servirem de guia para a elaboração de políticas públicas – assim como também foram os ODM – buscar segui-los e cumpri-los acarreta aumento do bem-estar social, a redução de desigualdades, melhores índices de educação e tratamento de saúde, um orçamento público mais controlado, além de prevenir uma série de elementos que podem impactar a economia, a política e a saúde⁵⁹.

Recentemente fomos afetados por uma das mais graves pandemias – a Covid-19 – que devastou o sistema de saúde, elevou o número de mortos e a economia global, abalando, por consequência, as finanças públicas.

Inúmeros estudos apontaram para a possibilidade de um cenário menos grave se os ODS já estivessem, há muito, sendo respeitados. De fato, a precarização do saneamento básico em inúmeras regiões, assim como a degradação dos ecossistemas e o comércio de animais silvestres, entre outros temas diretamente relacionados aos ODS, contribuíram para a crise gerada. A Covid-19 veio mostrar como não é mais possível negligenciar essas condições.

⁵⁸ SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Observatório do Futuro** – núcleo de monitoramento dos ODS – Cartilha. São Paulo: 31 jan 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatorio>. Vários acessos.



⁵⁹ Idem.

Demais disso, em termos práticos, regiões comprovadamente engajadas nos ODS possuem crédito facilitado por diversas instituições de financiamento para desenvolvimento de políticas públicas.

Por isso, torna-se imprescindível aproveitar este momento de retomada da economia, da normalidade e do cenário criado pela Agenda 2030 para se repensar o futuro e planejar com mais cuidado, com a definição de metas claras, programas e ações governamentais e correlacioná-las ao orçamento público. É preciso, daqui para frente, não apenas desenhar as políticas públicas o papel, mas conferir-lhes efetividade.



4.3 CONEXÃO ENTRE A AGENDA 2030 E A CF 88

É possível verificar que boa parte dos 17 ODS encontram-se de alguma forma presentes no nosso ordenamento jurídico, desde a Constituição Federal de 1988, como se demonstra a seguir:

ODS		CF 88
 <p>ODS 1</p>	<p>Erradicação da pobreza</p> <p>Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares</p>	<p>Art. 3º, III e IV</p>
 <p>ODS 2</p>	<p>Fome Zero e Agricultura Sustentável</p> <p>Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e da nutrição e promover a agricultura sustentável.</p>	<p>Art. 186</p>

	<p>Saúde e bem-estar Assegurar uma vida saudável promover o bem-estar para todos e todas, em todas as idades</p>	<p>Art. 3º, IV Art. 6º Art. 196 Art. 230</p>
	<p>Educação de qualidade Assegurar a educação inclusiva equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos e todas.</p>	<p>Art. 6º Art. 205 Art. 206, VI Art. 208</p>
	<p>Igualdade de gênero Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas.</p>	<p>Art.5º I Art. 7º, XXX Art. 226</p>
	<p>Água potável e saneamento Assegurar a disponibilidade e a gestão sustentável da água e saneamento para todos.</p>	<p>Art. 20 c/c Art. 26 Art. 23, IX</p>
	<p>Energia limpa e acessível Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos.</p>	<p>Art. 21, XII, b Art. 170, VI Art. 225</p>
	<p>Trabalho decente e crescimento econômico Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos e todas.</p>	<p>Art 6º e ss. Art. 243</p>
	<p>Indústria, inovação e infraestrutura Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação</p>	<p>Art. 218 Art. 219-A</p>

 <p>ODS 10</p>	<p>Redução das desigualdades Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles</p>	<p>Art. 3º, III, IV Art. 4º, V Art. 170, VII</p>
 <p>ODS 11</p>	<p>Cidades e comunidades sustentáveis Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos e seguros, resilientes e sustentáveis</p>	<p>Art. 182 Art. 183</p>
 <p>ODS 12</p>	<p>Consumo e produção responsáveis Assegurar padrões de produção e consumo sustentáveis</p>	<p>Art. 170, VI Art. 174</p>
 <p>ODS 13</p>	<p>Ação contra a mudança global do clima Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e seus impactos</p>	<p>Art. 225</p>
 <p>ODS 14</p>	<p>Vida na água Conservar e promover o uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável</p>	<p>Art. 20 c/c Art. 26</p>
 <p>ODS 15</p>	<p>Vida terrestre Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade</p>	<p>Art. 225</p>

	<p>Paz, justiça e instituições eficazes Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.</p>	Art. 5º, XXXV
	<p>Parcerias e meios de implementação Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável</p>	Art. 4º, XI Art. 225, caput e §1º

4.4 COMPETÊNCIAS (E RESPONSABILIDADES) DEFINIDAS PELA CONSTITUIÇÃO

Ressalta-se que os ODS e as suas metas são *integrados*, ou seja, não podem ser compreendidos isoladamente. Exigem ações complementares, assim como na federação brasileira, em que as respectivas competências e atribuições delineadas na legislação complementam-se e, por vezes, dependem da articulação entre os entes federativos.

Destaca-se que as competências, legislativas e administrativas da União, Estados e Municípios estão delineados, de forma mais ampla, nos artigos 21, 22, 23, 24, 25 e 30 da Constituição Federal. Mas também é preciso lembrar das atribuições estabelecidas pela norma constitucional a cada um dos entes relativamente aos temas de educação, saúde, meio ambiente, inovação tecnológica e segurança social, nos capítulos próprios a esses assuntos (como o artigo 225, para meio ambiente, 198 para saúde, 212 e seguintes para educação).

Assim, é importante destacar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem lograr esforços e colaborar com a persecução da Agenda 2030. Algumas localidades apresentam indicadores de resultado bons e devem preocupar-se em mantê-los ou aprimorá-los ainda mais, buscando a eficiência na alocação dos recursos que são destinados às políticas públicas correspondentes. Outras regiões revelam resultados muito aquém do desejado, demonstrando que a ação em prol da Agenda 2030 é urgente.

Vale destacar que algumas das metas de um outro ODS apresentam um caráter mais internacional, enquanto outras estão diretamente ligadas à ação local, a exemplo da qualidade da educação na primeira infância, que a própria Constituição confere aos Municípios. Há metas, ainda, a serem implementadas concomitantemente por todos os entes da federação em função da competência comum atribuída pela Constituição.

Torna-se imprescindível, para o sucesso da Agenda e efetivo cumprimento das metas, que elas sejam analisadas e adaptadas às realidades locais, pois cada região possui o seu conjunto de prioridades. Para tanto, é condição necessária que os gestores públicos reflitam sobre o seu planejamento orçamentário e estratégico a partir dos ODS, em conjunto com o diagnóstico de sua região.

4.5. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO A PARTIR DOS ODS – COMO INCORPORAR A AGENDA 2030 NA GESTÃO PÚBLICA?

4.5.1 A LOCALIZAÇÃO DOS ODS

A ideia de “localizar os ODS” envolve a noção de torna-los locais, isto é, trazer o conjunto de objetivos e metas definidas globalmente na Agenda 2030 para a esfera local. **Mas isso está longe de significar uma mera transposição dessas metas.** “Localizar” envolve refletir sobre os 17 objetivos e 169 metas a partir da realidade local, do contexto particular de cada ente da federação.

E mais: abarca também a incorporação desses objetivos à agenda de políticas públicas locais, ao planejamento estratégico do Município e/ou do Estado e usá-lo como instrumento de gestão. Além disso, é de suma importância que esse planejamento estratégico baseado na Agenda 2030 seja concebido com a participação social, já que serão os habitantes daquela região que poderão auxiliar na definição das necessidades e prioridades de atuação tendo em conta os mais variados temas retratados na Agenda 2030.

E, por se tratar de planejamento estratégico, a agenda que internaliza os ODS deve ser discutida e articulada com todos os setores de

governo e atores no contexto municipal ou estadual. De nada adianta apenas uma Secretaria mobilizar-se pela Agenda; é preciso que haja a integração entre as mais diversas pastas, a fim de que os programas, em prol dos ODS, possam ser pensados e efetivados de forma integrada, com o máximo ganho de eficiência da despesa pública⁶⁰.

4.5.2 CRIAÇÃO DE DIAGNÓSTICOS E DEFINIÇÃO DE PRIORIDADES

Como todo planejamento público, é salutar realizar, em primeiro lugar, o diagnóstico local - *quais são os problemas mais latentes? Quais são as principais necessidades que precisam ser atendidas no local? Há meios de solucionar mais de uma lacuna ao mesmo tempo, dada sua interligação e seus efeitos transversais?* - Essas são algumas das perguntas que o gestor precisa fazer antes de traçar suas metas de planejamento.

Com o advento da Agenda 2030, é aconselhável identificar as prioridades à luz dos 17 ODS. Por exemplo, pode-se investigar se há regiões no Município que não são atendidas pelo abastecimento de água potável, sistema de esgoto e saneamento (correspondente ao ODS 6); como está o resultado de aprendizagem dos alunos das escolas municipais (correlacionado ao ODS 4), se há suficiente distribuição de vacinas e medicamentos cobertos pelas normas regulamentares cabíveis gratuitamente e em rede apta a suprir a população mais vulnerável (interligado com o ODS 3); se há atendimento em tempo hábil e preparo dos agentes da defesa civil para situações de potenciais desastres ambientais (assunto pertinente ao ODS 11) etc.

A partir desse levantamento suscitado pelos temas existentes nos ODS é que poderão ser definidas as metas, programas e ações para o seu alcance até o ano de 2030.

Servem como ferramentas de auxílio para a elaboração desse diagnóstico o conjunto de indicadores oficiais do IBGE, SUS, IDEB, entre outros

⁶⁰ Cf . Confederação Nacional de Municípios – CNM. Guia para Integração dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável nos Municípios Brasileiros – Gestão 2017-2020. Brasília, DF: CNM, 2017.

Disponível

em:.

https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Guia_para_Integração_dos_ODS.2017.pdf . Acesso em 05 out. 2020.

disponíveis nas mais variadas plataformas online. Para um agregado desses indicadores a partir dos ODS, pode ser consultada a página do IBGE especificamente dedicada a transpor os indicadores internacionalmente definidos para acompanhar as metas dos ODS para o âmbito nacional, a partir dos dados produzidos pelo Brasil: <https://odsbrasil.gov.br> ⁶¹.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo também disponibiliza um conjunto de informações e indicadores ao jurisdicionado e à sociedade em geral que podem auxiliar nesse processo. Além dos dados obtidos por meio da jurisprudência, das Fiscalizações Ordenadas e dos mais variados painéis acessíveis pelo seu website (<https://www.tce.sp.gov.br/paineis-tcesp>), o **Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M)**, por meio de suas 7 (sete) áreas temáticas, apresenta quesitos que estão direta ou indiretamente relacionados com os ODS. Nesse sentido, identificar os pontos frágeis que o IEG-M revela para determinado Município pode contribuir para indicar algumas das prioridades de atuação desse ente, para que o respectivo ODS seja alcançado até 2030. Melhorar a nota municipal no IEG-M indiretamente contribui para o alcance dos ODS. É possível visualizar uma primeira correlação entre os ODS e o IEG-M em tabela disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatorio/indicadores>.

4.5.3 DEFINIÇÃO DE PROGRAMAS, AÇÕES, DIRETRIZES, OBJETIVOS E METAS – PPAs

O Plano Plurianual é a peça orçamentária de planejamento por excelência do ente federativo, já que prevê as metas, os objetivos, os programas e as ações no médio prazo (sua duração é de 4 anos). Portanto, é nele que o planejamento a partir dos ODS deve estar refletido.

Vale lembrar que as 169 metas procuram elucidar pontos de atenção entre os diversos países para o alcance dos 17 ODS e, por isso, são extremamente amplos e, por vezes, não aplicáveis aos Municípios ou mesmo Estado. Como já dito, porém, é imprescindível que elas sejam internalizadas e ajustadas a realidades específicas de cada local, auxiliando na criação de

⁶¹ BRASIL. **Indicadores Brasileiros para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br>. Acesso 10 jul. 2020.

diagnósticos, identificação das prioridades socioeconômicas e, assim, permitir um melhor planejamento público, a busca de resultados efetivos a curto, médio e longo prazos e, assim, consolidar direitos básicos da população

Metas corroboram para um melhor planejamento de políticas públicas e permitem de modo mais claro o monitoramento de sua execução, com o objetivo de trazer respostas aos anseios da sociedade. Daí a sua relevância. **As metas porém, não devem ser fictícias**, mas sim, condizentes com a realidade local, a partir do diagnóstico realizado, e, acima de tudo, devem ser metas possíveis para aquele determinado contexto em que se inserem, sob pena de perderem a sua função e a sua credibilidade. Se de um lado não podem ser ousadas demais – porque seu atingimento será quase impossível -, de outro não devem, idealmente, ser irrisórias, o que impediria a evolução em determinada política pública.

Os ODS são pontos de partida para a definição de ações e programas e, ao mesmo tempo, ponto de chegada – os objetivos que se pretende concretizar. **Mais do que traçar uma mera correlação entre programas e ODS, o raciocínio correto para o planejamento do gestor incorpora os Objetivos desde a sua concepção inicial. A partir daí, definem-se as suas próprias metas de curto, médio e longo prazos.**

Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo passou recentemente a determinar a informação dos ODS nas peças de planejamento municipal:

Comunicado AudeSP: Peças de Planejamento 2019 - Inclusão de ODS no Cadastro de Programas⁶²

Em virtude da necessidade de avaliar o planejamento municipal com relação aos ODS (Objetivos de Desenvolvimento Sustentável), comunicamos às Prefeituras Municipais que a partir da prestação de dados das peças de planejamento atualizadas relativas ao 3º quadr/19, será necessário atualizar o cadastro de planejamento, informando para cada programa cadastrado para o ciclo orçamentário atual, se o mesmo está ligado a algum dos ODS e, em caso afirmativo, informar a qual(is) objetivo(s) e a qual(is) meta(s) está atrelado.

A atualização dos programas já cadastrados deverá ser feita através de arquivo XML enviado pelo Coletor AudeSP, com um novo tipo de documento: PLAN-CADASTRO-ODS.

⁶² Publicado no DOESP de 19/12/2019.

Os novos arquivos XSD e documentos XML de exemplo (dados fictícios) estão publicados em <https://www.tce.sp.gov.br/audesp/documentacao/pecas-planejamento-inclusao-ods-cadastro-programas>.

É relevante, assim, que o ente federativo reflita, a partir de cada ODS, o conjunto de metas e indicadores que poderá usar como base para o planejamento de suas ações, a serem estabelecidas no seu planejamento orçamentário, elucidando como cada diretriz, programa e/ou ação poderá impactar o respectivo ODS. Um exemplo para essa reflexão pode ser encontrado no “Guia para Localização dos ODS nos Municípios Brasileiros”, publicado pela Confederação Nacional dos Municípios⁶³.

A definição dessas metas contribui para um melhor planejamento de políticas públicas e permite, de modo claro e transparente, não só sua fiscalização pelos órgãos de controle externo, mas também pela sociedade.

4.5.4 O MONITORAMENTO E A RELEVÂNCIA DO USO DE INDICADORES

O planejamento por si só não garante a boa execução daquilo que foi previsto e almejado e, menos ainda, do seu resultado. Por essa razão, **o monitoramento dos planos – como o PPA – deve ser realizado pelo ente federativo de forma periódica**, com permanente fornecimento das conclusões para os respectivos gestores, a fim de que possam aprimorar a sua gestão.

É importante que o monitoramento seja realizado por meio de indicadores, estabelecidos pelo município, mas também aqueles oficialmente reconhecidos, o que permite uma melhor base de comparabilidade internamente, no tempo, e externamente, entre entes federativos com características semelhantes.

Convém salientar, porém que os indicadores não são um fim em si mesmo. Trata-se de uma ferramenta de extrema relevância, mas limitada, uma

⁶³ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. Guia para Localização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável nos Municípios Brasileiros. O que os gestores municipais precisam saber – Brasília: CNM, 2016. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/ODS-Objetivos_de_Developmento_Sustentavel_nos_Municípios_Brasileiros.pdf . Acesso em: 05 out. 2020.

vez que trazem representações imperfeitas e também sujeitas a vieses. Assim, cumpre reforçar a necessidade de cuidado na interpretação dos resultados evidenciados pelos indicadores, que por vezes desconsideram peculiaridades locais e interesses envolvidos que não foram abarcados pela metodologia. Novamente ressalta-se que os indicadores devem ser usados para servirem de norte ao gestor, mas as suas decisões devem ser estar pautada em uma leitura mais ampla da realidade que eles transmitem. Para tanto, é imprescindível o monitoramento detalhado, que apresente metodologia apta a evidenciar de forma clara e fiel os resultados efetivamente alcançados.

É preciso lembrar que os ODS fazem parte do ciclo de políticas públicas, que é dinâmico. Por essa razão, requerem a elaboração da política a partir do objetivo que se almeja alcançar e o acompanhamento de sua execução, por meio de indicadores confiáveis, para correções e melhorias na política pública, até atingir a sua finalidade: o bem-estar da população.

5. O TCE SP E AS AUDITORIAS DE RESULTADO: A BUSCA DA EFETIVIDADE NAS POLÍTICAS PÚBLICAS

A escola dispõe de professor? A sala de aula tem goteiras? O computador acessa internet? O médico atende todos os dias na Unidade Básica de Saúde? Há vacinas para o meu filho? Existem buracos nas ruas? A qualidade da água que consumo é boa?

Jamais podemos esquecer o verdadeiro objetivo da máquina pública: atender aos legítimos interesses da população, entregando produtos e serviços de qualidade, conforme determinam as leis e o Estado Democrático de Direito.

Por isso, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) tem investido em novos tipos de auditoria, que buscam, além da conformidade legal e administrativa, também a efetividade das políticas públicas. Isso significa que, sem prejuízo da legislação de regência, as fiscalizações têm sido orientadas para a verificação das atividades-fim das gestões.

O acompanhamento das contas de Prefeituras, iniciado em 2014 para a checagem operacional da saúde e/ou educação, contempla a análise, durante a execução contratual, dos referidos gastos e de outros pontos de interesse estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Constituição Federal. A partir de 2020, esse procedimento passou a ser feito em 100% dos municípios jurisdicionados, ampliando a ação preventiva e efetiva do TCE SP.

ANO	MUNICÍPIOS SOB ACOMPANHAMENTO
2014	56
2015	133
2016	204
2017	324
2018	432
2019	530
2020	644

A análise dos contratos, selecionados pelos critérios de relevância e de materialidade, verifica, além da legalidade dos ajustes, a efetiva entrega do objeto acordado: compras, serviços e construções. Nesse ínterim, as vistorias realizadas pela Fiscalização oferecem aos Conselheiros importantes subsídios para um julgamento seguro e um efetivo atendimento ao interesse público.

As fiscalizações ordenadas, iniciadas em 2016, são importante ferramenta de diagnóstico de áreas sensíveis à população. Esse modelo de vistoria, realizado sem prévio conhecimento do jurisdicionado, dá maior realidade ao trabalho, retratando as reais condições enfrentadas pelos cidadãos.

EXERCÍCIO	OBJETO
2016	Unidades de Saúde
	Merenda Escolar
	Transparência
	Resíduos Sólidos
	Transporte Escolar
	Terceirização, Limpeza e Vigilância
2017	Unidades de Saúde
	Frota
	Programa de Saúde da Família
	Almoxarifado
	Verificação de Obras Públicas
	Resíduos Sólidos
	Merenda Escolar
	Transporte Escolar
2018	Unidades de Saúde
	Material Escolar
	Tesouraria
	Almoxarifado da Saúde
	Merenda Escolar
	Creche Municipal
	Transporte Escolar
	Verificação de Obras Públicas

2019	Material Escolar, Livros e Uniformes
	Transporte Escolar
	Delegacias de Polícia
	Merenda Escolar
	Unidades de Saúde
	Medicamentos
	Transporte Escolar
	Merenda Escolar
	Unidades de Saúde
2020	Transparência nas Entidades do Terceiro Setor

Vale ressaltar também o acompanhamento de políticas públicas realizado pelo Tribunal por meio do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M).



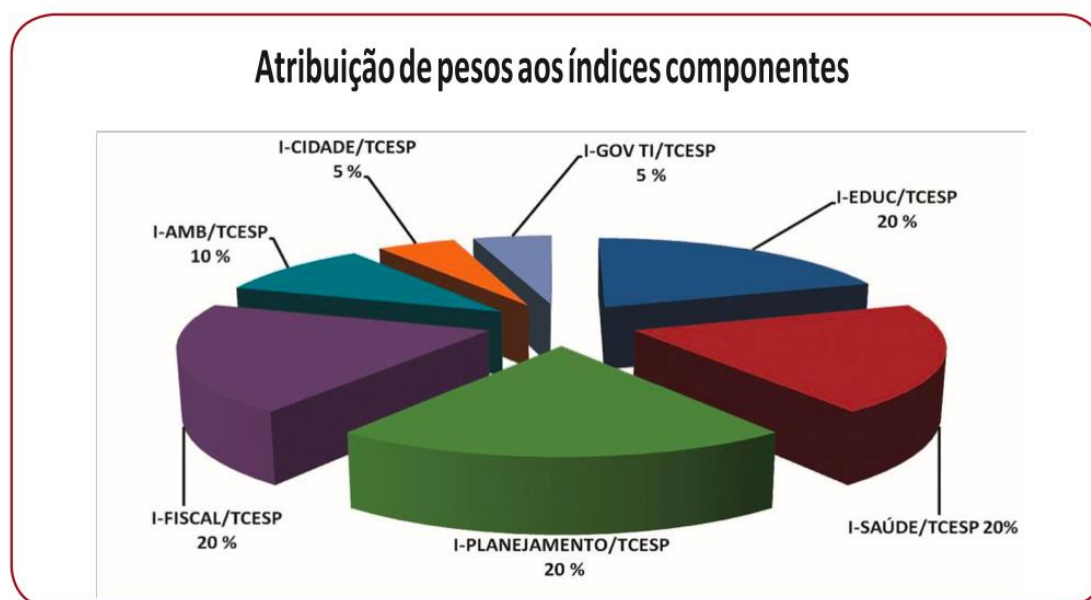
Conforme já mencionado, o indicador é formado por sete áreas temáticas: saúde, educação, planejamento, segurança das cidades (defesa civil), fiscal, meio-ambiente, governança e tecnologia da informação.

Tal instrumento apresenta uma nova metodologia, que incorpora os seguintes atributos do controle externo:

- **Específico:** mede características particulares da gestão municipal de forma clara e objetiva;
- **Mensurável:** permite a quantificação do desempenho dos municípios ao longo do tempo;
- **Acessível:** de modo que seja utilizado como insumo para o planejamento da fiscalização;

- **Relevante:** como instrumento de controle;
- **Oportuno:** elaborado no tempo adequado para utilização pela Fiscalização.

Para cada uma das áreas, há um conjunto de quesitos a serem respondidos de forma obrigatória e anual pelos jurisdicionados. Os dados são, em seguida, validados pela Fiscalização. A cada um deles é atribuída uma nota, sobre a qual será posteriormente calculada uma média da área e do índice geral. A distribuição dos pesos para cada uma das áreas ocorre conforme gráfico abaixo:



O objetivo do indicador, por meio da combinação das análises desses sete índices temáticos, é avaliar, ao longo do tempo, se a visão e os objetivos estratégicos dos municípios foram alcançados de maneira efetiva. Com isso, o TCESP não só cria elementos importantes para auxiliar e subsidiar a ação fiscalizatória exercida pelo Controle Externo como ainda fornece diagnósticos aos municípios sobre o planejamento e execução de suas políticas públicas.

Para ter acesso à metodologia do indicador, navegar pelas diferentes áreas que compõem o IEGM e realizar comparações entre exercícios e municípios, basta acessar a página www.iegm.tce.sp.gov.br.

6. A GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE SOCIAL COMO ALIADOS

De acordo com o TCU, a **governança pública** pode ser entendida como “um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para AVALIAR, DIRECIONAR E MONITORAR a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.”⁶⁴.

A governança ajuda a estabelecer uma relação de confiança entre poder público e cidadão, concedendo-lhe papel de destaque na definição de prioridades para a atuação governamental⁶⁵.

O conceito de governança pública está ligado à ideia de **controle social**, que compreende a participação ativa do cidadão no acompanhamento dos atos realizados pela Administração⁶⁶.

O controle social pode ser exercido tanto na etapa de planejamento (em que são definidas as prioridades das ações de governo) quanto nas de monitoramento e avaliação da execução das ações que foram definidas em conjunto com a sociedade.

No Brasil, há um amplo arcabouço constitucional e legal que, direta ou indiretamente, assegura a institucionalização de estruturas de governança pública e de controle social.

Nesse contexto, o art. 1º da CF/1988 define que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito e inclui a

⁶⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>. Acesso em: 11 dez. 2020.

⁶⁵ BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica> . Acesso em: 11 dez. 2020.

⁶⁶ BRASIL. Escola Nacional de Administração Pública. **Escola Virtual: Ética e Cidadania. Módulo 3 - controle social e cidadania I**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2717/1/MODULO%203_CONTROLE_SOCIAL.pdf. Acesso em: 11 dez. 2020.

cidadania como um dos seus fundamentos, estabelecendo que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente.

Portanto, a democracia brasileira é do tipo representativa e participativa. A democracia representativa é exercida por meio dos agentes políticos eleitos periodicamente pelo povo, ao passo que a participativa é exercida diretamente pelos cidadãos.

A democracia representativa e a participativa funcionam como duas faces de uma mesma moeda, complementando-se. Até mesmo porque a participação indireta dos cidadãos na política, por intermédio da eleição de seus representantes, dificilmente seria capaz de, isoladamente, atender de forma satisfatória às numerosas e complexas demandas existentes na comunidade.

Tais mecanismos de governança são viabilizados com a **publicidade** e a **transparência**, dois valores indissociáveis do Estado Democrático de Direito, não se confundem. Enquanto o primeiro tem por objetivo tornar público os atos e fatos administrativos, a transparência só se aperfeiçoa com a participação dos cidadãos na gestão pública.

Sem publicidade, não há transparência; sem transparência, não há participação popular e, sem esta, não há o controle social inerente à democracia.

Os instrumentos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal aprimoram as possibilidades de interação entre a Administração Pública e os cidadãos. A liberação, em tempo real e na rede mundial de computadores (*internet*), da arrecadação e dos gastos públicos, incentiva a participação popular no acompanhamento da gestão.

A seguir serão analisados alguns dos instrumentos de previsão constitucional e legal que viabilizam o exercício do controle social e fortalecem os mecanismos de governança pública. O objetivo deste tópico não é esgotar o assunto, mas fornecer uma visão geral dos principais mecanismos que dão ao cidadão a possibilidade de ter uma postura ativa nos processos de planejamento, monitoramento e avaliação das políticas públicas.

6.1. PRINCIPAIS DISPOSITIVOS DE TRANSPARÊNCIA NA LRF

Demonstração e avaliação das metas fiscais quadrimestrais	Artigo 9º, §4º
Ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público aos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; às prestações de contas e o respectivo parecer prévio; ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF); e às versões simplificadas desses documentos	Artigo 48
Incentivo a participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos	
Liberação, em tempo real, ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (obrigação de criar o Portal da Transparência)	
Adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União (Decreto Federal nº 7.185/2010)	
Dever de disponibilização, a qualquer interessado, dos atos de receitas e despesas públicas	Artigo 48-A
Disponibilização das Prestações de Contas	Artigo 49

6.2. AUDIÊNCIAS PÚBLICAS

As **audiências públicas** são reuniões realizadas entre representantes da sociedade civil e autoridades públicas, com o objetivo de

instruir matéria legislativa em trâmite ou debater assuntos de relevante interesse para a comunidade⁶⁷.

São organizadas pelos órgãos públicos e abertas para toda a sociedade civil, permitindo, assim, que os cidadãos contribuam para a formulação e monitoramento das políticas públicas.

Por intermédio delas, a Administração toma conhecimento das principais demandas de interesse da comunidade e busca conciliar o interesse existente entre os diferentes atores sociais.

Segundo a Constituição Federal de 1988, cabem às comissões do Poder Legislativo, em razão da matéria de sua competência, realizar audiências públicas com a sociedade civil (art. 58, § 2º, II). Assim, qualquer cidadão pode solicitar aos representantes do povo que um tema de relevante interesse para a comunidade seja discutido por meio de audiência.

Outros dispositivos constitucionais asseguram que o cidadão seja ouvido na gestão da coisa pública.

Nesse sentido, o aproveitamento dos recursos hídricos, incluídos os potenciais energéticos, a pesquisa e a lavra das riquezas minerais em terras indígenas só podem ser efetivados se **ouvidas as comunidades** afetadas (art. 231, § 3º).

Já a política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a **participação efetiva** do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes (art. 187, *caput*).

A **participação da comunidade** também é uma das diretrizes para a organização das ações e serviços públicos de saúde (art. 198, III).

As ações governamentais na área da assistência social, por sua vez, terão entre suas diretrizes a **participação da população**, por meio de

⁶⁷ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Resolução nº 17, de 1989**. Brasília, DF, 1989. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2012-2019%20A.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis (art. 204, II).

A legislação infraconstitucional estabelece, igualmente, situações em que deverão ocorrer audiências públicas, dentre as quais se destacam:

<p>Art. 39, caput, da Lei nº 8.666/1993</p>	<p><i>Sempre que o valor estimado para uma licitação ou para um conjunto de licitações simultâneas ou sucessivas for superior a 100 (cem) vezes o limite previsto no art. 23, inciso I, alínea "c" desta Lei, o processo licitatório será iniciado, obrigatoriamente, com uma audiência pública concedida pela autoridade responsável com antecedência mínima de 15 (quinze) dias úteis da data prevista para a publicação do edital, e divulgada, com a antecedência mínima de 10 (dez) dias úteis de sua realização, pelos mesmos meios previstos para a publicidade da licitação, à qual terão acesso e direito a todas as informações pertinentes e a se manifestar todos os interessados</i></p>
<p>Art. 9º, §4º, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade e Fiscal)</p>	<p><i>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</i></p>
<p>Art. 2º, XIII, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto das Cidades)</p>	<p><i>A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:</i> [...] XIII – audiência do Poder Público municipal e da população interessada nos processos de implantação de empreendimentos ou atividades com efeitos potencialmente negativos sobre o meio ambiente natural ou construído, o conforto ou a segurança da população</p>
<p>Art. 2º, caput, da Resolução Conama nº 9, de 3 de dezembro de 1987</p>	<p><i>Sempre que julgar necessário, ou quando for solicitado por entidade civil, pelo Ministério Público, ou por 50 (cinquenta) ou mais cidadãos, o Órgão de Meio Ambiente promoverá a realização de audiência pública</i></p>
<p>Art. 48, § 1º, I, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade e Fiscal)</p>	<p><i>A transparência será assegurada também mediante:</i> [...] I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos</p>
<p>Art. 11, IV, da Lei nº 11.445/2007</p>	<p><i>São condições de validade dos contratos que tenham por objeto a prestação de serviços públicos de saneamento básico:</i> [...] IV - a realização prévia de audiência e de consulta públicas sobre o edital de licitação, no caso de concessão, e sobre a minuta do contrato.</p>

Art. 36, § 5º, da Lei Complementar nº 141/2012

*O gestor do SUS apresentará, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, em **audiência pública** na Casa Legislativa do respectivo ente da Federação, o Relatório de que trata o caput⁶⁸*

É importante salientar que as audiências públicas previstas no art. 48, § 1º, I, da Lei Complementar nº 101/2000 devem ser realizadas separadamente para a discussão de cada plano, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. Assim, não basta, por exemplo, que seja promovida uma única audiência pública para a discussão da LOA e da LDO. Nesse sentido:

Precedente TCESP: TC-005949.989.16 – Contas Anuais da Câmara Municipal de Sebastianópolis do Sul – Exercício de 2017

RELATÓRIO

Em julgamento as contas da Câmara Municipal de SEBASTIANÓPOLIS DO SUL, relativas ao exercício de 2017.

Ao concluir o Relatório de Fiscalização (evento 49.1), a Unidade Regional de São José do Rio Preto – UR-4 constatou o seguinte:

[...]

PLANEJAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS – única Audiência Pública para debater a LDO e LOA

[...]

VOTO

[...]

*Recomende-se ao atual Administrador o que segue: **realize audiências públicas separadas para debater os projetos de LDO e LOA**, envidando esforços para ampla participação popular; [...]* (g.n.)

Vale notar, ainda, que embora o art. 39, *caput*, da Lei nº 8.666/1993 só exija a realização de audiências públicas para contratações acima de determinado valor, a Administração poderá se ver diante da necessidade de realizá-las em virtude do objeto contratado.

Esse é o caso, por exemplo, das contratações que tenham por objeto a prestação de serviços públicos de saneamento básico, as quais demandam a realização prévia de audiência e de consulta públicas sobre o edital de licitação,

⁶⁸ Lei Complementar nº 141/2012, art. 36. *O gestor do SUS em cada ente da Federação elaborará Relatório detalhado referente ao quadrimestre anterior, o qual conterá, no mínimo, as seguintes informações:*

I - montante e fonte dos recursos aplicados no período;

II - auditorias realizadas ou em fase de execução no período e suas recomendações e determinações;

III - oferta e produção de serviços públicos na rede assistencial própria, contratada e conveniada, cotejando esses dados com os indicadores de saúde da população em seu âmbito de atuação.

no caso de concessão, e sobre a minuta do contrato (art. 11, IV, da Lei nº 11.445/2007).

Precedente TCESP: TC-009341.989.16; TC-9640.989.16 – Exame Prévio de Edital

Sobre o apontamento, acolho entendimento externado pela Chefia de ATJ e SDG, no sentido de que, muito embora a Lei Federal nº 11.445/07 não tenha estipulado prazo mínimo para que se realize a audiência pública, considerando o vulto da presente licitação, assim como em atendimento aos princípios da transparência das ações e controle social, preconizados pelo artigo 2º, incisos IX e X do referido diploma legal, o interregno concedido, de somente 12 dias úteis, revela-se exíguo, carecendo, portanto, de readequação pela Municipalidade.

*Em resumo, no tocante à realização de prévia audiência pública, **muito embora o valor seja inferior àquele previsto na Lei Federal nº 8.666/93, a Lei nº 11.445/07 impõe a sua realização, tendo em vista o objeto pretendido (serviços de abastecimento)**, sendo neste sentido procedente o apontamento acerca da exiguidade do prazo estabelecido para sua realização, verificando-se também a necessidade de implementação de outras medidas prévias ao certame como será tratado a seguir neste voto.(g.n.)*

Além dos Poderes Executivo e Legislativo, o Ministério Público poderá promover audiências públicas, no exercício da defesa dos direitos assegurados nas Constituições Federal e Estadual, tal como prevê o art. 27, parágrafo único, IV, da Lei nº 8.625/1993 (Lei Orgânica Nacional do Ministério Público).

A Constituição Estadual, a Lei Orgânica, assim como as demais Legislações Municipais e Estaduais também podem estabelecer situações em que a comunidade deve ser ouvida.

A Constituição do Estado de São Paulo, por exemplo, garante a realização de audiência pública para o licenciamento ambiental de empreendimentos potencialmente causadores de significativa degradação do meio ambiente (art. 192, § 2º). Estabelece, ainda que o patrimônio físico, cultural e científico dos museus, institutos e centros de pesquisa da Administração Direta, Indireta e Fundacional são inalienáveis e intransferíveis, sem audiência da comunidade científica e aprovação prévia do Poder Legislativo (art. 272).

No mais, cumpre observar que as atas de audiências públicas referentes à elaboração e aprovação das propostas orçamentárias devem ser enviadas ao TCESP, respectivamente, pelas prefeituras e pelas câmaras municipais. Da mesma forma, as prefeituras devem enviar cópias das atas de audiências públicas quadrimestrais da saúde (art. 36, § 5º, da LC nº 141/2012)

e das atas das audiências públicas quadrimestrais sobre cumprimento de metas fiscais exigidas pelo art. 9º, § 4º, da LRF⁶⁹.

6.3. CONSELHOS GESTORES DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Os **conselhos gestores de políticas públicas** são instâncias colegiadas temáticas que, instituídas por ato normativo do poder público, estimulam o debate entre sociedade civil e governo⁷⁰.

Conforme as suas finalidades, os conselhos podem desempenhar funções de mobilização, fiscalização, deliberação e consultoria⁷¹:

Mobilização	Estímulo à participação pública e à disseminação de informações sobre formulação, implementação e monitoramento das políticas públicas.
Fiscalização	Refere-se à prerrogativa de fiscalizar os atos praticados pela Administração Pública (como a aplicação dos recursos do Fundeb, a manutenção dos hospitais e o fornecimento da merenda escolar), oficiando-se aos órgãos competentes sempre que verificados indícios de irregularidades que fujam de sua alçada fiscalizatória.
Deliberação	Trata-se tanto da deliberação sobre as estratégias a serem adotadas na formulação das políticas públicas, quanto da deliberação sobre a execução das ações de governo afetas à área temática do conselho e às prestações de contas periódicas.
Consultoria	Emissão de consultorias sobre assuntos relacionados à área de atuação do conselho ⁷² .

Os conselhos existem em todos os níveis da federação e são constituídos por membros do governo e da sociedade civil. A nomeação dos conselheiros é realizada pelo chefe do Poder Executivo, que deve observar os requisitos previstos em lei para a sua composição. Eis alguns exemplos:

⁶⁹ O calendário de obrigações do Sistema Audeps, em que constam as providências a cargo dos órgãos estaduais e municipais, dependentes ou não, necessárias ao atendimento das exigências das Instruções nº 01/2020, é divulgado anualmente através de Comunicado da Secretaria-Diretoria Geral do TCESP.

⁷⁰ BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/controle-social/arquivos/controlesocial2012.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.

⁷¹ Idem.

⁷² Idem.

Conselho de Alimentação Escolar	
<p>O que faz</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controla o dinheiro para a merenda. Parte da verba vem do Governo Federal. A outra parte vem da prefeitura. • Verifica se o que a prefeitura comprou está chegando às escolas. • Analisa a qualidade da merenda comprada. • Examina se os alimentos estão bem guardados e conservados. • Deve se reunir frequentemente. 	<p>Quem faz parte</p> <ul style="list-style-type: none"> • Representante(s) da prefeitura. • Representante(s) da câmara municipal. • Representante(s) dos professores. • Representante(s) de pais de alunos. • Representante(s) de um sindicato ou associação rural (cada órgão ou entidade indica seu representante).
Conselho Municipal de Saúde	
<p>O que faz</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controla o dinheiro destinado à saúde. • Acompanha as verbas que chegam pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e os repasses de programas federais. • Participa da elaboração das metas para a saúde. • Controla a execução das ações na saúde. • Deve se reunir frequentemente. 	<p>Quem faz parte</p> <ul style="list-style-type: none"> • Representante(s) das pessoas que usam o Sistema Único de Saúde. • Profissionais da área de saúde (médicos, enfermeiras). • Representante(s) de prestadores de serviços de saúde (hospitais particulares). • Representantes da prefeitura.
Conselho de Assistência Social (Os programas são voltados para as crianças (creches), idosos, portadores de deficiências físicas)	
<p>O que faz</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanha a chegada do dinheiro e a aplicação da verba para os programas de assistência social. • Aprova o plano de assistência social feito pela prefeitura. 	<p>Quem faz parte</p> <ul style="list-style-type: none"> • Representantes indicados pela prefeitura e pelas entidades que fazem assistência social no município, como creches, associações de apoio ao adolescente, ao idoso, associações comunitárias.

Fonte: Controladoria Geral da União

A instituição de alguns desses conselhos é requisito, inclusive, para o recebimento de repasses de recursos de outros entes federativos. É o caso dos Conselhos de Assistência Social, cuja instituição e efetivo funcionamento são condições para o recebimento de repasses dos recursos de que trata a Lei Orgânica da Assistência Social (art. 30, I, da Lei nº 8.742/1993).

Os conselhos gestores desempenham importante papel na fase de planejamento das políticas públicas pertinentes a suas áreas de atuação. Os Conselhos de Saúde Nacional, Estaduais, Municipais e do Distrito Federal, por exemplo, possuem a competência de aprovar a proposta orçamentária anual da saúde, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, observado o princípio do processo de planejamento e orçamento ascendentes, conforme legislação vigente. Devem, ainda, discutir, elaborar e aprovar propostas de operacionalização das diretrizes aprovadas pelas Conferências de Saúde, dentre outras atribuições previstas na Resolução MS nº 453, de 10 de maio de 2012.

Os Conselhos de Assistência Social, por sua vez, devem participar da elaboração e aprovação das propostas de Lei de Diretrizes Orçamentárias, Plano Plurianual e da Lei Orçamentária Anual no que se refere à assistência social, bem como o planejamento e a aplicação dos recursos destinados às ações de assistência social, nas suas respectivas esferas de governo, tanto os recursos próprios quanto os oriundos de outros entes federativos, alocados nos respectivos fundos de assistência social. São responsáveis, ainda, por aprovar a política de assistência social, elaborada em consonância com as diretrizes estabelecidas pelas conferências, dentre outras atribuições contidas no art. 121, da Resolução CNAS nº 33 de 12 de dezembro de 2012.

Sugestão de Leitura – Guias do TCESP de orientação a membros de conselhos

Como parte do esforço de manter seus jurisdicionados bem informados, esta Corte disponibiliza, em sua página eletrônica (<https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes>), manuais e guias atualizados com o intuito de auxiliá-los no cumprimento de suas obrigações.

Dentre essas publicações, guardam pertinência com esse tópico o Guia de Orientação aos Membros do Conselho Municipal de Saúde e o Guia de Orientação aos Membros do Conselho do Fundeb.

Nesses guias, é possível obter informações sobre o planejamento, a fiscalização, a aprovação e o acompanhamento das ações e serviços supervisionados pelos conselhos.

Também são abordadas as competências e atribuições de cada conselho e as principais distorções na utilização de recursos da Saúde e do Fundeb que costumam ser criticadas pela Corte.



6.4. ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

O **orçamento participativo** é um instrumento de complementação da democracia representativa que possibilita aos cidadãos impactar no destino dos recursos previstos no orçamento público⁷³.

Trata-se de importante instrumento de governança pública e de controle social, que confere voz ativa aos cidadãos e contribui para o aperfeiçoamento das ações de governo por intermédio da participação direta da comunidade.

Com o orçamento participativo, cria-se um sistema de corresponsabilidade ente governo e sociedade na gestão do município, que estimula o fortalecimento do regime democrático, a transparência do processo orçamentário e a confiança nas instituições públicas.

A previsão de **cooperação das associações representativas** no planejamento municipal está presente na CF/1988, que a estabelece como preceito a ser observado na elaboração das leis orgânicas dos municípios (art. 29, XII).

A partir da Emenda Constitucional 108/2020 a Constituição Federal reforçou a necessidade da participação social, ao determinar que “o Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, **assegurada**, na forma da lei, **a participação da sociedade** nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas” (art. 193, da CF/1988).

Já o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001), em seu art. 44, estabelece que, no âmbito municipal, a **gestão orçamentária participativa** incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal.

⁷³ CUNHA, M. A. V. C.; COELHO, T. R.; & POZZEBON, M. **Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, vol. 54, nº 3, mai./jun. 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902014000300005&lng=en&nrm=iso&tlng=pt. Acesso em: 11 dez. 2020.

Atualmente, o Brasil é referência mundial em métodos de inovação de participação cidadã na esfera pública, sobretudo em virtude das experiências com o orçamento participativo, que rapidamente difundiu-se para outros países, tornando-se parte inclusive do receituário de Governança sugerido por organizações como o Banco Mundial⁷⁴.

A primeira delas ocorreu em Porto Alegre (RS) em 1989, ou seja, logo após a promulgação da Constituição de 1988. A experiência foi posteriormente reproduzida em outras cidades brasileiras, como Belém (PA), Belo Horizonte (MG) e Aracaju (SE), servindo como modelo para outras cidades do mundo, como Barcelona (Espanha), Toronto (Canadá) e Bruxelas (Bélgica)⁷⁵. Pesquisa de 2012 com municípios do Brasil mostram que em torno de 355 prefeituras utilizaram algum tipo de modelo participativo no orçamento⁷⁶.

A participação social tem sido amplamente beneficiada pelos avanços tecnológicos das últimas décadas, apesar de ainda possuir espaço para melhor aproveitamento dessas novas tecnologias. Ainda, ao se adotar tecnologias de participação (e-participação) o estabelecimento de mecanismos que garantam a continuidade dos projetos mostra-se relevante, dada a constante descontinuidade dos projetos⁷⁷.

A participação pode ocorrer de diversas formas, como a realização de audiências públicas, consultas públicas, oficinas ou conferências conjuntas com a sociedade. Em comum entre os modelos de participação, para que seja considerado como participação social, deve haver alguma transferência de decisão para a sociedade, e não apenas ações para legitimar decisões já previamente estabelecidas.

A participação popular e a realização de audiências devem ser incentivadas pelos Poderes, por meio de plataformas tecnológicas disponíveis,

⁷⁴ PORTO ALEGRE. Prefeitura Municipal de Porto Alegre. **Histórico do Orçamento Participativo**. Disponível em: http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1129. Acesso em: 11 dez. 2020.

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ FEDOZZI, L.; RAMOS, M. P.; GONÇALVES, F. G. de. Orçamentos Participativos: variáveis explicativas e novos cenários que desafiam a sua implementação. **Revista de Sociologia e Política**, vol. 28, n.73, e005., 2020.

⁷⁷ SAMPAIO, R. C. (2016). e-Orçamentos Participativos como iniciativas de e-solicitação: uma prospecção dos principais casos e reflexões sobre a e-Participação. **Revista de Administração Pública**, vol. 50, n.6, 937–958, 2020.

evitando-se que as audiências públicas presenciais sejam realizadas em horário comercial.

Precedente TCESP: TC-357/026/13 – Contas Anuais da Câmara Municipal de São Pedro do Turvo – Exercício de 2013

Recomende-se ao Presidente da Câmara que realize audiência pública para debater os planos orçamentários em horário que permita a efetiva participação popular; observe, com rigor, ao disposto nos artigos 62 e 63 da Lei Federal 4320/64; e motive e fundamente o julgamento do parecer emitido por esta Corte em relação às contas do Executivo, principalmente no caso de sua rejeição. (g.n.)

(Relator: Conselheiro Renato Martins Costa)

6.5. OUVIDORIAS PÚBLICAS E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO AO CIDADÃO

As **ouvidorias públicas** são instrumentos de controle e de participação social, por intermédio das quais os cidadãos podem enviar manifestações, nas formas presencial e online, ao poder público. Essas manifestações podem ser classificadas em cinco tipos principais⁷⁸:

Reclamação	Demonstração de insatisfação com algum serviço público
Solicitação	Demanda por atuação da Administração Pública
Denúncia	Comunicação de irregularidades relacionadas à esfera de atuação do Sistema de Controle Interno
Sugestão	Proposta de melhoria para algum serviço público
Elogio	Demonstração de satisfação com algum serviço público ⁷⁹

Assim, as ouvidorias permitem que a comunidade sugira ao setor público espaços para melhorias, solicite serviços públicos, denuncie irregularidades e elogie ou critique a qualidade dos serviços ofertados à população.

Ao estabelecer um importante canal de contato entre governantes e cidadãos, as ouvidorias ajudam a fortalecer o regime democrático, juntamente com as audiências públicas e os conselhos gestores de políticas públicas.

⁷⁸ BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **MANUAL E-Ouv MUNICÍPIOS Sistema Informatizado de Ouvidorias dos Entes Federados**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: https://www.pjf.mg.gov.br/secretarias/cgm/ouvidoria/cursos_manuais/manual_cgu_eouv_municipios.pdf. Acesso em: 11 dez. 2020.

⁷⁹BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de Ouvidoria Pública**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ouvidoria/arquivos/manual-de-ouvidoria-publica-2019.pdf/view> . Acesso em: 11 dez. 2020.

As informações obtidas através das ouvidorias constituem, ainda, um relevante conjunto de dados que serve de subsídio para a etapa de planejamento das políticas públicas, de forma a direcionar os recursos previstos no orçamento para o atendimento das principais demandas da sociedade.

Sugestões de Leitura – Coleção OGU

A Ouvidoria Geral da União (OGU) disponibiliza uma série de cartilhas com orientações aos gestores públicos sobre como implantar uma unidade de ouvidoria (não apenas no âmbito da União, mas também em Estados e Municípios), como implantar a Lei de Acesso à Informação (esclarecendo sobre a formalização de processos e sobre o funcionamento do SIC e do e-SIC) e como atender o cidadão nas ouvidorias (com ênfase na modalidade presencial).

As cartilhas encontram-se disponíveis no endereço eletrônico da OGU (<https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/ouvidoria/colecao-ogu>).



No mais, é importante destacar que as ouvidorias públicas não se confundem com o **Serviço de Informação ao Cidadão (SIC)**.

Ouvidorias são canais por intermédio dos quais os cidadãos prestam algum tipo de informação ao Estado, como reclamações, solicitações, denúncias, sugestões e elogios.

O SIC, por sua vez, funciona como canal para que o cidadão solicite acesso a documentos que estão sob a guarda da Administração, como Leis, atos administrativos, dados e relatórios fiscais, dentre outros. O acesso a essas informações é garantido pela Lei nº 12.527/2011 que, em seu art. 9º, I, estabelece a necessidade de criação de Serviço de Informações ao Cidadão, em local com condições apropriadas para: atender e orientar o público quanto ao acesso a informações; informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; e protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações.

Assim, se um cidadão desejar fazer uma reclamação sobre escola municipal, deve entrar em contato com a ouvidoria do município e, caso queira saber os gastos realizadas pela mesma escola, deve realizar um pedido de acesso à informação através do SIC.

A Rede Nacional de Ouvidorias e o Sistema e-Ouv

A Rede Nacional de Ouvidorias foi instituída pelo Decreto nº 9.723/2019. Sua principal finalidade é integrar as ações de simplificação desenvolvidas pelas unidades de ouvidoria dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.



A adesão à Rede é voluntária e garante ao órgão ou entidade aderente o direito a uso gratuito de sistema informatizado e integrado para recebimento de manifestações, inclusive de solicitações de simplificação (e-Ouv).

Também é fornecida capacitação para agentes públicos em matéria de ouvidoria e simplificação de serviços, a qual é desenvolvida com apoio da Escola Nacional de Administração Pública.

Os gestores públicos interessados podem obter mais informações sobre a Rede Nacional de Ouvidorias, inclusive sobre o processo de adesão, em: <https://ouvidorias.gov.br/ouvidorias/rede-de-ouvidorias/>.

6.6. O TCESP E AS FERRAMENTAS DE FOMENTO AO CONTROLE SOCIAL

Nos termos do art. 35, § 2º, da Constituição do Estado de São Paulo, qualquer cidadão, partido político, associação ou entidade sindical é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ao Tribunal de Contas ou à Assembleia Legislativa.

Esse importante dispositivo demonstra a preocupação da Constituição em fortalecer o sistema de controle por intermédio da atuação integrada entre controle social e controle institucional.

Até porque não basta planejar. É necessário, igualmente, que a sociedade verifique se as prioridades definidas em conjunto com o setor público estão sendo realmente executadas pela Administração.

Mas para que esse controle social possa ser posto em prática, é imprescindível que seja disponibilizado à sociedade um conjunto mínimo de dados sobre os gastos públicos.

Reconhecendo a importância da matéria, o TCESP disponibiliza, em sua página eletrônica, uma série de dados e ferramentas que permitem ao cidadão participar ativamente na fiscalização das contas públicas.

Portal da Transparência Municipal⁸⁰

Permite identificar como os municípios estão empregando o dinheiro público. Contém o detalhamento de receitas e despesas dos municípios, assim como a lista de empenhos na Educação Infantil e Ensino Fundamental, Fundeb e Saúde.

O Portal também conta com a lista de restos a pagar, a situação da entrega de balancetes por parte dos órgãos municipais, os relatórios de alerta emitidos pelo TCESP e os relatórios de instrução.

Além da consulta individualizada por Município, são disponibilizados conjuntos de dados de todos os órgãos e entidades municipais, ano a ano, sobre relatórios de alertas, despesas, receitas, receita corrente líquida mensal, SIAPNET e dívida ativa. Outra ferramenta disponibilizada pelo Portal Municipal é a consulta de despesas por fornecedor. Digitando o CNPJ, Identificação Especial ou CPF do fornecedor, é possível obter uma lista de emissão, reforço, anulação, liquidação e pagamento de empenhos realizados por todos os municípios jurisdicionados para determinado beneficiário.



TRANSPARÊNCIA
MUNICIPAL TCESP

Painel de Obras Atrasadas ou Paralisadas⁸¹



Esse Portal indica a quantidade de obras paralisadas e atrasadas por município, assim como o motivo da paralisação/atraso. Também é possível conhecer a fonte de recursos utilizada, a classificação da obra (como educação, saúde e segurança pública, por exemplo) e os dados do

contratante e do contratado.

As informações são atualizadas trimestralmente e disponibilizadas através de planilhas, mapas e gráficos interativos. As informações constantes deste banco de dados são fornecidas pelos próprios jurisdicionados e verificadas pelo TCESP nas fiscalizações ordinárias.

⁸⁰ Disponível em: <https://transparencia.tce.sp.gov.br/>.

⁸¹ Disponível em: https://paineldeobras.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/:public:Obras:painel_obras.wcdf/generateContent?userid=anony&password=zero.

Painel de Resíduos Sólidos⁸²

Essa plataforma virtual mapeia o tratamento de resíduos sólidos nos municípios jurisdicionados com base nas respostas fornecidas a questionário formulado pelo TCESP.

Para a elaboração do mapa, foi considerada a quantidade de municípios que possuem Plano Municipal de Gerenciamento de Resíduos Sólidos, que realizam coleta seletiva segregada conforme sua constituição ou composição (vidro, plástico, papel, orgânico) e que possuem coleta separada de resíduos gerados em serviços de saúde.



O painel conta com mapa interativo e planilhas sobre os tipos de unidade de destinação, como lixão a céu aberto, aterro industrial, área para resíduos gerados no serviço de saúde e depósito de resíduos da construção civil (“bota fora” e aterro sanitário).

Nos gráficos disponíveis na página é possível ter, ainda, uma visão geral das respostas fornecidas pelos jurisdicionados a perguntas como as seguintes:

- Existe licença de operação da CETESB?
- Há catadores de materiais recicláveis na unidade?
- Os resíduos sólidos, antes do aterramento, recebem tratamento?
- Há moradias (invasões) no entorno da unidade?
- Há incentivo do Poder Público para moradores que pratiquem coleta seletiva?
- Há estímulos ao controle e à participação popular?
- Existem iniciativas de promoção da educação ambiental?

Mapa das Câmaras⁸³



O Mapa das Câmaras traz informações de interesse público sobre os gastos das Casas Legislativas dos 644 municípios, exceto a Capital.

Nessa plataforma, é possível levantar a quantidade de vereadores, população, despesa líquida com pessoal, receita própria e custeio per capita.

Para aprimorar o controle social, o site também conta com mapa interativo e gráficos com as câmaras que mais gastaram por período, com maior custo por vereador e com custo acima da receita própria arrecadada pelo município.

⁸²

Disponível

em:

<https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ApainelSolidos%3ApainelSolidos.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>.

⁸³Disponível

em:

<https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ACamara%3Acamara.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>.

Aplicativo “Olho na Escola”⁸⁴

O Olho na Escola é um aplicativo desenvolvido pelo TCESP para celulares e *tablets*, destinado a pais, alunos, professores, funcionários e cidadãos em geral.

Com o aplicativo, qualquer cidadão pode realizar elogios, sugestões ou reclamações sobre escolas municipais ou estaduais de Educação Infantil, Fundamental e Ensino Médio, excetuando-se as da Capital.

Caso haja reclamação, o responsável pela escola fica encarregado de propor solução para corrigir o problema, sendo que o cidadão pode acompanhar o andamento de sua solicitação em tempo real.

Com isso, busca-se uma gestão pública e transparente das escolas, dando voz ativa ao cidadão e fornecendo subsídios para que os responsáveis pelo setor proporcionem a melhoria do ambiente escolar.

Os dados sobre reclamações, sugestões e elogios realizados através do *app* são consolidados, por sua vez, no Painel Olho na Escola⁸⁵, que organiza essas informações por âmbito (estadual e municipal), município e escola, além de gerar gráficos e mapas que permitem uma visão geral sobre a situação das instituições de ensino mantidas pelos jurisdicionados desta Corte.

Mais informações sobre o “Olho na Escola” podem ser obtidas em: <https://www.tce.sp.gov.br/olho-na-escola>. O *app*, atualmente, encontra-se disponível nas versões Android e IOS, as quais podem ser baixadas pelo Google Play⁸⁶ e pela App Store⁸⁷.



Visor – Visão Social de Relatórios de Alertas da LRF⁸⁸



A Lei Complementar nº 101/2000 exige que os Tribunais de Contas alertem os poderes e órgãos jurisdicionados em determinadas situações que põem em risco o equilíbrio fiscal do ente.

Assim, o TCESP, com a periodicidade estabelecida em lei, verifica os dados contábeis informados pelos jurisdicionados e, caso constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 59, § 1º, da LRF⁸⁹, emite os alertas necessários aos poderes e órgãos públicos competentes.

A plataforma gráfica Visor – Visão Social de Relatórios de Alertas da LRF foi desenvolvida para facilitar o entendimento desses alertas emitidos pelo TCESP e indicar quais jurisdicionados estão sendo alertados pelo Tribunal e por quais razões.

⁸⁴ Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/olho-na-escola>.

⁸⁵ Disponível em: <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3APaineis%3Aolho%3Aolho.wcdf/generatedContent?password=zero&userid=anony>.

⁸⁶ Disponível em: <https://play.google.com/store/apps/details?id=com.tcesp>.

⁸⁷ Disponível em: <https://apps.apple.com/br/app/olho-na-escola-tcesp/id1482712792>.

⁸⁸ Disponível em: <http://www.tce.sp.gov.br/visor>.

⁸⁹ LC nº 101/2000, art. 59, § 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.

Nela, também é possível verificar os órgãos reincidentes em determinadas falhas (como indícios de irregularidades na gestão orçamentária), assim como aqueles que tiveram a análise prejudicada porque não entregaram os balancetes ao Tribunal.

Painel da Saúde - Hospitais⁹⁰

O Painel da Saúde – Hospitais apresenta dados sobre estabelecimentos de saúde próprios, estaduais e municipais, inclusive aqueles administrados pela Prefeitura de São Paulo que atuam de forma articulada e integrada com a Secretaria de Estado da Saúde.

Os dados, atualizados semestralmente, revelam os tipos de estabelecimentos (especializado ou geral), capacidade instalada, número de procedimentos realizados e quantidades de internações.



Observatório Fiscal⁹¹



O Observatório Fiscal mostra, através de gráficos e de linguagem acessível, os principais dados sobre receitas e despesas do Estado e dos municípios.

No caso do Estado, é possível ver os programas com mais recursos destinados, o órgão mais dispendioso, as principais origens

de receita e a execução dos programas de Governo. Também há dados sobre as despesas com pessoal de cada poder e sobre os gastos com saúde e educação.

Na área de dados municipais, é possível acompanhar a evolução histórica de receitas e despesas por ente, o percentual de aplicação dos recursos no ensino, na saúde e no Fundeb/Magistério, os alertas emitidos pelo Tribunal e dados gerais sobre contratos.

A plataforma também disponibiliza um mapa das receitas tributárias, que mostra a origem dos recursos que mantêm a Administração Pública funcionando.

Fiscalizações ordenadas⁹²

O levantamento de potenciais falhas na execução de políticas públicas é um dos propósitos da auditoria específica denominada Fiscalização Ordenada.

Realizada sem prévio aviso em jurisdicionados selecionados a partir de matriz de risco, essa operação verifica *in loco* indícios de irregularidades na aplicação dos recursos públicos.

Cada Ordenada tem como objeto um tema específico, como merenda escolar, resíduos sólidos, obras e tesouraria.

Nessas inspeções, os achados de auditoria são registrados em fotos e vídeos, para atestar as condições dos locais visitados. Os dados são enviados em tempo real para um Centro de Comando que acompanha a operação e orienta os



Fiscalizações
Ordenadas

⁹⁰ Disponível em: <http://www.tce.sp.gov.br/paineldasaude>.

⁹¹ Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatoriofiscal>.

⁹² Disponível em: <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3AFiscaOrde%3AFiscaOrde.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>.

agentes em campo. Os dados recolhidos, em seguida, são documentados para subsidiar as análises das contas dos órgãos fiscalizados.

O relatório consolidado das Fiscalizações Ordenadas, fotos, vídeos e dados dos questionários aplicados são disponibilizados para consulta na página eletrônica do TCESP.

IEG-M (Índice de Efetividade da Gestão Municipal)



O Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) reúne quesitos - respondidos pelos jurisdicionados e posteriormente validados pela Fiscalização - que buscam avaliar a efetividade das políticas públicas desenvolvidas pela Administração.

Os quesitos são divididos em sete eixos de análise: educação, saúde, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, proteção dos cidadãos (defesa civil) e governança de tecnologia da informação. Há um índice para cada eixo, além de um indicador global, que consolida os resultados das sete perspectivas analisadas.

O IEG-M possui cinco faixas de resultados, quais sejam: A (altamente efetiva), B+ (muito efetiva), B (efetiva), C+ (em fase de adequação) e C (baixo nível de adequação).

Com base nesse resultado, o gestor pode aperfeiçoar seu planejamento e refletir melhor sobre pontos a serem priorizados na aplicação dos recursos públicos, de modo a aumentar a efetividade das ações de governo.

No site do IEG-M, pode-se acessar o desempenho dos municípios jurisdicionados em cada um dos sete eixos de análise, desde 2014⁹³.

Fiscalize com o TCESP⁹⁴

Esse aplicativo é mais um instrumento de controle social que estimula a participação ativa da sociedade no combate às irregularidades na utilização dos recursos públicos.

O *app* é compatível com celulares e *tablets* que rodem os sistemas operacionais Android e IOS e pode ser utilizado pelos cidadãos para encaminhar informações sobre a irregularidade em serviços públicos por meio de fotos, vídeos e reclamações. Os dados são georreferenciados, o que permite ao Tribunal ter conhecimento do local e do momento em que os chamados foram realizados.

As informações são enviadas ao TCESP, para análise e cruzamento de dados, que poderão subsidiar as ações de fiscalizações ordinárias e extraordinárias.



⁹³ Inspirados no IEG-M, também já foram criados o IEG-E (Índice de Efetividade da Gestão Estadual) e o IEG-Prev Municipal (Índice de Efetividade da Gestão Previdenciária Municipal), cujos dados em breve devem ser disponibilizados à sociedade.

⁹⁴ Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/app-fiscalize-com-o-tcesp>.

Painel do Tietê⁹⁵



Esse Painel apresenta a situação dos contratos de obras do Programa de Despoluição do Rio Tietê, realizados pela Sabesp e que estão em exame pelo TCESP.

O Painel também conta com os resultados das medições do Índice de Qualidade das Águas (IQA), do Índice de Preservação da Vida Aquática (IVA) e do Indicador de Coleta e Tratabilidade de Esgoto da População Urbana de Município (ICTEM), realizadas pela CETESB, os quais indicam a qualidade da água do rio e o nível de saneamento básico dos municípios em que o Rio Tietê é receptor da carga poluidora.

Vale destacar que, ao longo da pandemia da Covid-19, decorrente da dispersão do vírus SARS-Cov2 pelo mundo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo também criou um painel específico para acompanhamento, pela população, de todos os gastos efetuados pelo Poder Público para o enfrentamento à pandemia.

Além de todos esses painéis e ferramentas, a fim de sensibilizar os gestores e acompanhar a evolução dos Municípios junto à Agenda 2030 a partir dos dados coletados pelo TCESP, sobretudo pelo IEG-M, foi criado o Observatório do Futuro, cujas atividades e relatórios podem ser acessados em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatorio> .



95

Disponível

em:

<https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3Atiete%3Atiete.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>.

7. CONCLUSÃO

O processo de planejamento público é complexo, mas amplamente amparado pela legislação nacional. Este manual buscou congregiar as principais informações disponíveis nos meios oficiais em torno do tema, a fim de esclarecer ao gestor da relevância de planejar as suas ações e programas. É preciso que o gestor envide esforços na elaboração de um plano completo, fundado em pesquisa e diagnóstico de sua realidade, a partir de um levantamento das necessidades e prioridades de atendimento à população.

E não é só. É preciso que o plano contenha metas reais e específicas para serem alcançadas, metas essas que deverão ser zelosamente monitoradas ao longo da execução do plano, com o auxílio de indicadores confiáveis. Assim devem ser pensadas as três peças orçamentárias e seus componentes.

Para auxiliar nessa tarefa, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo periodicamente publica orientações aos seus jurisdicionados sobre os meios de apresentação de seus orçamentos e peças contábeis, conforme exposto ao longo deste manual. A consulta ao MCASP e outros manuais publicados pela Secretaria de Tesouro Nacional também são fontes para melhor compreender os conceitos de receita e despesa e todas as suas categorias econômicas.

Importante lembrar, por fim, que todos desejamos um mundo melhor e mais próspero, com qualidade de vida digna para todos. Esse também é o foco dos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, que, ao serem considerados na elaboração do planejamento, devem ser vistos como ponto de partida – para o desenho das políticas públicas - e de chegada, ou seja, devem coincidir com os resultados efetivamente alcançados, fazendo parte, assim, do ciclo de políticas públicas.

***Se você falha em planejar, está planejando falhar.
(Benjamin Franklin)***

8. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA E OUTRAS REFERÊNCIAS

AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O.G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, vol. 15, n.2., 2020.

BANCO MUNDIAL. Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento. **Relatório de Desenvolvimento Mundial 2017: Governança e a Lei: Visão Geral**. Washington DC, 2017. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25880/210950ovPT.pdf?sequence=15&isAllowed=y>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Resolução nº 17, de 1989**. Brasília, DF, 1989. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2012-2019%20A.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/controle-social/arquivos/controlesocial2012.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de Ouvidoria Pública**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ouvidoria/arquivos/manual-de-ouvidoria-publica-2019.pdf/view>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Escola Nacional de Administração Pública. **Escola Virtual: Ética e Cidadania. Módulo 3 - controle social e cidadania I**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2717/1/MODULO%203%20CONTROLE%20SOCIAL.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. **Indicadores Brasileiros para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br>. Acesso 10 jul. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Fazenda. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. **Manual Técnico do Plano Plurianual 2020-2023**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/guias/manualtecnico_ppa20202023_v1.pdf. Acesso em: 11 fev. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª ed. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 07 jul. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Almanaque do Planejamento: para entender e Participar**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/planejamento/arquivos/almanaque-do-planejamento/view>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **MANUAL E-Ouv MUNICÍPIOS Sistema Informatizado de Ouvidorias dos Entes Federados**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: https://www.pjf.mg.gov.br/secretarias/cgm/ouvidoria/cursos_manuais/manual_cgu_eouv_municipios.pdf. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Programa de Apoio à Elaboração e Implementação dos PPAs Municipais - 2014-2017 - Agendas de Desenvolvimento Territorial**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/spi-1/publicacoes/eventos-e-seminarios/130611_ppa_municipios.pdf/view. Acesso em: 11 fev. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Planejamento Governamental e Gestão Orçamentária e Financeira**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/planejamento-governamental-e-gestao-orcamentaria-e-financeira-FF8080816364D7980163CD0FAF380E64.htm>. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>. Acesso em: 11 dez. 2020.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. 4ª ed. Niterói: Impetus, 2017.

CARVALHO FILHO, J. R. **As vedações constitucionais do artigo 167 e o Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2008. Monografia (Especialização: Orçamento Público). Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/177762/MonografiaJos%C3%A9Rocha.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 11 dez. 2020.

CHIAVENATO, I. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. **Guia para Integração dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável nos Municípios Brasileiros – Gestão 2017-2020**. Brasília, DF: CNM, 2017. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Guia_para_Integração_dos_ODS.2017.pdf. Acesso em 05 out. 2020.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. Guia para Localização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável nos Municípios Brasileiros. O que os gestores municipais precisam saber – Brasília: CNM, 2016. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/ODS-Objetivos_de_Developolvimento_Sustentavel_nos_Municipios_Brasileiros.pdf. Acesso em: 05 out. 2020.

CUNHA, M. A. V. C; COELHO, T. R.; & POZZEBON, M. **Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, vol. 54, nº 3, mai./jun. 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902014000300005&lng=en&nrm=iso&tlng=pt. Acesso em: 11 dez. 2020.

DOMINGOS, F. D.; AQUINO, A. C. B. de. Competências (não exercidas) das comissões de orçamento e finanças nas câmaras municipais. **Revista de Administração Pública**, vol.53, n.6, 1161–1178, 2019.

FALQUETO, J.M.Z et al. **Avaliação da implantação do planejamento estratégico em uma universidade pública: barreiras, facilitadores e eficácia**. Sorocaba: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas), v. 24, n. 2, p. 357-378, out. 2019. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1414-40772019000200357#B30. Acesso em 30 out. 2020.

FEDOZZI, L.; RAMOS, M. P.; GONÇALVES, F. G. de. Orçamentos Participativos: variáveis explicativas e novos cenários que desafiam a sua implementação. **Revista de Sociologia e Política**, vol. 28, n.73, e005., 2020.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GIACOBBO, M. **O Desafio da Implementação do Planejamento Estratégico nas Organizações Públicas**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, nº 74, out. 2017. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1003/1077>. Acesso em: 11 dez. 2020.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

- GONTIJO, V. **Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.
- MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.
- MORAES, C.C; BERALDO, S. E. **Planejar é preciso**. TCESP, out. 2015. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/planejar-e-preciso>. Acesso em: 05 jul. 2020.
- MOG. (1999). **Manual Técnico de Orçamento. Manual Técnico para Elaboração da proposta orçamentária da União para 2000**. Brasília: Imprensa Nacional. Disponível em http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2000.pdf. Acesso em 31 out. 2020.
- PALUDO, A. V. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.
- PORTO ALEGRE. Prefeitura Municipal de Porto Alegre. **Histórico do Orçamento Participativo**. Disponível em: http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1129. Acesso em: 11 dez. 2020.
- REIS, H. C. **A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 35ª ed. Rio de Janeiro: Ibmam, 2015.
- SAMPAIO, R. C. (2016). e-Orçamentos Participativos como iniciativas de e-solicitação: uma prospecção dos principais casos e reflexões sobre a e-Participação. **Revista de Administração Pública**, vol. 50, n.6, 937–958, 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Estrutura de Códigos Contábeis. Manual de Orientações para o Envio de Informações Contábeis Periódicas ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 2005. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/audesp-documentacao/manual_de_orientacao_sistema_audesp_0901.pdf. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais com as regras do último ano de mandato e da legislação eleitoral**. São Paulo, SP, 2019. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/49222001%20Gest%C3%A3o%20financeira%20de%20prefeituras%20pdf-RETIFICA%C3%87%C3%83O%20DA%20PAGINA.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual Básico: Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO**. 1ª ed., 1ª rev., São Paulo, SP, 2009. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/manual-ldo-rev-2009.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual Básico: Lei Orçamentária Anual – LOA**. 1ª ed. 1ª rev. São Paulo, SP, 2009. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/manual-loa-rev-2009.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual Básico: Plano Plurianual – PPA**. 1ª ed., 1ª rev. São Paulo, SP, 2009. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/manual-do-ppa-rev-2009.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Observatório do Futuro – núcleo de monitoramento dos ODS – Cartilha**. São Paulo: 31 jan 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatorio>. Vários acessos.
- SCHNEIDER, C.; MIGUEL, M. P. **Manual da Contabilidade Pública**. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2013.
- TOLEDO JR., F. C. **Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO)**. Disponível em:

https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/20140425-artigo_transposicoes.pdf.
Acesso em 30 out. 2020.

WORLD BANK. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf> . Acesso em 31 out. 2020.