
A programação financeira como medida para execução orçamentária responsável - estudo de caso referente ao exercício financeiro de 2010 do Município de Jaú-SP

Luiz Fernando Galvão Pinho*

RESUMO

O presente estudo visa discorrer sobre medidas que devem ser utilizadas pelo gestor público para a execução orçamentária responsável. Para tanto, abordará a importância do planejamento para elaboração do orçamento e da realização de procedimentos para adequação das receitas com as despesas. Por fim, realizará um estudo de caso relativo ao exercício financeiro de 2010 do Município de Jaú, particularmente sobre o estabelecimento da programação financeira.

Palavras-chave: Execução orçamentária, planejamento, programação financeira.

*Advogado e Assessor Jurídico da Câmara Municipal de Jahu;
Pós-graduando em Gestão Pública pela Universidade Estadual de Ponto Grossa

1 INTRODUÇÃO

A legislação orçamentária, em especial a Lei Orçamentária Anual (LOA), cuja elaboração é orientada, dentre outras normas, pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, fixa as despesas que serão realizadas pela Administração Pública ao longo do respectivo exercício financeiro. Acontece que a previsão da despesa não significa que há necessariamente disponibilidade financeira em caixa, isto é, a previsão orçamentária consta da lei, porém sua execução somente se dá após a efetiva arrecadação dos correspondentes valores. Por conseguinte, é necessário que se estabeleça, através de processo de planejamento e gestão financeira, o controle para que as receitas estejam, em valores e períodos, em harmonia com as despesas. Caso contrário, o Poder Público não conseguirá cumprir suas obrigações e, conseqüentemente, terá sua dívida aumentada, bem como não conseguirá cumprir as metas estabelecidas para os programas e ações governamentais.

O legislador federal, no intuito de regradar procedimento que atendesse à necessária harmonia entre receita e despesa, inseriu na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, dispositivo em que obriga o Poder Executivo a estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Tais medidas são de suma importância para a execução orçamentária responsável.

Atualmente, conforme disposições da Constituição Federal, a legislação orçamentária é responsável pelo planejamento e execução dos programas e ações governamentais. Mas é imprescindível a realização da gestão financeira para o cumprimento dos objetivos do governo, de maneira a buscar uma sinergia entre receita e despesa. É inegável, portanto, a importância da elaboração adequada da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, uma vez que refletirá diretamente no efetivo cumprimento do orçamento e, conseqüentemente, e é o que se espera, dos programas e ações governamentais. Por isso, justifica-se a presente análise do procedimento administrativo em questão, que abrangerá a descrição deste sistema de controle financeiro.

Além disso, no intuito de analisar a aplicação real das medidas de controle financeiro, realizar-se-á um estudo de caso relativo ao exercício financeiro de 2010 do Município de Jaú. Trata-se de período correspondente ao segundo ano do primeiro mandato do respectivo gestor público, no qual executou o primeiro orçamento

por ele elaborado. Em vista disso, da inexperiência de quem se encontra em igual situação, de gestor iniciante, é que o estudo se justifica. Em especial para analisar a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso do referido período.

2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

A Constituição Federal determina em seu art. 165 que o Poder Executivo, seja ele Federal, Estadual ou Municipal, estabeleça, através de lei, plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual. A partir desta regra constitucional, nota-se que o Estado optou por atuar de forma planejada na implantação de suas ações, uma vez que orçamento:

[...] é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados. (PISCITELLI, 2010, p. 29).

Segundo a Lei Maior, o plano plurianual deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Por sua vez, a lei de diretrizes orçamentárias deve compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, deve orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No entendimento de Bruno (2011, p. 83), no que tange ao plano plurianual, o constituinte:

Pretendeu, na verdade, assegurar a busca do interesse público, ao menos da maioria da sociedade, a partir das propostas realizadas no plano eleitoral, onde um plano de governo enseja despesas que ultrapassam um único orçamento e para tanto, exigiu-se a edição do chamado plano plurianual, onde sua vigência abrange o segundo ano de governo até o final do primeiro ano de governo seguinte.

No que se refere à lei orçamentária, a Constituição Federal determina que a mesma compreenda o orçamento fiscal dos respectivos Poderes, seus fundos, órgãos

e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Referida lei deve compreender também o orçamento de investimento das empresas em que o Poder Executivo, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e, por fim, o orçamento da seguridade social, abrangendo 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.

A abrangência da legislação orçamentária, em tratar dos mais diversos órgãos e entidades públicos, decorre dos princípios da unidade e da universalidade orçamentárias, que significa basicamente estabelecer um único orçamento para cada ente federativo, ou seja, sempre existirá apenas um orçamento para a União, um para cada Estado e um para cada Município, e estes abrangerão todas as receitas e todas as despesas do respectivo ente.

Com efeito, por determinação da Constituição Federal, não somente, mas primeiramente por esta, para cumprimento dos propósitos governamentais apresentados pelo gestor público, é imprescindível a elaboração e execução da legislação orçamentária. Conforme ressalta Bruno (2011, p. 84): “É inquestionável a opção da Carta Magna vigente pelo planejamento, impondo-o como princípio básico da Administração Fiscal no Brasil”.

Ainda, segundo Giacomoni (2010, p. 53):

A Constituição de 1988 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada. Substituindo os orçamentos plurianuais de investimentos previstos na legislação anterior, os planos plurianuais orientarão a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como a apresentação de emendas por parte dos legisladores.

Além da Constituição Federal, a elaboração da legislação orçamentária está prevista na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, este como ato que define o planejamento como um dos princípios fundamentais de orientação à administração pública federal, e mais recentemente na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esta última lei, foco maior deste estudo, implementou mecanismos de orientação da Administração Pública, para a realização de uma gestão fiscal responsável. Se caracteriza, portanto, como um código de conduta gerencial para a

gestão da coisa pública e traça limites, estabelece controle e proporciona elementos balizadores acerca dos gastos públicos, bem como sobre o fluxo de recursos financeiros imprescindíveis à sua realização. (NASCIMENTO, 2011, p. 45).

Com isso, cabe afirmar que a efetivação dos planos de governos apresentados pelos gestores públicos decorre de planejamento para elaboração do orçamento e sua execução responsável advém do uso de mecanismos de orientação, tal como o estabelecimento de programação entre receita e despesa, prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destarte, os métodos de planejamento e de execução orçamentária responsável devem ser amplamente estudados, aperfeiçoados e implantados, para que os programas governamentais possam ser cumpridos. Inclusive, convém destacar que uma das medidas que permite analisar se de fato houve planejamento na elaboração do orçamento e que possibilita a execução orçamentária de forma responsável é o estabelecimento da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, que serão abordados no próximo tópico.

3 PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA E CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO MENSAL DE DESEMBOLSO

A programação financeira foi instituída pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, nos seus arts. 47 a 50, e prevê que, imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo deve aprovar um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. Tal procedimento visa assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa de trabalho e manter durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Kohama (2010, p. 47) explica que as cotas de despesa visam fixar as autorizações máximas em um “subperíodo” orçamentário e, utilizadas como instrumento de regulação, “proporcionarão às unidades executoras a regularidade de recursos e evitarão a emissão de documentos sem garantia de cobertura financeira efetiva e o atraso de pagamento de empenhos emitidos sem considerar as reais possibilidades de caixa”.

Contudo, a fixação dos valores na programação financeira não é inflexível, visto ser possível sua alteração no transcorrer do exercício financeiro devido ao comportamento da execução orçamentária, seja ele no que concerne à receita ou à despesa.

Sobre isso, esclarece Piscitelli (2010, p. 208):

A programação é um processo contínuo em administração. Aprovado o orçamento, inicia-se a tarefa de operacionalizá-lo. Para isso, é necessária a programação do fluxo de caixa do governo, que deveria ocorrer mediante o estabelecimento, a cada exercício, de um quadro de cotas trimestrais de despesa que cada unidade orçamentária ficasse autorizada a utilizar [...].

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em consonância com a lei anteriormente mencionada, em seu art. 17, estabeleceu que, para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o setor competente deve elaborar a programação financeira de desembolso, de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho. Segundo ainda o art. 18 da referida norma, toda atividade deve se ajustar à programação governamental e ao orçamento-programa e os compromissos financeiros só poderão ser assumidos em consonância com a programação financeira de desembolso.

O Decreto-Lei nº 200/1967, que, vale ressaltar, dispõe sobre a organização da Administração Federal, também frisou que o órgão central da programação financeira, com base na lei orçamentária, créditos adicionais e seus atos complementares, deve fixar as cotas e prazos de utilização de recursos pelos órgãos da Presidência da República, dos Ministérios e pelas autoridades dos Poderes Legislativo e Judiciário para atender à movimentação dos créditos orçamentários ou adicionais.

Enfim, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a dispor que, após a publicação da Lei Orçamentária Anual, o Poder Executivo deve estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, nos seguintes termos:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

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

Estes procedimentos de controle financeiro constituem o foco precípua deste estudo, pois a adequada elaboração da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso é resultado de planejamento orçamentário e instrumento de execução orçamentária responsável. Por isso, para a elaboração da programação financeira, devem ser observados a política fiscal definida para o exercício, o montante de recursos a serem arrecadados, a demanda dos órgãos públicos, a sazonalidade de certas despesas, dentre outros critérios. Tal procedimento, se realizado adequadamente, acarretará na definição de previsões mais próximas da realidade e, com isso, possibilitará a execução responsável do orçamento.

A necessidade deste sistema de gestão financeira se deve ao tipo de procedimento instituído pela Constituição Federal, para cumprimento dos programas e ações governamentais, formado pela legislação orçamentária.

Como demonstrado anteriormente, a Constituição Federal adotou a legislação orçamentária como instrumento de planejamento e execução dos planos de governo, e, no âmbito deste sistema, a Lei Orçamentária Anual é utilizada para estimar a receita e fixar a despesa de cada exercício financeiro. Todavia, a previsão da arrecadação não é garantia da concretização da receita. Por conseguinte, a previsão da despesa, sem o correspondente valor em caixa, não garante sua efetiva realização.

Conforme ensina Giacomoni (2010, p. 300):

Para que as despesas possam ser efetivamente realizadas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitar a obrigação. Como não ocorre automaticamente o ajuste entre a entrada efetiva das receitas e as necessidades de pagamento das despesas, o administrador deve precaver-se, programando a realização dos gastos de forma harmonizada com o comportamento do fluxo de entrada de recursos.

Por isso, em decorrência destes fatos, foi inserido na legislação nacional, em especial na Lei de Responsabilidade Fiscal, o procedimento para controle financeiro das despesas frente à efetiva receita, no intuito de controlar os gastos públicos periódicos em consonância com a arrecadação de um mesmo período. Caso contrário, correr-se-ia o risco de aumento do endividamento público e até mesmo do não cumprimento das metas dos programas e ações estabelecidos no orçamento.

Sobre isso, esclarece Nascimento (2011, p. 106):

Destacando-se como instrumento de relevo no contexto do planejamento econômico e plasmado nessa dinâmica de integração, o orçamento-programa é peça fundamental na consecução dos objetivos governamentais, tanto que seu ritmo de execução deve ser ajustado ao fluxo dos recursos financeiros disponibilizados. Isso será alcançado na medida em que a programação financeira de desembolso permitir a liberação dos recursos destinados aos programas.

Cumpre mencionar, ainda, que a programação financeira, instrumento de aplicação racional de recursos, se estende por todo o exercício fiscal e, por isso, é indispensável para a fluidez dos mesmos, respeitando-se as prioridades exurgidas pelas demandas sociais (NASCIMENTO, 2011, p. 106).

Conforme o art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, destacado anteriormente, verifica-se que a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso devem respeitar os termos da Lei de Diretrizes Orçamentária do correspondente exercício financeiro e o disposto na alínea c, do inciso I, do art. 4º, daquela lei. Acontece que, quando do trâmite legislativo da Lei Complementar nº 101/2000, este último dispositivo foi vetado.

Com relação à observância dos termos constantes da Lei de Diretrizes Orçamentária, há que se considerar, para a elaboração do cronograma financeiro, particularmente o Anexo de Metas Fiscais, onde são estabelecidas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas e despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, de acordo com o que preconiza o § 1º, do art. 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Vale asseverar que a harmonia entre as diretrizes orçamentárias e a programação financeira é de suma importância para que, principalmente, as despesas não extrapolem o valor efetivamente arrecadado no período.

O art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, estabelece que, constatado, ao final do bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público devem promover, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentária.

[...] essa lei [de Responsabilidade Fiscal] reconhece que o planejamento e as ações do governo não terminam com o orçamento aprovado, mas devem ser continuamente reavaliados e ajustados à efetiva capacidade financeira do Estado. Nesse sentido, nos termos do disposto no seu art. 9º, a LRF instituiu procedimentos com vistas à avaliação periódica da expectativa de arrecadação, com a adoção de mecanismo de ajuste da execução orçamentária e financeira do exercício para a manutenção do resultado fiscal estabelecido. (PISCITELLI, 2010, p. 209).

Por esta razão o cronograma financeiro estabelecido pelo Poder Executivo é flexível, isto é, se houver ocorrências durante a execução orçamentária que altere a previsão de arrecadação ou mesmo que modifique as prioridades do governo, o cronograma inicialmente elaborado não será cumprido, devendo o gestor público, conforme abordado, limitar empenho e movimentação financeira. Para tanto, em vista de possível frustração na arrecadação, a Lei de Responsabilidade Fiscal também prevê, em seu art. 13, que o Poder Executivo desdobre as receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação. Destarte, verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita não comportou o cumprimento das metas de resultado estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentária, o Poder Executivo deve limitar empenho e movimentação financeira.

Outrossim, a fim de verificar o cumprimento do cronograma financeiro estabelecido e, conseqüentemente, o cumprimento do que foi planejado como planos governamentais e metas fiscais, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo deve demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública, conforme estabelece o § 4º, do art. 9º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destarte, do que foi discorrido no presente tópico, têm-se o seguinte procedimento: o Poder Executivo elabora o orçamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e Lei Orçamentária Anual), o qual deve corresponder ao resultado de intenso planejamento e análise de prioridades e fatores econômicos relevantes que influenciam na movimentação financeira de determinado ente público; aprovada e publicada a Lei Orçamentária Anual, o Poder Executivo deve elaborar a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, para adequar as despesas previstas às receitas realizadas no mesmo período; e, caso seja verificado que a realização da receita poderá não cumprir as metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, o Poder Executivo deverá promover, por ato próprio e nos montantes necessários a limitação de empenho e de movimentação financeira.

Neste aspecto, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso demonstram ser imprescindíveis para constatar se de fato houve

planejamento na elaboração do orçamento e para possibilitar sua execução de modo responsável. Isto porque a falta de consonância entre os valores previstos nestes instrumentos e sua efetiva receita significa falta de planejamento, de análise de dados financeiros, bem como de identificação de eventuais fatores econômicos que possam interferir na execução orçamentária. Além disso, tal descompasso implica na ausência de recursos para cumprimento dos compromissos firmados e, por conseguinte, no aumento da dívida pública.

Silva (2001, p. 715), ao explicar sobre orçamento-programa, esclarece a consonância que deve existir entre orçamento e conjuntura econômica, uma vez que a arrecadação interfere diretamente na execução orçamentária, o que fundamenta a elaboração adequada da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso.

Ressalta o referido autor:

Trata-se de *planejamento estrutural*, porque todos os planos e programas têm suas estruturas estabelecidas segundo o plano plurianual (art. 165, § 4º). Essa “integração do orçamento público com o econômico [como assinala Alejandro Ramirez Cardona] garante a necessária coordenação entre a política fiscal (intervencionismo indireto) e a política econômica (intervencionismo direto). Em realidade, assim como a política fiscal é parte da política econômica, igualmente o plano financeiro do Estado deve fazer parte do plano econômico do País. E, por outro lado, já que o equilíbrio financeiro nas finanças modernas se há de estabelecer em relação ao equilíbrio econômico geral, aquela integração é absolutamente indispensável”. Essa integração, agora bem caracterizada na sistemática orçamentária da Constituição, é que dá configuração à concepção de orçamento-programa. (grifo no original)

Assim, para que o gestor público possa efetivar os planos de governo, especificados em programas e ações, é necessário o planejamento adequado para elaboração do orçamento e sua execução responsável, o que impedirá o endividamento do Estado e possibilitará o cumprimento das metas definidas para estes programas e ações. Para tanto, é de suma importância a adequada elaboração da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, pois estes instrumentos refletem o planejamento dedicado à elaboração do orçamento, resultando na previsão precisa das receitas a serem realizadas, respeitados os diversos fatores que influenciam a movimentação financeira. E também porque servem para proporcionar a execução responsável do orçamento, medidas das quais decorre a limitação de empenho e movimentação financeira.

4 EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2010 DO MUNICÍPIO DE JAÚ/SP

O presente estudo de caso abrange a análise da execução orçamentária durante o exercício de 2010, no Município de Jaú. Destaca-se, para isso, o uso da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, no intuito de verificar o cumprimento das metas fiscais e, conseqüentemente, o cumprimento responsável da legislação orçamentária.

A escolha do exercício de 2010 se deve ao fato de ser a primeira execução orçamentária do que foi planejado pelo representante do Poder Executivo cujo mandato abrange 2009/2012. Vale lembrar que, após assumir o cargo, o Prefeito cumpre o orçamento elaborado pela gestão anterior e durante seu primeiro ano de mandato planeja o orçamento do exercício seguinte. Destarte, a análise do exercício em questão reflete bem o resultado do planejamento e execução orçamentária de uma gestão inexperiente, considerando, neste caso, que o Prefeito eleito para o mandato 2009/2012 assumiu tal cargo pela primeira vez.

Inicialmente, cumpre destacar que a Lei nº 4.391, de 23 de dezembro de 2009, Lei Orçamentária Anual do Município de Jaú, estimou a receita total do exercício de 2010 no equivalente a R\$ 198.366.300,00 (cento e noventa e oito milhões, trezentos e sessenta e seis mil e trezentos reais) e fixou despesa total no mesmo valor. Por sua vez, a Lei Complementar nº 330, de 27 de julho de 2009, também do referido Município, que estabeleceu as diretrizes para elaboração da lei orçamentária para o exercício de 2010, dispôs em seu art. 3º que o estabelecimento das metas e prioridades da administração municipal para o mencionado exercício, com base na previsão de arrecadação acima, conforme exigência do § 2º, do art. 165, da Constituição Federal, se daria excepcionalmente no Plano Plurianual, relativo ao período de 2010/2013.

Todavia, esta disposição da Lei de Diretrizes Orçamentária foi tratada de forma irregular frente ao mandamento constitucional, visto que a Lei Maior determina que as metas e prioridades da administração devem estar previstas na própria Lei de Diretrizes Orçamentária. Com efeito, é possível afirmar que, em tese, o art. 3º da Lei Complementar nº 330/2009 é inconstitucional, pois contraria nitidamente o § 2º, do art. 165, da Constituição, que estabelece:

Art. 165. [...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente,

orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. [...].

No entanto, referida lei municipal foi aprovada nestes termos, sem questionamentos judiciais quanto à apontada irregularidade, e por isso a norma vigorou normalmente e constitui base para o presente estudo. Assim, com relação às metas e prioridades da administração do Município de Jaú, para o exercício de 2010, cabe a análise da Lei Complementar nº 348, de 23 de dezembro de 2009, que estabeleceu o Plano Plurianual do Município de Jaú para o período de 2010 a 2013 e definiu as metas e prioridades da administração pública municipal, para o exercício de 2010.

Segundo o art. 7º do referido Plano Plurianual, as metas e prioridades da administração pública do Município para o exercício de 2010, conforme exigido pelo art. 165, § 2º, da Constituição Federal, foram fixadas nos Anexos V (Descrição dos programas governamentais/metast/custos para o exercício) e VI (Unidades executoras e ações) da referida lei municipal. Nestes anexos está distribuída a previsão de arrecadação no exercício entre 89 (oitenta e nove) programas governamentais, isto é, a distribuição dos R\$ 198.366.300,00 (cento e noventa e oito milhões, trezentos e sessenta e seis mil e trezentos reais) entre os programas estabelecidos pelo Poder Executivo municipal, para o exercício de 2010, cada qual com seu indicador de meta.

As metas fiscais, por seu turno, estão previstas nos anexos, especialmente no Demonstrativo I – Metas Anuais, da Lei Complementar nº 330, de 27 de julho de 2009, que estabelece as diretrizes a serem observadas na elaboração da lei orçamentária do Município para o exercício de 2010.

Contudo, conforme apontado anteriormente, para ser possível a aplicação de recursos públicos nos programas governamentais, é necessário que, primeiramente, o Município arrecade os valores correspondentes. Além disso, segundo constatado, a arrecadação não se dá de uma só vez, mas sim acontece no transcorrer do exercício, conforme os repasses efetuados por outros entes, pagamentos dos tributos, multas etc., razão pela qual o Poder Executivo deve estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Através destas medidas, o gestor público poderá prever quando e quanto provavelmente arrecadará em cada período e, por conseguinte, quando e quando aplicará em cada programa.

No Município de Jaú, o Decreto nº 5.958, de 4 de janeiro de 2010, dispôs sobre a programação financeira para o exercício de 2010, sobre o cronograma de execução mensal de desembolso e as metas bimestrais de arrecadação, segundo tabela constante de seu Anexo, sintetizados na tabela a seguir:

	RECEITA TOTAL	DESPESA TOTAL	RESERVA DE CONTINGÊNCIA	SUPERÁVIT/ DÉFICIT
PREVISÃO INICIAL	R\$ 212.993.500,00	R\$ 198.366.300,00	R\$ 2.762.200,00	R\$ 14.627.200,00
JAN.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
FEV.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
MAR.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
ABR.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
MAI.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
JUN.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
JUL.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
AGO.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
SET.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
OUT.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
NOV.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
DEZ.	R\$ 17.749.458,33	R\$ 16.530.525,00	R\$ 230.183,33	R\$ 1.218.933,33
TOTAL	R\$ 212.993.500,00	R\$ 198.366.300,00	R\$ 2.762.200,00	R\$ 14.627.200,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 1 – Síntese da programação financeira e do cronograma de desembolso

Com relação aos dados constantes da Tabela 1, nota-se certa incoerência na previsão de valores a serem arrecadados durante o exercício 2010, pois o Decreto municipal estabeleceu previsão de receita equivalente para todos os meses do mesmo ano. Ocorre que, conforme analisado anteriormente, a receita nunca será constante, visto que, por exemplo, alguns recursos tendem a ser repassados por outros entes de uma só vez, influenciando sobremaneira na receita do mês de referência. Por outro lado, no que concerne à arrecadação tributária, é correto afirmar que muitos contribuintes optam por pagar o tributo à vista, enquanto outros preferem pagar de forma parcelada, além de outras diversas situações que interferem diretamente na arrecadação.

Na verdade, pela análise do resultado de uma simples conta de divisão, da receita total por doze, que corresponde aos meses do exercício, verifica-se que o Poder Executivo municipal realizou este mesmo procedimento para determinar a previsão de receita mês a mês. Todavia, tal procedimento relacionado diretamente com planejamento não corresponde à realidade, o que demonstra ausência de análise de informações financeiras da Prefeitura ou até mesmo a ausência destas informações, em razão da precariedade da administração.

Diferentemente do que foi estabelecido no Município de Jaú, referente ao exercício de 2010, a previsão de receita deveria ter sido feita com base nas situações pretéritas, coleta de dados e até mesmo através da análise de diversos fatores

econômicos. Isto porque o desenvolvimento maior ou menor de um país ou de uma região influencia sobremaneira a disponibilização financeira e, conseqüentemente, na sua movimentação, seja no mercado, cuja circulação de mercadorias e serviços gera maior arrecadação tributária, seja pelo pagamento direto dos tributos (IPTU, ITR etc.). Na primeira hipótese, como apontado acima, seria necessária a análise das informações financeiras de outros exercícios e, para tanto, o departamento próprio para cuidar destas informações deveria estar apto a coletar e gerar estes dados. Já na segunda hipótese, seria imprescindível o debate entre setores da economia local, com base nos dados locais, regionais, nacionais e até mesmo internacionais.

Cumprido ressaltar que a atualização do valor previsto para a receita anual, especificada na Tabela 1, em relação ao montante estabelecido na Lei Orçamentária Anual, é normal e decorre de novos dados relacionados a previsões futuras anteriormente não existentes, tais como um recurso liberado por outro ente ou a implantação de programa de recuperação fiscal, dentre outros. Sobre isso, como tratado anteriormente, cabe lembrar que a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso não são inflexíveis, cabendo sua revisão durante o exercício.

Outro aspecto a ser considerado, é o elevado valor do superávit previsto no Decreto municipal, visto que, como administração pública, a Prefeitura tem muitas demandas a atender e programas a cumprir. Ora, se havia crédito adicional ao orçamento de 2010, já no início do exercício, competia ao Poder Executivo aplicá-lo em determinado programa e considerá-lo como despesa durante o exercício e não fazê-lo constar como superávit mensal.

Além disso, oportuno mencionar que o equívoco no estabelecimento das previsões de receita reflete diretamente na aplicação dos recursos, ou melhor, na realização das despesas. Aliás, a inconsistência das previsões é facilmente comprovada por meio da análise dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária de 2010, de cada bimestre, sintetizados na tabela abaixo:

	RECEITA	DESPESA	RESERVA DE CONTINGÊNCIA	SUPERÁVIT/ DÉFICIT
1º BIM.	R\$ 29.673.424,07	R\$ 21.604.002,86	R\$ 605.200,00	R\$ 8.069.421,21
2º BIM.	R\$ 39.606.611,92	R\$ 39.323.188,63	R\$ 200,00	R\$ 283.423,29
3º BIM.	R\$ 33.916.695,71	R\$ 37.278.929,29	R\$ 200,00	-R\$ 3.362.233,58
4º BIM.	R\$ 32.023.910,60	R\$ 43.177.018,02	R\$ 200,00	-R\$ 11.153.107,42
5º BIM.	R\$ 30.348.568,06	R\$ 33.756.565,59	R\$ 200,00	-R\$ 3.407.997,53
6º BIM.	R\$ 41.118.581,64	R\$ 40.488.421,80	R\$ 200,00	R\$ 630.159,84
TOTAL	R\$ 206.687.792,00	R\$ 215.628.126,19	R\$ 606.200,00	-R\$ 8.940.334,19

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 2 – Síntese dos relatórios bimestrais da execução orçamentária

Se analisadas as Tabelas 1 e 2, é possível verificar que a soma das previsões mensais das receitas da Tabela 1, por bimestre, que corresponde a R\$ 35.498.916,66 (trinta e cinco milhões, quatrocentos e noventa e oito mil, novecentos e dezesseis reais e sessenta e seis centavos), salvo as previsões do 2º e do 6º bimestres, ficaram acima da receita efetiva, indicada na Tabela 2, isto é, significa que a receita efetiva ficou abaixo do previsto. Esta situação já demonstra, por si só, que as metas fiscais provavelmente não seriam cumpridas no exercício, uma vez que, desde o início deste, a receita real não acompanhava a sua previsão.

Outra situação constatada, também contrária à execução responsável, demonstra que o Município realizou despesas bimestrais, com exceção do 1º bimestre, superiores à previsão da programação financeira. Ainda pior é a verificação de que em alguns bimestres o Município chegou até mesmo a realizar despesas superiores as receitas do mesmo período.

Por isso, mesmo se utilizando de recursos relacionados à dotação prevista como reserva de contingência, o exercício de 2010 se encerrou com déficit. Além disso, a programação financeira, resumida na Tabela 1, indicou que, obedecidas as despesas previstas, o Município manteria um superávit mensal de R\$ 1.218.933,33 (um milhão, duzentos e dezoito mil, novecentos e trinta e três reais e trinta e três centavos), o que não ocorreu, visto que todos os bimestres, com exceção do 1º, ficaram abaixo do previsto, chegando a apontar déficit em alguns períodos.

Ora, desde o início do exercício de 2010, frente à arrecadação abaixo do esperado, o Poder Executivo municipal poderia ter reavaliado a programação financeira e o cronograma de desembolso, para adequá-lo à realidade.

Percebe-se, no entanto, que não houve planejamento sequer para a elaboração do cronograma financeiro, uma vez que o mesmo resultou de simples cálculo de divisão, da receita total prevista pelos 12 (doze) meses do exercício financeiro, conforme Tabela 1. Tal procedimento reflete ainda a ausência de planejamento também na elaboração do orçamento, pois a previsão precisa da arrecadação, no montante e no tempo previstos, seria transportada para a programação financeira, sem maiores dificuldades.

Cabe destacar que o Resultado Primário obtido ao final do exercício de 2010 ficou bem abaixo do que foi estabelecido como meta. Segundo consta do Anexo de Metas Fiscais – Demonstrativo I – Metas Anuais, da Lei Complementar nº 330/2009, o Resultado Primário para 2010, em valor corrente, equivalia a R\$ 11.506.000,00

(onze milhões e quinhentos e seis mil reais). Todavia, conforme Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do último bimestre do exercício, o Resultado Primário ficou negativo em R\$ 5.523.604,15 (cinco milhões, quinhentos e vinte e três mil, seiscentos e quatro reais e quinze centavos), isto é, houve déficit primário.

Por fim, oportuno verificar também que o Resultado Nominal aumentou demasiadamente em relação à previsão constante na Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei Complementar nº 330/2009). Nesta norma, o Resultado Nominal, em valor corrente, correspondia a R\$ 1.222.000,00 (um milhão e duzentos e vinte e dois mil reais). Contudo, conforme Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do último bimestre do exercício, o Resultado Nominal correspondeu a R\$ 14.023.882,97 (quatorze milhões, vinte e três mil, oitocentos e oitenta e dois reais e noventa e sete centavos).

Acontece que, mesmo verificados os descumprimentos dos Resultados Primário e Nominal, especificados na Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo não limitou empenho nem movimentação financeira, o que poderia contribuir para o reajuste da contas e, conseqüentemente, para o cumprimento das metas estabelecidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi exposto no presente estudo, é possível afirmar que o estabelecimento de programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso é de suma importância para o planejamento da administração pública, para que, conseqüentemente, a execução orçamentária seja responsável e efetiva. A elaboração criteriosa deste cronograma financeiro, além de demonstrar que o Poder Público está amparado por sistemas de coleta de dados precisos, implicará ainda no cumprimento das metas e prioridades elencadas para o correspondente exercício.

No caso do Município de Jaú, conforme os dados levantados e sintetizados neste estudo, ficou demonstrado que o mesmo não possui sistema de informações precisas ou que, se as possui, não as utiliza, uma vez que a programação financeira para o exercício de 2010 decorreu de simples conta de divisão, em que previa para cada mês o correspondente a 1/12 (um doze avos) da previsão de receita total para o mesmo exercício. Tal falta de planejamento resultou no estabelecimento de

cronograma financeiro incoerente. Além disso, na execução orçamentária, o Poder Executivo descumpriu tanto esta programação quanto os resultados reais. Assim, obtendo menor receita durante o exercício de 2010, gastando mais do que o previsto e descumprindo a programação financeira, o Município de Jaú sequer se utilizou de medidas como limitação de empenho e movimentação financeira, o que acarretou no descumprimento das metas fiscais estabelecidas e no aumento da dívida pública.

Em vista disso, oportuna a realização de novo estudo sobre os sistemas de coleta e armazenamento de dados sobre as situações financeiras pretéritas, bem como demais influências econômicas, com relação ao Poder Público, para sua utilização na elaboração da programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso.

6 REFERÊNCIAS

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

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 22 nov. 2011.

_____. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 22 nov. 2011.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 nov. 2011.

_____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 nov. 2011.

BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 3ª ed. (ano 2008), 3ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2011.

JAÚ (Município). *Decreto nº 5.958, de 4 de janeiro de 2010*. Disponível em: <<http://leis.jau.sp.gov.br/decretos/2010/5958.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2011.

JAÚ (Município). *Lei nº 4.391, de 23 de dezembro de 2009*. Disponível em: <<http://leis.jau.sp.gov.br/leis/2009/4391.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2011.

JAU (Município). *Lei Complementar nº 330, de 27 de julho de 2009*. Disponível em: <http://leis.jau.sp.gov.br/leis_complementares/2009/330.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al.. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 11ª ed. rev., ampliada e atualizada até novembro de 2009. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva & NASCIMENTO, Carlos Valder (org.). *Comentários à Lei de responsabilidade fiscal*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 1º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_1_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 2º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_2_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 3º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_3_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 4º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_4_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 5º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_5_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JAHU. *Relatório resumido da execução orçamentária – 6º bimestre*. Disponível em: <http://www.jau.sp.gov.br/contas_publicas/2010/PUBLICACAO_6_BIMESTRE_2010.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2011.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19ª ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 31, de 14.12.2000). São Paulo: Malheiros Editores: 2001.