

Lei de Diretrizes Orçamentárias: Atendimento das Exigências por parte dos Municípios

LUCAS CARRILHO DO COUTO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS (UFLA)

JOÃO ESTEVÃO BARBOSA NETO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)

LEANDRO LIMA RESENDE
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS (UNIFAL-MG)

Lei de Diretrizes Orçamentárias: Atendimento das Exigências por parte dos Municípios

Resumo: Esta pesquisa teve como objetivo verificar de que forma os municípios atendem os preceitos legais exigidos pelo Anexo de Metas Fiscais na composição de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para tanto, fez-se um estudo descritivo, documental e qualitativo, atribuindo 21 municípios, dos 44 inseridos na mesorregião Oeste de Minas, como a amostra da pesquisa, totalizando 84 peças orçamentárias. O espaço temporal da pesquisa foi de 2013 a 2016, perfazendo um total de 4 anos e absorvendo uma gestão municipal completa. As evidências encontradas nos resultados depreendem diversas constâncias perenes ao que é devidamente exigido, mas também exprimem em todos os quesitos, sem exceção, determinadas composições que dirimem ou excluem a qualidade da informação.

Palavras-chave: Orçamento Público. Lei de Diretrizes Orçamentárias. Anexo de Metas Fiscais. Gestão Municipal.

Introdução

A importância e a necessidade do planejamento nos atos governamentais e, principalmente, na implementação de políticas públicas é indiscutível (Oliveira, 2006; Derlien, 2014). Sua aplicação é inclusive foco de diversos estudos na área de administração pública (Peres & Mattos, 2017; Przeybilovicz, Cunha & Póvoa, 2017; Freitas, Cohn & Ferreiro Pinto, 2018; Silva, Burgos & Medeiros, 2018). Também por isso, a gestão das contas públicas, o controle do déficit e a necessidade de equilíbrio das contas são preocupações latentes por parte de todos os setores da sociedade.

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

Neste sentido a Constituição Federal de 1988 deu ênfase à função de planejamento no setor público ao introduzir significativas mudanças na forma de condução do processo orçamentário, aliando o orçamento público ao planejamento. O orçamento público evoluiu de um mero documento em que as receitas são previstas e as despesas autorizadas, para um documento legal que contém programas e ações vinculadas a um plano de médio prazo que dá ênfase às realizações do governo. Ele passou a ter objetivos e metas a atingir, expressos em dados físicos para mensuração dos projetos e atividades, e que possibilitam o acompanhamento e avaliação dos resultados. Tal fato ocasionou uma mudança funcional do seu conceito e do sentido para além de uma composição numérica (Broliani, 2004; Rosa, 2011).

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

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

Diante de tal complexidade legal, pode ocorrer a elaboração e aprovação de peças orçamentárias incompletas ou divergentes à legalidade, inerente ao planejamento orçamentário. No entendimento de Pinto (2015), a inexistência de aspectos legais compulsórios nas peças orçamentárias é indício de pelo menos uma entre duas condutas inadmissíveis: há falta de planejamento fiscal, ou ele existe, mas está sendo ocultado da opinião pública. No primeiro caso, viola-se o princípio da responsabilidade fiscal; e, no segundo, o da publicidade da administração pública.

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

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

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

Acrescenta-se ainda que a maioria dos estudos sobre orçamento público no Brasil abrange áreas ligadas ao orçamento participativo (Garcia, Vivacqua & Tavares, 2011), execução orçamentária (Fittipaldi, Costa & Araujo, 2017), gastos com saúde (Baptista *et al.*, 2012; Pinto & Ximenes, 2018) e educação (Bursztyn, 2016; Pinto & Ximenes, 2018), com abordagens majoritariamente quantitativas sobre setor público de forma geral, não se atendo a setores específicos de atividade (Lyrio, Dellagnelo & Lunkes, 2013). Sanches e Melo (2003) também notam a ausência de estudos empíricos relacionados aos processos de elaboração da proposta orçamentária, bem como da implementação do orçamento aprovado dentro do Executivo, voltando-se principalmente para trabalhos descritivos voltados para análise jurídica do processo orçamentário.

Essa ausência também pode ser observada no trabalho de Brotti, Laffin e Borgert (2007), onde são localizados estudos relacionados ao tema orçamento público de forma indireta, ou seja, quando o autor estudou outros assuntos que se relacionam com o tema, e que não o tem como objeto principal de pesquisa. Essa escassa materialidade de produção científica na área

de orçamento público (Monteiro & Gomes, 2013) não é somente uma realidade brasileira, uma vez que Lunkes, Ripoll e Rosa (2011) também confirmam o baixo nível de publicações na Espanha sobre o tema.

Desse modo, diante da exigência legal requerida nas peças orçamentárias perante a carência de técnicos e setores específicos no assunto, bem como a baixa proporção de gastos nas áreas de planejamento e orçamento, além da ausência de produções científicas e da relevância do tema, o presente estudo tem o seguinte objetivo: Verificar de que forma os municípios da mesorregião Oeste de Minas atendem os preceitos legais exigidos na composição do Anexo de Metas Fiscais de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Para a consecução desse objetivo, no que se refere à organização estrutural do estudo, ressalta-se que além da Introdução, o trabalho está estruturado em mais quatro seções. Nas próximas duas seções são apresentados os principais conceitos e estudos que deram suporte à pesquisa, no que se refere à Lei de Diretrizes Orçamentárias e ao Anexo de Metas Fiscais. Na sequência são descritos os caminhos trilhados para seu desenvolvimento, os Procedimentos Metodológicos. Adiante apresentam-se os Resultados encontrados e as análises efetuadas. E, por fim, apresentam-se as Considerações Finais.

Lei de Diretrizes Orçamentárias

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

Perante a necessidade de se ajustar a programação estimada no PPA ao cenário político, econômico e institucional que vigora nos meses que antecedem a elaboração e análise da proposta orçamentária, “a LDO tem o poder de antecipar um fato inevitável: a necessidade de fazer escolhas” (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2008:164). As metas de médio prazo estabelecidas no PPA, invariavelmente, demandam mais recursos do que um orçamento anual pode dispor, por mais que ocorra a preocupação com o equilíbrio fiscal em sua elaboração. Dessa maneira, há que se priorizar algumas em detrimento de outras (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2008; Rocha, Marcelino & Santana, 2013). Assim, por todo seu conteúdo, a LDO é considerada uma peça importante e estratégica para balizar a elaboração do orçamento (Cardoso Júnior, 2011; Rosa, 2011).

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

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

de exigências legais (Athias; Scaff, 2016). Até a introdução da LRF, todos os ditames legais atuais destinados à LDO se encontravam expostos apenas na Constituição Federal de 1988. Segundo o § 2º do Artigo 165 da Constituição Federal de 1988:

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

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

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

Com o advento da LRF, instituída para reforçar o papel das leis orçamentárias como instrumento de planejamento global, aproximando as atividades de programação e execução dos gastos públicos com mecanismos de acompanhamento periódico, o significado, a importância e o conteúdo da LDO, notadamente, ampliou, incumbindo-lhe novos aspectos e funções não abrangidos pela Carta Constitucional (Andrade *et al.*, 2010; Giacomoni, 2010; Abraham, 2017).

Desse modo, é possível verificar que a LRF ampliou o papel e a importância da LDO tornando-a, ainda, elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal (Nascimento e Debus, 2001). Assim, uma lei de diretrizes, aprovada antecipadamente, composta de definições sobre metas e prioridades, investimentos, metas fiscais, riscos fiscais, mudanças na legislação sobre tributos, além dos seus outros quesitos, possibilitará a compreensão partilhada entre Executivo e Legislativo sobre os vários aspectos da economia e da administração do campo público. Isso facilita sobretudo a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo (Giacomoni, 2010).

Anexo de Metas Fiscais

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

Para tanto, de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2017), a fim de dar cumprimento ao preceito do que estabelece a LRF, o Anexo de Metas Fiscais deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

Quadro 1 - Demonstrativos do Anexo de Metas Fiscais

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

Fonte: Dados da Pesquisa

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

O Demonstrativo 1 trata sobre as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas e despesas, resultado primário, resultado nominal e montante da dívida, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, tendo como finalidade, além de dar transparência sobre as metas fiscais. Isso dá base à avaliação da política fiscal estabelecida pelo chefe do Poder Executivo para o triênio e orienta a elaboração do projeto de LOA de forma a permitir o alcance das metas conforme o planejado.

O segundo demonstrativo tem a finalidade de avaliar o cumprimento daquilo que foi pactuado com o Poder Legislativo, por meio do comparativo entre as metas fixadas e o resultado obtido do segundo ano anterior ao que se refere a LDO, incluindo, inclusive, análise dos fatores determinantes para o alcance ou não dos valores mensurados como metas (Andrade *et al.*, 2010; Pinto, 2015; Abraham, 2017; MDF, 2017). Assim, nesse demonstrativo, estão evidenciados os fatores e os pontos positivos ou negativos que ocorreram durante o exercício financeiro avaliado, e, as discrepâncias, as quais deverão ser devidamente justificadas pelo Poder Executivo (Andrade *et al.*, 2010).

O Demonstrativo III tem como objetivo dar transparência às informações sobre as metas fiscais previstas dos três exercícios anteriores e dos três exercícios seguintes a que se refere a LDO (Costa & Valverde, 2002; MDF, 2017). A comparação das metas futuras com as metas dos exercícios anteriores tem o intuito de validar a consistência das estimativas, além de fornecer subsídios tanto para estudos e análises dos técnicos responsáveis pela elaboração da peça, como também do Poder Legislativo e a quem se interessar (Andrade *et al.*, 2010).

Também deve estar presente na LDO, o Demonstrativo IV, que demonstra a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios anteriores ao ano de edição da peça (Costa & Valverde, 2002; Andrade *et al.*, 2010). Segundo o MDF (2017), o demonstrativo deve trazer consigo, em conjunto, uma análise dos valores apresentados com as causas das variações do patrimônio líquido como, por exemplo, fatos que venham a causar desequilíbrio entre as variações ativas e passivas e outros que contribuam para o aumento ou a diminuição da situação líquida patrimonial.

Já o Demonstrativo V deve informar a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de bens dos últimos três exercícios anteriores ao ano de edição da LDO (Andrade *et*

al., 2010). Seu objetivo é assegurar a transparência demonstrando a forma e como o município utilizou os recursos obtidos com a alienação de ativos, com vistas à preservação do patrimônio público (Abraham, 2017; MDF, 2017). Seu quadro deve conter informações sobre as receitas realizadas por meio da alienação de ativos, discriminando as alienações de bens móveis e imóveis, e sobre as despesas executadas com tais recursos (Abraham, 2017).

O demonstrativo VI deverá apresentar tabelas que contenham a análise da situação financeira e da projeção atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos. Esse demonstrativo objetiva dar transparência à situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas na LDO, além de orientar a elaboração da LOA (Costa & Valverde, 2002; MDF, 2017). A LRF, ao mencionar que os governos municipais devem fazer uma avaliação da situação financeira e atuarial, induz à demonstração de resultados relativos a exercícios passados e futuros, com a respectiva avaliação desses resultados.

O demonstrativo seguinte, Demonstrativo VII, exige que os municípios incluam em sua LDO uma tabela que apresente a estimativa e a compensação da renúncia de receita, caso haja pretensões para tal. O referido demonstrativo tem como objetivo dar transparência às renúncias de receita previstas na LDO, para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, além de orientar a elaboração da LOA (Broliani, 2004; Costa & Valverde, 2002; Lacerda, 2005; MDF, 2017).

O último demonstrativo pertencente ao Anexo de Metas Fiscais trata sobre o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, que são aquelas novas despesas decorrentes de expresso mandamento legal, ato administrativo ou medida provisória, no caso federal, que tornem obrigatória ao ente sua execução por um período superior a dois anos (Lacerda, 2005).

Procedimentos Metodológicos

Para compreender a realidade da composição das LDOs dos municípios, delimitou-se não probabilisticamente a mesorregião do Oeste de Minas como horizonte de pesquisa. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 1990) entende-se por mesorregião uma área individualizada que apresenta formas de organização geográfica definidas por dimensões, ou características, que possibilitam a delimitação de cada identidade e espaço regional.

Conforme consulta realizada no portal do IBGE Cidades (2017), a mesorregião Oeste de Minas é uma das 12 mesorregiões do Estado de Minas Gerais, compreendendo um total de 44 municípios divididos em cinco microrregiões: Campo Belo, Divinópolis, Formiga, Oliveira e Piumhi (IBGE, 2017b).

As cidades da mesorregião escolhida possuem um total 1.045.975 habitantes em 2017, o que equivale a aproximadamente 4,95% de toda a população do estado, conforme projeção do IBGE (2017a). Com o sexto Produto Interno Bruto (PIB), comparado as outras mesorregiões, o conjunto estudado absorve aproximadamente 11,72% do total da riqueza do estado de Minas Gerais (FJP, 2016). Trata-se de uma mesorregião que contempla uma economia diversificada e intermediária, porém de tendência ascendente, baseada principalmente na indústria e no setor de serviços (Cirino & Gonzáles, 2011). Seu conglomerado territorial ocupa 24.043,467 km², e corresponde a 4,1% da área total do estado (Sá Júnior, 2009; Salvio, 2016).

Após o levantamento dos dados, foram excluídos da análise os municípios que não disponibilizaram ou não encaminharam os dados necessários, em qualquer ano, ou o fizeram de forma incompleta. Essa situação consiste uma das limitações da pesquisa pois restringiu a análise dos dados em 47,73% (21 municípios) da amostra inicial (Tabela 1).

Tabela 1 - Amostra final

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

Fonte: Dados da Pesquisa

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

O principal meio de fonte dos dados, inicialmente, foi o site do Tribunal de Contas de Minas Gerais (TCE-MG) "Fiscalizando com o TCE – Minas Transparente". Porém, caso fosse observado alguma incompatibilidade da peça orçamentária conforme os moldes exigidos para publicação, ou, caso o respectivo arquivo estivesse indisponível ou incompleto, seriam realizadas buscas dos documentos nos endereços eletrônicos da Prefeitura e da Câmara Municipal das devidas cidades faltantes. E por último, se ainda houvesse carência de algum dado ou documento, seriam efetivadas comunicações por e-mail, ouvidoria, Sistema de Informação ao Cidadão (SIC), telefone, ou até mesmo tentativas pessoais. Após toda essa etapa de coleta das 176 peças orçamentárias necessárias, 115 foram obtidas (Quadro 2).

Quadro 2 - Lei de Diretrizes Orçamentárias coletadas nos exercícios de 2013 a 2016

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

Fonte: Dados da Pesquisa

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

Nesse sentido, a amostra final foi composta por 21 municípios (Tabela 1) e 84 LDOs completas entre os anos de 2013 a 2016.

Resultados e Discussão

O Demonstrativo I do Anexo de Metas Fiscais deve conter informações sobre as metas anuais. Dos 84 planos estudados abrangendo os exercícios de 2013 a 2016, 76 peças contêm o referido demonstrativo. Tal evidência é importante porque este demonstrativo é um dos alicerces para os outros que são disponibilizados na sequência. Além do que, a não inserção provoca grave lesão ao planejamento municipal, à transparência governamental e fere de forma nítida e ostensiva a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em todas as 8 peças dos dois municípios que não publicaram o Demonstrativo I (Conceição do Pará e Ibituruna), não há qualquer menção sobre os motivos ou causas para sua ausência, o que impossibilita qualquer tipo de interpretação para justificar o devido fato.

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

Já, quanto à memória e metodologia de cálculo utilizadas, que visam esclarecer e justificar a forma de obtenção dos valores colocados, os municípios de Camacho, Cana Verde, Cláudio, Córrego Fundo, Formiga, Santana do Jacaré e Vargem Bonita não expuseram quais foram os procedimentos utilizados para cálculo dos montantes pretendidos.

Há ainda, nos municípios de Cana Verde e Itaúna, ausência dos valores constantes nas contas do conteúdo do demonstrativo, que buscam igualar um valor futuro ou passado a preço corrente. Essa análise é importante para atribuir comparabilidade dos dados sem seus valores inflacionários, com a finalidade de observar a real variabilidade das contas do decorrer dos anos.

É importante destacar que foram encontradas duas delimitações que diminuem a qualidade de seus demonstrativos. A primeira está situada nas LDOs de 2013 a 2016 de Camacho, Cana Verde, Itaúna e Santana do Jacaré, de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte, de 2013 e 2015 de Cláudio e de 2013 de Córrego Fundo e Divinópolis. Foi percebido nestes planos que as receitas e despesas de cada ano possuem valores distintos em suas projeções. Há que se especificar que, de acordo com o princípio do equilíbrio (Artigo 4º, Inciso I da LRF), deve haver igualdade entre receitas previstas e despesas fixadas, não podendo esta ultrapassar o montante da primeira, consolidando-se uma forma salutar de política econômica financeira (Quintana *et al.*, 2011).

Também foi verificado, na LDO de 2013 do município de Santo Antônio do Monte, uma relevante inexatidão nos dados, pois esse ente governamental provisionou uma expectativa de gasto superior a receita em 56,07% nos três anos consecutivamente. É perceptível a falta de análise e revisão da peça orçamentária, sendo que esse contexto traz como consequência insegurança e dúvida aos usuários da informação quanto a confiabilidade de todo o conteúdo da LDO.

Com relação ao Demonstrativo II, este possibilita avaliar o cumprimento das metas fiscais do exercício anterior ao que a LDO é elaborada. Das 84 peças estudadas, 76 peças computam o demonstrativo e outras 8, condizentes novamente as cidades de Conceição do Pará e Ibituruna, não possuem a presente exigência em nenhuma de suas LDOs analisadas. A ausente aferição além de não transparecer sobre a avaliação executado/previsto, impossibilita observar quais desempenhos tiveram maiores discrepâncias com relação àquilo que foi previamente estabelecido, para com isso alterar, manter ou ajustar os métodos de estimação utilizados naquele exercício.

Como já constatado na análise do Demonstrativo I, as peças de 2013 a 2016 de Itaúna, de 2013 e 2016 de Córrego Fundo, de 2013 e 2015 de São Roque de Minas, de 2013 e 2014 de Santana do Jacaré, de 2015 e 2016 de Piumhi, de 2013 de Santo Antônio do Monte, de 2013 de Divinópolis, de 2014 de Campo Belo e de 2016 de Nova Serrana e São Francisco de Paula apresentam estimativas de receitas diferentes das despesas, ferindo o princípio do equilíbrio. E as LDOs de 2013 a 2016 de Camacho e Cana Verde, de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte, de 2014 de Carmópolis de Minas e de 2015 de Santana do Jacaré trazem consigo contas em branco, o que impossibilita a comparação entre o realizado e o previsto.

A maior parte dos municípios (18), não faz qualquer tipo de apreciação sobre os resultados encontrados, e, quando o fazem, são de maneira superficial e não analítica. É importante que todo o processo de avaliação seja transparente, inclusive metodologicamente explicado, para maior discernimento e esclarecimento para a população bem como para registro para base na elaboração dos próximos planos orçamentários.

O Demonstrativo III refere-se às metas fiscais atuais comparadas com as metas fiscais fixadas nos três exercícios anteriores. Verificou-se que 19 LDOs das 84 estudadas nos exercícios de 2013 a 2016 não possuem a presente exigência. Todos os planos de 2013 a 2016 de Cana Verde, Conceição do Pará, Ibituruna e Itaúna e de 2014, 2015 e 2016 de Santo Antônio do Monte perfazem este conjunto dissociado que contraria a disposição da LRF.

Como verificado pelas duas tabelas antecedentes, os mesmos problemas observados foram percebidos neste demonstrativo. As peças de 2013 a 2016 de Camacho e Santana do Jacaré, de 2014 de Nova Serrana e São Francisco de Paula e de 2016 de Cláudio e Piumhi apresentam quantias diferentes para receitas e despesas em todos os períodos.

Porém uma nova questão foi notada nas LDOs de 2013 a 2016 do município de Camacho. Os valores situados no demonstrativo destes exercícios são os mesmos estabelecidos nos valores correntes. A falta dessa informação impede a comparabilidade dos dados sem seus valores inflacionários.

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

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

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

Não é possível assimilar quais os motivos para estas ocorrências, pois não é aludido qualquer tipo de informação sobre isto nos planos. Porém pode-se personificar de forma inteligível a existência de um regime próprio de previdência nestas cidades, mas que é pautado somente em algumas peças orçamentárias, ausentando-se nas demais.

O Demonstrativo V possibilita verificar a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos dos últimos três anos da elaboração da LDO. Os planos de 2013 a 2016 de Camacho, Cana Verde, Conceição do Pará e Ibituruna além da LDO de 2013 de São Francisco de Paula não possuem este demonstrativo. A falta destes dados não transparece de que forma e como o município utilizou os recursos obtidos com a alienação de ativos. Não é possível ter ciência se a respectiva ausência se deve ao não recebimento deste tipo de receita nos anos apreciados ou se efetivamente a tabela não foi elaborada para a LDO.

As outras cidades apresentam, por meio da LDO, demonstrativos semelhantes ao que é padronizado pelo MDF. Porém os municípios de Itaúna em todas suas LDOs e Santo Antônio do Monte nas peças de 2014, 2015 e 2016 ordenaram em seus planos demonstrativos sobre a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos com padrões diferentes daquele constante no MDF. Todos os municípios que apresentam o demonstrativo, em pelo menos uma das LDOs estudadas, receberam recursos por meio de alienação de bens móveis, enquanto 41,17% destas mesmas cidades obtiveram recursos por intermédio da alienação de bens imóveis. Com relação a aplicação destas quantias durante os exercícios, os municípios aplicaram tais recursos em despesas com investimentos, excetuando-se apenas Divinópolis e Pains que, em determinado ano também, consumiram parte das alienações em amortização da dívida e inversões financeiras, respectivamente.

Já o Demonstrativo VI apresenta a avaliação da situação financeira e atuarial do RPPS dos servidores municipais. Os planos de 2013 a 2016 de Divinópolis, Formiga, Itaúna, Nova Serrana, Perdões, Piracema e Santo Antônio do Monte contêm este demonstrativo.

Diante deste conjunto de municípios que contemplam informações sobre o regime próprio de previdência, chega-se ao entendimento de que a ilação feita na análise do Demonstrativo IV, sobre a existência de regimes previdenciários nas cidades Nova Serrana, Perdões e Santo Antônio do Monte é verdadeira, uma vez que tais municípios discriminam no Demonstrativo VI a representação dos mesmos de forma completa. Somente a cidade de Vargem Bonita justificou em nota explicativa a nulidade dos dados de suas tabelas em todas as quatro LDOs estudadas, afirmando que o município não possui regime próprio de previdência.

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

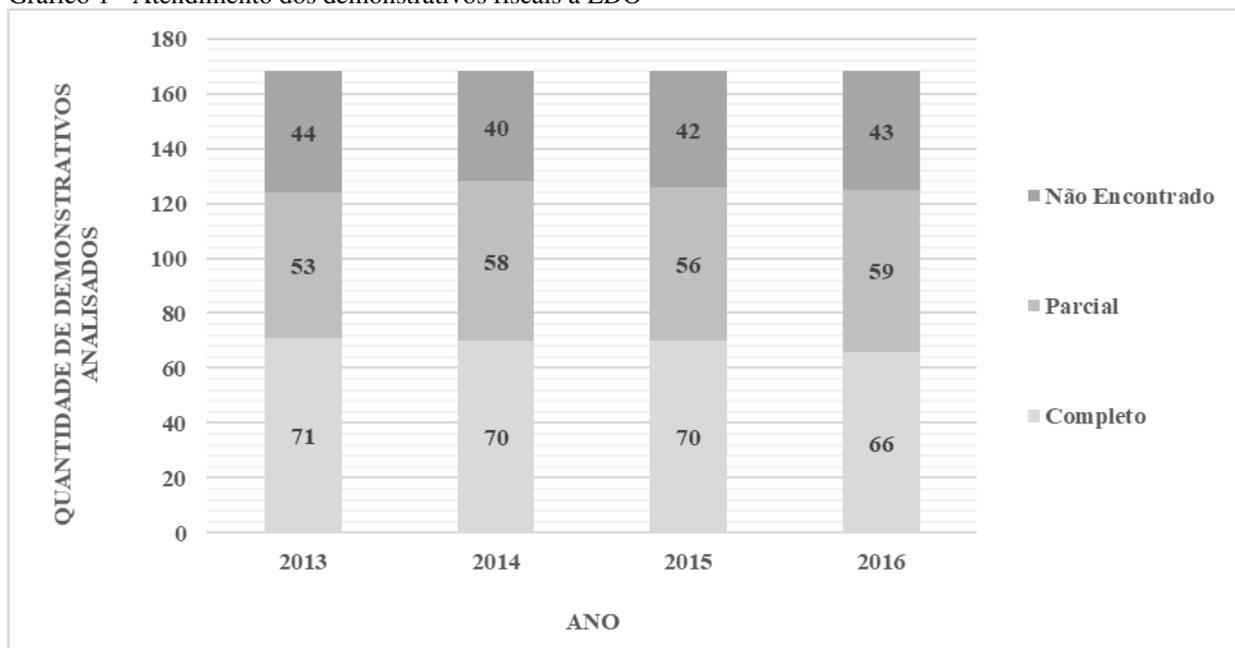
Não é possível perceber se a ausência do demonstrativo delimita a despretensão municipal de realizar algum tipo de renúncia de receita nos anos em questão ou se há irregularidade pela não elaboração da tabela. Todavia, de forma transparente, mesmo que não haja intenção do governante, é evidente que a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

Por fim, o último demonstrativo pertencente ao Anexo de Metas Fiscais trata sobre o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (Demonstrativo VIII). Os municípios de Camacho, Cana Verde, Conceição do Pará, Ibituruna, Santana do Jacaré, Santo Antônio do Monte e São Francisco de Paula, além das LDOs de 2015 e 2016 de Formiga, não fazem qualquer citação sobre este demonstrativo. A falta deste componente ou sua disposição nula personifica que os municípios não contemplaram tal exigência legal, ou que não pretendem inserir novas despesas nestes exercícios decorrentes de expresso mandamento legal ou ato administrativo que tornem obrigatória aos entes sua execução por um período superior a dois anos (Lacerda, 2005).

As cidades de Divinópolis e Vargem Bonita em suas peças de 2013 a 2016, além das LDOs de 2014, 2015 e 2016 de Piracema, computam tabelas diferentes daquela modelada pelo MDF, não atendendo os requisitos mínimos necessários para o atendimento do demonstrativo. São discriminados apenas algumas contas de despesas que não são compostas por uma estrutura adequada de interpretação para o estabelecimento da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Diante do exposto, é importante ressaltar que o conjunto de itens analisados, no que tange ao conglomerado do Anexo de Metas Fiscais, perfaz um total de 672 demonstrativos, sendo 168 por ano. Por meio do Gráfico 1 é possível identificar a representatividade de cada quesito completo, parcial ou não encontrado nas LDOs de cada ano estudado.

Gráfico 1 - Atendimento dos demonstrativos fiscais à LDO



Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 168 itens estudados em 2013, 71 (42,26%) requisitos foram apreciados como completos, 53 (31,55%) parcialmente completos ou incompletos e 44 (26,19%) não foram encontrados. Em 2016 foram 66 (39,29%) requisitos apreciados como completos, 59 (35,11%) parcialmente completos ou incompletos e 43 (25,60%) não foram encontrados.

Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo verificar de que forma os municípios atendem os preceitos legais exigidos na composição do Anexo de Metas Fiscais de suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para tanto buscou-se analisar qualitativamente a Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2013 a 2016 de 21 municípios da mesorregião do Oeste de Minas, evidenciando toda a exigência legal prevista comparada com a realidade encontrada nos entes públicos estudados.

Em todos os demonstrativos, apesar de sua elaboração, foi notado aspectos que não convergem com aquilo que é estabelecido ou é delimitado pelo MDF. Como ilustração, são pontuadas em vários planos a inobservância do princípio do equilíbrio, a não demonstração da memória e metodologia de cálculo, a nulidade ou o não preenchimento de determinadas contas, a falta de sincronia entre uma LDO e outra, a ausência de notas explicativas, a não disponibilização de informação sobre o regime de previdência próprio, a formalização genérica das informações, além da própria omissão dos demonstrativos.

Dessa maneira, percebe-se que, mesmo após anos de sua adoção, por meio da Constituição Federal e dos disciplinamentos agregados pela LRF, a LDO não tem sido provisionada adequadamente. E ainda existem diversos problemas conceituais no entendimento sobre a metodologia de estabelecimento dos demonstrativos. Isso diminui a *accountability*, a transparência, o exercício funcional que ela possui, e abre espaços para possíveis questionamentos por parte dos entes fiscalizadores. Assim, na medida em que o planejamento fiscal estabelecido não serve como balizador da administração municipal, todos os seus componentes e objetivos perdem seu propósito.

Este desprestígio é inerente à possível ausência de atores técnicos e políticos qualificados para elaborar, executar e fiscalizar os planos. Ou pelo precário estabelecimento de

recursos na área de planejamento governamental, que impossibilitam diagnósticos sobre a realidade econômica, social, jurídica e ambiental dos municípios. Gerando, conseqüentemente, peças orçamentárias com pouca qualidade e aplicabilidade.

Este retrato tem como implicações, objetivos, diretrizes e mensurações genéricas que, por vezes, reproduzem de maneira parcial ou integral todo o conteúdo da LDO anterior. E que também em várias ocasiões são redigidas por uma estrutura provisória interna ou externa à administração. Assim, a elaboração do referido documento, em larga medida, cumpre uma formalidade.

Além disso considera-se que o TCE-MG deve punir mais severamente os municípios que não utilizarem as peças orçamentárias como uma ferramenta de planejamento, bem como criar um mecanismo de conferência das LDOs encaminhadas que verifique a existência ou não dos aspectos mínimos exigidos pelos ordenamentos legais.

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

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

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

Referências

Abraham, M. (2017). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada* (2a ed.). Rio de Janeiro, RJ: Forense.

Albuquerque, C. M. D., Medeiros, M. B., & Feijó, P. H. (2008). *Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal* (2a ed.). Brasília, DF: Coleção Gestão Pública.

Andrade, N. D. A., Aguilar, A. M. D., Morais, E. M. D., Pereira, R. C., & Fonseca, V. R. (2010). *Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual* (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Athias, D. T., & Scaf, F. F. (2016). Dívida Pública e desenvolvimento: do equilíbrio orçamentário à sustentabilidade financeira. *Revista Científica FAGOC: Jurídica*, 1(1), 85-96.

Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), 63-76.

Baptista, T. W. F., Machado, C. V., Lima, L. D., Garcia, M., Andrade, C. L., & Gerassi, C. D. (2012). Congressional amendments to the Brazilian Federal health budget. *Cadernos de Saúde Pública*, 28(12), 2267–2279.

Broliani, J. N. (2007). Responsabilidade na gestão fiscal: reflexões pontuais da lei complementar nº 101/2000 no contexto dos Estados-Membros. *A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, 4(16), 125-169.

Brotti, V., Laffin, M., & Borgert, A. (2007). Orçamento público: levantamento dos artigos, dissertações e teses no Brasil entre 1980 e 2005 em algumas das principais fontes de publicações disponíveis em meio eletrônico. In *Anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria*, São Paulo, SP.

Bursztyn, L. (2016). Poverty and the political economy of public education spending: evidence from Brazil. *Journal of the European Economic Association*, 14(5), 1101–1128.

Cardoso Júnior, J. C. (Org.). (2011). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília, DF: IPEA.

Cirino, J. F., & González, A. M. G. O. (2009). A heterogeneidade do desenvolvimento econômico do estado de Minas Gerais. *Revista de Ciências Humanas*, 11(1), 11-22.

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. (1988). Brasília, DF.

Costa, F. A., & Valverde, L. H. C (2002). Elaborando a Lei de Diretrizes Orçamentárias. In S. P. P. Nunes (Org.), *Programa nacional de treinamento: manual básico de treinamento para municípios* (2a ed.). Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Demarco, D. J., & Chieza, R. A. (2015). *Pesquisa de desenvolvimento de metodologia de avaliação do alinhamento do PPA municipal e aplicação ao caso sul-riograndense: relatório de pesquisa*. Porto Alegre, RS: CEGOV.

Derlien, H.-U. (2014). Una comparación internacional de la evaluación de las políticas públicas. *Revista Do Serviço Público*, 52(1), p. 105-123.

Fittipaldi, I., Costa, S. F., & Araujo, C. M. (2017). Brazilian federal public spending: an incremental profile? *Revista Do Serviço Público*, 68(3), 611–630.

Freitas, M. A. B. de, Cohn, A., & Ferreira Pinto, R. M. (2018). The universe of discernible universality of the single health system. *Revista Acadêmica Da Faculdade de Direito Do Recife*, 90(1), 48–69.

Fundação João Pinheiro. *Produto interno bruto, segundo as mesorregiões: Minas Gerais - 2010-2014*. Recuperado de <http://www.fjp.mg.gov.br/index.php/docman/cei/pib/pib-municipais?limit=20&limitstart=0>

Garcia, A. C. B., Vivacqua, A. S., & Tavares, T. C. (2011). Enabling Crowd Participation in Governmental Decision-making. *Journal of Universal Computer Science*, 17(14), 1931–1950.

- Giacomoni, J. (2010). *Orçamento público* (15a ed., ampl., rev. e atual.) São Paulo, SP: Atlas.
- IBGE (1990). Divisão Regional do Brasil em Mesorregiões e Microrregiões Geográficas. v. 1. *Rio de Janeiro*.
- IBGE (2017a). *Estimativas populacionais para os municípios e para as Unidades da Federação brasileiros em 01.07.2017*. Recuperado de <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?&t=resultados>
- IBGE (2017b). *Sistema de Contas Regionais: Brasil 2015*. Recuperado de https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101307_informativo.pdf
- IBGE Cidades (2017). *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. Recuperado de: <http://www.cidades.ibge.gov.br/>
- Lacerda, C. M. (2005). *A Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos e inovações nos mecanismos de controle dos gastos públicos no município do Recife* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE.
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm
- Lyrio, M. V. L., Dellagnelo, E. H. L., & Lunkes, R. J. (2013). O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(1), 90-106.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. M. R., & Rosa, F. S. (2011). Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 112-132.
- Mello, D. L. (2001). Governo e administração municipal: a experiência brasileira. *Revista de Administração Pública*, 35(2), 79-96.
- Monteiro, B. R. P., & Gomes, R. C. (2013). International experiences with accrual budgeting in the public sector. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103–112.
- Nascimento, E. R., & Debus, I. (2001). Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000. *Revista Jurídica da Presidência*, 3(24).
- Oliveira, J. A. P. (2006). Desafios do planejamento em políticas públicas: diferentes visões e práticas. *Revista de Administração Pública*, 40(1), 273-288.
- Peres, U. D., & Mattos, B. B. (2017). Social participation and distributive conflict in public planning and budgeting: the case of the city of São Paulo. *Cadernos Gestão Pública e*

Cidadania, 22(73), 456–477.

Pinto, V. C. (2015). *Qual é o valor jurídico das metas fiscais? O caso da LDO 2014*. Recuperado de <http://www.brasil-economia-governo.org.br/?p=2380>

Pinto, É. G., & Ximenes, S. B. (2018). Financing of social rights in the 1988 Constitution: the “asymmetrical pact” to “fiscal state of siege”. *Educação & Sociedade*, 39(145), 980-1003.

Portaria STN nº 495, de 6 de junho de 2017. (2017). Aprova a 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. Brasília, DF.

Przebylovicz, E., Cunha, M. A., & Póvoa, A. (2017). Budget Transparency for Monitoring Public Policies: Limits of Technology and Context. In A. Maedche, A and VomBrocke, J and Hevner (Ed.), *Designing the Digital Transformation* (pp. 282–295).

Rocha, D. G., Marcelino, G. F., & Santana, C. M. (2013). Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação orçamentária. *RAUSP-e*, 48(4), 813-827.

Rosa, M. B. (2011). *Contabilidade do setor público*. São Paulo, SP: Atlas.

Sá Júnior, A. D. (2009). *Aplicação da classificação de Köppen para o zoneamento climático do Estado de Minas Gerais* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG.

Salvio, G. M. M. (2016). *Indicadores socioeconômicos e criação de áreas naturais protegidas em Minas Gerais* (Dissertação de Doutorado). Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG.

Sampaio, F. J. C. S. S. (2011). *Controladoria na administração pública municipal: uma análise da informação contábil e financeira de sistemas de informação utilizados pelas prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE.

Sanchez, A., & Melo, L. P. D. (2003). Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In *Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD*, Atibaia, SP.

Silva, L. A. M., Burgos, F., & de Medeiros, A. K. (2018). Municipal cultural budget: function, sub function or no-function? *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, 23(76), 376-397.