

# Os conteúdos da Lei Orçamentária Anual

Flávio C. de Toledo Jr.

## 1. A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Tendo em mira que, no setor público, não se gasta um centavo sem autorização do Legislativo, à vista dessa demanda constitucional, a lei orçamentária constitui vital instrumento para que se realizem as ações de governo (art. 167, I e II da CF).

Põe-se aqui essencial ponto de divergência entre as finanças pública e privada: o orçamento formulado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Legislativo.

A peça orçamentária mostra quais programas serão beneficiados com os valores recolhidos compulsoriamente da sociedade. Depois, ao final do ano, o balanço revela como foi a execução programática daquela lei de meios, bem assim os resultados de exercício, quer o bruto da execução, quer o primário, ambos produzindo impacto direto sobre a dívida pública.

Em outras palavras, *superávits* brutos de execução reduzem a dívida de curto prazo, aquela cujos débitos já foram compromissados em anos anteriores (empenhados). Em sentido inverso, os *déficits* orçamentários aumentam tal endividamento, também conhecido como *déficit* financeiro.

Por seu turno, os *superávits* primários amortizam a dívida de longo curso (consolidada), ou seja, a empenhada no próprio exercício de pagamento. Ao revés, os *déficits* primários incrementam tal endividamento.

Bem por isso, os resultados orçamentários assumem destacada importância na avaliação fiscal das entidades estatais.

Diferente, no setor privado da economia, o resultado patrimonial é relevante indicador para sócios, acionistas, credores e, mesmo, para os empregados, visto que o patrimônio líquido bem revela o nível de solvência das empresas privadas, respondendo pelas dívidas assumidas por tais pessoas jurídicas.

Já os ativos governamentais são, a princípio, inalienáveis e impenhoráveis; além disso, não incorporam os bens de uso comum do povo; ademais, tanto o ativo quanto o passivo, em regra, não sofrem atualização de valor; tampouco depreciação. E, aqui há de se convir, os entes governamentais não estão sujeitos à concordata; tampouco à falência.

Flávio C. de Toledo Jr é assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

Bem por isso, a inadimplência da União, Estados e Municípios não impõe, de pronto, entrega de bens públicos ao credor particular; vai daí que, no contexto de tais entes, é mais atraente analisar as áreas estatais que recebem dinheiro público; saber se foram cumpridas as metas físicas e fiscais da lei de diretrizes orçamentárias; quanto restou de dívida; qual foi a magnitude do investimento; quanto foi gasto com pessoal ativo e inativo; quanto se repassou para organizações não-governamentais; se os limites fiscais foram cumpridos, entre tantas outras informações retiradas do orçamento anual.

Dito de outra maneira, o sistema orçamentário, no setor governo, é mais relevante que o sistema patrimonial, sem embargo de que este tenha também importância na contabilidade governamental, especialmente no tocante aos fluxos do ativo e passivo financeiro e à demonstração da grandeza da dívida de longo prazo (consolidada).

Ora em trâmite no Congresso Nacional, o hoje muito comentado Projeto de Lei de Qualidade Fiscal dispõe, em seu art. 64, que, a exemplo da L. 4320, as receitas continuarão sendo contabilizados sob o regime de caixa, nisso demonstrado a preocupação orçamentária; não patrimonial do legislador:

Art. 64 – Para fins da elaboração e execução das leis que compõem o ciclo orçamentário, pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas.
- II. as despesas nele empenhadas (grifo nosso)

Ante o exposto e a despeito de submeter-se ao plano plurianual e à detalhada e norteadora lei de diretrizes orçamentária, malgrado isso, a lei do orçamento é ferramenta essencial no dia-a-dia, no cotidiano da administração financeira do setor público.

Não obstante tudo o se disse, e apesar de o planejamento orçamentário compor pilastra da responsabilidade fiscal, a realidade tem nos mostrado orçamentos divorciados da realidade, modificados, em demasia, por créditos adicionais e pelos institutos constitucionais da transposição, remanejamento e transferência (art. 167, VI da CF).

Obtendo, de forma prévia e genérica, elevada margem para abrir créditos suplementares, pode o gestor executivo alterar, por simples decreto, boa parte da inicial distribuição orçamentária, o que desnatura a função do Legislativo, abrindo portas para o hoje tão combatido *déficit* orçamentário.

Nesse passo, é ainda frequente ver-se balanços de execução orçamentária com números muito divergentes dos inauguralmente previstos na lei do orçamento.

Não bastasse isso, ainda se pratica o artificioso ajuste da receita ao desejado tamanho da despesa, o que acarreta o irregular

financiamento por fornecedores que não recebem seus créditos, a partir dos Restos a Pagar sem lastro monetário. Assim fazendo, nega o dirigente cumprimento aos artigos 12 da LRF e 30 da Lei 4.320, posto que aquela superestimativa de arrecadação, por óbvio, não considerou a inflação esperada para o ano seguinte, o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), tampouco os efeitos das alterações na legislação tributária.

Bem verdade que contra aquele desvio apresenta a LRF o antídoto da limitação de empenho, cujo desrespeito coloca o gestor à mercê de pesada multa pessoal, equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (*art. 5º, III da Lei de Crimes Fiscais*).

Em audiência pública, a proposta orçamentária será discutida com entidades representativas da população local. É o que dispõe o art. 48, par. único da LRF e o art. 44 do Estatuto da Cidade. A prática vem-nos mostrando que os níveis de governo pouco anunciam as tais audiências, vindo daí a baixíssima participação da sociedade.

De qualquer modo e oriundos de tal processo participativo, salutar que os projetos estejam bem individualizados na lei orçamentária, podendo ser melhor acompanhados pelos segmentos sociais envolvidos. Aliás, foi essa uma das recomendações no Parecer de 2009 sobre as contas do Governador do Estado de São Paulo:

[...] identificar na lei orçamentária anual, sob a forma de Atividade ou Projeto, as dotações que se destinem a satisfazer proposta popular feita por ocasião das audiências públicas a que o projeto de lei orçamentária é submetido.

Feitas essas considerações preliminares, passaremos a ver conteúdos do orçamento anual:

## **2. OS CONTEÚDOS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL**

### **2.1 COMPATIBILIDADE COM O PLANO PLURIANUAL (PPA) E A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)**

Hoje, mais do que nunca, a articulação entre os três planos orçamentários é regra essencial de boa conduta fazendária. Em vários trechos, a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal condicionam a movimentação orçamentária à adequada previsão no PPA e na LDO.

De pronto, as emendas legislativas ao orçamento haverão de compatibilizar-se com o plurianual e as diretrizes orçamentárias (art. 166, § 3º, I da CF).

Sob pena de crime de responsabilidade, resta vedado o investimento plurianual não antevisto no PPA ou em lei específica que autorize a inclusão (art. 167, § 1º da CF).

Além disso, são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público as novas despesas não explicitadas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias. Eis aqui forte remédio contra o planejamento fictício, simulado, de papel, uma vez que a aludida não-inclusão remete à tipificação do art. 359-D do Código Penal.

## 2.2 A AGREGAÇÃO DE TODAS AS ENTIDADES DO MESMO NÍVEL DE GOVERNO

A modo do art. 165, § 5º da Constituição, a lei orçamentária anual deve incluir a Administração direta, as autarquias, as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Resta aqui consagrado o princípio orçamentário da unidade.

Não dependentes do Tesouro, as empresas estatais só apresentarão seu plano de investimentos, bem assim o modo de financiamento de tais iniciativas (*recursos próprios, operações de crédito, outras fontes*).

Após a promulgação da Carta de 1988, tornou-se inconstitucional o art. 107 da Lei nº 4.320/64, segundo o qual o orçamento da Administração era aprovado por mero decreto executivo.

## 2.3 A VINCULAÇÃO ALUSIVA À MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO E AO FUNDO DA EDUCAÇÃO BÁSICA (FUNDEB).

Nos moldes da Constituição e da Lei do FUNDEB (nº 11.494, de 2007), Estados e Municípios devem aplicar, na educação básica, os seguintes pisos percentuais:

- 25% da receita de impostos nas etapas da educação básica: fundamental e médio para o Estado; infantil e fundamental para o Município (art. 212, c.c art. 211, §§ 2º e 3º da CF).
- 60% do FUNDEB na remuneração do profissional do magistério da educação básica (art. 60, XII do ADCT).
- Para evitar a inconveniente acumulação financeira que se deu, à época do extinto FUNDEF, a Lei nº 11.494/07 preceitua, no art. 21, que todo o FUNDEB seja aplicado já no próprio exercício da arrecadação; contudo, logo no § 2º, abre-se uma ressalva: 5% podem ser aplicados até o 1º trimestre do ano seguinte.

Deve-se ressaltar que os diferidos 5% haverão de se somar à aplicação do ano anterior e, não, à despesa do próprio ano corrente; eis os motivos que balizam tal entendimento:

1. No Brasil, há muitos entes federados que perdem dinheiro com o FUNDEB; contribuem mais do que dele recebem. Sob tal hipótese, todo recebimento compõe, de forma indissociável, os 25% de impostos, visto que não há aqui ganho financeiro: o denominado “*plus*” do FUNDEB. Nessa trilha, e caso os 5% não fossem aplicação do ano anterior, aqueles entes, perdedores, não atenderiam ao art. 212 da Constituição, apesar de cumprirem, à risca, a legislação do FUNDEB (§ 2º do art. 21 da Lei nº 11.494, de 2007).
2. O § 2º do art. 21 da Lei do FUNDEB excepciona o princípio da anualidade do orçamento. Restaura, somente para os 5% do FUNDEB, o que se chama, em Contabilidade Pública, período adicional. Segundo João Angélico (1995),

[...] período adicional é o tempo acrescentado ao ano financeiro com o objetivo de, nesse período, concluir-se a arrecadação de tributos e o pagamento de despesas relativas ao ano financeiro findo. Pode o período adicional abranger um ou mais meses seguintes ao ano financeiro e, como é óbvio, correm nesse período, concomitantemente, as operações relativas ao ano findo....

Em Comunicado ao público jurisdicionado, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo alerta que as dotações da Educação devem apresentar certa folga, no intuito de, especialmente no fim do ano, acomodar eventual crescimento da receita de impostos e de repasses do Fundo da Educação Básica (FUNDEB).

## 2.4 A VINCULAÇÃO PARA AÇÕES E SERVIÇOS DE SAÚDE

Deve o Estado aplicar, todo ano, ao menos 12% da receita de impostos na Saúde. O percentual do Município é maior: 15% (*art. 77, II e III do ADCT*).

Para o Ensino, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), enuncia, nos art. 70 e 71, os gastos típicos e também os estranhos à manutenção e ao desenvolvimento do ensino.

De outra banda, ressen-te-se a Saúde de lei complementar a regular o mesmo que fez a LDB. Nesse vazio legal, a Resolução nº 322 do Conselho Nacional de Saúde, bem assim a doutrina e a jurisprudência vem apontado que a despesa obrigatória não comporta os seguintes gastos: planos de saúde para servidores públicos (*clientela fechada*), merenda escolar, limpeza urbana, preservação do meio ambiente e ações de assistência social.

A mencionada Resolução igualmente veda incluir os gastos com aposentados e pensionistas que militaram na Saúde. De outro lado, alguns Tribunais de Contas aceitam tais despesas, sob o argumento de que, no outro setor de vinculação – *o da Educação* – enquanto a pretérita Lei nº 7.348/85 permitia, de forma expressa, a respectiva incorporação, agora, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), se não permite, tampouco proíbe os dispêndios da inatividade no piso obrigatório; há, portanto, vacilo legal que remete à possibilidade daquela não revogada, de foram expressa, legislação de 1985.

De todo modo, essas despesas com aposentados e pensionistas só serão embutidas quando o ente estatal cobre *déficits* do regime previdenciário local - RPPS; é bem assim, pois as contribuições funcionais e patronais a tal regime também ingressam no cálculo. Nessa marcha, não se pode contar duas vezes uma mesma despesa; a primeira, como contribuição ao RPPS; a segunda, bancada pela primeira: o pagamento dos inativos.

## 2.5 A VINCULAÇÃO DESTINADA À CÂMARA DE VEREADORES

A Emenda Constitucional nº 58, de 2009, veio reduzir os limites para a despesa total das Câmaras Municipais, disso somente excetuado os dispêndios com inativos.

Alcançado seis faixas populacionais, os tetos de despesas vão, agora, de 3,5% a 7% da receita tributária ampliada do ano anterior:

Faixa de Habitantes	Teto anterior (EC 25/00)	Teto atual (EC 58/09)
Até 100 mil	8%	7%
De 100 mil e um a 300 mil	7%	6%
De 300 mil e um a 500 mil	6%	5%
De 500 mil e um a 3 milhões	5%	4,5%
De 3 milhões e um a 8 milhões	5%	4%
Acima de 8 milhões	5%	3,5%

Considerando que o orçamento legislativo é elaborado perto do mês de agosto, quando ainda não se sabe a magnitude da receita que baseia o limite legislativo, à vista dessa incerteza, eventual superação orçamentária da barreira constitucional obriga, logo no início do ano de execução, o permanente corte da despesa excedente.

Incorre em crime de responsabilidade o Prefeito que à Câmara transfere mais do que possibilita a Constituição (art. 29, § 2º).

Na proposta orçamentária da Edilidade, deve a Mesa Diretora observar outros limites, que alcançam a específica execução do orçamento camarário, são eles:

- 5% da receita para a remuneração total dos Vereadores.
- Em função do tamanho populacional, os subsídios do Vereador não podem superar entre 20% a 75% da remuneração do Deputado Estadual.
- A folha de pagamento nunca ultrapassará 70% das transferências feitas pela Prefeitura.

#### 2.6 A VINCULAÇÃO PARA OS ROYALTIES, MULTAS DE TRÂNSITO E CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Sob pena de descumprimento do art. 8º, parágrafo único da LRF, os recursos vinculados só podem amparar gastos especificados na lei respectiva. Eis a caracterização do fundo natural de despesa.

No dimensionamento das dotações, há de se observar que os Royalties não podem financiar despesas de pessoal e, na hipótese dos Royalties do Petróleo, Xisto Betuminoso e Gás Natural, os recursos só bancam programas de energia, pavimentação de rodovias, abastecimento e tratamento de água, irrigação, proteção ao meio ambiente e saneamento básico (*art. 8º da Lei n.º 7.990, de 1989; art. 24 do Decreto Federal n.º 1, de 1991*).

Já as multas de trânsito apenas financiam a sinalização, engenharia de tráfego, de campo, policiamento, fiscalização e educação do trânsito (*art. 320 do Código de Trânsito Brasil*).

De seu turno, a CIDE há de ser destinada aos programas de infraestrutura de transporte (*art. 1º-A e 1º-B da Lei nº 10.336, de 2001*).

#### 2.7 A VINCULAÇÃO PARA OS PRECATÓRIOS JUDICIAIS

Para atender a tal passivo, o tamanho das dotações deve conformar-se à opção feita no decreto executivo aludido na Emenda Constitucional nº 62, de 2009 (*art. 97, § 1º, I e II do ADCT*).

A escolha pode recair em percentual incidente sobre a receita corrente líquida ou, alternativamente, em parcelamento de até quinze anos.

Aquelas verbas judiciais geram depósitos nas contas administradas pelo Tribunal de Justiça, mesmo que o precatório tenha índole trabalhista.

Nos termos do *Comunicado nº 1, de 2010*, do Tribunal de Justiça de São Paulo, o Estado e os Municípios devem atentar que, sob a opção percentual da receita corrente líquida, os depósitos mensais acontecem

em duas contas especiais do Banco do Brasil; uma delas para recepcionar ao menos 50% do valor (*pagamentos em ordem cronológica, respeitadas as preferências*); a outra para quitar sob as alternativas *leilão e/ou ordem de menor valor e/ou acordos locais de conciliação*.

Já na opção parcelada em 15 (quinze) anos (*art. 97, § 1º, II do ADCT*), o depósito anual acontece em uma única conta especial do Banco Brasil.

A contrariedade dessa nova sistemática enseja sequestro judicial nas contas bancárias das entidades devedoras; responsabilização do Chefe do Poder Executivo; vedação para contrair empréstimos e receber transferências voluntárias; retenção nas transferências dos Fundos de Participação de Estados e Municípios.

## 2.8 A RESERVA DE CONTINGÊNCIA

Antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Reserva de Contingência servia apenas para cobrir a abertura de créditos adicionais (*art. 91 do Decreto-lei nº 200, de 1967*).

Desta feita, a Reserva de Contingência pode ser utilizada em mais três objetivos:

1. Atendimento de riscos fiscais antes quantificados na lei de diretrizes orçamentárias (*art. 4º, § 3º c.c. art. 5º, III, ambos da LRF*).
2. Evitar despesa à conta de eventual reserva financeira do regime próprio de previdência, desvio que afronta o inciso XI do artigo 167 da Constituição.
3. Bloquear gastos para assegurar *superávit* orçamentário que reduza a dívida de curto prazo. Apesar do veto presidencial ao art. 5º, III, “a” da LRF, entendemos que nada impede apor, no campo da despesa, reserva técnica que gere sobra de caixa para solver tal dívida.

A regulamentação desses vários usos da Reserva de Contingência enuncia-se na Portaria Interministerial nº 163, de 2001 (STN/SOF), com as alterações da Portaria Conjunta nº 1, de 2010:

Art. 8º A dotação global denominada Reserva de Contingência, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos ‘99.999.9999.xxxx.xxxx’ e ‘99.997.9999.xxxx.xxxx’, respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o ‘x’ representa a codificação das ações correspondentes e dos respectivos detalhamentos.

## 2.9 A DECOMPOSIÇÃO ATÉ O ELEMENTO DE DESPESA

Sob padrão nacional, a classificação econômica da despesa acontece nos seguintes níveis:

- Categoria Econômica;
- Grupo de Natureza de Despesa;
- Elemento de Despesa.

De acordo com o art. 15 da Lei nº 4.320/64, o gasto orçamentário será decomposto até o nível do elemento de despesa.

De outra parte, a Portaria STN/SOF Nº 163/01 quer menor detalhamento do gasto público; até o grau da modalidade de aplicação, categoria que é informação gerencial; assim, a desagregação, de fato, limita-se à instância mais elevada: o grupo de natureza de despesa.

A nosso ver, a Portaria não pode nunca se sobrepor a uma lei formal.

Além do mais, o desdobramento até a natureza de despesa está a contrariar os princípios da especificação e da transparência fiscal. Com efeito, o grupo “*Outras Despesas Corrente*” reúne nada menos que 84 elementos de gasto, entre os quais material de consumo, precatórios judiciais, serviços de consultoria, subvenções, contribuições, diárias, indenizações e restituições.

Não bastasse isso, estar-se-ia impossibilitando o controle do art. 100, § 1º da Constituição, que determina específica previsão, no orçamento anual, de verba necessária ao pagamento de precatórios judiciais. De outro lado, nos termos daquela Portaria SOF-STN, as Sentenças Judiciais não estariam orçamentariamente evidenciadas, mas embutidas na genérica e ampla categoria “*Outras Despesas Correntes*”.

Não bastassem tais argumentos, é de se ver que o hoje muito comentado Projeto de Lei de Qualidade Fiscal, em trâmite no Congresso Nacional, assim estabelece:

Art. 101 – A classificação da despesa orçamentária segundo a sua natureza compreenderá, pelo menos:

- I – categoria econômica;
- II – grupo de despesa;
- III- elemento de despesa.** (grifo nosso)



## 2.10 A INCLUSÃO DOS NOVOS PROJETOS

Consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal, o orçamento anual só incorporará novos projetos após a devida previsão dos que estão em andamento e das despesas de conservação do patrimônio público (art. 45).

## 2.11 A IDENTIFICAÇÃO ESPECÍFICA DE DESPESAS VULNERÁVEIS A DESVIOS

Em ano eleitoral, as despesas com propaganda e publicidade sofrem limite quantitativo; um deles solicita comparação com o mesmo gasto dos três últimos exercícios (*art. 73, VI, “b” e VII da Lei Eleitoral*). Assim, necessário que, todo ano, tais dispêndios estivessem orçamentariamente distinguidos; isso, claro, para garantir aquela comparação trienal.

Tendo em vista o contumaz abuso no regime de adiantamento, é interessante que tais gastos estejam bem individualizados na lei de orçamento. Da mesma forma, os gastos de representação, entre outros.

Bem verdade que alguns entes estatais, nos subelementos de despesa, mostram, em apartado, esses gastos de natureza mais vulnerável. Contudo, nem todas as entidades detalham até o nível do subelemento e, mesmo que assim o fizessem, o parlamentar, na apreciação do orçamento, não teria conhecimento da magnitude de tais dispêndios, conquanto, tal qual antes se viu, o gasto é legalmente detalhado até o elemento de despesa.

À guisa de exemplo, vale anotar que a LDO da União (2010) discrimina vários gastos que, necessariamente, devem compor específica categoria de programação. Apresentamos, a seguir, apenas o que podem também alcançar Estados e Municípios.

Art. 12. O Projeto e a Lei Orçamentária de 2010 discriminarão, **em categorias de programação específicas, as dotações destinadas:**

- V. às despesas com previdência complementar;
- VII. às despesas com auxílio-alimentação ou refeição, assistência pré-escolar, assistência médica e odontológica e auxílio-transporte, inclusive das entidades da Administração indireta que recebam recursos à conta dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- VIII. à concessão de subvenções econômicas e subsídios;
- IX. à participação em constituição ou aumento de capital de empresas;
- XV. às despesas com publicidade institucional e com publicidade de utilidade pública, inclusive quando for produzida ou veiculada por órgão ou entidade integrante da Administração Pública Federal; (grifo nosso)

## 2.12 OS ANEXOS DETERMINADOS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No art. 5.º, I dessa lei, é solicitado anexo atestando a compatibilidade do orçamento com as metas fiscais da lei de diretrizes orçamentárias; se esta prevê um *superávit* bruto de 0,5% para dirimir o *déficit* financeiro, na lei de orçamento haverá Reserva de Contingência de 0,5% para conter fração da despesa.

O inciso II do mencionado dispositivo reparte-se em duas exigências:

- A primeira reitera mandamento constitucional (art. 165, § 6.º), determinando a anexação de documento que apresente o impacto orçamentário de toda e qualquer renúncia fiscal que ainda persista na vida financeira do Município. Não importa a época em que foram concedidas essas desistências fazendárias. O parlamentar e a sociedade precisam saber, ao certo, quanto elas significam e o que deixou de ser feito por isso.
- A segunda exigência diz respeito à inserção de outro documento, revelando as estratégias para se compensar as despesas obrigatórias continuadas e as novas renúncias de receita.

### 3- CONCLUSÃO

No contexto governamental, o exame das variações do patrimônio é menos importante que a análise da execução orçamentária, de onde é possível ver se as metas físicas e fiscais foram cumpridas; a adimplência dos mínimos constitucionais da Educação e Saúde; o tamanho do investimento; a magnitude do repasse a entidades não-governamentais; o tamanho do gasto com terceirização de serviços públicos; o atendimento dos limites fiscais; a dívida que passou para o ano seguinte; a realização das obras aprovadas nas audiências com a sociedade, entre várias outras informações.

Bem por isso, a adequada formulação do orçamento é etapa fundamental para o êxito das ações governamentais; tanto é verdade que a correlata lei é tida a mais importante da Administração Pública.

### REFERÊNCIA

ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed., 3. tiragem. São Paulo: Atlas, 1995.