

**CURSO  
DE  
ORÇAMENTO  
PÚBLICO**

**CÂMARA MUNICIPAL DE ITAPEVI  
2015**

## SUMÁRIO

1.	Aspectos Gerais do Orçamento Público	3
2.	Princípios Orçamentários	14
3.	Sistema Orçamentário na Constituição Federal De 1988	20
4.	Classificação da Despesa e da Receita	33
5.	Vedações Orçamentárias	38
6.	A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF	39
7.	Processo Orçamentário Federal	44
8.	Execução Orçamentária	50
9.	Controle e Avaliação da Execução Orçamentária	58
10.	Transparência	64

## 1. ASPECTOS GERAIS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

### O papel do Estado na Economia<sup>1</sup>

O modelo de Estado Liberal foi o marco histórico da Revolução Francesa, concebido para fazer frente ao absolutismo vigente durante toda a baixa Idade Média através do princípio da não intervenção do Estado nas relações privadas (*laissez-faire*). Este modelo, entretanto, entrou em crise diante de sua incapacidade de atender à necessidade de reestruturação econômica dos países devastados pela Segunda Guerra Mundial, o que passou a ameaçar toda a estabilidade do sistema capitalista edificado sobre suas bases.

A realidade econômica vivenciada no início de nosso século já não condizia com as perspectivas da escola liberal. Após a grande depressão de 1930, que se seguiu ao colapso do mercado de títulos de *Wall Street* ocorrido em outubro de 1929, a economia de quase todas as nações apresentava um quadro de desemprego que gerou a denominada Grande Depressão.

John Maynard Keynes debruçou-se sobre esse quadro e formulou uma resposta aos problemas do sistema capitalista, idealizando a revolução keynesiana.

Keynes defendia uma participação do Estado na atividade econômica, gerando empregos, garantindo expansão de renda e conseqüente recuperação econômica. Assim, planejando uma intervenção estatal moderada na economia, Keynes apresentou ao mundo uma nova visão de ação governamental, sem os rigores do intervencionismo socialista, atenuando o absentismo da filosofia liberal. Para ele, antes da perda total da liberdade individual num regime coletivista, era preferível a perda de parte da liberdade econômica.

Oferta, demanda e preço, que anteriormente representavam o tripé microeconômico dos clássicos, com Keynes muda para outro tipo de modelo de sustentação, de cunho macroeconômico, representado por demanda global

---

<sup>1</sup> Giambagi, Fábio, Finanças públicas, 2. ed. Rio de Janeiro, Campus Editora, 2000

Pereira, José Matias, Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil, 2. ed. , São Paulo, Atlas, 2003

mais investimento global determinando a renda global, sendo que estas três variáveis responsabilizavam-se pelo nível do emprego. Como se pode imaginar, o controle dessas variáveis só poderia ser atribuído ao Estado.

A partir do modelo keynesiano, a intervenção estatal passou a ser naturalmente aceita, em especial na dinamização da demanda agregada e na utilização dos instrumentos de política de estabilização econômica.

Segundo Musgrave<sup>2</sup> são três as funções econômicas do Estado: função alocativa (ajustar a alocação de recursos), função distributiva (ajustar a distribuição de renda) e função estabilizadora (manter a estabilidade econômica). Denominadas, também, pelo autor como funções fiscais, ele as considera como as próprias funções do orçamento, principal instrumento de ação estatal na economia.

O abandono das amarras liberais foi marcado, em um primeiro momento, por uma intensa intervenção estatal nas relações econômico-sociais e pela direção do funcionamento e da organização da economia, tudo em busca da consolidação do capitalismo às custas do recém fundado Estado de Bem-Estar-Social (*Welfare State*). Porém, em um segundo momento, tal realidade implicou um crescimento desproporcional do Estado e a constatação de sua ineficiência e falência em longo prazo.

O modelo de Estado subsidiário, que se impõe nos dias de hoje, surgiu a partir da releitura do modelo liberal, só que não mais pelo extremo da ausência de intervenção ou pelo intervencionismo absoluto do Estado “benfeitor”, mas segundo uma lógica neoliberal, em que a atividade econômica passa a ser exercida primariamente pelos particulares e apenas em alguns casos pelo Estado, a ele restando apenas a função de fiscalização e regulação.

O direito à liberdade, princípio do Estado de Direito e do sistema capitalista, quando inserido na Ordem Econômica, passa a ser encarado sob a forma de liberdade de iniciativa e liberdade de concorrência, conceitos delineados por princípios de denominação similar, dispostos no art. 170 da Constituição Federal Brasileira de 1988. Essa nova perspectiva se faz necessária para delimitar a esfera de liberdade privada nas relações econômicas, que passa a ser alvo de atuação do Estado subsidiário regulador

---

<sup>2</sup> Musgrave, Richard. A. Teoria das finanças públicas, São Paulo, Atlas, 1974. Cap. 1.

e fiscalizador. Ação reguladora não pressupõe ausência completa do Estado na economia e, conseqüentemente, na liberdade individual.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>3</sup> ressalta que o Estado pode intervir no domínio econômico atuando de três formas, a saber: como sujeito ativo, assumindo participação direta nas atividades econômicas, enquanto prestador de serviços públicos; na qualidade de agente regulador, disciplinando os comportamentos dos particulares, influenciando suas esferas de liberdade por intermédio do poder de polícia; e através de ação fomentadora, propiciando benefícios e estímulos à propriedade privada.

As causas e modalidades da intervenção do Estado na economia brasileira podem ser classificadas em três grandes fases, conforme segue.

A primeira fase, que correspondeu à estatização da economia brasileira (anos 50-60) veio de encontro aos interesses das elites dominantes de manter sob controle setores estratégicos, como energia, por exemplo, e garantir infraestrutura básica, carentes de investimentos privados por serem de alto risco e retorno demorado.

A segunda fase, de 1964 a 1974, implementada pela ditadura militar, objetivou a transformação de repartições ou autarquias em empresas estatais fornecedoras de serviços públicos – tais como água, rodovias, portos, aeroportos, correios, comunicações - necessários para garantir a industrialização.

A terceira fase corresponde à chamada “socialização” dos prejuízos de empresas privadas, em que o Estado atua como ente salvador de empresas e bancos privados falidos. O crescimento econômico, nos anos 70, se deveu, em grande parte, graças às empresas públicas, responsáveis por grande parte dos investimentos em áreas de risco.

A recessão econômica iniciada nos anos 80 coincidiu com a queda gradativa do investimento público.

No início dos anos 90, o peso do Estado na economia brasileira chegava a algo em torno de 50% do PIB – Produto Interno Bruto, somando-se as despesas do governo – que representavam 25% do PIB – e o valor adicionado pelas empresas estatais.

---

<sup>3</sup> Mello, Celso Antonio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 13. ed. , 2003

No decorrer dessa década, a onda de privatizações reduziu bastante o peso das empresas públicas na economia e redirecionou a intervenção do Estado na economia, com uma orientação cada mais centrada no fortalecimento das grandes empresas privadas, por uma série de medidas destinadas a garantir altas taxas de rentabilidade, e concentração de capital financeirizado.

### **Orçamento Público - notas históricas**

A concepção de Orçamento sofreu alterações – assim como as próprias finalidades e objetivos almejados pelo Estado – desde o período de transição entre o Mercantilismo e o Liberalismo até os dias atuais<sup>4</sup>.

Inicialmente, o orçamento vinculava-se às reivindicações da classe burguesa, que desejava limitações aos poderes exercidos pelo Soberano, visto, no Absolutismo, como fonte de poder divino, fato que confundia a vontade do Soberano com o próprio ordenamento legal.

Atualmente, o orçamento se apresenta como um verdadeiro sistema utilizado pela administração para coordenar despesas e receitas públicas, de forma organizada, possibilitando a elaboração de um panorama geral dos negócios públicos, bem como a avaliação e a correção do emprego dos recursos públicos, mas suas origens não trazem tais traços técnicos.

As origens históricas do orçamento levam em consideração as características sociais, políticas e econômicas existentes na sociedade medieval, em que as relações sociais eram estabelecidas, basicamente, no espaço destinado aos feudos. Não havia cidades, logo, a organização social era centralizada na figura do senhor feudal, detentor de terras e propriedades, com quem os servos mantinham uma relação de dependência.

O senhor feudal, por sua vez, mantinha vínculos de recíproco apoio com o monarca: utilizava as terras reais, em troca do cumprimento do dever de lealdade para com o rei e do pagamento de rendimentos dominiais referentes a essas terras. Caso fossem insuficientes os ingressos desses rendimentos dominiais para o atendimento das necessidades supervenientes e

---

<sup>4</sup> Burkhead, Jessé. Orçamento público, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971.

extraordinárias, o rei deveria lançar impostos adicionais, o que, em princípio, significava a arbitrariedade na formação e recebimento dos recursos reais.

Porém, essa situação não se sustentou, passando-se a exigir o consentimento dos principais vassallos reais para a cobrança de impostos adicionais, fato que gerou a impossibilidade do poder real arrecadar os impostos almejados, de forma direta e coativa.

O lançamento de tributos pelo monarca só se justificaria diante de seu caráter extraordinário e do consentimento de seus principais súditos que se reuniam através de conselhos ou assembleias, quando presente o caráter extraordinário do lançamento tributário. Essas assembleias, com o passar do tempo, viriam a tomar caráter periódico e, no mundo contemporâneo, passaram a ser permanentes. Ou seja, desde a alta Idade Média, na Europa, os monarcas encontravam dificuldade em criar impostos novos e manejar os antigos, ou levantar empréstimos forçados, sem o consentimento de certos órgãos colegiados, que faziam o papel de porta-vozes dos contribuintes.

A assinatura da Magna Carta, em 1215, na Inglaterra, externou o sentimento de que o poder real deveria ser exercido dentro de limites, dentre os quais se incluía a impossibilidade de cobrança arbitrária de tributos. Essa assinatura foi o fruto da mobilização dos barões ingleses, que obrigaram o rei João-Sem-Terra a se submeter ao parlamento, vedando a cobrança de qualquer tributo sem o consentimento do conselho do reino.

Por isso, considera-se que as origens históricas do orçamento público estão na Magna Carta, promulgada na Inglaterra em plena Idade Média. Essa famosa lei, a mesma que deu origem à forma de organização constitucional dos países modernos, dispunha em seu artigo 12 que “nenhum tributo ou auxílio será instituído no reino, senão pelo seu Conselho Comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante”.

Esse dispositivo limitava a capacidade do rei em criar e aumentar os tributos, obrigando-o a obter autorização prévia junto ao Conselho Comum - *Common Counsel*, que era o órgão de representação da época. O interesse dos nobres consistia em escapar do ilimitado poder discricionário do rei em matéria tributária. O orçamento público começava a nascer nesse momento.

Nos séculos que se seguiram, a observância dessa regra nem sempre foi fácil, pois os reis ingleses, baseados no princípio absolutista que caracterizava a coroa britânica – “o poder do rei deriva de Deus” –, resistiam a sofrer tal controle. A história registra graves desentendimentos entre reis e integrantes do Parlamento em torno de questões tributárias.

A defesa dos cidadãos ingleses contra a exação abusiva dos governantes foi estabelecida com a *Petition of Rights*, de 1628, que considerava o tributo legítimo desde que consentido pelo órgão de representação.

Novamente, a luta pela afirmação do Parlamento frente aos poderes do soberano e suas limitações voltaram a se manifestar na *Bill of Rights*, de 1689, que foi consequência da “Revolução Gloriosa” - conflito ocorrido em 1688 entre o Rei Carlos II e o Parlamento. A *Bill of Rights* tornou mais claro o art. 12 da Magna Carta, estabelecendo o papel do Parlamento. Além disso, ficou estabelecida a separação entre as finanças do Reino(Estado) e as da Coroa.

Ao mesmo tempo que crescia o respeito ao princípio do consentimento popular dos tributos, adotado, igualmente, pela Revolução Francesa, em 1789, ficava claro, também, que não adiantava somente autorizar a cobrança dos tributos. Com vistas a assegurar que a aplicação dos recursos atenderia as finalidades para as quais foram autorizados, era necessário controlar as despesas, através da prévia fixação de suas destinações e respectivos montantes. A partir do momento que, na Inglaterra, passou-se, anualmente, a autorizar a cobrança dos impostos e a fixar as despesas, surgiu o orçamento governamental.

A partir de 1822, o governo inglês passou a contar com um orçamento anual plenamente desenvolvido.

Na França, desde 1831, há controle parlamentar sobre o orçamento, mas, como no caso da Inglaterra, a concepção de orçamento surgiu depois que foi adotado o princípio do consentimento popular pela Revolução Francesa de 1789. Uma das poucas oportunidades em que esse princípio não foi seguido ocorreu no período napoleônico.

A Assembléia Nacional começou a participar do processo orçamentário em 1815, ao decretar a lei financeira anual, porém sem controlar o detalhamento das dotações.

A partir de 1831, o controle do Parlamento sobre o orçamento passaria a ser mais complexo.

Considera-se que o sistema orçamentário francês consolidou alguns dos princípios orçamentários seguidos até os dias de hoje, tais como: anualidade, universalidade e não afetação das receitas.

Nos Estados Unidos, a autorização para orçar os gastos, criar tributos e tomar empréstimos foi concedida pela Constituição ao Congresso que, por sua vez, delegou, em 1789, ao Departamento do Tesouro (recém-criado à época) a responsabilidade de preparar e relatar as estimativas das receitas e despesas públicas.

A partir de 1802 a Câmara dos Representantes designou uma Comissão de Meios e Recursos, que passou a assumir o controle sobre as finanças do governo, fazendo o papel de órgão de planejamento, consolidando os programas setoriais e possibilitando uma visão completa das finanças do Estado.

A Comissão de Meios e Recursos manteve autoridade máxima sobre as questões relativas à receita e à despesa até 1865, quando passou a dividir com outras comissões a autoridade sobre despesas e créditos.

Como na virada do século os *superavits* deixaram de ser tão freqüentes, havendo várias situações de déficits e níveis altos de corrupção, o presidente à época designou, em 1910, a Comissão de Economia e Eficiência. Em dois anos, a comissão realizou diversos estudos, inclusive na área de orçamento, e realizou um relatório recomendando a adoção de um novo orçamento nacional. Esse relatório foi encaminhado ao Congresso pelo Presidente.

Entretanto, mesmo com o apoio do Presidente, não foi vencida a resistência da maioria dos Congressistas, aos quais interessava manter a ascendência sobre o Poder Executivo nas questões de aplicação de recursos. O sistema orçamentário proposto iria fortalecer o Executivo, o que, segundo os padrões liberais norte-americanos, seria muito arriscado.

Com o tempo, os encargos do Estado aumentaram, exigindo cada vez mais da máquina administrativa. Nesse contexto, a Câmara dos Representantes designou, em 1919, comissão para apresentar estudos com relação ao assunto. Surge, então, em 1921, o *Budget and Accounting Act* (Lei

de Orçamento e Contabilidade), orçamento elaborado pelo Executivo e aprovado pela Câmara.

A partir da Segunda Guerra Mundial, surgiram novos conceitos que revolucionaram os fundamentos e a própria forma de organizar os orçamentos públicos.

Baseados em modelos de orçamentos militares, nos anos 50 difundiu-se o chamado orçamento de desempenho, no qual a despesa deixava de ser classificada apenas por itens como serviços pessoais, material, equipamentos, encargos, etc, mas era apresentada na forma de funções e atividades governamentais.

Na década seguinte, foi a vez do PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*), também conhecido como *program budgeting*, ou orçamento-programa, na verdade um aperfeiçoamento do orçamento de desempenho, sofisticado modelo, igualmente saído das áreas militares, que considerava o planejamento, a programação e o orçamento como um sistema integrado, onde as escolhas entre programas, projetos e empreendimentos alternativos deveriam decorrer de avaliações técnicas e racionais.

No Brasil, o processo de organização das finanças teve início com a vinda do rei Dom João VI. Em 1808 foram criados o Erário (Tesouro) e o regime de contabilidade.

Mas, a história do orçamento público começa com a Constituição Imperial de 1824, que previa, em seu art.172 que o ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentaria na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e da despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.

A Constituição de 1824, considerada bastante avançada para a época, continha dispositivos que regulavam o processo orçamentário, prevendo alguns princípios, como o da reserva legal (orçamento só por lei) e a competência exclusiva do Parlamento para aprovar o orçamento. Além disso, atribuía as competências dos poderes em matéria tributária e orçamentária da seguinte forma: ao Executivo cabia a elaboração da proposta orçamentária, à

Assembléia Geral - Câmara dos Deputados e Senado - a aprovação da lei orçamentária e à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre impostos.

As enormes dificuldades de comunicação entre as províncias e a sede do Império fizeram com que a referida regra constitucional não fosse imediatamente cumprida. Assim, considera-se que o primeiro orçamento brasileiro foi aprovado pelo Decreto Legislativo de 15.12.1830, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1/7/1831 a 30/6/1832.

A Constituição foi emendada por uma lei, em 1834, que regulou o funcionamento das Assembleias Legislativas Provinciais, definindo algumas competências tais como: fixação das despesas provinciais e municipais e impostos necessários para atender essa despesa; repartição de rendas entre os Municípios e fiscalização do emprego dos recursos.

Após a Proclamação da República, com a Constituição de 1891, houve uma importante alteração na distribuição das competências com relação ao orçamento. Nesta Carta, a elaboração do orçamento passou a ser função privativa do Congresso Nacional, sendo que o processo tinha início na Câmara, cuja função era de preparar a proposta. Além disso, cabia, privativamente, ao Congresso a tomada de contas do Executivo, fato que ensejou a criação do Tribunal de Contas da União, para auxiliar o Congresso na realização desse controle.

Com a República, as províncias passaram a ser Estados, regidos por constituições próprias, fato que lhes assegurava grande autonomia, autonomia estendida também aos municípios, nessa mesma Lei Maior.

Como conseqüência da Revolução de 1930, ocorreu forte centralização político-administrativa no Governo Federal, que iniciou um grande processo de organização das finanças públicas, envolvendo, particularmente, os Estados e Municípios.

Uma nova realidade surgiu com a Carta outorgada de 1934. A autonomia dos Estados e o federalismo da Constituição de 1891 perderam espaço para a centralização da maior parte das funções públicas na área federal.

Na Constituição de 1934, o orçamento passou a ser tratado em seção própria. A competência para sua elaboração era do Poder Executivo, cabendo

ao Legislativo sua votação, bem como o julgamento das contas do presidente, tendo como órgão auxiliar o Tribunal de Contas da União. Não haviam limitações constitucionais ao poder de emendar o orçamento por parte dos membros do Legislativo, fato que caracterizava uma participação equilibrada dos dois poderes na elaboração da lei orçamentária.

Como conseqüência de uma série de crises políticas, surge o Estado Novo, fortemente autoritário, e a Constituição de 1937. Apesar dessa Carta ter tratado do processo orçamentário com destaque, prevendo a instalação de órgãos para elaboração e votação, o que ocorreu, na verdade, foi a elaboração e decretação do orçamento federal sempre pelo Executivo.

Em 1939, terminava a pouca autonomia que restara aos Estados e Municípios no Estado Novo, com a prerrogativa dada ao presidente para nomear os Governadores (interventores) e a estes para nomearem os Prefeitos. Também, nessa época, criaram-se Departamentos Administrativos, nos Estados, com as funções de aprovar os orçamentos (estaduais e municipais) e fiscalizar a execução deles. Os departamentos eram integrados por membros nomeados pelo Presidente da República.

Com a Constituição de 1946 e a redemocratização do País, o processo orçamentário volta a ser como na Carta de 1934: o Executivo elaborava e o Legislativo discutia e votava. As emendas parlamentares equilibravam a participação dos dois poderes. Alguns princípios básicos passaram a ser consagrados - unidade, universalidade, exclusividade, especialização - e o papel do Tribunal de Contas ficou mais claro.

Porém, o Movimento de 1964 trouxe o regime autoritário, desequilibrando, novamente, as forças entre os poderes Executivo e Legislativo, especialmente no âmbito orçamentário.

Apesar da Carta outorgada de 1967 dar ênfase e destaque ao processo orçamentário, ela acabou retirando a prerrogativa parlamentar de apresentação de emendas ao limitar a iniciativa de leis ou emendas que criassem ou aumentassem despesa. Assim sendo, caberia ao Legislativo tão somente aprovar o projeto oriundo do Executivo, pois, além da restrição quase absoluta às emendas parlamentares, não cabia a hipótese de rejeição, pois o Governo não poderia iniciar o exercício financeiro sem a diretriz dada pelo orçamento.

Nos anos 80, com a crescente crise econômica, ficou evidente a fragilidade da base política do Governo. Surgiu, então, a Constituição de 1988.

Nessa Carta, é devolvida ao Legislativo a prerrogativa da apresentação de emendas à lei orçamentária e surge uma inovação: a exigência da apresentação, anualmente, pelo Executivo, da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Quanto à padronização das normas orçamentárias e de contabilidade para os três níveis de governo, ela foi tentada desde o final dos anos 30. Apesar de ter atingido, inicialmente, apenas os Estados e Municípios, a tese do “padrão orçamentário” passou a ter muitos defensores.

Em 1964, com a aprovação da Lei nº 4.320, finalmente foram adotadas as normas gerais que estabeleciam um padrão para os orçamentos e a contabilidade da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

Mas, o processo de padronização do orçamento no território nacional não foi tão tranqüilo assim. Para tanto, foram realizadas três Conferências de Técnicos em Contabilidade Pública.

O Decreto-lei nº 1804, de 1939, fruto da 1ª Conferência, realizada nesse mesmo ano, padronizava os orçamentos dos Estados e Municípios.

Da 2ª Conferência, realizada em 1940, surgiu uma nova consolidação de normas - o Decreto-lei nº 2416/1940, que, também, compreendia os Estados e os Municípios.

O 3º Encontro, que deveria ocorrer em 1941, acabou sendo adiado para 1949, sendo que esse adiamento foi motivado pela Segunda Guerra. O resultado consistiu na conclusão de que deveria ser apresentado um anteprojeto de revisão do Decreto - lei nº 2416/1940.

A partir daí, foram realizados vários estudos e o próprio anteprojeto passou por modificações.

Tendo em vista uma série de solicitações, advindas das mais diversas áreas de governo, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 4320, de 1964. Essa lei é o fruto de várias colaborações de especialistas, ocorridas desde a 3ª Conferência, incorporando, inclusive, disposições dos manuais das Nações Unidas (em especial a classificação econômica das operações governamentais).

A partir da Lei nº 4320/64, adotou-se um modelo orçamentário padrão para as três esferas de governo.

A Constituição de 1988 dispõe que “lei complementar disciplinará questões como prazos, exercício financeiro, organização dos orçamentos”<sup>5</sup>. Logo, a Lei nº 4320/64 deverá ser revisada.

Outro traço indicativo dessa revisão está na previsão constitucional de competência concorrente entre Estado e União, com relação ao orçamento.

Portanto, os primeiros Orçamentos que se têm notícia eram os chamados orçamentos tradicionais, que se importavam apenas com o gasto (ênfase no gasto). Eram meros documentos de previsão de receita e autorização de despesas sem nenhum vínculo com um sistema de planejamento governamental. Simplesmente se fazia uma estimativa de quanto se ia arrecadar e decidia-se o que comprar, sem nenhuma prioridade ou senso distributivo na alocação dos recursos públicos.

O Orçamento evoluiu ao longo da história para um conceito de Orçamento-Programa, segundo o qual o Orçamento não é apenas um mero documento de previsão da arrecadação e autorização do gasto, mas um documento legal, que contém programas e ações vinculados a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a alcançar no exercício (a ênfase do Orçamento-Programa é nas realizações do Governo).

## **2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS**

Segundo Cretella Júnior “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas, que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência.”<sup>6</sup>

O princípio representa a síntese de um fundamento científico que, dada sua importância, repercute sobre todo um ordenamento jurídico, ou seja, o princípio é o mandamento central do sistema jurídico.

Como a doutrina diverge acerca dos princípios orçamentários, utilizaremos como base a classificação de Estevão Horvath e Régis Fernandes de Oliveira, no Manual de Direito Financeiro, que identificam cinco princípios

---

<sup>5</sup> Art. 165, § 9º, Constituição Federal de 1988.

<sup>6</sup> José Cretella Júnior, Revista de Informação Legislativa, v.97:7, citado por Di Pietro, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo, 13. ed. São Paulo, Atlas, 2001, pág. 66.

orçamentários: universalidade, anualidade, exclusividade, unidade e não afetação<sup>7</sup>.

Além desses, teceremos breves comentários, a seguir, sobre alguns dos princípios orçamentários que julgamos serem vitais à organização orçamentária tais como: legalidade, publicidade, moralidade e equilíbrio, entre outros, princípios, aliás, previstos no art. 37 da Carta Federal<sup>8</sup>, que devem nortear a administração pública direta e indireta, em todos os seus órgãos e poderes, lembrando, também, a existência de princípios gerais que fundam o sistema constitucional brasileiro, tais como a soberania, a dignidade da pessoa humana e a cidadania.

Princípio da Exclusividade: segundo esse princípio, “a lei orçamentária não conterà dispositivos estranhos à previsão da receita e à fixação da despesa”<sup>9</sup>.

Isso significa que as leis orçamentárias não podem conter dispositivos estranhos, não relacionados às finanças públicas. Logo, não pode o texto da lei orçamentária trazer qualquer outra determinação que fuja às finalidades específicas de previsão de receita e fixação de despesa.

O princípio da exclusividade resultou de um entendimento, acolhido no Brasil desde a década de 20, com relação à natureza jurídica do orçamento.

A natureza jurídica do orçamento público sempre foi um ponto que provocou muitas discussões e debates em todo o mundo e, também, no Brasil. A tese que conta com maior número de defensores foi inicialmente defendida por doutrinadores alemães que consideravam a lei orçamentária como uma lei de caráter especial, diferente das leis ordinárias e possuidora de um conteúdo próprio e exclusivo.

Diferentemente das demais leis, a lei orçamentária não cria direitos subjetivos, não podendo, por exemplo, criar ou aumentar impostos, conceder reajustes salariais, nem mesmo tornar obrigatória a realização das despesas nela fixadas. Entretanto, a lei orçamentária funciona como um ato que

---

<sup>7</sup> Manual de Direito Financeiro, Régis Fernandes de Oliveira/Estevão Horvath, 5. ed. rev. - São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2002.

<sup>8</sup> Di Pietro, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo, 13. ed. São Paulo, Atlas, 2001, págs. 67 a 85.

<sup>9</sup> art. 165, § 8º, Constituição Federal

condiciona os demais, ou seja, qualquer despesa só poderá ser realizada se estiver devidamente autorizada na lei orçamentária.

Esse princípio significou uma reação à prática de deputados e senadores da República Velha que inseriam, por meio de emendas à proposta apresentada pelo Executivo, dispositivos totalmente estranhos ao direito financeiro, fato que gerava as chamadas “caudas orçamentárias”.

O texto constitucional prevê, expressamente, duas exceções, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita. Na verdade, em tais casos, não há que se falar em exceções, pois tanto os créditos suplementares quanto as operações de crédito têm natureza orçamentária.

Princípio da Não Afetação da Receita: capitulado no art. 167, IV, da Constituição de 1988, dispõe quanto à vedação da vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A vedação atinge apenas os impostos, conforme se depreende do texto legal.

Tal princípio se justifica, pois pretende garantir disponibilidade de recursos orçamentários para que a própria administração, discricionariamente, decida a melhor maneira de se efetuar a execução orçamentária.

A vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa possui as seguintes exceções: repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159 da Constituição Federal; destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212; prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º do art. 167.

Princípio da Anualidade: o orçamento público é lei com prazo determinado de vigência. Cumpre os requisitos formais de qualquer lei, mas apresenta particularidades quanto à sua duração no tempo.

Existem divergências na doutrina quanto ao fato da exigência da anualidade ser um princípio financeiro, sendo, antes, periodicidade do

orçamento que – como veículo que reúne os gastos e receitas públicas, as metas e programas governamentais – necessita ser atualizado a cada certo intervalo de tempo, o qual, normalmente, tem sido estabelecido em um ano na maioria das legislações estrangeiras e é adotado no Brasil desde a Constituição do Império. Apenas a título de curiosidade, citamos algumas que utilizam períodos diferentes: Itália - 1º de julho a 30 de junho; Alemanha e Inglaterra - 1º de abril a 31 de março; Estados Unidos - 1º de outubro a 30 de setembro.

A lei orçamentária anual, prevista no art. 165, III e § 5º, da Carta tem a vigência de um ano a partir do ano subsequente à sua aprovação, coincidindo, no caso brasileiro, ao ano civil, já que o exercício financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme a lei 4.320/64.

Com a previsão constitucional do plano plurianual (art. 165, I, Constituição Federal) no ordenamento jurídico brasileiro, com vigência durante os quatro anos seguintes à sua aprovação, pode ser reconhecido um novo princípio orçamentário, o princípio da plurianualidade das despesas de investimento. De acordo com o art. 167, § 1º, CF, “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

Na verdade, o princípio da anualidade subsiste no ordenamento jurídico brasileiro graças ao fato de permitir o controle anual pelo parlamento e, em tese, pela população sobre a atividade financeira dos órgãos públicos, bem como a avaliação dos investimentos e a necessidade de redirecionamentos.

Princípio da Universalidade: previsto no § 5º do art. 165 da Constituição Federal<sup>10</sup>, traz o significado de que a lei orçamentária deve conter a previsão

---

<sup>10</sup> “A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - 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 instituídas e mantidas pelo Poder Público”.

de todas as receitas e despesas públicas, sem exceção, conforme a redação da Constituição Federal de 1988.

O mencionado princípio contém a regra do produto bruto ou orçamento bruto, segundo a qual receitas e despesas devem ser previstas em sua totalidade sem que haja deduções ou compensações entre uma e outra.

Esse princípio está claramente incorporado na legislação orçamentária brasileira. Lembramos que na Lei 4320/64, art. 2º, 3º e 4º já era exigido o cumprimento dessa norma<sup>11</sup>.

Princípio da Unidade: busca-se com este princípio a reunião de todos os orçamentos em um único documento. O § 5º, art. 165, Constituição Federal, prevê que a proposta orçamentária compreenderá três orçamentos: o fiscal, o de investimento das empresas e o da seguridade social. Tais orçamentos devem ser agrupados em um único documento.

Portanto, a Carta de 1988 contém novidades nessa matéria, já que consolida todas as informações numa mesma lei orçamentária, dando-lhe certa elasticidade, uma vez que divide o orçamento da União em três orçamentos específicos: fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, conhecidas simplesmente como “empresas estatais”.

Vislumbra-se, também, que cada um desses três orçamentos abrange, de forma discriminada, as despesas dos respectivos órgãos, entidades da Administração indireta e fundos, o que lhes confere certa dose de independência em relação aos outros dois. A previsão da receita não é feita de forma separada em cada um dos três orçamentos, mas obedece às normas dos entes encarregados da administração da arrecadação(a Secretaria da Receita Federal para os tributos de natureza fiscal e o Instituto Nacional do

---

<sup>11</sup> “Art. 2º - A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

.....  
Art. 3º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único: Não se consideram para os fins desse artigo as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no art. 2º.”

Seguro Social - INSS, para a maioria das contribuições sociais, na esfera federal).

O Princípio da Unidade pode ser configurado nos quadros de consolidação do orçamento, especialmente da previsão da receita e na execução e escrituração da despesa, com a Conta Única do Tesouro Nacional e a contabilidade centralizada no SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira.

Em relação ao orçamento de investimento das empresas em que a União detém a maioria do capital social, no entanto, vê-se que apenas a parcela referente aos investimentos figura na lei orçamentária da União, nos exatos termos do inciso II do § 5º do art. 165, da Constituição Federal<sup>12</sup>.

Princípio da Legalidade: o artigo 5º, II, da Constituição Federal, estabelece que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Isso significa que o administrador público sujeita-se aos mandamentos legais, deles não se podendo afastar. Assim como tudo no serviço público está sujeito ao princípio da legalidade, os orçamentos não podem constituir exceção.

Esse princípio dispõe que o orçamento tem que ser, necessariamente, objeto de uma lei, resultante de um processo legislativo completo: um projeto preparado e submetido, pelo Poder Executivo, ao Congresso Nacional, para apreciação e posterior devolução ao Poder Executivo, para sanção e publicação.

Cumpra o referido princípio a função de limitar o poder estatal e de garantir a indisponibilidade do interesse público já que não se pode falar em vontade pessoal no trato da coisa pública. Isso significa que a ação estatal deve ser exercida nos contornos da autorização parlamentar consubstanciada no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias, na lei orçamentária anual ou em qualquer outra modalidade exigida de autorização legislativa relativa à temática orçamentária.

---

<sup>12</sup> “Art. 165. A lei orçamentária anual compreenderá:

§5º.....

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.”

Princípio do Equilíbrio Orçamentário: segundo o qual receitas e despesas públicas deveriam estar compatibilizadas numericamente, o princípio de equilíbrio financeiro gozou de enorme prestígio nas finanças clássicas, tendo sido, inclusive, expresso na Constituição de 1967 no art. 166, § 3º, sendo depois eliminado pela Emenda 001/69.

Observamos, também, o previsto no art. 4º, I, “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>13</sup>.

Quanto aos princípios da publicidade e da moralidade, conforme já dispusemos, eles devem nortear todos os atos da administração pública.

Muito embora o princípio da independência entre os Poderes não faça parte dos princípios orçamentários, sabemos que não existe independência sem autonomia financeira, e que os Poderes Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público, devem exercitar as suas prerrogativas nessa questão, como forma de afirmação da sua independência em relação ao Executivo.

### **3. SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

O texto constitucional de 1988 trouxe inovações significativas na sistemática de elaboração e apreciação dos instrumentos do modelo orçamentário. A preocupação dos Constituintes de 1988 foi vincular os processos de planejamento e orçamento. A partir dessa Carta, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) passam a compor as leis que regulam a atividade orçamentária dos entes públicos federal, estaduais e municipais. Apesar de se constituírem de etapas distintas, cada uma dessas leis possui vínculos recíprocos, estabelecendo nexos entre si e possibilitando que se possa denominar sua ação articulada como “processo orçamentário”.

---

<sup>13</sup> “Art. 4º - A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art.165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

.....”

O modelo orçamentário constitucional, prevendo o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, se encontra na idéia de orçamento-programa já que abre amplas possibilidades à implantação de um sistema integrado de planejamento do orçamento-programa, de forma que o orçamento fiscal, os orçamentos de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social passem a constituir etapas do planejamento de desenvolvimento econômico e social, ou, ainda, conteúdo dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, na medida em que estes têm que se compatibilizar com o plano plurianual.

A idéia é que o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, ao se integrarem, permitam um planejamento estrutural das ações governamentais com repercussões no plano econômico.

### **Plano Plurianual - PPA**

O plano plurianual é uma lei ordinária, que regula os projetos governamentais de média duração (quatro anos), ou seja, aqueles programas que tenham existência temporal superior a um exercício financeiro. Como existem obras, ações, ou mesmo projetos de governo desenvolvidos em um intervalo de tempo superior a um ano, a criação do plano plurianual pretende responder a essa necessidade, visando assegurar o planejamento e a transparência por meio de uma disciplina legal que regule tais casos.

O PPA veio substituir o antigo Orçamento Plurianual de Investimentos, sendo que seu antecessor abrangia três exercícios.

A previsão do plano plurianual encontra-se no artigo 165, inciso I, Constituição Federal<sup>14</sup>.

Esse dispositivo define duas modalidades de despesas que devem obrigatoriamente estar previstas no plano plurianual. A primeira delas é relativa

---

<sup>14</sup> “Art. 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

às despesas de capital que compreende os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital. Não podemos nos permitir prosseguir sem explicar, brevemente, esses conceitos.

Despesas de capital podem ser definidas, de forma simplificada, como as que contribuem para a formação ou aquisição de bem de capital e de produtos para revenda; a concessão de empréstimos e a amortização das dívidas. Conforme estabelece o art. 12, da Lei 4320/64, são divididas em: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Investimentos são despesas com o planejamento e a execução de obras (inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários para a realização delas) e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente. Kohama esclarece, tendo em vista o disposto no §4º, do art. 12 da Lei 4320/64, que “para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente (investimento) o de duração superior a dois anos, observadas sempre as condições a que será submetido, quando em utilização normal”<sup>15</sup>.

Inversões Financeiras são as despesas realizadas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie (já constituídas) desde que a operação não represente aumento do capital e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

Transferências de capital são os recursos transferidos a outro ente para aplicação em despesas de capital e amortização da dívida compreende as despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, seja ela contratual ou mobiliária. Tais conceitos se encontram definidos de forma clara nos §§ 4º, 5º e 6º, do art. 12, da Lei 4320/64<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Contabilidade Pública - teoria e prática, Heilio Kohama, 9.ed., São Paulo : Atlas, 2003, pág. 114

<sup>16</sup> “Art 12 - .....

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

A segunda despesa a ser considerada na elaboração do plano plurianual é a dos programas de duração continuada, ou seja, todos aqueles que tiverem a sua duração prolongada por mais de um exercício financeiro. Na esfera federal, essa categoria é interpretada de forma restritiva, atingindo a prestação de serviços à comunidade, pois, caso contrário, a maioria das ações de governo(exceção para os investimentos) representaria programas de duração continuada.

Dentro da idéia de planejamento financeiro estatal, o plano plurianual qualifica este planejamento de estrutural na medida em que todos os planos e programas têm suas estruturas ordenadas conforme aquele (art. 165, §4º, Constituição Federal). Disso resultaria a conclusão de que o sistema orçamentário concebido pela constituição adotou o orçamento-programa, prevendo a integração do orçamento público com o econômico, garantindo a coordenação da política fiscal com a política econômica. Pode-se afirmar que o plano plurianual é modalidade de planejamento conjuntural criado para promover o desenvolvimento econômico, o equilíbrio entre as diversas regiões do País e a estabilidade econômica.

As regras definitivas com relação aos prazos e vigência do PPA serão estabelecidas por lei complementar (art. 165, § 9º, Constituição Federal). Entretanto, como o referido diploma legal ainda não foi elaborado, aplica-se o disposto no art. 35, § 2º, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, estabelecendo que o plano plurianual deve ser elaborado no primeiro ano de mandato do Chefe do Poder Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito), devendo ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro (31/08). Como sua vigência é de quatro anos, inicia-se a execução do plano plurianual a partir do segundo ano de governo até o final do primeiro ano no exercício financeiro do mandato subsequente.

---

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.”

## Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

Inspirada nas Constituições da República Federal da Alemanha e da França, a Lei de Diretrizes Orçamentárias está prevista no §2º, art. 165, Constituição Federal de 1988, compreendendo as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Além disso, cabe à lei de diretrizes orçamentárias 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.

Giacomoni assim se manifesta:

A LDO significou efetiva inovação no sistema orçamentário brasileiro, representando uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribuiu para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas<sup>17</sup>.

A partir disso, identificaremos alguns conteúdos básicos desse novo instituto jurídico introduzido pelo constituinte originário:

### 1 - Definição das metas e prioridades da administração pública

No seu papel de orientadora da elaboração dos orçamentos, a LDO deve explicitar as ações que terão preferência (prioridades) na alocação dos recursos financeiros constantes do orçamento e, também, os quantitativos físicos (metas) a serem executados com esses mesmos recursos.

### 2 - Orientação para a elaboração da lei orçamentária anual

Essa é uma finalidade genérica que incluiria, inclusive, as metas e prioridades da administração pública, as alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências oficiais de fomento. Diante disso, apesar de ser um plano prévio para a elaboração da lei orçamentária, possuindo, portanto, natureza formal, a LDO estimula o planejamento da ação estatal,

---

<sup>17</sup> Giacomoni, James. Orçamento público, 12ª edição, São Paulo, Atlas, 2004 pág. 204.

permite maior abertura para se discutirem as prioridades e programas governamentais além de permitir que se avalie a seriedade com que o executivo define a sua política financeiro-orçamentária.

### 3 - Disposição sobre as alterações na legislação tributária

Os tributos deixaram de ser encarados especificamente em seu aspecto fiscal, ou seja, destinados à obtenção de recursos para suprir as demandas governamentais. Atualmente, os tributos são utilizados pelos governos para interferir na economia indiretamente, estimulando e inibindo comportamentos com o objetivo de alcançar as finalidades governamentais previstas (extrafiscalidade). Levando-se em conta que o planejamento estrutural envolve o aspecto econômico, fiscal, financeiro, é natural que os governos utilizem as possibilidades tributárias para alcançar os seus objetivos governamentais.

Resumindo, os tributos são utilizados com fins diversos dos meramente arrecadatários.

### 4 - Estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento

Tais agências atuam estimulando o desenvolvimento econômico e social do País, representando, desse modo, repercussões na economia. A obrigatoriedade de estarem contidas na LDO evita a ausência de controle sobre os gastos que serão efetuados.

Atuando como instrumentos da política de desenvolvimento nacional, as agências financeiras oficiais de fomento têm papel destacado na destinação de recursos aos diferentes setores da economia, recursos esses, na sua maioria, oriundos de programas como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, do Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT e dos fundos constitucionais, entre outros. Por sua vez, o volume dos recursos administrados anualmente por essas instituições ultrapassa em muito o total das despesas que a União vem realizando com investimentos via orçamento federal.

Diante desses fatos, é natural e desejável que agências como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, a Caixa Econômica Federal e outras, de idêntica finalidade, estejam sujeitas à orientação quanto à sua forma de atuação.

A prática tem demonstrado que o Poder Executivo, com o aval do Congresso, apenas define, em linhas gerais e anualmente, na LDO, os setores

e atividades econômicas a serem priorizados na concessão de créditos subsidiados e outras formas de incentivos, visando à geração de emprego e renda, à construção de moradias populares, ao estímulo às micro, pequenas e médias empresas, além de outras iniciativas do gênero.

A LDO também estabelece a forma e a periodicidade com que as agências de fomento devem publicar os seus relatórios e demonstrativos referentes aos empréstimos e financiamentos concedidos por região, setor de atividade e fonte de recursos.

#### 5 - Autorização para despesas com pessoal

Prevista no art. 169, § 1º, II, da Constituição Federal e levando em consideração a expressiva participação das despesas com pessoal e encargos sociais nos orçamentos, seja da União, dos Estados ou dos Municípios, os Constituintes houveram por bem atribuir à LDO a função de autorizar, a cada ano, não só a contratação de servidores, como todo e qualquer aumento de gastos nessa área.

Dessa forma, a LDO vem exercendo, de forma indireta, um papel adicional de instrumento operacional na política de recursos humanos do Governo, ora autorizando, ora proibindo todo e qualquer ato que possa resultar em aumento de despesas, além de criação de cargos, empregos ou funções no serviço público.

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101/2000, a LDO recebeu novas e importantes prerrogativas, que destacamos:

- Dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- Estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário ou nominal; ou necessidade de se reconduzir a dívida aos limites estabelecidos;
  - Definir as normas para o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
  - Disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
  - Fixar o resultado primário a ser obtido, visando a redução do montante da dívida e das despesas com juros;

- Estabelecer limitações à expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, definidas no art. 17 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal;

- Conter um Anexo de Metas Fiscais e um Anexo de Riscos Fiscais, que explicaremos a seguir.

No Anexo Fiscal são estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes para um período de três anos.

A partir dessas novas disposições, no momento da publicação da LDO (e do respectivo Anexo de Metas Fiscais), o administrador estará, em tese, assumindo um compromisso público, que deverá ser buscado, mesmo que para isso tenha de recorrer à limitação de empenho, isto é, redução de despesas, e até ao controle de transferência de recursos para os demais Poderes, como prevê a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além das metas a serem alcançadas, o Anexo de Metas Fiscais deverá apresentar:

- uma avaliação do cumprimento das metas de exercícios anteriores;
- a evolução do patrimônio líquido dos entes públicos;
- uma avaliação da situação dos fundos de caráter previdenciário.

Por último, o Anexo de Metas Fiscais deve apresentar ainda:

- as estimativas dos efeitos de incentivos fiscais ou qualquer tipo de renúncia que importe na perda das receitas próprias da União, dos Estados ou dos Municípios;

- a margem, ou possibilidade, de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, cuja definição já vimos neste trabalho, no item PPA.

O anexo de riscos fiscais, por sua vez, deverá conter uma avaliação sobre os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso venham a ocorrer.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é anual, devendo ser elaborada antes da Lei Orçamentária, já que tem a natureza de plano prévio.

Diante da inexistência da Lei Complementar referida no art. 165, § 9º, I e II, no âmbito federal, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio (15/04) antes do encerramento do

exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

O modelo descrito até o momento - PPA e LDO - parece racional e coerente, mas podemos identificar uma lacuna no que se refere aos prazos. Segundo o art. 35, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, a LDO deve ser encaminhada ao Congresso Nacional, anualmente, até 15 de abril e o PPA até 31 de agosto do primeiro ano do mandato.

Portanto, a LDO é apresentada no primeiro ano do mandato antes do PPA ao qual ela se vincula. Essa impropriedade tem acarretado a ausência de prioridades e metas nas primeiras LDOs de cada mandato, dando-se uma total inversão do modelo constitucional.

### **Lei Orçamentária Anual - LOA**

Expostos os principais aspectos que caracterizam o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, cabe agora analisar a Lei Orçamentária Anual, isto é, o instrumento legal que reúne a previsão de receitas e despesas governamentais para o ano subsequente, além de orientar a ação estatal e permitir a criação de parâmetros que possibilitem a fiscalização.

Antes, fazemos nova referência à natureza jurídica do orçamento, prevista no art. 165, §8º, da Constituição Federal<sup>18</sup>.

Essa regra constitucional transforma o orçamento em lei de natureza especial, diferente das leis ordinárias. A lei orçamentária só trata da previsão da receita e da fixação da despesa, admitidos, a título de exceção, dois outros conteúdos: autorização para a abertura de créditos suplementares e autorização para a realização de operações de crédito

O conteúdo da LOA é encontrado no § 5º, do art. 165, Constituição Federal<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> “Art. 165.....

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei”.

<sup>19</sup> “Art. 165 .....

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

Consagrando os princípios da exclusividade, quanto ao conteúdo, e o da universalidade, que exige que todas as receitas e despesas do Poder Público (Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário), fundos, órgãos, entidades da administração direta e indireta estejam incluídas na Lei Orçamentária Anual, entende-se que a LOA deve conter:

- o orçamento fiscal - com previsão no art. 165, §5º, I, da Constituição Federal, e especificado na Lei 4.320/64, disciplina o conteúdo, as classificações, a elaboração, o exercício financeiro, a disposição contábil, além de outros aspectos relativos ao direito financeiro.

Na acepção dada pela Constituição Federal de 1988, que divide a lei orçamentária anual em três orçamentos: Fiscal, de Investimentos das Empresas e da Seguridade Social, a expressão orçamento fiscal significa o detalhamento do conjunto de receitas a serem obtidas pelo Estado mediante o exercício do poder fiscal a ele conferido, bem como a programação das despesas que serão despendidas por seu intermédio, sendo que esse orçamento refere-se tanto à administração direta quanto à indireta.

Por sua abrangência e dimensão, o orçamento fiscal constitui-se no principal dos três orçamentos e se refere aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

A administração indireta compreende quatro categorias de entidades: autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Na realidade, integram o orçamento fiscal, as autarquias, as fundações, parte das empresas públicas e algumas sociedades de economia mista. Fazem parte do orçamento as autarquias, devido à sua natureza de pessoa jurídica de direito público e por dependerem dos recursos transferidos do Tesouro para sua manutenção; as fundações públicas por contarem com receita própria

---

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - 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”.

mínima e dependeram da transferência de recursos do Tesouro. Já as empresas públicas e as sociedades de economia mista seriam autossuficientes, por definição, ou seja, produziriam os recursos para sua operação. Mas, quando isto não ocorre, a empresa passa a fazer parte do orçamento.

- o orçamento da seguridade social - previsto no art. 165, § 5º, III, Constituição Federal, abrange todas as entidades e órgãos a ele vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Trata-se aqui de um orçamento de áreas funcionais, que cobre todas as *despesas* classificáveis como de seguridade social e não apenas as *entidades e órgãos* da seguridade social.

Desse modo, praticamente todos os órgãos e entidades que integram o orçamento fiscal também fazem parte, ainda que parcialmente, do orçamento da seguridade social, pois executam despesas de seguridade social: pagamento de inativos, assistência à saúde de servidores, etc.

O orçamento da seguridade social representa uma dupla novidade. Em primeiro lugar, pelo destaque concedido às três funções, a ponto de separá-las das demais e juntá-las em peça orçamentária própria. Em segundo lugar, por submeter ao processo orçamentário comum os orçamentos das autarquias previdenciárias, cuja aprovação, no regime constitucional anterior, se dava por decreto do Poder Executivo<sup>20</sup>.

- o orçamento de investimentos das empresas estatais - com previsão no art. 165, § 5º, II Constituição Federal, o orçamento de investimento das empresas estatais engloba todas as empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Além do evidente significado político que caracteriza a programação de investimentos dessas empresas, as próprias fontes de recursos que viabilizam tais investimentos têm natureza de receita pública (dividendos retidos, aumento de capital por parte do Poder Público, transferências de recursos do orçamento, operações de financiamento com aval do Poder Público, etc) o que

---

<sup>20</sup> Giacommoni, James. Orçamento público, 12ª edição, São Paulo : Atlas, 2004, pág. 204.

reforça a necessidade de que essas ações tenham acompanhamento e controle públicos.

A criação desse orçamento reflete a preocupação, dominante na década de 80, com a dimensão alcançada pelo segmento empresarial público e com a importância do mesmo no quadro de dificuldades fiscais que caracterizava o Estado brasileiro.

Com o processo de desestatização, fenômeno que se tornou realidade na década de 90, o orçamento de investimentos das empresas estatais teve diminuídos sua importância e significado.

Lembramos, novamente, que o princípio da exclusividade norteará a elaboração do orçamento, pois o art. 165, § 8º, da Carta Magna dessa forma dispõe. Porém, são admitidos, a título de exceção, dois outros conteúdos: autorização para abertura de créditos suplementares e para a realização de operações de crédito.

Crédito suplementar é a mais utilizada das três modalidades de créditos adicionais e destina-se a reforçar as dotações orçamentárias durante a execução do orçamento. O texto da lei orçamentária poderá trazer autorização para a abertura de créditos orçamentários dentro de certos limites, visando conceder ao Poder Executivo margem de alteração do orçamento sem a necessidade de ouvir, em todos os casos, o Poder Legislativo.

Quanto à autorização para a realização de operações de crédito, a regra estabelecida pela Constituição de 1988 é mais abrangente que o fixado pelas Constituições anteriores, que permitiam a inclusão na lei orçamentária de autorização apenas para a realização de operações de crédito por antecipação da receita<sup>21</sup>.

As operações de crédito por antecipação da receita são empréstimos destinados ao atendimento de insuficiências momentâneas de caixa durante o exercício financeiro. Anteriormente, essas operações não podiam exceder à quarta parte da receita total estimada e deviam ser liquidadas até 30 dias após o encerramento do exercício<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Constituição de 1946: art. 73, § 1º, inciso I; Constituição de 1967: art. 63, inciso I; e Emenda Constitucional nº 1, de 1969: art. 60, inciso I.

<sup>22</sup> Constituição Federal de 1967: art. 69, *caput* e Emenda Constitucional nº 1, de 1969: art. 67, *caput*.

Atualmente, o mecanismo está disciplinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Alguns pontos importantes de regulamentação estão dispostos no art. 38 dessa lei e são os seguintes:

Operação de crédito por antecipação da receita estará proibida:

- enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;
- no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Além disso, tal modalidade de operação de crédito:

- realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;
- deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano;
- não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir.

Com relação aos incentivos, benefícios e subsídios, o constituinte de 1988 buscou valorizar a transparência orçamentária. Esta preocupação pode ser encontrada no art. 165, §6º, da Carta de 1988. Nunca houve, antes dessa Constituição, um efetivo interesse em contabilizar os custos que tais favorecimentos representavam para as finanças públicas, mecanismos estes utilizados de forma intensa pelos entes da federação. Também destacamos a abrangência dada ao conceito de benefício, enumerando suas várias formas - tributária, financeira e creditícia.

O prazo para envio da Lei Orçamentária Anual é de quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (31/08), devendo ser devolvida para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Com relação à forma da proposta orçamentária, a norma que a regula ainda é a Lei nº 4320/64. Elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Legislativo, deve estar organizada na forma do art. 22 dessa lei<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> “Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:

## 4. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA E DA RECEITA

Em relação à despesa, podemos apontar as seguintes classificações:

### 1 - Classificação Institucional

Tem como finalidade evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, sendo constituída por duas categorias: *órgão* e *unidade orçamentária*. A base legal dessa classificação está disposta nos arts 13 e 14 da Lei 4320/64, que entende *órgão* como órgão do governo no e *unidade orçamentária* como repartição ou grupo de serviços subordinados ao *órgão*. Dentre as duas categorias, a *unidade orçamentária* é a mais importante, pois a ela se consignam as dotações (recursos orçamentários).

Tendo em vista o modelo federativo brasileiro, os entes da federação têm seus orçamentos próprios, onde adotam planos de contas de *órgãos* e *unidades orçamentárias*, que acompanham, com muita proximidade, a respectiva estrutura administrativa.

Para exemplificar, podemos considerar que o orçamento da União será classificado, em primeiro lugar, pelos Poderes. Cada Poder terá, então, seus órgãos (no Poder Executivo são órgãos a Presidência da República, os

---

I - Mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

- a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;
- b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
- c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
- d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
- e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e
- f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

<sup>1</sup>-IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único - Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação”.

Ministérios). Cada órgão, por sua vez, é dividido em *unidades orçamentárias*, como, por exemplo, universidades e fundações, individualmente consideradas.

Para efeito da classificação institucional, a administração federal brasileira compreende a administração direta e a indireta (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas).

## 2 - Classificação por programas

Considerada a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, a finalidade básica dessa classificação é demonstrar as realizações do Governo.

A discriminação feita nessa classificação visa conjugar as funções do Governo com os programas a serem desenvolvidos, partindo do entendimento amplo de *função*.

*Função* pode ser entendida como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público, sendo a *subfunção* uma partição sua.

*Programas* são os instrumentos, por intermédio dos quais se fixam propostas para o cumprimento das funções. A cada programa corresponde um produto final.

Os *programas* são desdobrados em *projeto e atividade*, ambos sendo considerados os instrumentos que viabilizam o alcance dos objetivos do programa. A diferença está no fato de que o projeto envolve um conjunto de operações limitadas no tempo, com produto que aperfeiçoa a ação do Governo, enquanto que a atividade envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, tendo em vista a manutenção das ações do Governo<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> “Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano Plurianual – PPA, que é de 4 anos. O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento. Em termos de estruturação o plano determina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses instrumentos uma integração desde a origem. O programa, como único módulo integrador, e as ações como instrumento de realização dos programas.

A organização das ações do Governo sob a forma de programas visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública e ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos.” (Manual Técnico do Orçamento - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, pág. 18)

### 3 - Classificação segundo a natureza

Esta classificação está organizada da seguinte forma: categorias econômicas, grupos, modalidades de aplicação e elementos.

Iniciaremos pelas categorias econômicas, que não são de todo desconhecidas daqueles que já mantiveram alguma proximidade com a proposta orçamentária e constituem-se em duas: despesas correntes e despesas de capital.

Na definição da Lei 4320/64, as despesas correntes são subdivididas em despesas de custeio e transferências correntes<sup>25</sup>.

As despesas de capital já foram conceituadas anteriormente, quando tratamos do Plano Plurianual.

Os grupos, em número de seis, são vinculados às categorias econômicas, da seguinte forma:

- despesas correntes - pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes;
- despesas de capital - investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida.

Entende-se *outras despesas correntes* como aquelas realizadas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação ou transporte, despesas com contratação temporária para atender à necessidade de excepcional interesse público (quando não se referir à substituição de servidores de categorias com plano de cargos do quadro de pessoal) e outras despesas da categoria “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos.

Esse conceito e os referentes aos demais grupos encontram-se nos anexos da Portaria Interministerial nº 163/2001. Do mesmo modo, essa Portaria define, as modalidades de aplicação<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> “Art. 12 - .....

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado”.

Os elementos, por sua vez, identificam o objeto imediato de cada despesa, por exemplo, equipamentos, material de consumo, diárias.

Contrariamente à despesa, que é fixada (programada, autorizada e controlada pelo orçamento), a receita é tão somente estimada na proposta orçamentária. A receita encontra-se disciplinada, principalmente, nas leis tributárias.

A primeira forma de classificação das receitas que vamos abordar é a classificação em receitas orçamentárias e extra-orçamentárias.

Entendem-se receitas orçamentárias como aquelas que fazem parte da lei de orçamento e nela devem estar compreendidas.

A receita extra-orçamentária, por outro lado, abrange as receitas que, na verdade, não pertencem ao Poder Público, constituindo-se em entradas compensatórias financeiras, decorrentes de normas ou contratos, não devendo ser consideradas na lei orçamentária.

As receitas podem ser classificadas, também, pelos seguintes critérios: categoria econômica, fontes, institucional, fontes de recurso.

A classificação por categoria econômica engloba dois tipos de receitas: as receitas correntes (destinadas a atender as despesas correntes) e as receitas de capital (viabilizam as despesas de capital).

Essa associação entre receita e despesa auxilia no entendimento das origens dos recursos destinados ao consumo (despesas correntes) e ao investimento (despesas de capital).

A identificação das receitas correntes e de capital encontra-se disposta nos §§ 1º e 2º do art. 11, da Lei 4320/64<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> “ Art. 3º .....

§ 1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada *modalidade de aplicação*, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados”. (Portaria Interministerial nº 163/2001)

<sup>27</sup> “Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, patrimonial, industrial e diversas e, ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Em relação à classificação por fontes, ressaltamos os principais grupos:

- Receita tributária - originada nos tributos ;
- Receita de contribuições - abrange as contribuições sociais e econômicas;
  - Receita patrimonial - originada da exploração econômica do patrimônio da instituição;
    - Receita agropecuária;
    - Receita industrial;
    - Receita de serviços;
    - Transferências correntes/transferências de capital - recursos recebidos de outra pessoa física ou jurídica, para aplicação no atendimento de despesas correntes e de capital, respectivamente. Neste caso, a origem do recurso é transferida, e não própria, e sua destinação é específica (transferências correntes - despesas correntes; transferências de capital - despesas de capital);
      - Outras receitas correntes - multas, juros de mora, indenizações, dívida ativa e receitas diversas (loterias, por exemplo);
      - Operações de crédito - têm a função de obter recursos para atender aos desequilíbrios orçamentários ou financiar empreendimentos públicos. O entendimento da Lei 4320/64, de que as operações de crédito devem ser consideradas receitas de capital, foi reforçado pelo art. 167, III, da Constituição Federal;
      - Alienação de bens - resultado da venda de bens móveis e imóveis, ações, títulos;
      - Amortização de empréstimos - considerada receita de capital;
      - Outras receitas de capital - aquelas não classificáveis nas demais fontes.

---

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superavit do Orçamento Corrente”.

A classificação institucional, no orçamento da União, por sua vez, compreende:

- receitas do tesouro - responsáveis pela maior parte das receitas;
- receitas diretamente arrecadadas por órgão, unidade e fundos da administração direta;
- receitas de órgão, unidade e fundos da administração indireta.

## **5. VEDAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS**

Como um dos objetivos do sistema orçamentário inaugurado pela Constituição Federal de 1988 é exatamente o de permitir o controle sobre os recursos públicos e o equilíbrio orçamentário, o art. 167 da Carta enumera vedações orçamentárias que permitem o controle dos recursos e o equilíbrio orçamentário. Destacamos as seguintes:

- programas e projetos não podem ser iniciados sem que estejam incluídos na lei orçamentária anual;
- a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas não podem exceder os créditos orçamentários ou adicionais;
- a realização de operações de crédito não podem exceder o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo;
- a abertura de créditos suplementares ou especiais está condicionada à prévia autorização legislativa e à indicação dos recursos correspondentes;
- a necessidade de autorização legislativa para a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro;
- a limitação na concessão ou utilização de créditos.

Esses dispositivos pretendem limitar o gasto público ao previsto no orçamento.

## 6. A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, encontra amparo legal no Capítulo II, Título VI, da Constituição Federal.

A lei foi elaborada e promulgada, às pressas, no decorrer da indignação da sociedade que tomou conta das mídias, revoltada com os atos de improbidade reinantes no País, numa tentativa de mudar a história da administração pública no Brasil. Através desse instrumento legal todos os governantes passariam a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos públicos.

O objetivo dessa lei é, portanto, aprimorar a administração pública, através da busca de melhor qualidade da gestão fiscal e do equilíbrio das finanças públicas, além de assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do País. O maior beneficiário desta lei seria, na teoria, o cidadão, na qualidade de contribuinte, que passa a contar com a transparência na administração e a garantia de boa aplicação das contribuições pagas.

As críticas feitas à lei levam em conta seu excessivo tecnicismo e complexidade para ser aplicada no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios, além da existência de falhas e impropriedades. Segundo alguns estudiosos da matéria, a lei conteria, também, vários dispositivos inconstitucionais. Muitos Municípios, sem assistência jurídica gratuita por parte dos Estados ou da União, através de órgãos competentes, teriam que contratar técnicos especializados, o que implicaria a superação do limite de despesas com pessoal<sup>28</sup>.

Do mesmo modo, a criminalização de infrações político-administrativas que se seguiu com a promulgação da Lei nº 10.028/2000, impondo penas graves poderá criar impasses políticos-institucionais ou então conduzir à desmoralização do Poder Judiciário, incumbido de aplicar a lei a cada caso concreto. A correta utilização de recursos financeiros depende,

---

<sup>28</sup> Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

fundamentalmente, da honestidade do administrador e de seus agentes públicos.

Apesar de todas essas ressalvas, a lei é importante porque representa um enorme avanço na forma de administrar os recursos que os contribuintes põem a disposição dos governantes. Antes da edição da lei, quando o setor público gastava mais do que podia, o governo tinha duas alternativas para se financiar: uma delas era permitir a volta da inflação e a outra era pegar recursos financeiros emprestados no mercado, emitindo títulos públicos. Com isso, cada vez que precisava se financiar, oferecia títulos e pagava juros, e, quanto mais se endividava, maior era o risco de não conseguir pagar o que devia. Isso fez com que o mercado cobrasse juros cada vez mais altos para lhe emprestar dinheiro. Então, ocorria o seguinte: a taxa de juros subia, toda a economia sofria, mas o governo cobria suas contas.

Entretanto, a partir de agora, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, todos os governantes, passarão, em tese, a seguir regras e limites claros para conseguir administrar as finanças de maneira transparente e equilibrada, mantendo sempre os índices econômicos estáveis.

Desse modo, a Lei de Responsabilidade Fiscal possui aspectos de grande importância que, apesar de não serem o foco principal deste trabalho, serão comentados a seguir.

A lei fixa limites para despesas com pessoal, para dívida e ainda determina que sejam criadas metas para controlar receitas e despesas. Além disso, nenhum governante pode criar uma nova despesa continuada (por mais de dois anos), sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir outras despesas já existentes. Isso faz com que o administrador público consiga sempre pagar despesas, sem comprometer o orçamento.

A lei define, em seu artigo 19, os limites de gastos com pessoal, com percentual da receita corrente líquida, para os três Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Receita corrente líquida quer dizer aquela disponível. Receita corrente, segundo o § 1º, do art. 11, da Lei nº 4.320/64 é aquela constituída da receita tributária, da receita originária e de transferências correntes(as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado para atender despesas classificáveis em despesas correntes).

Assim que o administrador público verificar que ultrapassou os limites para despesa de pessoal, deverá tomar providências para se enquadrar, no prazo estabelecido pelo diploma legal. Caso continuem a existir excessos, ele sofrerá penalidades.

As metas fiscais passam a ser estabelecidas trienalmente. Isso permite que o governante consiga planejar as receitas e as despesas, podendo corrigir os problemas que possam surgir no meio do caminho.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, também, que nenhum governante poderá criar uma nova despesa continuada, por prazo superior a dois anos, sem indicar sua fonte de receita ou redução de uma despesa. Essa é a lógica da restrição orçamentária: se você quer comprar algum bem a prestação, precisa ter algum dinheiro reservado para pagar as prestações mês a mês ou, então, precisa diminuir outros gastos. Do mesmo modo funciona o orçamento público.

Outra norma estabelecida pela lei é que o Administrador Público não poderá aplicar em despesas correntes as receitas obtidas com a venda de bens e direitos do patrimônio da entidade que administra. A única exceção é a destinação desses recursos para os regimes de previdência social, se autorizada por lei.

Nos últimos oito meses de mandato o administrador público não poderá contrair despesas que não possa pagar no decorrer daquele ano. Para ser contraída uma despesa com parcela a ser paga no ano seguinte, deverá haver disponibilidade de caixa suficiente.

O administrador público fica impedido de contratar operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO), em ano de eleições.

A Lei de Responsabilidade Fiscal define, também, com clareza, normas para a ação dos administradores públicos, bem como a forma de gerenciamento e disponibilização da informação para o controle e transparência de suas ações.

Esse diploma legal deu origem a um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal de grande alcance. A partir daí, os Municípios deveriam se preparar para fazer previsões de médio prazo para suas receitas e despesas e acompanhá-las mensalmente, além de dispor de um rigoroso sistema de controle de suas finanças, principalmente da dívida.

Como se pode ler no texto legal, o planejamento resulta na elaboração das leis mencionadas, especialmente do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei do Orçamento Anual, que deverão ser acompanhadas pelos anexos, os quais permitirão melhor acompanhamento e discussão do seu conteúdo.

Conforme já ressaltado, o Plano Plurianual (PPA) é o instrumento para planejar as ações do Governo de caráter mais estratégico, político e de longo prazo, a ser considerado pelos administradores públicos.

Atualmente, pode-se entender o Plano Plurianual como um instrumento que evidencia o programa de trabalho do Governo e no qual se enfatizam as políticas, as diretrizes e as ações programadas a longo prazo e os respectivos objetivos a serem alcançados, devidamente quantificados fisicamente.

Com relação à transparência, para efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal, consideram-se instrumentos de transparência os planos, orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo, os relatórios de gestão fiscal e sua versão simplificada e os relatórios resumidos da execução orçamentária e sua versão simplificada.

O relatório resumido da execução orçamentária é composto de duas peças básicas e de alguns demonstrativos de suporte. As peças básicas são o balanço orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas e o demonstrativo de execução das receitas e das despesas.

A lei estabelece ainda que, ao final de cada quadrimestre, será emitido o Relatório de Gestão Fiscal pelos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo (incluído o Tribunal de Contas), Judiciário e do Ministério Público, prestando contas sobre a situação de tudo que está sujeito a limites e condições como: despesas com pessoal, dívida, operações de crédito (por antecipação de receita, inclusive), e as medidas corretivas implementadas, caso os limites tenham sido ultrapassados.

Caso não sejam observados os prazos para divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, o órgão público ficará impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.

A inclusão desses documentos acaba permitindo maior transparência na gestão dos recursos públicos. Os instrumentos postos à disposição do Legislativo, do Tribunal de Contas e, especialmente, da sociedade possibilitam o conhecimento do que ocorre com as contas governamentais e a responsabilização dos maus administradores.

Levando em consideração todos os aspectos aqui abordados, acreditamos, contudo, que se não faltar vontade política dos agentes públicos em geral e se for bem aplicada, a Lei de Responsabilidade Fiscal contribuirá para a efetiva implementação de planos de Governo, através da Lei Orçamentária Anual que, com base na Lei do Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, passará da teoria para a prática, constituindo-se em um valioso instrumento do exercício de cidadania, à medida que a fiel execução orçamentária representará respeito ao direcionamento das despesas públicas, aprovadas pelo órgão de representação popular - o Parlamento.

Anotamos, também, que, embora a LRF estabeleça uma mudança estrutural no padrão fiscal adotado no país, no longo prazo, a única forma de alcançar um equilíbrio fiscal estável é através do crescimento econômico e da mudança de indicadores sociais no Brasil. O equilíbrio fiscal é condição necessária, porém não suficiente para alcançar o desenvolvimento.

Finalmente, cabe lembrar que não há lei perfeita, nem lei que transforme o desonesto em honesto, o ímprobo em probo.

Assim sendo, continuará em aberta a possibilidade, bem como a probabilidade de ocorrerem atos de improbidade nas três esferas de Poder e no âmbito das três entidades político-administrativas, ainda que em proporção menor.

Aliás, o excesso de formalidades e de leis para tratar do assunto, não significa que o dinheiro público vá ser tratado da forma honesta e transparente que deveria ser e nem que aqueles que utilizarem verba pública de forma desonesta serão punidos.

Nosso país padece de um excesso de diplomas escritos e não lidos e de formalidades descumpridas.

## **7. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO FEDERAL**

A elaboração das leis orçamentárias - PPA, LDO e LOA cabe ao Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governador e Prefeito). Não é preciso dizer que a elaboração da peça orçamentária deve ser precedida de um amplo diagnóstico de cada pasta governamental, indicando-se as prioridades. Evidentemente que o ato de elaboração orçamentária é de decisão política (o que não significa arbitrariedade) para que o administrador público decida as prioridades públicas sem atenção a um quadro diagnóstico que lhe indique quais as medidas que solucionariam as deficiências.

Todos os Poderes elaboram as respectivas propostas orçamentárias, garantindo-se ao Judiciário e Legislativo a autonomia relativa para a elaboração orçamentária, devendo o projeto unificado ser sistematizado pelo Poder Executivo, sendo, a seguir, remetido ao Poder Legislativo para discussão e votação.

Na esfera federal, tais projetos de lei - inclusive os relativos aos créditos adicionais - serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional na forma do regimento comum. No plano estadual, a apreciação e deliberação competem às Assembléias Legislativas e, no âmbito municipal, a competência é das Câmaras de Vereadores.

Portanto, a apresentação da proposta orçamentária caracteriza apenas um momento de um processo complexo, com etapas a serem vencidas.

O processo orçamentário desenvolve-se em quatro etapas distintas: elaboração; discussão, votação e aprovação; execução e controle.

### **Elaboração da proposta orçamentária**

Conforme já mencionamos, a competência para a elaboração das leis orçamentárias é do Poder Executivo, em todas as esferas de governo. Na União, especificamente, cabe ao Ministério do Orçamento, Planejamento e Gestão essa tarefa.

A elaboração será feita tendo em vista o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, compreendendo a fixação de objetivos concretos para o

período e os respectivos cálculos dos recursos humanos, materiais e financeiros para sua realização.

As disposições relativas à elaboração se encontram enumeradas nos arts. 27 a 31 da Lei 4320/1964, passando pelas seguintes etapas:

- fixação das diretrizes e normas globais;
- estimativa da receita;
- definição de limites; análise da distribuição dos limites.

### **Discussão, votação e aprovação da proposta orçamentária**

#### Comissão Mista

De acordo com a Carta de 1988, o processo de apreciação dos projetos de lei relativos às leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) difere do processo legislativo de apreciação das demais leis. Além de conter prazos definidos para sua apresentação e apreciação, exige um conjunto de restrições especiais a que se submetem as emendas apresentadas e a aprovação da lei. A competência da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização - CMO na apreciação da matéria financeira e orçamentária exclui a das demais comissões permanentes, tanto da Câmara, como do Senado.

Após receber o projeto da lei orçamentária, a Mesa do Congresso Nacional estabelece o cronograma de apreciação. As normas que dispõem sobre a CMO e sobre a tramitação das matérias orçamentárias estabelecem calendário com prazos para os principais eventos desenvolvidos no Congresso Nacional. O processo de apreciação é regulado por resolução do Congresso Nacional<sup>29</sup>.

Recebido, no Congresso Nacional, o projeto de lei orçamentária é imediatamente encaminhado à CMO.

Além de examinar e emitir parecer sobre a proposta orçamentária, cabe, também, à CMO:

- o exame e a emissão de parecer sobre o PPA, a LDO e os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição Federal;

---

<sup>29</sup> Resolução nº 01/2001 – Congresso Nacional.

- o exame e a emissão de parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República e o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, conforme disposto na Constituição e na Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Listamos, a seguir, os principais eventos relacionados com a apreciação da LOA:

- realização de audiências públicas;
- elaboração de Relatório Preliminar pelo Relator-Geral do projeto;
- discussão e aprovação do Parecer Preliminar pela CMO;
- apresentação de emendas junto às áreas temáticas;
- elaboração de relatório pelos Relatores Setoriais de cada área temática;
- discussão e aprovação dos Pareceres Setoriais pela CMO;
- elaboração do Relatório final pelo Relator-Geral;
- discussão e aprovação do Parecer Final pela CMO;
- discussão e votação do Parecer Final (denominado substitutivo) e dos destaques pelo plenário do Congresso Nacional.

Até a votação das leis orçamentárias nas comissões municipais ou estaduais ou na comissão mista, no caso de orçamento federal, o Chefe do Poder Executivo pode propor alterações nos referidos projetos conforme redação do art. 166, § 5º, Constituição Federal.

### Emendas Parlamentares

Cabe aqui apontar que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual só poderão ser aprovadas se:

- apresentarem compatibilidade entre o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- indicarem os recursos necessários, através da anulação de outras despesas previstas na lei orçamentária, sendo que, em hipótese alguma, a anulação de despesa incidirá sobre:
  - dotações para pessoal e seus encargos;

- serviço da dívida;
- transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal.

- forem relacionadas:
  - com a correção de erros ou omissões;
  - com os dispositivos do projeto de lei.

Sendo assim, o modelo orçamentário brasileiro inicia-se com a elaboração da lei orçamentária anual pelo Executivo, cabendo ao Legislativo emendá-la, desde dentro de limites que têm os claros objetivos de reafirmar o planejamento estrutural do sistema orçamentário inaugurado pela Carta. Resulta daí a necessidade de compatibilização das emendas parlamentares à LOA com o PPA e com a LDO, e impedir a realização de compromissos prioritários dos entes federativos que poderiam ocorrer ante a anulação de dotações orçamentárias referentes ao pagamento de pessoal e encargos, ao serviço da dívida e às transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal.

Repita-se que as emendas parlamentares à lei de diretrizes orçamentárias somente podem ser aprovadas se apresentarem compatibilidade com o plano plurianual (art. 166, § 4º, Constituição Federal).

Podem ser apresentadas ao projeto de lei orçamentária três tipos de emenda: de texto, de receita e de despesa.

A emenda de texto objetiva a realização de alterações sempre no texto do projeto de lei ou em seus quadros e tabelas. A emenda de receita, por sua vez, é utilizada para corrigir erros ou omissões. Já a emenda de despesa abrange, principalmente, o acréscimo nas dotações presentes na proposta ou a inclusão de novas programações, sendo a mais importante e a mais utilizada pelos parlamentares.

As emendas de despesa são divididas em duas modalidades: individual e coletiva, sendo que as coletivas podem ser divididas em três tipos, dependendo da iniciativa: emendas de comissão, emendas de bancada estadual, emendas de bancada regional.

Os tipos, modalidades e os quantitativos de emendas descritos, aplicam-se, também, ao projeto de lei do plano plurianual e de diretrizes orçamentárias.

Mas, não podemos esquecer a regra constitucional, já mencionada, que estabelece que as emendas de despesas só poderão ser aprovadas caso indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa(art. 166, Constituição Federal).

Logo, não foi dada pela Constituição a prerrogativa de escolha pelo Parlamentar quanto aos recursos para atendimento das emendas. Para aprovar uma emenda, faz-se uma alteração em algum outro programa, para suprir os recursos que a ela se destinarão. Ora, essa sistemática constitui um ônus para o Parlamentar, que para ver sua emenda atendida terá que cancelar alguma outra programação.

Mas, apesar de parecer correto, esse método apresenta falhas operacionais. Muitos Parlamentares acabam cancelando programações prioritárias ou, pior ainda, retiram mais do que o valor previsto na programação a ser cancelada. Também pode ocorrer o seguinte: vários Parlamentares formulam emendas cancelando a mesma programação, o que faz com que seu valor ultrapasse, e muito, o próprio valor da dotação.

Tendo em vista esse tipo de ocorrência, a Comissão Mista passou a adotar a seguinte prática: o Parlamentar faz a emenda, cumprindo a formalidade da indicação dos recursos, mas os relatores desconsideram essa indicação, escolhendo eles próprios as dotações a serem canceladas, bem como os montantes.

### Votação no Plenário do Congresso Nacional

Aprovada na comissão, a matéria segue para deliberação do Plenário. Nessa fase, todos os Parlamentares podem participar, mais uma vez, do processo de discussão do projeto de lei orçamentária.

É vedada a apresentação de novas emendas no Plenário; as já apreciadas pela comissão podem ser destacadas para votação em separado, desde que haja apoio regimental ao destaque.

Após a votação, segue nova etapa de sistematização, na qual são gerados todos os quadros consolidados previstos na LDO e na Lei 4320/64, imprimindo-se a versão final do autógrafa. Autógrafa é o documento com o

conteúdo e a forma final da lei, que deve ser enviado ao Chefe do Poder Executivo para sanção.

### Sanção, promulgação e publicação

Aprovada a proposta, ela é remetido para o Chefe do Poder Executivo, para sanção, promulgação e publicação da lei orçamentária. Caso haja vetos, a matéria volta para o Congresso Nacional para apreciação. A rejeição do veto deve ser decidida pela maioria absoluta dos congressistas.

Os vetos devem incidir sobre o total de cada dotação orçamentária. Os recursos que, em decorrência do veto, ficarem sem despesas correspondentes, poderão ser utilizados, nos termos do art. 166, §8º, Constituição Federal.

Na verdade, não é necessário o veto para a não execução dos créditos considerados “não prioritários” pelo Poder Executivo. As restrições aos créditos acabam ocorrendo durante a execução orçamentária, com o uso do mecanismo de contingenciamento, hoje regulado pela LDO e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Contingenciamento, também entendido como congelamento, representa a limitação do crédito orçamentário.

Discute-se no âmbito doutrinário sobre as conseqüências da rejeição, parcial ou total, ao projeto de lei orçamentária submetido ao parlamento. Qual seria a solução adequada? A prorrogação do orçamento ou outra solução?

O impasse tem sua origem no julgamento do Supremo Tribunal Federal que entendeu inconstitucional o dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo de 1969, que previu que rejeitado o projeto, subsistiria a lei orçamentária anterior. A decisão do STF foi, aproximando-se da solução dada pela Constituição Federal de 1967 com a Emenda 01/69, que em caso de não devolução da peça orçamentária, o projeto de orçamento seria promulgado como lei: o entendimento foi que a disposição valia tanto para a hipótese de não devolução, como para a de rejeição.

A Constituição Federal de 1988 parece não permitir a mesma interpretação. É o que defende José Afonso da Silva<sup>30</sup>, para quem “a conseqüência mais séria da rejeição do projeto de lei orçamentária anual é que

---

<sup>30</sup> Silva, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo, 22.ed., São Paulo : Malheiros Editores, 2003, pág. 724.

a administração fica sem orçamento, pois não pode ser aprovado outro. Não é possível elaborar orçamento para o mesmo exercício financeiro. A Constituição dá a solução possível e plausível dentro da técnica do direito orçamentário: as despesas, que não podem efetivar-se senão devidamente autorizadas pelo Legislativo, terão que ser autorizadas prévia e especificamente, caso a caso, mediante leis de abertura de créditos especiais”. Nesse caso, a solução possível, encontrada a partir da técnica do direito orçamentário, seria a abertura de créditos especiais para as despesas que não podem efetivar-se senão devidamente autorizadas, prévia e especificamente, pelo Legislativo, garantindo-se, desse modo, o direito do Poder Legislativo de rejeitar totalmente o projeto de lei orçamentária<sup>31</sup>. Também questiona-se o que fazer caso o orçamento não seja sancionado antes do início do exercício a que se refere. Como a Constituição não traz resposta para essa pergunta, as LDOs prevêm que, nessa hipótese, o orçamento poderá ser executado dentro dos limites e montantes do projeto de lei, mas apenas em relação às despesas obrigatórias, constitucional ou legalmente. As despesas discricionárias não poderão ser executadas.

## **8. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

Essa etapa constitui a concretização anual dos objetivos e metas traçados para o setor público, devendo basear-se na programação e no planejamento.

Nas finanças públicas, não há flexibilidade no que se refere aos gastos. A execução financeira da despesa deve ser sempre norteadas pelas autorizações presentes no orçamento.

No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil. Desse modo, os orçamentos são executados, anualmente, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Passaremos a analisar a execução da receita e da despesa, nessa ordem, tendo em vista a complexidade de cada uma.

Para um melhor entendimento, esclareceremos, em primeiro lugar, o regime contábil adotado no Brasil.

---

<sup>31</sup> art. 166, §8º, Constituição Federal.

Para tanto, abordaremos dois tipos de regime contábil: o regime de caixa e o regime de competência.

No regime de caixa são contabilizadas como receitas do exercício apenas aquelas que foram nele arrecadadas, em outras palavras, as que, efetivamente, deram entrada junto ao Erário (Tesouro).

A despesa é paga nesse mesmo período. “Portanto, regime de caixa é o que compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores”<sup>32</sup>. Nesse regime, ao final do exercício financeiro, receitas a arrecadar e despesas a pagar devem ser transferidas para o orçamento do exercício financeiro seguinte, passando a integrá-lo, não havendo resíduos ativos ou passivos.

Já no regime de competência, as receitas e despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a data do fato gerador, ou seja, toda a receita e toda a despesa do exercício pertencem a ele mesmo.

Nesse caso, portanto, a receita lançada e não arrecadada no exercício constitui sua receita, passando a compor resíduos ativos, cobrados posteriormente, na conta “receitas a arrecadar”. Do mesmo modo, a despesa legalmente empenhada e não paga compõe os resíduos passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, denominados “restos a pagar”.

Aliás, a esse respeito, o art. 35, da Lei 4320/64, dispõe que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Tendo em vista o disposto no diploma legal e os esclarecimentos anteriores, podemos chegar à conclusão que o regime contábil no Brasil é do tipo “misto”: regime de caixa para arrecadação das receitas e regime de competência para a realização das despesas<sup>33</sup>.

### Execução da receita

---

<sup>32</sup> Kohama, Heilio. Contabilidade Pública - teoria e prática, 9.ed., São Paulo, Atlas, 2003, pág. 54.

<sup>33</sup> Kohama, Heilio. Contabilidade Pública - teoria e prática, 9.ed., São Paulo, Atlas, 2003, pág. 55.

Conforme veremos mais adiante, o processamento da execução da despesa é constituído de várias etapas, enquanto que o da receita é bem mais simples.

Ressaltamos, também, as diferenças relativas aos regimes contábeis, que acabamos de comentar.

Outras diferenças referem-se ao carácter normativo de cada uma na lei orçamentária (a receita é estimada, a despesa é fixada) e à forma de execução: enquanto que a despesa é executada de forma descentralizada, por intermédio de unidades executoras, a receita é centralizada, ou seja, a execução da maior parte das receitas públicas fica a encargo do órgão fazendário - Ministério da Fazenda, Secretaria da Fazenda, que cumpre o papel de Erário.

Compete-nos, ainda, retomar o conceito de receitas orçamentárias. Para tanto, nos socorremos do que já foi esclarecido em item anterior desse trabalho e lembramos o teor do art. 57, da Lei 4320/64<sup>34</sup>.

A existência de vários tipos de receita orçamentária e sua variada natureza jurídica (tributária, contribuição, operação de crédito, etc) impede que elas cumpram estágios de execução padronizados, como ocorre com a despesa.

Considerando que a maior parte da receita orçamentária origina-se da cobrança de tributos, vamos nos utilizar da legislação tributária para estabelecer que, em geral, a execução da receita obedece a três estágios: lançamento, arrecadação e recolhimento.

O lançamento tem previsão legal no art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>35</sup>, sendo três as modalidades: de ofício, por declaração e por homologação.

---

<sup>34</sup> “Art. 57. (Vetado) serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.”

<sup>35</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. (grifos nossos)

A arrecadação consiste no recebimento do tributo, por parte do Poder Público, e na quitação do pagamento, por parte do contribuinte.

O recolhimento consiste no ato de coligir os valores arrecadados, lembrando que o recolhimento deve observar o princípio da unidade de tesouraria, previsto no art. 56, da Lei 4320/64.

Segundo o art. 201 do Código Tributário Nacional, vencido o prazo fixado para o pagamento, o crédito da Fazenda Pública será inscrito, na repartição administrativa competente, como “dívida ativa” que, na verdade, representa resíduos ativos.

A dívida ativa pode ser tributária (obrigação legal relativa à tributos e suas respectivas multas) e não tributárias (demais créditos exceto os tributários).

#### Execução da despesa

A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais são consignadas as dotações.

Portanto, cada crédito orçamentário possui uma dotação própria, em reais.

Essas dotações, consignadas aos créditos orçamentários e aos adicionais, representam autorização de despesas durante o período de vigência da lei orçamentária.

Mas, para que as despesas possam ser realizadas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento da quitação da obrigação.

O ajuste entre entrada efetiva das receitas e necessidade de pagamento das despesas não ocorre de forma imediata, requerendo uma programação adequada.

Por esse motivo, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> “Art 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos 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”.

O maior detalhamento das receitas e despesas constantes do orçamento auxilia muito o trabalho do Poder Legislativo, no que se refere à avaliação, mas não deve consistir em um fator de engessamento para as unidades executoras.

Na fixação da programação das cotas mensais devem ser considerados os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias, em especial os “restos a pagar”.

Assim sendo, a programação passa a funcionar fazendo ajustes entre despesas futuras e receitas esperadas. A programação de desembolso deve ser flexível, permitindo alterações no cronograma durante o exercício, uma vez que podem haver modificações nas prioridades ou no comportamento da arrecadação<sup>37</sup>. Aliás, a norma prevista no artigo 9º, da Lei de Responsabilidade Fiscal seria, em nossa opinião, válida apenas para o Poder Executivo, tendo em vista a autonomia administrativa e financeira dos demais Poderes. Além disso, o §3º do artigo transcrito encontra-se suspenso por medida liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade.

Essa primeira fase pode ser denominada de estágio de fixação da despesa.

A despesa orçamentária será realizada posteriormente, com o cumprimento de outros três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

---

<sup>37</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal

“Art 9º Se verificado, ao final de um 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 promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços”.

Mister se faz anotar que, antes da ocorrência de qualquer desses estágios, cabe observar se haverá a necessidade de processo licitatório, tema que não faz parte deste trabalho.

Apenas a título de informação, o processo licitatório encontra-se disciplinado no art. 37, XXI, da Constituição Federal. Esse dispositivo é regulado pela Lei nº 8666/93, e posteriores modificações, que estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos.

O conceito de empenho encontra-se no art. 58, da Lei 4320/64<sup>38</sup>.

O mesmo diploma legal determina, em seu art. 59, que o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

O empenho é, portanto, o principal instrumento da administração pública para acompanhar e controlar a execução orçamentária.

Para percebermos a medida exata da formalidade que o empenho representa, o art. 61, da mesma lei, complementa que para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho”, que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

São três as modalidades de empenho:

- ordinário - valor da despesa exato e pago em uma só vez;
- global - despesas empenhadas e pagas parceladamente (despesas de pessoal, obras);
- por estimativa - não há como determinar previamente o valor exato da despesa (energia elétrica, serviço telefônico).

Empenhada a despesa e, após a entrega do bem ou a realização do serviço, ocorre a liquidação. Nesse estágio, são realizadas as verificações e avaliações. As verificações se referem a certos dados como: valor, a quem pagar, o que pagar, tipo de contrato; as avaliações se referem ao cumprimento fiel do que foi acordado (prazos, qualidade, quantidade).

O terceiro estágio - pagamento - passa por duas fases: emissão da ordem de pagamento e pagamento propriamente dito.

---

<sup>38</sup> “Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente (Vetado) de implemento de condição”.

Após a liquidação, é emitida a ordem de pagamento, determinando que a despesa seja paga.

Não podemos nos eximir de abordar nesse item aspectos referentes aos “restos a pagar”.

De acordo com a norma brasileira, mais especificamente o art. 35, da Lei 4320/64, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Conforme já explicamos, está configurado o regime contábil de competência.

Logo, em conformidade com esse diploma legal, as despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro, serão inscritas em “restos a pagar”.

Essa norma, no entanto, deixou de ser considerada a mais adequada, levando o Executivo federal a tomar providências, no sentido de limitar os empenhos de final de exercício.

“Restos a pagar” são resíduos passivos do exercício, compreendendo as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro. Constituem modalidade de dívida pública flutuante, sendo registrados por exercício e credor, distinguindo-se as despesas em “processadas” e “não processadas”.

Dívida flutuante é aquela contraída a curto prazo - não superior a doze meses. A dívida fundada ou consolidada é contraída por prazo superior a doze meses e seu não pagamento por dois anos consecutivos, ou a suspensão de seu pagamento, poderá ensejar intervenção (no caso dos Estados e Municípios).

Entendem-se despesas processadas como aquelas que já foram liquidadas e as não processadas como aquelas que foram empenhadas, mas não se encontram em condições de passar pelo estágio da liquidação.

A inscrição em “restos a pagar” terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, quando, então, serão cancelados os compromissos não pagos<sup>39</sup>.

Na esfera federal, a partir de 1988, todo o processamento do detalhamento orçamentário passou a ser desenvolvido pelo SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira.

---

<sup>39</sup> Normas federais - Decreto-lei 836/69;e Decreto 93872/96.

Antes de passarmos para o próximo tópico, não podemos deixar de lembrar que, durante a execução, podem ocorrer situações imprevistas, que levem à necessidade de adequações no orçamento.

A solução para esse problema encontra-se nos “créditos adicionais”, classificados em suplementares, especiais e extraordinários e que atendem as duas situações de imprevisão que possam vir a acontecer: a da existência do crédito no orçamento, mas com a dotação com saldo insuficiente e a da não existência do crédito orçamentário para as despesas que se tornam necessárias.

Para solucionar a primeira situação, podem ser utilizados os créditos suplementares. Já no caso em que a lei orçamentária não conta com crédito específico para uma determinada despesa, utilizam-se os créditos especiais.

Os créditos extraordinários têm por finalidade atender as despesas urgentes e imprevisíveis, como as calamidades públicas, por exemplo, e sua definição encontra-se disposta no art. 167, §3º, da Constituição Federal.

Em relação à tramitação legislativa, os três tipos de créditos apresentam suas particularidades.

Tanto os créditos suplementares como os especiais dependem de autorização legislativa prévia. A diferença se encontra no fato de que os suplementares podem ser autorizados no próprio corpo da proposta orçamentária, conforme explicamos: a proposta orçamentária, em geral, traz um artigo autorizando o Poder Executivo a abrir, durante o exercício, créditos suplementares até um determinado montante, normalmente representado por uma porcentagem da despesa autorizada. Essa disposição encontra amparo no art. 165, §8º, da Constituição Federal e no art. 7º da Lei 4320/64 e sua finalidade é garantir certa flexibilidade à lei orçamentária pois, caso contrário, cada retificação para suplementação teria que, necessariamente, passar pela autorização legislativa.

Quanto aos créditos especiais, sua abertura depende de autorização legislativa, caso a caso.

Para abertura dos créditos suplementares e especiais é necessário que haja recursos. Nesse caso, são utilizados os seguintes: *superavit* financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, excesso de arrecadação,

resultado de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou créditos adicionais e produtos de operações de crédito.

Como os créditos extraordinários são indicados nos casos em que a intervenção do Estado é urgente e deve dar-se rapidamente, não há necessidade de prévia autorização legislativa e nem da indicação de onde vêm os recursos.

O Poder Executivo abre os créditos extraordinários por decreto e informa, imediatamente, o Poder Legislativo.

## **9. CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

A Constituição de 1891, primeira do período republicano, já previa o controle da legalidade pelo Tribunal de Contas(órgão externo), o mesmo sucedendo com as Cartas de 1934, 1937.e 1946. A partir da Constituição de 1967, foram estabelecidos os controles interno e externo, assim, também, mantidos no texto da Emenda 01/69.

Na Constituição de 1988, o art. 70 traz parte da disciplina referente à fiscalização<sup>40</sup>.

A partir do texto constitucional, concluímos que a fiscalização dos recursos orçamentários compreende as seguintes áreas:

- Contábil: através da contabilidade, busca-se instrumentalizar o controle. O art. 83, da Lei 4.320/64, informa que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. O dispositivo obriga que os registros contábeis sejam efetuados de forma clara, possibilitando a identificação daqueles que estejam relacionados com a arrecadação, guarda e administração de bens e valores da administração pública;

---

<sup>40</sup> “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária”.

- Financeira: compreende a descrição das despesas e receitas orçamentárias, em momento posterior à arrecadação e à execução;
- Orçamentária: a partir dos dados concernentes à receita arrecada e à despesa realizada, verifica-se o adequado emprego dos recursos públicos conforme as leis orçamentárias aprovadas, analisando a compatibilidade das despesas aprovadas com as efetivamente realizadas na execução. Vem daí a necessidade de estar expresso nos registros contábeis da administração pública o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis<sup>41</sup>;
- Operacional: Régis Fernandes de Oliveira vincula a operacionalidade a um “rigoroso controle sobre as formas de procedimento da despesa, atendendo-se ao atingimento dos objetivos traçados”<sup>42</sup>;
- Patrimonial: objetiva a preservação dos bens públicos.

A partir da Carta de 1988, os destinatários da fiscalização orçamentária são tanto as pessoas da administração direta, quanto as entidades da administração indireta e, ainda, pessoas físicas que recebam recursos públicos. É a interpretação que se tem do parágrafo único do art. 70, anteriormente transcrito.

Isso significa uma ampliação das pessoas submetidas ao controle em relação à Constituição anterior, onde apenas as autarquias(além dos entes da administração direta) eram mencionadas explicitamente como objetos de controle e fiscalização. Dessa forma, estão sob controle:

- as entidades da administração direta, incluindo-se aí o Executivo (Secretarias e Ministérios), o Legislativo, o Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público;
- a administração indireta: abrange as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

---

<sup>41</sup> art. 90, Lei nº 4.320/64.

<sup>42</sup> Oliveira, Régis Fernandes de /Estevão Horvath, Manual de Direito Financeiro. 5. ed. rev. - São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2002, pág. 121.

- as pessoas físicas ou entidades privadas que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem bens e valores públicos.

O art. 70 da Constituição Federal dispõe, também, que a fiscalização será exercida quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Explicamos:

- **Legalidade:** a despesa executada deve ter guardado compatibilidade com o disposto na peça orçamentária. Além disso, há requisitos legais (ex. Lei nº 4.320/64, art. 75) e constitucionais para que a despesa tenha sido realizada;

- **Legitimidade:** é fundamental que a despesa pública atenda às reais necessidades públicas;

- **Economicidade:** a despesa pública deve alcançar o máximo da efetividade, devendo a racionalidade, representada pela relação custo-benefício, pautar a ação do agente público;

- **Aplicação das subvenções:** também será objeto de controle interno e externo pelo Poder Público. Subvenções são os auxílios e as transferências concedidas pelo Poder Público às entidades públicas ou privadas sem finalidade lucrativa, objetivando atender as suas despesas de custeio que devem atender à finalidades relevantes e de interesse público. Não se confundem com o auxílio que a União pode efetuar aos Estados e Municípios<sup>43</sup>;

- **Renúncias de receita:** o Poder Público deve exigir as receitas públicas a que tem direito, todavia, em algumas situações, o Poder Público renuncia a receita a que teria direito, fato que ocorre no caso das deduções, quando há a diminuição da alíquota ou da base de cálculo de determinado imposto.

Há dois tipos de controle dos recursos públicos: interno e externo. O controle interno é efetuado pelo próprio órgão gestor dos recursos gastos; o controle externo é efetuado pelos órgãos que não estão diretamente envolvidos

---

<sup>43</sup> Art. 12, §3º, Lei 4320/64

na execução orçamentária, a saber, o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas.

### Controle interno

A Constituição Federal de 1988, na parte final de seu art. 70, prevê que a fiscalização será exercida “pelo controle interno de cada Poder” e define os objetivos principais desse controle interno no art. 74<sup>44</sup>.

O controle interno será:

- prévio - possibilitado pelo empenho;
- concomitante - realizado por intermédio de relatórios de andamento, balancetes periódicos;
- subseqüente - no intuito de saber qual a destinação da despesa e seu fundamento legal, realizado através de relatórios finais, prestação de contas<sup>45</sup>.

Também, ressalte-se que a Carta estabelece a responsabilidade solidária e a participação da sociedade na fiscalização<sup>46</sup>.

### Controle externo

Controle externo: é realizado pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. É externo porque não é a entidade que executa o orçamento que o fiscaliza, mas, sim, a fiscalização é efetuada por instituições

---

<sup>44</sup> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

<sup>45</sup> Art. 77, Lei 4320/64.

<sup>46</sup> Art. 74, §§ 1º e 2º.

alheias à arrecadação ou gasto dos recursos públicos, com atribuições específicas que lhes conferem poderes de fiscalização.

Quanto ao controle efetuado pelo Congresso Nacional, a Constituição reza que compete ao Congresso Nacional fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta<sup>47</sup>.

Afora isso, o art. 72 da Lei Maior dispõe que a comissão mista permanente poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários<sup>48</sup>.

Além do Congresso Nacional, o Tribunal de Contas tem papel importante nessa modalidade de controle, pois lhe cabe: apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal,

---

<sup>47</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

.....  
X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

.....”

<sup>48</sup> “Art. 72. A comissão mista permanente a que se refere o art. 166, § 1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.

§ 1º Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§ 2º Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação”.

de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados<sup>49</sup>.

Anotamos que a sustação da execução de ato impugnado só ocorrerá se a autoridade responsável pelo ato não atender à solicitação do Tribunal de Contas. Sendo assim, a decisão de sustação deve ser comunicada à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal<sup>50</sup>.

Saliente-se que no caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente, pelo Congresso Nacional, que solicitará imediatamente as medidas cabíveis ao Poder Executivo. Em noventa dias, caso o Congresso Nacional ou o Poder Executivo não efetivem as medidas cabíveis, o Tribunal de Contas decidirá a respeito<sup>51</sup>.

Finalmente, lembramos que a natureza jurídica das atividades do Tribunal de Contas é administrativa e não jurisdicional, ou seja, profere decisões técnicas, julga contas e não pessoas. Ressalte-se que suas decisões

---

<sup>49</sup> Art.71, incisos I a XI, Constituição Federal.

<sup>50</sup> art. 71, X, Constituição Federal.

<sup>51</sup> art. 71, § 2º, Constituição Federal.

não operam coisa julgada e não são vinculantes. O parecer exarado pelo Tribunal de Contas com relação às contas do Chefe do Poder Executivo, por exemplo, é opinativo, cabendo ao Congresso Nacional sua aprovação ou rejeição.

## **10. TRANSPARÊNCIA**

O orçamento público é o instrumento por meio do qual o governo estima as receitas que irá arrecadar e fixa os gastos que espera realizar durante o ano. Trata-se de uma peça de planejamento, na qual as políticas públicas setoriais são analisadas, ordenadas segundo sua prioridade e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, nos limites do montante de recursos passíveis de serem mobilizados para financiar tais gastos.

A concepção de Orçamento sofreu alterações desde o período de transição entre o Mercantilismo e o Liberalismo até os dias atuais. Contudo, a natureza instrumental é um aspecto em comum em que pesem as diferentes concepções.

Ao lado da característica instrumental, há valores e princípios informando o orçamento público. A distinção entre princípios e regras possibilita a retomada da questão do valor, resultando como um dos seus efeitos a juridicidade a que estão submetidos os princípios orçamentários.

O sistema orçamentário brasileiro tem três importantes dimensões, todas de interesse direto para a sociedade: a jurídica, a econômica e a política.

Pela dimensão jurídica, o orçamento público tem caráter e força de lei, e como tal, define limites (no que se refere à realização de despesas e à arrecadação de receitas) a serem respeitados pelos governantes e agentes públicos.

Levando em consideração a dimensão econômica, o orçamento público é basicamente o instrumento por meio do qual o governo extrai recursos da

sociedade e os aloca em áreas selecionadas. Esse processo de alocação não é neutro do ponto de vista da eficiência econômica e da trajetória de desenvolvimento de longo prazo. Tanto os incentivos microeconômicos e setoriais, quanto as variáveis macroeconômicas relativas ao nível de inflação, endividamento e emprego na economia são diretamente afetados pela gestão orçamentária.

Quanto à dimensão política, pode-se dizer que é a consequência da dimensão econômica. Se o orçamento público tem um inequívoco caráter de redistribuição de recursos, o processo de elaboração, aprovação e gestão do orçamento guarda dentro de si necessariamente perspectivas e interesses conflitantes que se resolvem, em última instância, no âmbito da ação política dos agentes públicos e dos inúmeros segmentos sociais.

Essas três dimensões revelam que, em sentido amplo, o sistema orçamentário brasileiro compõe-se não apenas de leis, mas de todo um conjunto institucional composto de não só de agentes políticos e entidades dos três Poderes, como também das relações entre esses agentes e os eleitores e segmentos organizados da sociedade.

O orçamento, além de ser um instrumento de transparência, ao demonstrar o conjunto das ações que o poder público deseja realizar em favor da população, é também um excelente meio de que a sociedade pode e deve se valer para fiscalizar e avaliar a ação dos seus governantes. Além disso, ficou demonstrado, do mesmo modo, que o orçamento envolve não apenas aspectos monetários, mas também contábeis e jurídicos, em sua natureza.

Em poucas áreas das políticas públicas a qualidade da democracia revela-se tão claramente quanto na área do orçamento público: a democracia é uma função direta da capacidade de segmentos organizados da sociedade de acompanharem de modo ativo e informado o processo orçamentário, caso desejem fazê-lo, especialmente por intermédio de seus representantes no Poder Legislativo, escolhidos pelo voto.

A participação popular na elaboração, aprovação e também na execução

do orçamento público é um dos pontos vitais da chamada democracia participativa. Instaura-se, com as assembleias populares para a elaboração dos instrumentos normativos orçamentários – lei orçamentária anual, lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual – um foro em que se possibilita ao povo o exercício direito do poder que, pelo menos de modo formal, lhe é atribuído no regime democrático.

Neste âmbito, um marco importante foi a institucionalização do chamado orçamento participativo. O parágrafo único do art. 48 da lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que a transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão do PPA, da LDO e da LOA. A lei quer que tal experiência, praticada apenas em alguns Municípios, passe a abranger todos.

A efetividade dessa participação, contudo, pode sofrer a influência negativa, para não dizer o entrave, decorrente de fatores que podem vir a ser detectados no processo e que podem reduzir em eficácia e importância essa participação.

Alguns desses fatores são mesmo de ordem legal, como: a vinculação de algumas receitas a determinadas despesas, o excesso de diplomas legais e de formalismo, diminuindo o espaço de discussão sobre a conformação orçamentária, e a inexistência de orçamento impositivo. Mas há também fatores de ordem política e social, como a tendência ao racionalismo estatal e a falta de educação para a democracia, esta última facilmente percebida ao lembrarmos o fato de que votamos e depois cometemos o pecado da omissão, deixando de participar das decisões mais importantes do Parlamento. Portanto, nós mesmo esquecemos qual o papel do Poder Legislativo

Ora, a função do Orçamento é permitir que a sociedade acompanhe o fluxo de recursos do Estado (receitas e despesas). Para isto, o governo traduz o seu plano de ação em forma de lei. Esta lei passa a representar seu compromisso executivo com a sociedade que lhe delegou poder.

E qual o motivo para a existência de tantas leis e formalidades, deve se questionar o cidadão comum. Imaginamos que diante de tanto descaso e até mesmo desonestidade no emprego das receitas e na ausência de políticas sociais conseqüentes, sempre justificadas pela falta de recursos públicos, a despeito da pesada carga tributária, não resta dúvida da relevância de uma legislação para regulamentar e disciplinar o assunto. Por outro lado, é mais do que tempo de atribuir responsabilidades inclusive penais, àqueles governantes que não cumprem com suas obrigações. Afinal, o mandato não confere aos gestores públicos o privilégio da impunidade ou a prerrogativa de isenção de controle e prestação de contas à sociedade.

Sob essa perspectiva de análise, não há como negar que carecíamos de instrumentos definidores de princípios, regras e sanções, norteadores das responsabilidades do poder executivo, no estabelecimento da política fiscal e correspondente gestão do orçamento da União, dos Estados e dos Municípios.

O problema é que o orçamento é, em geral, um verdadeiro enigma para os cidadãos e até mesmo para a própria administração. A complexidade do orçamento interessa àqueles que querem manipular a vontade da sociedade e os recursos públicos. Como poucos conhecem e compreendem o processo de elaboração e as minúcias legais (contábeis e financeiras) contidas na peça orçamentária, fica fácil promover a manipulação das informações: o governo pode aplicar os recursos de forma diferente da prevista, sem que a opinião pública perceba e, pior, a sociedade esquece o papel fiscalizatório do Legislativo.

É fundamental simplificar e tornar mais compreensível a elaboração e o acompanhamento da execução orçamentária, ampliando as condições de participação e intervenção da sociedade.

Esta simplificação deve ser entendida como um instrumento para democratizar o processo orçamentário. Faz parte, portanto, da política de ampliação da participação popular. A sua idéia central é estender o direito à informação à maior parcela possível de cidadãos, não só com relação à matéria

orçamentária, mas em relação a todas as ações de governo.

Para o avanço da cidadania, é preciso simplificar a apresentação do orçamento, tornando-o compreensível para a maior parte da sociedade. Este é um requisito para garantir que a vontade popular esteja presente nas ações de governo. Naturalmente, não se pode perder de vista que é importante, também, modificar o processo de sua elaboração, envolvendo cada vez mais cidadãos e trazer uma maior participação quando de sua apreciação pelo Legislativo.

Resumindo, a lei é rigorosa, mas temos consciência de que a lei, embora condição necessária, não é, por si, suficiente para garantir mudança de mentalidade e, em conseqüência, os propósitos de uma administração responsável.

Na condição de operadores do direito e cidadãos, cabe-nos exercer nosso direito e dever cívico de atuar no sentido de que os diplomas legais pertinentes à matéria encontrem efetividade, participando sempre, buscando informações, difundindo-as à população e denunciando quaisquer distorções. Assim procedendo, estaremos contribuindo significativamente para garantir seriedade e responsabilidade no planejamento e acompanhamento da aplicação dos recursos, além de transparência e eficiência na gestão dos recursos, tendo em vista o interesse público.

Finalmente, cabe ao Estado e à própria sociedade a busca de soluções que visem a superar esses empecilhos, para que a gestão orçamentária seja participativa de fato, transparente e democrática não apenas sob o ponto de vista formal, mas de modo real e efetivo.

## REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L., Teixeira M. A. C. e Mendes V. F. C. “O papel institucional da Assembléia Legislativa Paulista:1995 a 1998”, in Santos, F. O Poder Legislativo nos Estados: diversidade e convergência, Rio de Janeiro, Editora FGV, 2001;
- Baleeiro, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997;
- Bobbio, Norberto. O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo, 2.ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra , 1986
- Burkhead, Jessé. Orçamento público, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971;
- Código Tributário Nacional, Editora Saraiva, 2002;
- Constituição do Estado de São Paulo, Imprensa Oficial, 2004;
- Constituição Federal de 1988, Imprensa Oficial, 2004;
- Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo, 13. ed. São Paulo, Atlas, 2001;
- Giacomoni, James, Orçamento público. 12. ed. ampliada, revista e atualizada - São Paulo, Atlas, 2003;
- Giambagi, Fábio, Finanças públicas. 2. ed. Rio de Janeiro, Campus Editora, 2000;
- Hofmeister, Willheim e Carneiro, José Mário Brasiliense(org) – São Paulo, Fundação Konrad Adenauer, série Debates nº 22, vol. I, abril 2001;
- Kohama, Heilio, Contabilidade Pública: teoria e prática. 9. ed. - São Paulo, Atlas, 2003;
- Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, in [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br);
- Lei nº 4320, de 1964, in [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br);
- Manual Técnico do Orçamento – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, in [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br), portal SOF, MTO 2002;
- Moraes, Alexandre de, Direito constitucional. 7.ed. revista, ampliada e atualizada com a EC nº24/99, São Paulo, Atlas, 2000;
- Musgrave, Richard A., A teoria das finanças públicas, São Paulo. Atlas, 1974, 2 vols;

Oliveira, R. F. de/ Horvath E., Manual de Direito Financeiro. 5. ed. rev. - São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2002;

Pereira, José Matias, Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil. 2. ed. , São Paulo, Atlas, 2003;

Portaria nº 42/99, Ministério do Orçamento e Gestão;

Portaria Interministerial nº 163/2001, in [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br), portal SOF;

Regimento Interno da Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo - XI Consolidação, São Paulo, ALESP, 2003;

Resolução nº 01/2001 - Congresso Nacional, in [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br);

Rezende da Silva, Fernando A. , Finanças públicas. São Paulo, Atlas, 1979;

Serra, José, Orçamento no Brasil: as raízes da crise. São Paulo, Atual, 1994;

Silva, José Afonso da, Orçamento-programa no Brasil. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973;

-----, Curso de Direito Constitucional Positivo. 22. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2003;

Site da Câmara dos Deputados - [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br);

Temas de direito constitucional estadual e questões sobre o pacto federativo/Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, São Paulo, ALESP, 2004;

Vários autores, Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. rev. , atual. e ampl. - São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.