

CICLO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

Antônio Sergio Araújo Fernandes
e Thiago Silva e Souza

COLEÇÃO
Gestão
Pública

Ciclo orçamentário brasileiro

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretoria de Seleção e Formação de Carreiras

Diana Magalhães de Souza Coutinh

Diretor de Educação Continuada

Paulo Marques

Diretor de Inovação e Gestão do Conhecimento

Guilherme Alberto Almeida de Almeida

Diretor de Pesquisa e Pós-Graduação

Fernando de Barros Filgueiras

Diretora de Gestão Interna

Camile Sahb Mesquita

Editor: Fernando de Barros Filgueiras. *Revisão:* Luiz Augusto Barros de Matos e Renata Fernandes Mourão. *Projeto gráfico:* Ana Carla Gualberto Cardoso.

Editoração eletrônica: Clara Garcia Portilho

Ciclo orçamentário brasileiro

*Antônio Sergio Araújo Fernandes
Thiago Silva e Souza*

Brasília
Enap
2019

© 2019 Enap

Ficha catalográfica elaborada pela equipe da Biblioteca Graciliano Ramos da Enap

F363c Fernandes, Antônio Sergio Araújo
 Ciclo orçamentário brasileiro / Antônio Sergio Araújo
 Fernandes, Thiago Silva e Souza -- Brasília: Enap, 2019.
 137 p. : il. –

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-256-0106-3

1 Orçamento Público – Brasil. 2. Planejamento
Governamental. 3. Despesa Pública. 4. Receita Pública. 5. Gestão
Pública. I. Souza, Thiago Silva e. II. Título.

CDD 336.181

Bibliotecária: Carmenisia Jacobina Ferraz – CRB1/1219

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade do(s) autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista da Escola Nacional de Administração Pública (Enap). É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Enap Fundação Escola Nacional de Administração Pública
SAIS – Área 2-A
70610-900 – Brasília, DF
Telefones: (61) 2020 3096 / 2020 3102 – Fax: (61) 2020 3178
Sítio: www.enap.gov.br

SUMÁRIO

Introdução.....	9
1 Sistema de planejamento e orçamento	11
1.1 A natureza do planejamento governamental e sua presença na América Latina.....	11
1.2 Evolução do planejamento governamental no Brasil	12
1.3 A racionalização e sistematização do Plano Plurianual (PPA) como parte do ciclo orçamentário a partir de 2000 e a experiência do PPA 2004-2007	16
1.4 A experiência dos PPAs de 2008-2011 e de 2012-2015.....	20
1.5 Fundamentos do orçamento público	22
1.5.1 Legislação orçamentária	23
1.5.2 Política econômica do Estado	29
1.5.3 Princípios orçamentários.....	32
1.5.4 Técnicas orçamentárias	35
1.6 Classificações orçamentárias.....	38
1.6.1 Receitas públicas	39
Interpretando a lei orçamentária sob o enfoque da receita	42
1.6.2 Despesas públicas.....	54
Interpretando a lei orçamentária sob o enfoque da despesa	55
2 Orçamento público	71
2.1 Instrumentos do processo orçamentário.....	72
2.1.1 PPA.....	73
2.1.2 LDO.....	79
2.2.3 LOA	84
2.2 Macro etapas do ciclo orçamentário.....	90

2.2.1	Momento Executivo	91
2.2.2	Momento Legislativo	92
2.3	Governança orçamentária	94
2.3.1	Rigidez orçamentária brasileira	97
2.3.2	Novo regime fiscal (EC nº 95/2016).....	104
2.4	Gestão orçamentária e financeira	109
2.4.1	Programação da execução orçamentária e financeira.....	110
2.4.2	Alterações orçamentárias.....	120
2.4.3	Acompanhamento físico-financeiro das ações orçamentárias	121
	Conclusão.....	125
	Apêndice – Legislação Orçamentária	127
	Referências bibliográficas	131

INTRODUÇÃO

Em sentido lato, o orçamento público no Brasil é o instrumento pelo qual o governo estima as receitas e fixa as despesas para poder controlar as finanças públicas e executar as ações governamentais, levando a ação do Estado ao bem comum, possuindo um ciclo que compreende o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. De fato, esse conceito amplo esconde que o orçamento público no Brasil é uma das mais complexas matérias da administração pública e, por isso mesmo, é que se justifica a existência de trabalhos que se esforcem para transmitir do modo mais claro e detalhado possível a devida inteireza de compreensão que envolve essa importante peça de Governo. O objetivo deste trabalho é tentar abordar em todas as suas minúcias o ciclo orçamentário brasileiro, e, portanto, trazer o orçamento público em toda sua esmiuçada inteireza.

Não se trata de tarefa fácil desenvolver um trabalho que seja ao mesmo tempo didático e que respeite em todas as suas nuances teórico-conceituais e normativo-legais tal difícil tema da administração pública no Brasil. Portanto, tivemos a preocupação em tentar preencher todos os espaços possíveis de explicação para tentar iluminar cada vez mais uma maior e ao mesmo tempo mais estrita compreensão do significado do ciclo orçamentário para a administração pública no Brasil. A opção pelo ciclo não é original, pois o orçamento é por natureza um ciclo composto de três grandes etapas, que consistem na grande etapa de formulação (PPA-LDO-LOA), mas também composto das fases de execução orçamentária, monitoramento e revisão do ciclo orçamentário. Todas essas etapas se desagregam em sub-etapas mais detalhadas, que serão aqui abordadas no texto.

O livro está dividido em dois grandes capítulos. O capítulo 1 trata do sistema de planejamento, que aborda em um primeiro plano desde a origem do planejamento governamental até a elaboração dos planos governamentais e planos plurianuais brasileiros, destacando os PPAs

mais recentes, assim como também trata de fazer uma ligação com os principais conceitos e fundamentos de orçamento público, assim como as classificações orçamentárias. O capítulo 2 trata do orçamento público em suas etapas de execução, monitoramento e revisão, que consistem em: a) instrumentos orçamentários (PPA-LDO-LOA); b) macro-etapas do ciclo orçamentário (momento executivo e legislativo); c) governança orçamentária e; d) gestão financeira.

CAPÍTULO 1: SISTEMA DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

Para compreendermos a natureza e funcionamento do orçamento público brasileiro, é indispensável assimilarmos, de modo antecedente, como se configura o plano plurianual (PPA), responsável pelo ciclo orçamentário, composto tanto por este quanto pela lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e pela lei orçamentária anual (LOA). Isso é fundamental para termos um entendimento mais acabado do processo orçamentário brasileiro.

Porém, para tal intento, torna-se necessário saber como foi a evolução do planejamento no Brasil até chegarmos à configuração atual do PPA, para assim compreendermos, de forma mais ampla e ao mesmo tempo mais acurada, todo o nosso processo orçamentário. Este primeiro tópico tratará disso.

1.1 A natureza do planejamento governamental e sua presença na América Latina

O planejamento governamental propriamente dito é uma atividade do século 20. Tem origem na antiga URSS, com os planos decenais, reforçado pelas atividades que envolveram a grande Depressão, sobretudo nos EUA, durante o Governo de Roosevelt, assim como pela Segunda Guerra Mundial, cujo marco se retrata pelo chamado Plano Marshall. Portanto, têm-se que desde a Segunda Guerra a difusão foi ampla do planejamento governamental.

Nas economias socialistas de dirigismo econômico, o planejamento se tornou mais abrangente ao controlar todos os preços. Já nas economias de mercado, serviu como elemento de intervenção de Estado necessária

para os momentos de desequilíbrio econômico, muito inspirado nas ideias keynesianas. Ademais, a partir do pós-guerra, testemunha-se maior apelo pela difusão dos planos decenais aos países da África e Ásia por parte da Organização das Nações Unidas (ONU).

Nos ditos países emergentes ou em desenvolvimento, em especial os da América Latina, o termo “Planejamento” passou a ser difundido como importante elemento para superar os problemas de suas economias, como uma espécie de tábua de salvação no enfrentamento de gargalos de infraestrutura e fontes de energia, déficits de industrialização e na compreensão das fundamentais definições de investimento e poupança pela sociedade. Nesse contexto, há que se destacar o papel da Comissão Econômica para a América Latina (Cepal), agência multilateral de primordial conduta na difusão da ideia de planejamento econômico para os países latino americanos, sobretudo ao implementar o que se chamou na história econômica de Industrialização por Substituição de Importações – ISI (ALMEIDA, 2006; GIAMBIAGI *et al.*, 2005; LOPES, 1990; SOUZA, 2004).

1.2 Evolução do planejamento governamental no Brasil

No Brasil, o chamado “Planejamento do Desenvolvimento Econômico” teve seu marco a partir dos anos 60, também seguindo a orientação da Cepal e tendo como “ideologia” o nacional-desenvolvimentismo, de cunho meramente economicista e fortemente baseado na proposta de se realizar políticas voltadas à industrialização por substituição de importações.

Ao longo do regime militar, por exemplo, a matéria se torna praticamente uma peça tecnocrática, sem qualquer força de implementação ou eficácia prática, especialmente pelo caráter determinista ou fortemente preditivo. Nota-se, também, que não possuiu nenhum encorajamento prático sob a dimensão política, seja em sua implementação ou na própria avaliação, refletidos no processo decisório do período, manifestamente passado à revelia da temática em questão.

De sua evolução, marco icônico tem o chamado Plano de Metas (1955-1960), que, inspirado na Comissão Mista Brasil-Estados Unidos de 1951, estabeleceu 41 projetos para combater o que se julgavam pontos de estrangulamento, especialmente em setores estruturantes como energia e transporte. A partir de 1952, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) e da organização do grupo misto “BNDE-CEPAL”, foram estabelecidas as metas específicas que inspiraram a gestão do Presidente Juscelino Kubistchek (1956-1961). Sob o lema “Cinquenta anos de progresso em cinco anos de Governo”, competiu ao seu Conselho de Desenvolvimento a elaboração do plano, composto por um conjunto de 30 objetivos (metas) distribuídos e priorizados por cinco setores (energia, transporte, indústria de base, alimentação e educação), tendo como meta adicional a construção e transferência da nova capital federal para Brasília (KOHN, 1999).

Em que pese o anterior fracasso do Plano Salte (iniciais de saúde, alimentação, transporte e educação), proposto em 1948 pelo Presidente Eurico Gaspar Dutra e abandonado em 1951 por não ter alcançado seus objetivos, foi a partir do Plano de Metas de JK que se pode atentar ao fato de que cada subsequente governo apresentou seu plano econômico, tanto ainda no período democrático, quanto durante o regime militar. Podemos assim destacar o Plano Trienal de João Goulart (1961-1964), o Paeg (Plano de Ação Econômica do Governo) do Marechal Castelo Branco (1964-1967), o PED (Plano Estratégico de Desenvolvimento) do Governo do Marechal Costa e Silva (1967-1969) e o Programa de Metas e Bases para a Ação do Governo, do General Médici (1969-1974), este complementado por outros três influentes documentos, a saber: o novo Orçamento Plurianual de Investimentos, o I Plano Nacional de Desenvolvimento (I PND) e o Programa Geral de Investimentos.

Especificamente quanto ao Plano de Ação Econômica do Governo (Paeg), relevam importância suas contribuições estruturais para o nosso Sistema Financeiro e Econômico:

a. **Plano de estabilização econômica** (controle da inflação): ajuste fiscal, com aumento de receita lastreada na extensão da base tributária

e em expressivos cortes de gasto; redução dos meios de pagamentos; controle do crédito privado e a criação de mecanismo de correção salarial;

b. Reformas estruturais na economia brasileira: criação do Sistema Financeiro Nacional (Bacen, CMN, BNDE) e a redefinição do papel do Banco do Brasil e dos bancos de desenvolvimento regionais; criação do FGTS, do SFH e a promulgação da Lei nº 4.320/64, basilar instrumento para nosso estudo sobre o processo orçamentário brasileiro.

No Governo do Presidente Geisel foi criado o II PND (1974-1979), que teve como eixos estratégicos (i) o desenvolvimento dos setores industriais de base, como bens de capital e insumos básicos; (ii) a desconcentração industrial e integração nacional (Amazônia e Região Nordeste); (iii) o desenvolvimento científico e tecnológico nacional; (iv) o aumento de produtividade da economia; (v) o desenvolvimento de fontes nacionais de energia; (vi) o desenvolvimento social, visando ao combate à pobreza e diminuição da desigualdade de renda; e (vii) o desenvolvimento agrícola.

Contudo, há que ressaltar o fato de o mesmo ter sido concebido sob um desfavorável contexto internacional, quando relacionado à expansão desenvolvimentista, tanto pelo fim da conversibilidade do dólar (1971) e as consequentes desvalorizações cambiais na economia mundial, quanto pela criação da Organização dos Países Exportadores de Petróleo (Opep), que provocou expressiva alta nos preços do petróleo, marcado pelo processo de “estagflação” (estagnação econômica com inflação) na Europa e nos Estados Unidos, ocasionando uma profunda recessão econômica nas nações mais ricas do mundo e, por conseguinte, resultando em um aumento da liquidez internacional e retração dos investimentos dos países centrais.

Estudos consideram que tanto o diagnóstico quanto o discurso do II PND levaram o Brasil a um crescimento em “marcha forçada”, devido a fatores como: (i) a subestimação da crise econômica internacional (cenário transitório e superável); (ii) a opção pelo crescimento econômico no ritmo do “I PND”, com a continuidade do desenvolvimentismo e do processo de ISI; (iii) o “gradualismo” no combate à inflação; (iv) o incentivo ao setor industrial brasileiro através do apoio à constituição

de conglomerados industriais e financeiros, sem contrapartida desses; (v) os investimentos nas estatais para infraestrutura econômica (energia, transportes e comunicações) e empresas públicas em setores produtivos e financeiros; (vi) a decisão de não enfrentar o problema da concentração de renda, ainda usando o planejamento sob um enfoque economicista de desenvolvimento social, como *trickle down* (gotas) do crescimento econômico. Sendo assim, constata-se que as consequências mais imediatas do II PND, bastante nítidas e sentidas pela economia brasileira ao longo dos anos 80 e 90, foram o crescimento de nossa inflação e a elevação do endividamento externo (CARDOSO JÚNIOR, 2011; CASTRO; SOUZA, 1988; GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006).

A começar dos anos 1980 e percorrendo todo o período de redemocratização, observamos que nosso esforço de planejamento governamental se dedicou ao combate à inflação. Foram elaborados treze “Planos de Estabilização Econômicos” malsucedidos até os anos 1993, sendo que alguns usavam concepções monetaristas (ortodoxas) e outros desenvolvimentistas (heterodoxas). De qualquer modo, o que depreendemos como saldo do período foi um Brasil de várias “hiperinflações”, chegando a pouco mais de 20 trilhões de pontos percentuais acumulados, momento no qual a sociedade não acreditava em mais nada.

Para se ter uma ideia do contexto da época, Bresser-Pereira (1996) assegura que, mesmo de caráter mais ou menos recessivo, ortodoxo ou heterodoxo, o fato é que todos foram mal-sucedidos enquanto propostas de estabilização econômica, a citar: Plano Delfim I (1979); Plano Delfim II (1981); Plano Delfim III (1983); Plano Dornelles (1985); Plano Cruzado (1986); Plano Bresser (1987); Plano Arroz com Feijão (1988); Plano Verão (1989); Plano Collor I (1990); Plano Éris (1990); Plano Collor II (1991) e Plano Marcílio (1991).

Sob a mesma essência conceitual diagnosticada por André Lara Rezende e Pérsio Arida, ainda na época do Plano Cruzado, tem-se em 1994 a elaboração e implementação do Plano Real, com as missões de combater o que se chamou de “inflação inercial brasileira” e, concomitantemente, trazer algum tipo de coordenação de expectativas gerais para a sociedade.

Remonta desse período a constatação de conceitos como o da ineficácia da prefixação de preços por parte do Governo, em especial pelo refutar dos agentes econômicos na assunção de riscos, sua não obediência às diretrizes governamentais e a notória tomada de decisões do tipo “dilema dos prisioneiros”¹ (REZENDE; ARIDA, 1985).

Isso posto, sublinham-se alguns elementos estratégicos do Plano Real considerados iniciativas bem sucedidas, a saber: (i) reformas de Estado, sobretudo quanto à temática privatizações; (ii) ajuste fiscal e corte em despesas públicas, com destaque para as reformas administrativa e da previdência social; (iii) nossa moeda tendo como padrão de valor a âncora cambial; (iv) o chamado “choque de oferta”, em que o estímulo à importação veio a provocar competitividade de preços no país; e (v) a manutenção de taxa de juros elevada no período.

1.3 A racionalização e sistematização do Plano Plurianual (PPA) como parte do ciclo orçamentário a partir de 2000 e a experiência do PPA 2004-2007

Com a reorganização do Estado e a estabilidade econômica resultante do sucesso do Plano Real, voltamos a observar a retomada da concepção de planejamento governamental no Brasil, sobretudo a partir da segunda metade dos anos 1990, com destaque ao plano plurianual (PPA) do ano 2000, apesar de o mesmo, juntamente com a lei de diretrizes orçamentárias (LDO)² e a lei de orçamento anual (LOA) comporem nosso ciclo orçamentário e remontarem à Constituição de 1998, com o estabelecimento do sistema de planejamento e orçamento da administração pública.

¹ **Dilema dos prisioneiros:** originalmente formulado em 1950 por Merrill Flood e Melvin Dresher, o clássico conceito da Teoria dos Jogos, formalizado por Albert W. Tucker, representa bem o dilema entre “cooperar e trair”, isto é, cada jogador escolhe sua estratégia dominante e o resultado é o pior ao grupo como um todo, um exemplo claro, mas atípico, de um problema de soma não nula.

² A LDO ainda que prevista no art. 165 da Constituição permanece ainda regulada pela Lei nº 4320/64.

Assim sendo, temos na tríade PPA-LDO-LOA a base desse sistema em que compete ao PPA (principal instrumento para promoção do desenvolvimento de médio prazo) a dupla função de primeiro orientar mudanças nas políticas públicas e, na sequência, fundamentar a programação do orçamento anual, dando suporte à política fiscal do governo.

Ademais, do ponto de vista da avaliação de desempenho, a integração entre “plano e orçamento” recriou a figura do programa, mensurável por indicadores e em que os objetivos estratégicos só podem se manifestar mediante a priorização na alocação de recursos financeiros e outros meios, isto é, depreendemos que a relação direta do PPA com o orçamento resulta em um processo de alocação estratégica *ex ante*, definida no plano e paulatinamente implementada pelas peças orçamentárias anuais.

Relatada por Cavalcante (2007), nossa experiência com o PPA 2000-2003³ resultou em importantes conceitos e processos ora vigentes, tais como (i) a estruturação por Programas, onde sua unidade de referência é a medida básica de previsão para provisão de bens e serviços públicos; (ii) a definição de resultados e prazos fixados; (iii) o atrelar da peça orçamentária ao Plano, assim permitindo melhor orientação às decisões alocativas; (iv) o estabelecimento de metas transparentes, de curto e médio prazos, e indicadores que possibilitam a observação da evolução dos Programas; e (v) a incorporação do elemento de longo prazo como segunda versão do estudo sobre planejamento territorial, também conhecido como Estudo dos Eixos Nacionais de Integração e Desenvolvimento.

Além do que o autor esclarece que a definição dos eixos territoriais permitiu a combinação de uma matriz multissetorial, em um possível

³ A primeira versão dos Eixos Nacionais de Integração e Desenvolvimento foi realizado ainda durante o PPA 1996-1999, quando se observam metas de longo prazo, definidas a partir de um planejamento territorial. Foram criadas as unidades de planejamento territorial que pudessem integrar as políticas públicas em torno de um projeto de desenvolvimento regional, denominadas de Eixos Nacionais de Integração e Desenvolvimento. A consequência disso foi a implementação do programa **Brasil em Ação**, constituído por uma carteira de 42 projetos nas áreas social (Arranjos Produtivos Locais, por exemplo) e de infraestrutura.

projeto de desenvolvimento local, viabilizando um processo de priorização do gasto, além de redirecionando a oferta de bens e serviços públicos para as áreas e setores mais carentes, impactando diretamente na alocação de recursos. Em que pese a percepção de uma série de limitações, sobretudo quanto à baixa discricionariedade em função da rigidez de nosso orçamento, fato é que logrou para o PPA 2004-2007 um modelo que se tornou vigente até o momento.

O Plano Plurianual 2004-2007 manteve o modelo de planejamento do PPA 2000-2003 e incorporou o processo participativo da sociedade organizada na formulação de sua base estratégica, compreendida pela (i) estratégia de desenvolvimento, (ii) megaobjetivos e (iii) desafios do plano. Ademais, seu modelo de gestão levou em conta a análise das avaliações do plano anterior, tanto dos resultados quanto do conjunto de recomendações associado à experiência das equipes técnicas do Ministério do Planejamento e órgãos setoriais afins, permitindo que, gradativamente, fosse elaborada uma proposta de novo modelo de gestão do instrumento (BRASIL, 2007).

Complementarmente, foi reeditado o estudo de planejamento territorial (o Estudo III, como atualização da carteira de investimentos do Estudo II), que considerou as lacunas e os avanços deixados pelo PPA 2000-2003, adicionando uma específica análise sobre áreas deprimidas e uma tipologia de Municípios segundo sua situação socioeconômica, assim como um exame sobre a criticidade ambiental dos territórios, pioneiramente submetido ao crivo de uma avaliação ambiental estratégica.

No campo da política de emprego e renda, destaque para a definição de uma tipologia de Arranjos Produtivos Locais (APLs). Sobreleva-se o fato de que o planejamento territorial reduziu a fragmentação setorial clássica das ações de governo, a qual leva a desperdício crescente e perda da noção de prioridade. Por meio da carteira de investimentos e sob foco multidimensional – sob o viés econômico, social, ambiental e da gestão do conhecimento por unidade de planejamento – tornou-se possível a projeção, no espaço e tempo, de uma visão integrada e sinérgica dos programas e projetos governamentais, de modo a maximizar os benefícios alocativos e prioritários à sociedade.

Na concepção de Pares e Valle (2006) e Core (2006), uma das principais inovações do PPA 2004-2007 foi a introdução da “gestão por resultados”, que consistiu na associação entre a estrutura funcional com a de uma programação, assim como a instituição de um coordenador para cada ação, induzindo postura proativa e estabelecimento de compromissos ao longo de seu ciclo produtivo, tendo em vista a necessidade de obtenção do produto expresso na meta física, bem como de prestação de contas daquelas alcançadas.

Ademais, destacam os autores que os objetivos setoriais e os desafios governamentais, expressos no plano, ganham maior capacidade de realização ao associarmos unidades administrativas com os programas e ações finalísticas do plano, capacitando gestores com uma visão estratégica de governo. Em resumo, a promoção da gestão multisetorial dos programas facilitou a identificação do coordenador de ação, fornecendo ao gerente um interlocutor com força administrativa, além de permitir a comunicação e a gestão compartilhada em rede, internalizando conceitos como o de eficiência e de centros de custo nas organizações.

Outro aspecto notabilizado foi Sistema de Monitoramento e Avaliação, previsto na Lei nº 10.933/2004⁴, formado por unidades de monitoramento e avaliação em cada Ministério ou órgão equivalente, coordenados pela Comissão de Monitoramento e Avaliação (CMA). A esta, compete elaborar normas e procedimentos gerais, bem como oferecer elementos técnicos que orientem o processo de alocação de recursos orçamentários e financeiros, além da revisão dos Programas, com vistas ao alcance dos resultados, tendendo a resultar em maior sinergia na atuação dos órgãos centrais, reduzindo assim situações de paralelismo e sobreposição, assim como abrindo a possibilidade de avanços na gestão pública por meio da criação de mecanismos de incentivos por desempenho.

A produção das informações sobre a execução das ações é atribuição do coordenador de ação, que, por se situar o mais próximo possível de sua execução, tem a oportunidade de fornecer dados de

⁴ Lei que instituiu o Plano Plurianual para o período 2004-2007, sancionada em 11 de agosto de 2004.

metas físicas realizadas e registrar as restrições e oportunidades, de tal sorte que permite a mobilização por diversos atores capazes de cooperar. Essas informações subsidiarão, também, as decisões da alta administração das organizações, visto que as atribuições dos gerentes de programas coincidem com as dos gestores responsáveis pelas unidades administrativas, favorecendo o alinhamento dos processos de decisão em níveis estratégico e operacional.

Desenvolveu-se, então, o “Plano de Capacitação do PPA”, onde foram identificadas as competências necessárias para cada ator, com foco nas competências gerenciais, ao desempenho das atribuições estabelecidas pelo Decreto nº 5.233/2004⁵, em que cada uma foi desdobrada em conhecimentos, habilidades e atitudes.

1.4 A experiência dos PPAS de 2008-2011 e de 2012-2015

O PPA 2008-2011

Concebido a partir de 3 eixos básicos, a saber: (i) o crescimento econômico, (ii) a melhoria de qualidade educação, e (iii) os Programas Sociais, que têm por objetivo expressar alguns planos e programas estruturantes, como o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) – que buscou direcionar nossa política de infraestrutura – o Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) – que objetivou a melhora da qualidade na educação – e as políticas sociais, com destaque à continuidade de programas focalizados de “*Cash Transfer*”, como o Programa “Bolsa-família” e o Programa “Minha Casa Minha Vida”, além de investimentos na área de segurança pública, como o Plano Nacional de Segurança Pública. (BRASIL, 2007).

Um dos saldos do período foi a sanção da Lei nº 11.494/2007, regulamentando o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) como fonte de financiamento e estabelecendo o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) como indicador de mensuração do nível de

⁵ Estabeleceu as normas para a gestão do PPA.

aprendizagem na educação básica nacional. Sendo assim, nota-se que o Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) ficou dividido em quatro eixos: (i) educação básica, (ii) alfabetização e educação continuada, (iii) ensino profissional e tecnológico e (iv) ensino superior.

No que se refere ao chamado Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), um dos objetivos básicos era a produção de energia com vistas à exportação, centrando na produção de etanol. Percebe-se que a meta para o Ministério de Minas e Energia (MME) foi de aumentar em 5% nossa capacidade instalada até o ano de 2013, podendo-se exportar parte do possível excedente de produção.

Cabe esclarecer, porém, que o PAC, além de abranger os investimentos em infraestrutura em geral, também foi composto por políticas monetárias de incentivo ao crédito como: (i) o da Caixa Econômica Federal – CEF – a qual tinha por propósito ampliar o limite de crédito do setor público, (ii) a criação do Fundo de Investimento de Infraestrutura com recursos do FGTS, e (iii) a elevação da liquidez do Fundo de Arrendamento Residencial. Ademais, no ano de 2010 foi criado o Projeto “Minha Casa Minha Vida”, que se inseriu nessa dinâmica de ampliação de crédito popular, via CEF, um Programa Habitacional de grande escala.

O PPA 2012-2015

Da leitura do art. 5º da Lei nº 12.593/2012, depreendemos que o PPA passou a ter suas políticas públicas e organização de atuação detalhadas por meio de programas temáticos, que expressam e orientam a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade, assim como programas de gestão, manutenção e serviços ao Estado, que evidenciam e direcionam as ações atinentes ao apoio logístico e operacional da atuação governamental.

Estudos relatam que a escolha por programas temáticos no PPA 2012-2015 rompeu com o modelo de integração entre plano, orçamento e gestão adotado iniciado em 2000. Alicerçado na perspectiva de proporcionar um caráter mais estratégico ao instrumento, promoveu um intencional afastamento de reconhecidos métodos e metodologias

de planejamento, ou seja, *modus operandi* relativamente consolidados quando da opção de aproximação de um instrumento de planejamento ao de gestão para resultados, trazendo perdas e ganhos ao processo de planejamento governamental (GARCIA, 2012; ARANTES, 2013).

Enfim, tem-se na implementação, monitoramento, avaliação e da revisão dos programas, objetivos e iniciativas a destacada inovação em relação aos outros PPA, a fim de garantir o acesso da população aos bens e serviços públicos.

Após este breve resumo histórico, os próximos tópicos trarão conceitos e exemplos do dia a dia daqueles que, de alguma forma, influenciam ou são influenciados pelo principal instrumento de gestão do erário: o orçamento público.

1.5 Fundamentos do orçamento público

Segundo Matias-Pereira (2012), a natureza jurídica do orçamento tem sido motivo de grandes discussões no cenário nacional, uma vez que não há unanimidade entre o segmento de juristas que o configuram como simples ato administrativo, ou seja, tão somente uma apuração de contas, daquela corrente que o concebem como lei em sentido material ou formal.

Reforça o debate o fato do mesmo ainda não ser tratado como uma disciplina, mas uma “área de estudo que interessa a várias disciplinas, o que garante ao orçamento suas diferentes naturezas: política econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira” (GIACOMONI, 2016, p. 54). Ademais, percepção-se que “as decisões que condicionam o comportamento do gasto público são tomadas à margem do espaço orçamentário” (REZENDE., 2013, p. 54), demonstrando um certo “distanciamento da literatura acadêmica em relação à realidade do cotidiano dos órgãos públicos” (VELOSO, 2013, p. 336).

1.5.1 LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Ao assumir a elaboração da peça orçamentária como um processo geralmente tenso e controverso, em função das diversas instituições e interesses que são afetados a cada decisão de composição e montante de receita e gasto público, Schick (2007) registra as múltiplas facetas que permeiam o estabelecimento das prioridades nacionais:

O orçamento é um processo **alocativo**, no qual nunca há recursos suficientes para serem distribuídos. É também um processo de **redistribuição**, em que alguns ganham porque outros perdem, alguns recebem do governo mais do que contribuem na forma de impostos e outros recebem menos. É um processo de **escolha** entre diversas reivindicações de recursos públicos que, mesmo nas melhores épocas, não são suficientes para cobrir todas as demandas. É um processo de **racionamento** em que se soluciona o orçamento por exclusão de alguns daqueles que reivindicam. É um processo em que, de forma expressa ou indireta, o governo decide sobre qual o papel que deve desempenhas e define prioridades. (grifo nosso) (SCHICK, 2007, p. 82).

Na visão de Paludo (2013, p. 48), nosso arcabouço forense tem como marcante característica ser fortemente centralizador, em que “a LOA ocupa papel inferior, visto que deve obedecer a vários instrumentos legais, alguns de mesma hierarquia, outros com status de lei complementar, além da LRF e da própria Constituição Federal vigente”, assim sintetizado:

Figura 1 – Hierarquia das principais leis do orçamento



Fonte: Paludo (2013, p. 48)

Dentre as competências constitucionais dos entes da Federação, destaca-se o campo da **legislação concorrente do orçamento**, em que o sistema de planejamento e orçamento, com suporte na legislação federal, tanto subordina a União, estados, DF e municípios às diretrizes da CF/88, às leis e portarias ministeriais, quanto permite seu complemento por legislações locais e orientações de seus Tribunais de Contas, em especial sobre a execução orçamentária.

Assim, em que pese a Carta Magna de 1988 estabelecer que compete à União, aos estados e ao Distrito Federal (art. 24) legislar concorrentemente sobre direito financeiro e aos municípios (art. 30) suplementar a legislação federal e estadual naquilo que couber, para nosso estudo utilizaremos **exemplos do nível federal**, iniciando por suas principais leis orçamentárias:

Quadro 1 - Legislação orçamentária

Legislação	Descrição
<p>Constituição Federal ⁶</p> <p>(1988)</p>	<p>Particularmente em seu Título VI – Da Tributação e do Orçamento (art. 165 a 169), incorporou ao ordenamento jurídico o que se pode chamar de processo integrado de alocação de recursos, compreendendo atividades de planejamento e orçamento, mediante a definição de três instrumentos de iniciativa do Poder Executivo: PPA, LDO e LOA.</p>
<p>Lei nº 4.320</p> <p>(1964)</p>	<p>Conhecida como Estatuto das Finanças Públicas, remodelou o processo orçamentário brasileiro, até então voltado para o controle (analítico; apreensivo com aspectos ligados ao controle jurídico, financeiro e contábil) para uma orientação mais gerencial (sintética; evidencia a política econômico-financeira do governo por meio de programas de trabalho, ou seja, funções, atividades e projetos), ao estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das três esferas de governo.</p>

⁶ Emenda Constitucional nº 95: instituiu o denominado Novo Regime Fiscal (NRF) ao processo orçamentário brasileiro por 20 anos, mas que será melhor detalhado em capítulo específico.

Decreto-Lei nº 200 (1967)	Ao dispor sobre a organização da administração pública federal e estabelecer diretrizes para a reforma administrativa da época, invocou a organização do planejamento orçamentário e financeiro sob a forma de sistemas. Ao instituir o orçamento-programa anual como instrumento de discriminação da despesa pública por objetivo, ou seja, de acordo com os seus fins, possibilitou o estabelecimento de uma linguagem única entre planejamento e orçamento.
Decreto nº 93.872 (1986)	Ao dispor sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, a chamada Conta Única se constituiu em importante instrumento de controle das finanças públicas ao garantir maior economia operacional e a racionalização da administração dos recursos financeiros.
Lei Complementar nº 101 (2000)	Conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é fundada na premissa de ser danoso ao interesse público que o governo gaste mais do que efetivamente arrecada (equilíbrio fiscal). Tem como objeto a regulamentação de dispositivos da CF/88 afetos às normas gerais de finanças públicas, reforçando a necessidade de compatibilização de seus conteúdos e definindo procedimentos de transparência, controle e fiscalização da gestão fiscal.

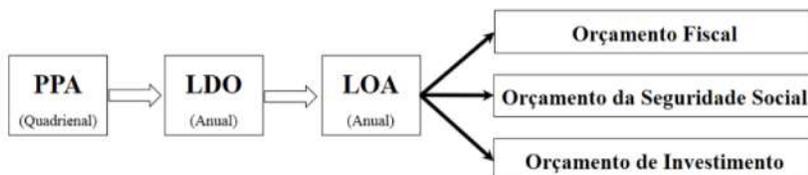
<p>Lei nº 10.180</p> <p>(2001)</p>	<p>Ao organizar e disciplinar os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal, resta destaque para o tema avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, especialmente pela evidenciação dos custos dos programas e das unidades do governo.</p>
<p>Lei Complementar nº 131</p> <p>(2009)</p>	<p>Conhecida como Lei da Transparência Pública, inaugurou os requisitos legais de accountability na gestão pública, ao determinar a liberação ao pleno conhecimento/acompanhamento pela sociedade (em tempo real) de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da federação.</p>

Fonte: adaptado de Paludo (2013), Reis e Machado Júnior (2015) e Sanches (2004).

Especificamente sobre a Lei nº 4.320/1964, recepcionada como lei complementar e estabelecendo normas gerais de direito financeiro com abrangência nacional, cabe salientar que estados e municípios podem propor suas próprias leis, estabelecendo normas específicas e adaptadas aos seus contextos regionais, acerca do tema.

Ademais, sobreleva-se a inovação percebida em nossa Constituição, ao arquetar no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo II, Seção II – Dos Orçamentos, um **Sistema de Planejamento e Orçamento** composto por três instrumentos estabelecidos por leis de iniciativa do Poder Executivo, a saber: o plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a lei orçamentária anual (LOA), cuja ligação e periodicidade de elaboração observamos a seguir:

Figura 2 - PPA, LDO e LOA



Fonte: elaboração própria

O PPA, a LDO e a LOA serão detalhados mais adiante, porém o Quadro seguinte busca exemplificar essa estreita correspondência nas esferas federal e estadual, uma vez que o mandato municipal difere em dois anos dos demais, tendo por base as administrações do período 2011 a 2019:

Quadro 2 - Governos federal e estadual: correspondência entre PPA, LDO E LOA

Administração A (2011-2014)				Administração B (2015-2018)				
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	PPA 2012/2015			PPA 2016/2019				
	LOA 2012 (base na LDO 2012)	LOA 2013 (base na LDO 2013)	LOA 2014 (base na LDO 2014)	LOA 2015 (base na LDO 2015)	LOA 2016 (base na LDO 2016)	LOA 2017 (base na LDO 2017)	LOA 2018 (base na LDO 2018)	LOA 2019 (base na LDO 2019)

Fonte: adaptado de Giambiabi e Além (2016, p. 486)

1.5.2 POLÍTICA ECONÔMICA DO ESTADO

Renunciando questões políticas, ideológicas e possíveis digressões sobre concepções doutrinárias justificadoras da ação intervencionista do Estado nas economias capitalistas, o que se tem pacífico é o fato de que na existência do governo se faz “necessário para guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado que, sozinho, não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p. 9).

Especialmente após a década de 1930, as chamadas finanças neutras – em que cada cidadão contribuía de acordo com a sua capacidade econômica – cederam lugar às finanças funcionais, canalizadas para influir sobre a crescente complexidade da conjuntura econômica global, refletindo no aumento da participação dos gastos do setor público para “fazer girar” a economia (MATIAS-PEREIRA, 2012).

O tripé microeconômico dos clássicos – oferta, demanda e preço –, baseado no modelo keynesiano, cedeu lugar a outro tipo de sustentação, de cunho macroeconômico: a demanda global mais o investimento global determinam a renda global, e essas três variáveis globais são responsáveis pelo nível de emprego. Isto posto, compreensivelmente, só poderia ser atribuído ao Estado o controle dessas variáveis (GIACOMONI, 2016).

A busca pela estabilidade da taxa de crescimento da economia é o principal objetivo do Estado ao atuar na economia. Sua eficácia está na capacidade de manter um ritmo de crescimento estável e sustentado no decorrer do tempo, sem motivar fortes distúrbios, pois “uma economia com crescimento desajustado tende a provocar efeitos nocivos – em especial pela retomada do processo inflacionário – que são difíceis de corrigir e que somente terminam com uma recessão” (MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 148).

O Quadro seguinte busca sintetizar os principais instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico:

Quadro 3 – Instrumento de intervenção do Estado na economia

POLÍTICA	Fiscal	Administrar e a gerar receitas, além de cumprir metas e objetivos governamentais previsto em seus orçamentos , utilizando a alocação e a distribuição de recursos, assim como a busca pela estabilização da economia. (ex: aumentar a renda/PIB, aquecer a economia etc.)
	Monetária	Controlar a oferta de moeda, da taxa de juros e do crédito em geral, para efeito de estabilização da economia e influência na decisão de produtores e consumidores. (ex: controle da inflação, preços, restrição de demanda etc.)
	Regulatória	Utilizar medidas legais (leis, decretos, portarias), como alternativa para se alocar e distribuir os recursos, assim como buscar estabilizar a economia. (ex: normas de controle de monopólios, cartéis, práticas abusivas, poluição ambiental etc.)

Fonte: adaptado de Matias-Pereira (2012).

Especificamente quanto à **política fiscal**, em que o orçamento tende a ser o seu principal meio de mediação, Giacomoni (2016) evidencia 4 objetivos macroeconômicos: (i) a manutenção de elevado nível de emprego; (ii) a estabilidade nos níveis de preços; (iii) o equilíbrio na balança de pagamentos; e (iv) a razoável taxa de crescimento econômico, qualificando a ação de governo no alicerce das seguintes funções econômicas clássicas:

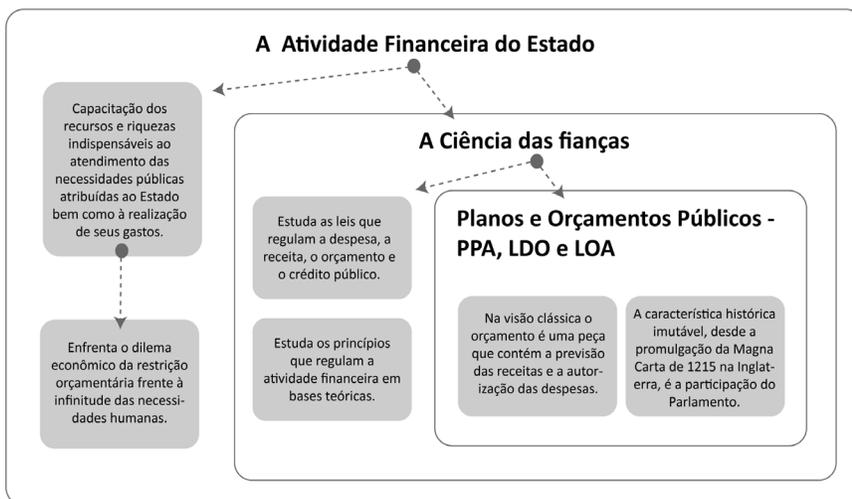
Quadro 4 - Funções econômicas clássicas da política fiscal

FUNÇÕES DO ESTADO	Alocativa	Foco no fornecimento de bens e serviços públicos, isto é, na “provisão” daquilo que, não necessariamente, é produzido pelo governo, contudo financiado pelo orçamento público. (ex: investimento em infraestrutura; subsídios ao trigo e leite etc.)
	Distributiva	Associada a ajustes na distribuição de renda (correção das falhas de mercado), cabendo a sociedade definir o que considera níveis justos de distribuição de renda e riqueza, posto que a melhoria de uns é feita às expensas de outros (política e filosofia social).
	Estabilizadora	Ação estatal sobre a demanda agregada, cujo sistema fiscal embute reações automáticas na disposição de gastar dos consumidores (ex: mudança da alíquota tributária; implantação de programas de obras públicas; controle da taxa de câmbio etc).

Fonte: adaptado de Giacomoni (2016).

A título de exemplo, tem-se na Figura nº 3 uma síntese dos desafios do Estado frente à dinâmica do mundo contemporâneo e na busca da realização do bem comum à sociedade:

Figura 3 – Funções econômicas da política fiscal



Fonte: Confederação Nacional de Municípios (2013, p.13).

1.5.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

O Orçamento Público representa, historicamente, uma forma de restringir e disciplinar o grau de arbítrio do governante (Poder Executivo), buscando estabelecer algum tipo de controle dos representantes do povo (Poder Legislativo) sobre suas ações.

Mediante diretrizes norteadoras básicas, estabelecidas e disciplinadas por normas constitucionais, infraconstitucionais e pela doutrina, espera-se que o respeito aos seus princípios confira racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público.

Ao passo que nossa Constituição, com base em critério político, confere à peça orçamentária atribuições essenciais para a redução das desigualdades regionais e sociais, a Lei nº 4.320/64 estabelece nossos

fundamentos da transparência orçamentária, disciplinando as normas de direito financeiro para todas as esferas da administração pública. (BEZERRA FILHO, 2013; MATIAS-PEREIRA, 2012)

Doutrinariamente, apesar da inobservância de unanimidade conceitual, resta destaque à corrente tratadista, que reconhece nos princípios uma forma de se afiançar estabilidade e consistência aos processos e práticas orçamentárias, sobretudo quanto à transparência e controle exercidos pelo Poder Legislativo e demais instituições da sociedade (SANCHES, 2004).

Sob outra perspectiva, fortalecida pela ideologia de Jesse Burkhead⁷ (mais coerente à tradição anglo-saxônica de atenuar questões formais), sublinha-se a utilidade dos princípios na compreensão das peculiaridades relacionados ao processo orçamentário, uma vez que tratados como mandamentos, tendem a se tornar completamente irreais (GIACOMONI, 2016).

Sendo assim, o Quadro 4 sumariza os princípios constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2017b) e do Manual Técnico Orçamentário (BRASIL, 2018c) com as correntes doutrinárias integradas à legislação nacional:

Quadro 4 – Princípios orçamentários

Princípio	Definição	Amparo legal
Legalidade	As ferramentas de planejamento orçamentário dos entes federativos, para terem eficácia e legitimidade, devem ser examinados e aprovados pelo Poder Legislativo.	Art. 5º, CF/88

⁷ BURKHEAD, Jesse. Orçamento público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

Anualidade (periodicidade)	A cada exercício financeiro (ano civil - 01 de janeiro a 31 de dezembro) deverá ser elaborada uma nova lei orçamentária.	§5º, art. 165 CF/88; Art. 2º, 34 e 45, Lei nº 4.320/64
Unidade (Totalidade)	Todas as receitas previstas e despesas fixadas, no âmbito de cada esfera de governo, devem integrar um único documento legal.	§5º, art. 165 CF/88 Art. 2º, Lei nº 4.320/64
Universalidade	O orçamento (uno) deve abranger todas as rendas e todos os gastos referentes aos Poderes que integram a esfera de governo (União, Estados, DF e Municípios).	Art. 2º, 3º e 4º, Lei nº 4.320/64
Exclusividade	A lei do orçamento não deve conter qualquer matéria estranha à estimativa de receita e à fixação da despesa.	§8º, art. 165 CF/88 Art. 7º, Lei nº 4.320/64
Orçamento Bruto	Todos os valores presentes no orçamento devem constar pelos seus valores totais, sem qualquer espécie de dedução.	Art. 6º, Lei nº 4.320/64
Não vinculação (afetação)	Não é possível vincular receitas obtidas de “impostos” a qualquer tipo de despesa, órgão ou fundo, salvo as exceções expressas na própria CF/88.	Inc. IV, art. 167 CF/88

Publicidade	O conteúdo orçamentário deve ser divulgado pelos veículos oficiais de comunicação, para conhecimento público e eficácia do ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas.	Art. 37, §3º, art. 165 CF/88
Transparência	O orçamento deve ser divulgado de forma ampla à sociedade, assim como relatórios de sua execução e a gestão fiscal.	Art. 48, 48A e 49, Lei nº 101/01 (LRF)

Fonte: adaptado de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013); Bezerra Filho (2013); Garson (2018).

Complementarmente, sob o viés econômico da literatura moderna, reforça-se a identificação de duas importantes características ao estudo da metodologia orçamentária; por meio da (i) **abrangência**, segundo a qual nenhuma atividade de um ente público pode prescindir do orçamento, e da (ii) **quantificação**, pela qual todos os ingredientes do orçamento devem ser expressos em números, ou para exprimir dinheiro ou para expressar volume de serviços / bens a produzir; a peça orçamentária permite reconhecer ações, metas fisicamente quantificadas e recursos utilizados pelos gestores, resultado de decisões formadas (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2015).

1.5.4 TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS

Não obstante a corrente crítica ao modelo burocrático, convém evocarmos para reflexão a práxis weberiana da racionalidade. Em sua busca pelo “tipo ideal”, Weber (2000) defendia que, ao subtrairmos a dimensão política da arena decisória, suprimia-se a variável “entrosamento social”

da equação, assim possibilitando uma escolha mais equilibrada entre alternativas e meios disponíveis para o alcance dos fins estabelecidos.

Já nas clássicas reflexões de Schick (1966) podemos identificar peculiaridades inerentes ao curso das reformas orçamentárias ocorridas ao longo do tempo. Desde sensíveis mudanças no equilíbrio e na relação de forças entre processos de planejamento, administração e controle, até os corriqueiros conflitos e soluções observados em seu processo de elaboração, o autor reforça o entendimento da existência de dois mundos na elaboração da peça orçamentária, a saber: “o mundo político, em que o conflito é penetrante e as mudanças políticas são substanciais e ambiciosas; e o mundo dos procedimentos, em que prevalece a ordem, mitigada e incremental” (SCHICK, 2007, p. 83).

Assim, entendido como um instrumental auxiliar no processo de tomada de decisão, têm-se nos preceitos da técnica orçamentária o suprimento de informações e regras que alicerçam a alocação e operacionalização de metodologias apropriadas. Todavia, há que se ressaltar, novamente, o fato de que apesar da associação da racionalidade formal à utilização de uma lógica baseada em números e cálculos, decisões dessa natureza não deixam de ser influenciadas por outros tantos elementos externos, tais como valores do decisor, arranjos político-institucionais e outras informações do contexto situacional (SANCHES, 2004).

O Quadro seguinte busca recapitular a evolução das principais técnicas orçamentárias observadas na literatura e que refletem, sobremaneira, o aumento da importância do termo “planejamento” junto à administração pública:

Quadro 5 – Principais técnicas orçamentárias

Técnica	Características
<p>Orçamento Tradicional</p>	<p>Foco nos insumos (aquisições): prática antecedente à Lei nº 4.320/64, produz um orçamento centrado no exercício da função controle (aspectos contábeis), com ênfase em assegurar que os recursos sejam gastos apenas nos fins para os quais tiverem sido aprovados. Logo, por não possuir definições programáticas relacionadas a ações específicas do governo, a também conhecida “Lei de Meios” se torna um clássico instrumento de apoio à “administração por crises”.</p>
<p>Orçamento Incremental</p>	<p>Apesar de o “incrementalismo” ser caracterizado como uma das principais teorias descritivas e normativas da tomada de decisões administrativas, em termos orçamentários, sua tônica está na realização de ajustes marginais aos itens de receita e despesas dos programas tradicionais dos órgãos e unidades governamentais. Sendo assim, por estar alicerçada na tendência de preservação dos níveis de financiamento anteriormente obtidos, assume-se como direito quase inquestionável, apenas sustentáveis em períodos de expansão econômica.</p>
<p>Orçamento Desempenho</p>	<p>Foco no resultado (sem planejamento): busca evidenciar as “coisas que o governo faz” em oposição às “coisas que o governo compra”, porém sem qualquer vinculação a sistemas de planejamento. Ênfase no desempenho organizacional ao incluir, além da explicitação dos itens de gastos de cada unidade, uma dimensão programática (programa, projeto, obras, eventos, etc.) que deve ser realizada com os recursos a ela destinados.</p>

Orçamento Base Zero	Em forte contraste à metodologia incremental, desconsiderando o exercício anterior como referência, assim como os aumentos baseados inclusive na inflação e a não reativação dos cortes propostos, exige-se que todas as despesas sejam detalhadamente justificadas a cada início de novo ciclo orçamentário, devendo-se priorizar as destinações dos recursos arrecadados bem como cortar as despesas não prioritárias (supérfluas), tal e qual cada item programático se tratasse de uma nova iniciativa para o próximo exercício.
Orçamento Programa	Foco no resultado (com planejamento): introduzida pelo Decreto-Lei nº 200/67, caracteriza-se como um conjunto de procedimentos que relaciona, de modo integrado e racional, os objetivos, metas, recursos e estruturas de execução a uma clara definição de prazos e responsabilidades. Contudo, requer a existência de vontade política de se valorizar o planejamento como instrumental de decisão e gestão

Fonte: adaptado de Pedrosa (2015) e Sanches (2004).

1.6 Classificações orçamentárias

Nas palavras de Garson (2018, p.123), “a análise e avaliação de políticas públicas não pode prescindir de informações, tão detalhadas quanto possível, sobre o gasto efetuado com essas políticas e sobre a forma de seu financiamento”, justificando, assim, a importância dessa inicial reflexão sobre orçamento público.

Partindo do propósito de tornar mais elucidativa uma série de conceitos que permeiam o processo orçamentário da administração pública brasileira, optamos por utilizar alguns extratos dos principais

documentos que compõem, a nível federal, o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA)⁸.

Propositalmente, elegemos o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG), mais especificamente a Fundação Escola Nacional de Administração Pública (Enap), como exemplos práticos para atingirmos nossa solidificação conceitual.

1.6.1 RECEITAS PÚBLICAS

Receita, de um modo geral, pode ser definida como a soma de valores recebidos durante um determinado período de tempo que, no caso específico do setor público, tem seus ingressos derivados tanto de tributos (impostos, taxas e contribuições) quanto de outras fontes de recursos (receitas de serviços, industriais, patrimoniais e outras), a fim de tornar efetivas as políticas públicas propostas sob a forma de programas de governo (BEZZERRA FILHO, 2013; SANCHES, 2004).

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 168) enfatizam a “notável a relevância da Receita no processo orçamentário, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental em fixar Despesa”, de onde podemos depreender que a efetiva arrecadação desses recursos é um mecanismo condicionante à própria gestão pública.

Sendo assim, cabe remontarmos ao ano de 2008, quando o Brasil decidiu por adotar padrões internacionais para sua contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*)⁹, iniciando pela normatização e adequação do setor privado e, a partir do ano de 2017, dedicando-se ao setor público, com a entrada em vigor do primeiro conjunto de normas internacionais, responsáveis por complementar a

⁸ Projeto de Lei nº 27, de 31 de agosto de 2018 (PLOA-2019), atualmente em trâmite no Congresso Nacional.

⁹ Disponível em: <https://www.ifrs.org>

estrutura conceitual da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP)¹⁰.

Sobreleva-se o fato de nossa contabilidade pública, até o presente momento, ainda estar regulamentada por uma legislação que data do ano de 1964 (Lei nº 4.320/64), em outras palavras, com grande probabilidade de não mais refletir os avanços pelos quais passaram não somente o setor contábil, mas nossa própria sociedade.

A fim de amenizar tal fragilidade, observa-se que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (Lei nº 10.180/2001) – com frequência publica atos normativos, com o propósito de garantir não só a consolidação das contas públicas (§2º do art. 50 da LRF), mas também proporcionar maior transparência (§ único do art. 48 da LRF) às informações afetas a receitas e despesas públicas.

A esse respeito, destaque para o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2017b), cujos aspectos, tanto relacionados às receitas quanto às despesas, ambas desmembradas sob os enfoques contábil e orçamentário, buscam padronizar conceitos, definições, regras e procedimentos para a União, estados, Distrito Federal e municípios.

Aliás, sublinha-se a importância dessa separação dos conceitos sob os enfoques contábil e orçamentário, uma vez que da própria Lei nº 4.320/64 podemos observar que os artigos afetos à temática (art. 2º, 3º, 6º, 9º, 11, 35, 36 e 57) limitam-se a estabelecer uma classificação econômica da definição de receita, por exemplo.

Especificamente da literatura de finanças, podemos constatar sugestões variadas de conceitos de receita pública. Enquanto alguns estudiosos compreendem-na como simples ingresso de qualquer recurso nos cofres públicos, a fim de atender às necessidades da sociedade, outra corrente destaca a importância da análise do impacto que esse mesmo

¹⁰ Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf

recurso poderá provocar no patrimônio governamental, em especial quando contraposto ao atual cenário de convergência internacional da contabilidade do setor público (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013; MATIAS-PEREIRA, 2012; REIS; MACHADO JÚNIOR, 2015).

Com o propósito de pacificar entendimentos, do MCASP (BRASIL, 2017b) apresentamos a definição de receita em “sentido amplo”, disposta como **receita pública** o ingresso de recursos financeiros nos cofres do Estado, sendo separada em (i) **receita pública orçamentária**, quando representar disponibilidade para o erário, isto é, ingressar durante o exercício orçamentário e constituir elemento novo para o patrimônio público, e (ii) **receita pública extra orçamentária**, quando representar apenas uma entrada compensatória, de caráter temporário e que não integrará a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O Quadro 6 tem por objetivo esclarecer os conceitos mais amplos de receita, com suas principais classificações:

Quadro 6 – Enfoque orçamentário da receita

INGRESSOS DE RECURSOS	Orçamentário	Originárias	Patrimonial			
			Empresarial			
		Derivadas	Tributos	Impostos		
				Taxas		
				Contribuição		
				Melhoria		
			Contribuições	Sociais		
				Interesse		
				Econômico		
			Interesse Categoria			
	Empréstimos compulsórios					
	Extra Orçamentário	Caução				
		Antecipação de Receita Orçamentária				
		Cancelamento de Restos a Pagar				
		Emissão de Moeda				
Intraorçamentária¹¹	Originária					
	Derivada					

Fonte: adaptado de Paludo (2013, p.122)

Isto posto, resta destacar o “sentido estrito” do conceito de receita, por ser considerada pública apenas dita receita orçamentária, isto é, compreende-se que para todos os entes da Federação (União, estados, DF e municípios), a citação do termo “receita pública” na contabilidade nacional implica referência, apenas, à receita pública orçamentária.

Interpretando a lei orçamentária sob o enfoque da receita

¹¹ Receita Intraorçamentária: receitas correntes e de capital realizadas entre órgãos da administração pública do mesmo ente federativo; apenas remanejamentos entre órgãos, não representando “novos ingressos”.

A classificação orçamentária da Receita é de utilização **obrigatória** por todos os entes da Federação (Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001), podendo utilizar diversos critérios, uns aplicados de maneira uniforme, outros com foco em funções específicas de controle e de gestão, contudo sempre com sede no detalhamento da forma de financiar gastos com políticas públicas (GARSON, 2018).

Apesar da doutrina disponibilizar variados critérios de classificação, resta destaque à denominada **classificação clássica** ou alemã, a qual distingue as receitas em (i) **originárias**, quando arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas da administração pública, e (ii) **derivadas**, quando obtidas por meio do chamado “poder de império”¹² do Estado (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013; CARVALHO JÚNIOR; FEIJÓ, 2015; FEIJÓ et al. 2014).

No Manual Técnico de Orçamento – MTO (BRASIL, 2018c), no qual o detalhamento orçamentário é normatizado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), verificamos que as receitas orçamentárias são assim classificadas:

Quadro 7 – Classificação da receita orçamentária

Critério	Classificação	Descrição/Objetivo
Origem	Natureza da Receita	Identificar a origem do recurso a partir de seu fato gerador, ou seja, do acontecimento que ocasiona o ingresso da receita nos cofres públicos (ex: Imposto de Renda, PIS/Pasep, COFINS).

¹² **Poder de Império do Estado:** capacidade de o Estado impor, soberanamente, sua vontade com vistas a atender ao interesse público, ou seja, por imposição constitucional ou legal, são receitas auferidas de forma impositiva (ex: receitas tributárias e de contribuições especiais).

Destinação	Fonte/Destinação da Receita	Identificar as origens de financiamento do gasto público e sua destinação, ou seja, implica indicar em que deverão ser utilizados os recursos arrecadados, em especial os legalmente vinculados, além de permitir a integração de receitas e despesas na montagem do orçamento (ex: Saúde, Educação, Previdência).
Impacto Fiscal	Indicador de Resultado Primário ¹³	Identificar quais são as receitas que compõem o Resultado Primário do Governo, metodologia esta adotada no Brasil após acordos com o Fundo Monetário Internacional (FMI).

Fonte: adaptado do MTO 2019 (BRASIL, 2018c)

Uma vez que a boa técnica sugere o início de qualquer análise a partir da identificação do universo da pesquisa, em nosso estudo utilizaremos a esfera federal (União), a partir da análise do Volume I do PLOA-2019¹⁴, mais especificamente do “Quadro nº 3 – Receitas de todas as Fontes, por Órgão e Unidade Orçamentária”, onde detalharemos os principais conceitos envolvidos nessa fase da montagem da receita do processo orçamentário da União.

¹³ **Resultado Primário:** “representa o esforço que está sendo atualmente realizado pelo ente federado para o controle da trajetória da dívida” (CARVALHO JÚNIOR; FEIJÓ, 2015, p.74).

¹⁴ **Volume I** – Texto da Lei, Quadros Consolidados, Detalhamento da Receita e Legislação da Receita e da Despesa. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa/copy_of_2018/tramitacao/proposta-do-poder-executivo/Projeto.html. Acesso em: 01out. 2018.

Assim, cabe à **Classificação Institucional** o papel de evidenciar a distribuição dos recursos orçamentários pelos Órgãos e Unidades Orçamentárias responsáveis por sua execução:

a) Órgão Orçamentário: são unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios (denominados Órgãos Setoriais), da Advocacia Geral da União (AGU), da Vice-Presidência e da Casa Civil, assim como seus correspondentes no Poder Legislativo, Poder Judiciário e no Ministério Público da União (MPU).

Na concepção de Paludo (2013, p. 62), os Órgãos “desempenham o papel de articuladores no seu âmbito, atuando verticalmente no processo decisório e integrando os produtos gerados no nível subsetorial, coordenado pelas Unidades Orçamentárias”, conforme previsto no §1º do art. 4º da Lei nº 10.180/2001,

b) Unidade Orçamentária (UO): constituem desdobramentos dos Órgãos Setoriais em cujo nome a LOA consigna, expressamente, dotações com vistas à sua manutenção e à realização de um determinado programa de trabalho.

Pedrosa (2015, p.122) enfatiza que as UO desempenham “o papel de coordenação do processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho de suas **unidades administrativas**¹⁵”, em atenção ao art. 14 da Lei nº 4.320/64.

Em termos sistêmicos, a codificação dessa estrutura governamental é a seguinte:

¹⁵ Unidade Administrativa: segmento da administração direta ao qual a LOA não consigna recursos e que depende de destaques ou provisões para executar seus programas de trabalho.

Tabela 1 – Estrutura da classificação institucional

Dígito	1º	2º	3º	4º	5º
Significado	Órgão Orçamentário		Unidade Orçamentária		

Fonte: adaptado do MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p.26)

Nosso universo de pesquisa será composto pela estrutura administrativo-orçamentária do Órgão nº 47.000 - Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), com espaço amostral definido pela Unidade nº 47.210 – Fundação Escola Nacional de Administração Pública (**Enap**):

Tabela 2 – Classificação institucional – órgão e unidade orçamentária do MP

Código	Código-Descrição	Sigla
47.000	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão	MP
47.101	MP - Administração Direta	MP/ AdmD
47.204	Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada	IPEA
47.205	Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	IBGE
47.210	Fundação Escola Nacional de Administração Pública	Enap
47.908	Fundo de Garantia para Promoção da Competitividade	FGPC

Fonte: adaptado da tabela nº 8.2.1 – MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p.121)

Ademais, é importante sabermos que, dos art. 8º ao 11 da Lei nº 4.320/1964, temos definidos não somente quais itens devem ser

discriminados na receita orçamentária, mas também seu modelo de formação (números de código decimal). No mesmo sentido, tem-se na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 a disponibilização das devidas regulamentações e conceitos pertinentes.

A seguir, apresentamos nosso primeiro documento constante do PLOA-2019, com destaque para as chamadas **receitas próprias** (recursos vinculados a Órgãos – item 1) da Unidade Orçamentária 47.210 - Fundação Escola Nacional de Administração Pública (item 2):

Quadro 8 – Extrato do Quadro 3, volume I do PLOA 2019

Quadro 3 - Receitas de Todas as Fontes, por Órgão e Unidade Orçamentária R\$ 1,00

LDO - 2019, Anexo I, inciso III		
Código	Especificação	Total
1. Recursos Vinculados a Órgãos [1]		
47.205	Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	5.401.401
250	Recursos Próprios Não-Financeiros	457.191
	1.3.1.0.01.1.1 Aluguéis e Arrendamentos - Principal	160.414
	1.6.1.0.01.1.1 Serviços Administrativos e Comerciais Gerais - Principal	199.188
	1.9.2.2.99.1.1 Outras Restituições - Principal	85.397
	1.9.9.0.99.1.1 Outras Receitas - Primárias - Principal	12.192
263	Recursos Próprios Decorrentes da Alienação de Bens e Direitos do Patrimônio Público	1.594.279
	2.2.1.3.00.1.1 Alienação de Bens Móveis e Semoventes - Principal	1.594.279
280	Recursos Próprios Financeiros	3.349.931
	1.3.2.1.00.1.1 Remuneração de Depósitos Bancários - Principal	3.349.931
47.210	Fundação Escola Nacional de Administração Pública [2]	849.600
250	Recursos Próprios Não-Financeiros	849.600
	1.3.1.0.01.1.1 Aluguéis e Arrendamentos - Principal	61.200
	1.6.1.0.01.1.1 Serviços Administrativos e Comerciais Gerais - Principal	788.400

Legenda:

- [1] Recursos Vinculados a Órgãos
- [2] Código Unidade Orçamentária - UO
- [3] Classificação por "Natureza de Receita"

Fonte: adaptado do PL nº 27/2018-CN - Volume I (PLOA 2019, p. 57).

A classificação por **Natureza da Receita** (item 3) é o nível mais analítico da informação, uma vez que visa identificar a efetiva origem do recurso com base em seu "fato gerador", isto é, amparado pelo evento que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos, assim disponibilizando todas as informações necessárias para as posteriores vinculações.

Formada por um código numérico de 8 dígitos (sem procedimentos paralelos), permite o detalhamento da receita de forma céleres, simples e

transparente, auxiliando na elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação estatal.

De nosso exemplo, temos no item 3: Aluguéis e Arrendamentos Principal → 1.3.1.0.01.1.1

Quadro 9 – Exemplo de classificação por natureza da receita

Dígito	Nível	Descrição
1º	Categoria Econômica	1 – Receita Corrente
2º	Origem	3 – Receita Patrimonial
3º	Espécie	1 – Exploração do patrimônio imobiliário do Estado
4º	Rubrica	0 – Aluguéis, Arrendamentos, Foros, Tarifas de Ocupação
5º e 6º	Alínea	01 – Aluguéis e arrendamentos
7º e 8º	Subalínea	1.1 – Principal

Fonte: adaptado da tabela nº 8.1.2 – MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p.103)

Uma vez que nossa intenção é apresentar, de forma básica, os principais conceitos que envolvem o cotidiano orçamentário, destacamos os dois primeiros níveis da classificação por Natureza de Receita, entendendo sê-los de maior utilidade:

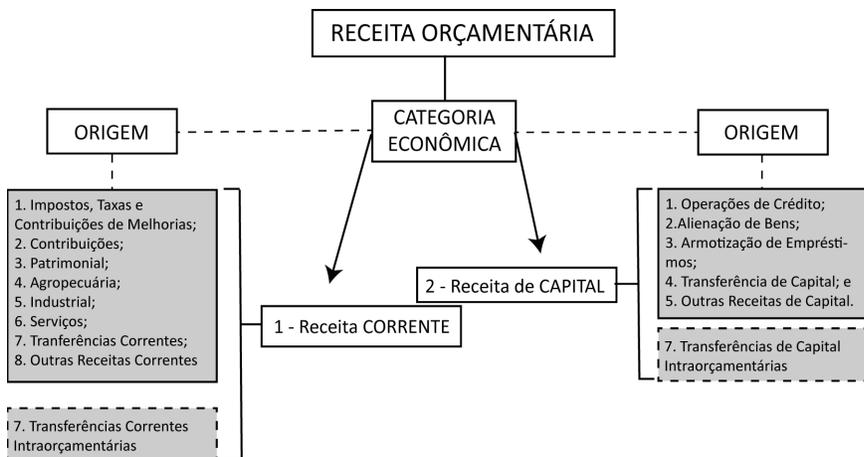
1º - Categoria Econômica: utilizado para mensurar o impacto das decisões do Governo na economia, sendo dividido em:

(i) Receita Corrente: arrecadada dentro do exercício, destina-se aos gastos correntes/consumo e que, apesar de constituírem instrumento de financiamento aos objetivos definidos nas políticas públicas, não resultam de “sacrifício patrimonial”, isto é, não alteram o patrimônio duradouro do Estado, como as receitas efetivas; e

(ii) Receita de Capital: destina-se à aplicação e cobertura de despesas com investimentos, decorrentes de fato permutativo (mutação patrimonial), ou seja, resultam em “sacrifício patrimonial”. São exemplos a constituição de dívidas, a conversão em espécie de bens e direitos públicos, dentre outras classificadas na legislação.

2º - Origem: detalhamento das categorias econômicas, com o objetivo de identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

Figura 4 – Classificação da natureza da receita orçamentária



Fonte: elaboração própria

Os demais níveis são conceituados a seguir, uma vez que atendem os pormenores de planejamento e gestão orçamentária, porém suas classificações (códigos numéricos) podem ser obtidas, por exemplo, no MTO 2019 (BRASIL, 2018c), especificamente no conjunto de tabelas nº 8.1 – Receitas:

3º - Espécie: permite especificar com maior detalhe a origem do recurso financeiro.

4º - Rubrica: detalhando a espécie, agrega determinadas receitas com características próprias/semelhantes entre si.

5º e 6º - Alínea: nível que apresenta o “nome da receita” propriamente dita e recebe o registro pela entrada de recursos financeiros (ex: aluguéis e arrendamentos); e

7º e 8º - Sub-alínea: nível mais analítico da receita, o qual recebe o registro do valor (se necessário maior detalhamento da alínea).

Uma vez identificada a origem dos recursos que ingressam nos cofres públicos, passamos a analisar seu destino. Por meio da **Classificação por Fonte/Destinação da Receita**, somos capazes de identificar a destinação legal dos recursos arrecadados, isto é, associar a classificação da receita com a classificação da despesa, demonstrando assim a correspondência entre as fontes de financiamento e os gastos públicos.

Ademais, importante também considerarmos sua categorização sob o viés da destinação do recurso:

a) Destinação Ordinária: processo de alocação “livre” entre origem e aplicação da receita arrecadada, satisfazendo qualquer propósito governamental.

b) Destinação Vinculada: processo de associação “específica” entre origem e aplicação da receita arrecadada, atendendo utilidades específicas pautadas em mandamentos legais, podendo direcionar para despesas, entes, órgãos, entidades ou fundos.

O Anexo IV da Portaria SOF nº 1, de 19 de fevereiro de 2001 relaciona os **grupos** (1º dígito) e **especificações** (2º e 3º dígitos) das fontes de recursos que são sistematicamente harmonizados, como nos exemplos a seguir:

Tabela 3 – Estrutura da classificação fonte/destinação da receita

1º DÍGITO (Grupo da Fonte)	2º e 3º DIGITOS (Especificação da Fonte)	Fonte
(1) - Recursos do Tesouro (exercício corrente)	01- Transferências do Imposto sobre a Renda e sobre Produtos Industrializados	101
2) - Recursos de outras fontes (exercício corrente)	93- Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	293
(3) - Recursos do Tesouro (exercícios anteriores)	01- Transferências do Imposto sobre a Renda e sobre Produtos Industrializados	301
(6) - Recursos de outras fontes (exercícios anteriores)	93- Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	693
(9) - Recursos Condicionados	00 – Recursos Ordinários	900

Fonte: adaptado do MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p.17-18)

Nesse momento, o conhecimento sobre Fonte/Destinação se faz necessário na análise do Quadro 5 (Volume I) do PLOA-2019, o qual tem por objetivo detalhar como os gastos da Enap, previstos para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (item 1), serão financiados.

Quadro 10 – Extrato do Quadro 5, volume I do PLOA 2019

Quadro 5 - Despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Poder, Órgão, Unidade Orçamentária, Fontes de Recursos e Grupos de Natureza de Despesa **[1]** R\$ 1,00

LDO - 2019, Anexo I, inciso V		Recursos de Todas as Fontes		
Poder/Orgão/UO		Fiscal	Seguridade Social	Total
GND/Fonte				
5 - Investições Financeiras		100.000.000		100.000.000
100 - Recursos Ordinários		100.000.000		100.000.000
9 - Reserva de Contingência		252.890.750		252.890.750
133 - Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário		36.967.325		36.967.325
163 - Recursos Próprios Decorrentes de Alienação de Bens e Direitos do Patrimônio		34.198.014		34.198.014
260 - Recursos Próprios Financeiros		181.725.411		181.725.411
47101 - Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - Administração Direta		2.289.025.368	1.480.772.856	3.689.798.224
1 - Pessoal e Encargos Sociais		1.455.026.072	1.186.168.944	2.641.195.016
100 - Recursos Ordinários		1.455.026.072	439.071.944	1.894.098.016
153 - Contribuição para Financiamento de Seguridade Social - COFINS			396.525.445	396.525.445
156 - Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público			131.361.987	131.361.987
169 - Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público			219.209.568	219.209.568
47210 - Fundação Escola Nacional de Administração Pública		54.392.982	5.486.352	59.879.334
1 - Pensão e Encargos Sociais		25.310.027	5.253.300	30.563.327
100 - Recursos Ordinários		25.310.027	740.383	26.050.410
156 - Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público			1.798.380	1.798.380
169 - Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público			2.714.537	2.714.537
3 - Outras Despesas Correntes		25.982.955	233.052	26.216.007
100 - Recursos Ordinários		25.133.355	233.052	25.366.407
250 - Recursos Próprios Não-Financeiros		849.600		849.600
4 - Investimentos		3.100.000		3.100.000
100 - Recursos Ordinários		3.100.000		3.100.000

Legenda:

[1] Orçamento Fiscal + Orçamento da Seguridade Social

[2] Outras Despesas Correntes (custeio)

[3] Investimentos

Fonte: adaptado do PL nº 27/2018-CN - Volume I (PLOA 2019, p.136)

Do Quadro anterior, podemos verificar que a Enap terá como fonte de financiamento de custeio operacional (item 2), no Orçamento Fiscal, o valor de R\$ 25.982.955,00, partilhados entre:

a) R\$ 25.133.355,00 em Recursos Ordinários (fonte 100)

1º Dígito → (1) – Recursos do Tesouro – exercício corrente

2º e 3º Dígitos → (00) – Recursos Ordinários

b) R\$ 849.600,00 em Recursos Próprios Não-Financeiros (fonte 250)

1º Dígito → (2) – Recursos de Outras Fontes – exercício corrente

2º e 3º Dígitos → (50) – Recursos Próprios Não-Financeiros

Da mesma forma, observamos que a totalidade dos R\$ 3.100.000,00 destinados a investimentos na instituição (item 3) serão financiados com recursos do Tesouro Nacional (fonte 100), de onde se pode inferir que, a princípio, a Unidade Orçamentária (Enap) não possui arrecadação suficiente que lhe permita patrocinar tais despesas no ano de 2019.

Por fim, depois de sabermos “de ondem vem” (origem) e “para onde vão” (destinação) os recursos orçamentários arrecadados, temos que analisar qual será o seu “impacto” nas contas públicas, identificando quais receitas compõem o chamado **Resultado Primário** do Governo.

Segundo Carvalho Júnior e Feijó (2015), os conceitos que envolvem a divulgação de estatísticas fiscais permitem controlar e mensurar a sustentabilidade de nossa dívida pública (solvência do setor público) frente aos impactos provenientes da política fiscal adotada pelo governo, junto à sociedade, para obter os recursos necessários para cobrir seus gastos.

Basicamente, o governo possui dois mecanismos para cobertura dos gastos públicos: (i) as **fontes primárias**, onde obtém-se os recursos sem ampliar a dívida e/ou diminuir ativos públicos ou (ii) as **fontes de financiamento**, auferidas por meio da contratação de dívida, antecipando receitas e assumindo obrigações com terceiros.

Assim, podemos classificar a receita orçamentária quanto **seu Indicador de Resultado Primário** (IRP) atendendo a seguinte categorização:

a) Receita Primária: somatório das receitas fiscais correntes e de capital líquidas, ou seja, o montante que não gera obrigatoriedade de contraprestação financeira para o ente, tais como ônus, encargos ou devoluções; ou

b) Receita Financeira: derivada da emissão de Títulos do Tesouro (dívida mobiliária interna), de operação de crédito interna e externa, de

alienação de bens, de aplicações financeiras, de juros e amortizações e do superávit financeiro.

Uma vez que a correta compreensão do significado de Resultado Primário depende do conhecimento da estrutura de organização da despesa, veremos seus pormenores mais adiante, recorrendo a exemplo extraído do PLOA-2019.

1.6.2 DESPESAS PÚBLICAS

Sanches (2004) nos ensina que despesa pública:

Em sentido geral, é a soma dos gastos ou inversões de numerário pelo Estado com vistas ao atendimento das necessidades coletivas (econômicas e sociais) e ao cumprimento das responsabilidades institucionais do setor público. Tais despesas devem ser realizadas por intermédio de autoridades competentes e com base em autorizações do Poder Legislativo, por meio de leis orçamentárias ou de crédito adicionais (SANCHES, 2004, p. 112).

Portanto, uma vez que os programas e as ações governamentais são realizados por sua execução, atendendo assim às necessidades da população, há que se compreender o maior interesse despertado pela temática despesa pública, tanto em termos de importância quanto em termos de aspectos legais envolvidos.

A título de curiosidade, Paludo (2013, p. 144) já salientava que “basta verificar os anexos da LOA – Lei Orçamentária Anual que a despesa é composta de diversos quadros explicativos, enquanto a receita está demonstrada num único quadro”.

Da doutrina notabilizamos que o gasto público está alicerçado no arcabouço jurídico condicionado à prévia de autorização legislativa, retratada na clássica expressão: “o gestor público somente pode agir em

nome do Estado e dentro dos limites estabelecidos em lei, diferentemente do que ocorre na vida privada, na qual pode fazer tudo, desde que a lei não proíba” (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013, p. 232).

Dessa forma, tal qual observamos na receita, a realização da despesa pública está diretamente relacionada ao orçamento anual, sendo também categorizada em **Orçamentárias**¹⁶ e **Extra orçamentárias**¹⁷, sendo esta não prevista em dispositivo legal, por decorrer de fatos de natureza financeira decorrentes da gestão pública, logo não sendo ponto de nosso estudo.

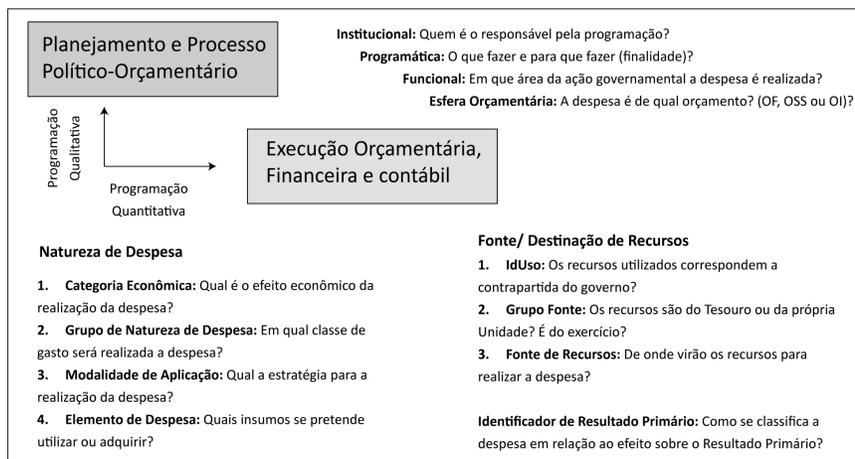
Interpretando a lei orçamentária sob o enfoque da despesa

Implementada para atender as exigências de informação, transparência e controle social, o sistema de classificação estruturado da despesa pública busca responder a questões fundamentais para a compreensão da ação a ser desenvolvida pelo governo, podendo ser sintetizadas pelos seguintes blocos de informação:

¹⁶ **Despesas Orçamentárias:** dependem de autorização legislativa para sua efetivação e necessitam de recursos públicos para sua realização, constituindo instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais, na satisfação das demandas econômico-sociais da sociedade do ente federativo (União, estados, DF ou municípios)

¹⁷ **Despesas extra orçamentárias:** não dependem de autorização legislativa para sua efetivação, sendo compostas por saídas de recursos decorrentes de pagamentos e recolhimentos (cauções devolvidas, depósitos judiciais sacados etc.).

Figura 5 – Estrutura de classificação da despesa orçamentária



Fonte: elaboração própria.

Logo, apresenta-se a atual estrutura de orçamento distinguindo a despesa pública em **programas de trabalho**¹⁸, que definem qualitativamente sua **programação orçamentária**¹⁹ e esta disponibiliza informações quantitativas sob duas dimensões: a física e a financeira.

O exemplo do PLOA-2019 permitirá a visualização, na prática, de onde todos esses conceitos se encaixam no dispositivo legal:

¹⁸ Programa de Trabalho: conjunto de subtítulos, vinculados a ações (projetos, atividades ou operações especiais) que serão executados por uma determinada Unidade Orçamentária ou Órgão num determinado exercício. (SANCHES, 2004, p. 283)

¹⁹ Programação Orçamentária: etapa intermediária entre o processo de planejamento e o de orçamento, no qual, por meio de procedimentos técnicos, os objetivos setoriais são detalhados e os empreendimentos a serem executados são selecionados, compatibilizados com os recursos disponíveis e detalhados em metas específicas. (SANCHES, 2004, p.284)

Quadro 11 – Extrato do quadro de créditos orçamentários da Enap (PLOA-2019)

Órgão: 47000 - Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão [1] R\$ 1,00
 Unidade: 47210 - Fundação Escola Nacional de Administração Pública [3]

Quadro dos Créditos Orçamentários

Programática	Programa/Ação/Localização	Funcional	Esf	GND	RP	Mod	IU	Fte	Valor
0089	Previdência de Inativos e Pensionistas da União								5.253.300
	Operações Especiais								5.253.300
0089 0181	Aposentadorias e Pensões Civis da União	09 272							5.253.300
0089 0181 0053	Aposentadorias e Pensões Civis da União - No Distrito Federal (Seq: 2386)		S	1 - PES	1	90	0	100	5.253.300
			S	1 - PES	1	90	0	156	740.383
			S	1 - PES	1	90	0	169	1.798.380
									2.714.537
2038	Democracia e Aperfeiçoamento da Gestão Pública								8.177.390
	Atividades								8.177.390
2038 2009	Desenvolvimento de Competências de Agentes Públicos	04 128							7.286.411
2038 2009 0001	Desenvolvimento de Competências de Agentes Públicos - Nacional (Seq: 2389)		F	3 - ODC	2	90	0	100	7.286.411
	Produto: Aluno-Equivalente (unidade): 257.107		F	3 - ODC	2	90	0	100	379.216
			F	3 - ODC	2	91	0	100	6.451.992
			F	4 - INV	2	90	0	100	355.203
			F	4 - INV	2	90	0	100	100.000
2038 216R	Desenvolvimento de Pesquisas, Projetos e Publicações	04 573							890.979
2038 216R 0001	Desenvolvimento de Pesquisas, Projetos e Publicações - Nacional (Seq: 2390)		F	3 - ODC	2	90	0	100	890.979
	Produto: Estudo disseminado (unidade): 40		F	3 - ODC	2	90	0	100	890.979

Legenda:

QUALITATIVA

- [1] Classificação Institucional
- [2] Classificação Programática
- [3] Classificação Funcional
- [4] Classificação por Esfera Orçamentária

QUANTITATIVA

- [5] Natureza de Despesa
- [6] Fonte/Destinação de Recurso
- [7] Identificador de Resultado Primário

Fonte: adaptado do PL nº 27/2018-CN - Volume IV – Tomo II (PLOA 2019, p. 536)

A **Classificação Institucional**, semelhante ao observado na receita, tem por objetivo agrupar as despesas conforme as instituições autorizadas a realizá-las, ou seja, que tenham dotação aprovada pelo Poder Legislativo.

Composto por cinco dígitos, seus dois primeiros são reservados à identificação do Órgão e os demais às Unidades Orçamentárias, refletindo a estrutura organizacional e administrativa da União.

Nota-se, em nosso exemplo (item 1), a seguinte identificação institucional:

→ **Órgão: 47.000 – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão**

→ **Unidade Orçamentária: 47.210 – Escola Nacional de Administração Pública**

Já no que se refere à **Classificação Programática**, reforça-se o fato de que toda ação governamental deve ser estruturada em programas orientados à promoção dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, ou seja, dentro dos quatro anos de sua vigência e oriundas do programa de governo, assim retratados no próprio MTO 2019 (BRASIL, 2018c):

FIGURA 6 – Integração entre ações orçamentárias e o PPA



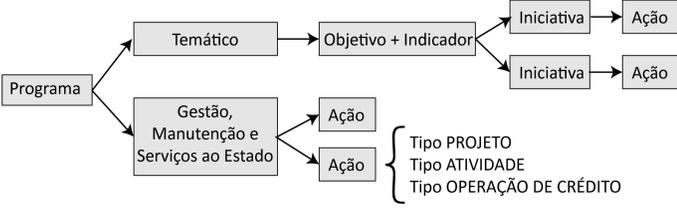
Fonte: MTO 2019 (BRASIL 2018c, p. 29)

No momento atual, compete à Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016 (PPA 2016-2019)²⁰ singularizar as principais diretrizes de governo e suas relações com as escolhas políticas expressas sob a forma de objetivos.

²⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13249.htm

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 475) esclarecem que o cadastro de programas e ações orçamentárias é “um acervo de dados que abrange a programação de médio prazo, consubstanciada no PPA, e a programação anual, constante dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas estatais da União”, contemplando assim a participação dos agentes tradicionalmente envolvidos no ciclo contínuo de avaliação da efetividade e eficácia da estrutura programática.

Quadro 12 – Conceitos básicos da estrutura programática do orçamento da União

Elemento	Descrição
Programa	<p>Destinado a expressar, por meio da consolidação das ações de mesma natureza, a magnitude das diversas iniciativas que estão sendo mobilizadas em benefício de cada segmento significativo da sociedade (segurança pública, saúde, educação, ensino, etc.).</p> <p>Subdivididos em programas Temáticos²¹ ou de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado²², permitem determinar quais são, de fato, as prioridades do governo ao fazer a ligação entre os planos de longo e médio prazos com os orçamentos anuais.</p>  <pre> graph LR Programa --> Temático Programa --> Gestao[Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado] Temático --> ObjIndicador[Objetivo + Indicador] ObjIndicador --> Inic1[Iniciativa] ObjIndicador --> Inic2[Iniciativa] Inic1 --> Acao1[Ação] Inic2 --> Acao2[Ação] Gestao --> Acao3[Ação] Gestao --> Acao4[Ação] </pre> <p> Tipo PROJETO Tipo ATIVIDADE Tipo OPERAÇÃO DE CRÉDITO </p>

²¹ **Programas Temáticos:** são organizados por recortes selecionados de políticas públicas que expressam e orientam a ação governamental para entrega de bens e serviços à sociedade, envolvendo atividades de diferentes Ministérios (ex: Programa 2038 – Democracia e Aperfeiçoamento da Gestão Pública).

²² **Programa de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado:** agregam as ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental, bem como as ações não tratadas nos Programas Temáticos por meio de suas iniciativas (ex: Programa 2125 – Gestão e Manutenção do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão).

<p>Ação</p>	<p>Nível máximo de agregação das metas de governo, indicando os meios e providências pelos quais são realizados os grandes empreendimentos, bens e serviços que contribuem para atender ao objetivo de um programa.</p> <p>Identificada por um código alfanumérico de quatro dígitos, acrescido de quatro dígitos do localizador, também denominado subtítulo, tem seu tipo definido logo no 1º dígito, a saber:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">1º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">2º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">4º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">5º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">6º</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">7º</td> <td style="text-align: center;">8º</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">numérico</td> <td colspan="3" style="text-align: center;">alfanumérico</td> <td></td> <td colspan="2" style="text-align: center;">numérico</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="3" style="text-align: center;">AÇÃO</td> <td></td> <td colspan="2" style="text-align: center;">SUBTÍTULO</td> <td></td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">1º Dígito</th> <th style="background-color: #cccccc;">Tipo de Ação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">1,3,5 ou 7</td> <td style="text-align: center;">Projeto</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2,4,6 ou 8</td> <td style="text-align: center;">Atividade</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">0</td> <td style="text-align: center;">Operação Especial</td> </tr> </tbody> </table>	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	numérico	alfanumérico				numérico				AÇÃO				SUBTÍTULO			1º Dígito	Tipo de Ação	1,3,5 ou 7	Projeto	2,4,6 ou 8	Atividade	0	Operação Especial
1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º																										
numérico	alfanumérico				numérico																												
	AÇÃO				SUBTÍTULO																												
1º Dígito	Tipo de Ação																																
1,3,5 ou 7	Projeto																																
2,4,6 ou 8	Atividade																																
0	Operação Especial																																
<p>Subtítulo</p>	<p>Identifica a localização física da ação orçamentária, possibilitando não só um maior controle governamental e social sobre a implantação das políticas públicas, como também evidenciando sua focalização, custos e impactos.</p>																																

Fonte: adaptado de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013), Brasil (2018c) e Sanches (2004).

De nosso exemplo (item 2) identificamos a seguinte estrutura programática:

→ **Programa: 0089 – Previdência de Inativos e Pensionistas da União**

→ **Ação: 0181 – Aposentadorias e Pensões Civis da União**

→ **Subtítulo: 0053 – No Distrito Federal**

No tocante à **Classificação Funcional**, segrega-se a dotação orçamentária em funções e subfunções, buscando identificar a área de atuação característica do Órgão/Unidade Orçamentária, onde as despesas serão executadas, assim permitindo a identificação da alocação dos recursos por finalidade de gasto.

Representada por cinco dígitos, essa forma de classificação pode agregar diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária, onde a **função** quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão (ex: cultura, educação, saúde), enquanto a **subfunção** é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que aglutinam em torno das funções:

Quadro 13 – Classificação da função educação

1º	2º	3º	4º	5º
FUNÇÃO		SUBFUNÇÃO		
12 - Educação		361 – Ensino Fundamental		
		362 – Ensino Médio		
		363 – Ensino Profissional		
		364 – Ensino Superior		
		365 – Educação Infantil		
		366 – Educação de Jovens e Adultos		
		367 – Educação Especial		
		368 – Educação Básica		

Fonte: extrato da Tabela nº 8.2.2 do MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p.124)

Nesse contexto, de nosso exemplo (item 3), podemos identificar:

→ **Função: 09 – Previdência Social**

→ **Subfunção: 272 – Previdência do Regime Estatutário**

Quanto à **Classificação por Esfera Orçamentária**, conforme disposto no §5º do art. 165 da CF/88 e representado na base de dados do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP)²³ por meio de dois dígitos numéricos, tem-se por objetivo identificar a qual orçamento a despesa orçamentária vem a pertencer, a saber:

a) Orçamento Fiscal (Código 10): refere-se aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público;

b) Orçamento da Seguridade Social (Código 20): abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público; ou

c) Orçamento de Investimento (Código 30): trata especificamente do orçamento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Logo, podemos identificar em nosso exemplo (item 4):

→ **Esfera: S – Orçamento da Seguridade Social (OSS)**

Até este momento, detalhamos a despesa sob um olhar de cunho político-gerencial, ou seja, tratando de sua aplicação pelas instituições

²³ **SIOP:** sistema informatizado que suporta os processos de planejamento e orçamento do Governo Federal. É o resultado da iniciativa de integração dos sistemas e processos a partir da necessidade de (i) otimizar procedimentos, (ii) reduzir custos e (iii) integrar e oferecer informações para o gestor público e para os cidadãos.

responsáveis, assim como das metas governamentais a ela inerentes, sob os enfoques Institucional, Programático, Funcional e por Esfera Orçamentária.

A partir da entrada em vigor da Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF), e com o objetivo principal de consolidar as Contas Públicas Nacionais, uma nova estrutura de codificação para os orçamentos dos entes federativos foi proposta em substituição à simples classificação por categoria econômica, até então prevista na Lei nº 4.320/1964.

Dessa maneira, a fim de possibilitar a obtenção de informações macroeconômicas sobre os efeitos dos gastos do setor público na economia e assim facilitar tanto o controle contábil quanto a identificação dos meios necessários ao êxito dos objetivos programados por cada Órgão, coube à Portaria nº 163/STN-SOF, de 2001, introduzir um novo ementário da despesa, alicerçado na **Classificação por Natureza da Despesa**, formada por um código numérico de 8 dígitos, assim composto:

Tabela 4 – Classificação por natureza da despesa

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
Categoria Econômica	Grupo Natureza da Despesa (GND)	Modalidade da Aplicação		Elemento da Despesa		Subelemento da Despesa	

Fonte: adaptado da Portaria nº 163/STN-SOF/2001

Seguindo o propósito de apresentar os principais conceitos que envolvem o cotidiano orçamentário, pormenorizamos os dois primeiros níveis da Natureza da Despesa, a saber:

1º - Categoria Econômica: utilizado para mensurar o impacto das decisões do Governo na economia, ou seja, dados relevantes acerca de

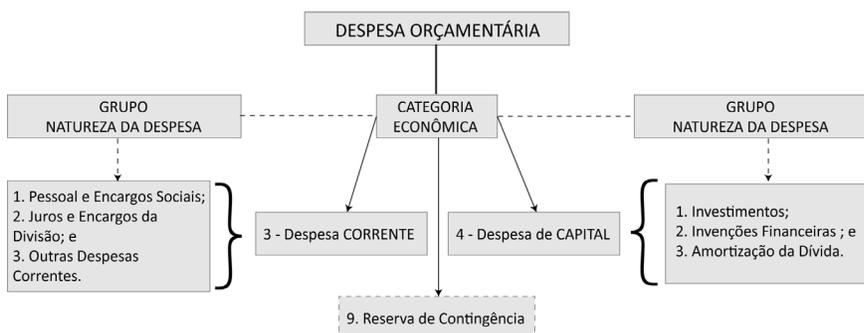
sua contribuição na renda nacional, bem como se essa contribuição está diminuindo ou aumentando.

(i) Despesas Correntes: agrupa os vários detalhamentos peculiares às despesas de custeio das entidades do setor público e os custos de manutenção de suas atividades, ou seja, são todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital; e

(ii) Despesas de Capital: agrupa os vários detalhamentos peculiares aos investimentos, inversões financeiras e outras despesas de capital das entidades do setor público, incluindo as ações de planejamento (pré-investimentos), ou seja, são todas as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

2º - Grupo Natureza da Despesa (GND): é um agregador de elementos de despesa (insumos) com as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

Figura 7 – Classificação da natureza da despesa orçamentária



Fonte: elaboração própria.

Cabe ressaltar que a destacada **Reserva de Contingência**, na prática categorizada entre a Reserva de Contingência propriamente dita (código 9.9.99.99) e Reserva do Regime Próprio de Previdência dos

Servidores (código 9.7.99.99), são despesas orçamentárias destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive a abertura de créditos adicionais.

Os demais níveis, a seguir conceituados, podem ser obtidos, por exemplo, no MTO 2019 (BRASIL, 2018c), especificamente no conjunto de tabelas nº 8.2 – Despesas, uma vez que têm o propósito de atenderem os pormenores de planejamento e gestão orçamentária:

3º e 4º - Modalidade de Aplicação: indica se os recursos são aplicados diretamente por Órgãos ou entidades da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação, eliminando a possibilidade de dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Exemplo: 20 – Transferências à União; 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal; 40- Transferência a Municípios; 90 – Aplicação Direta.

5º e 6º - Elemento de Despesa: detalhamento da despesa pública nos gastos específicos que o setor público realiza para a consecução de seus fins.

Exemplo: 11 – Vencimentos e vantagens fixas; 30 – Material de consumo; 39 – Outros Serviços de Terceiros; 52 – Equipamentos e Material Permanente.

7º e 8º - Subelemento de Despesa: sendo o menor nível de detalhamento da despesa pública, é uma especificação opcional do elemento da despesa, utilizado quando da emissão da nota de empenho. Algumas informações importantes são disponíveis nesse nível, por exemplo, a identificação de gastos sigilosos pelos órgãos federais.

Enfim, nota-se que tanto o Elemento de Despesa quanto os demais desdobramentos da classificação pela Natureza da Despesa não constam necessariamente da LOA, pelo simples fato de poderem sofrer alterações ao longo da execução do orçamento.

Sendo assim, a fim de evitar novos processos legislativos a cada alteração na gestão orçamentária e financeira do Órgão, do nosso exemplo (item 5) podemos apenas identificar:

- **GND: 3 – ODC – Outras Despesas de Custeio**
- **Modalidade de Aplicação: 90 – Aplicação Direta**
- **IU: 0 – Recursos não destinados a contrapartida**

Com relação à **Classificação por Fonte/Destinação de Recurso**, tanto sua formação quanto origem foram tratados ao estudarmos a receita orçamentária. Logo, reitera-se o fato de que a indicação da fonte nos permite acompanhar o efetivo cumprimento das vinculações constitucionais e legais previstas. Em resumo, sua codificação exerce o duplo papel na execução orçamentária, de onde podemos depreender que o mesmo código utilizado para o controle das destinações da receita também é utilizado para o controle das fontes de financiamento da despesa orçamentária.

Em nosso exemplo (item 6), podemos identificar um recurso livre de vinculações, o que permitiu à Enap alocá-lo em qualquer tipo de programação quando da montagem de sua proposta orçamentária:

→ **Fonte: (1) Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (00) – Recurso Ordinário**

Por fim, no que tange à **Classificação por Identificador de Resultado Primário (IRP)**, como o próprio termo sugere, auxilia na apuração do Resultado Primário (RP) previsto na LDO e deve estar contido na lei orçamentária em todos os GND.

Sua codificação indica se os recursos serão destinados à realização de despesas primárias ou financeiras, assim caracterizadas:

a) Despesas Primárias: são os gastos do Governo para prover bens e serviços públicos à população (ex: saúde, educação e rodovias), além

dos gastos necessários para a manutenção da estrutura do Estado. Tais gastos podem ser subdivididos em:

→ **Despesas Obrigatórias:** são aquelas que a União tem a obrigação legal ou contratual de realizar, ou seja, são despesas cuja execução é mandatória. Os maiores grupos de despesas obrigatórias são pessoal e encargos sociais e os benefícios da previdência social.

→ **Despesas Discricionárias:** são aquelas cuja execução depende da avaliação ou escolha que o Governo faz acerca da conveniência e da oportunidade de sua realização. Por não haver obrigatoriedade no dispêndio, a escolha depende da avaliação do Governo sobre quais são as prioridades da população.

b) Despesa Financeira: são todas aquelas despesas não primárias, resultantes do pagamento de uma dívida do Governo, na concessão de empréstimo ou no subsídio dos juros de empréstimos tomados por outra instituição ou pessoa (ex: financiamento estudantil, subsídio ao Programa “Minha Casa Minha Vida”).

O Quadro a seguir lista o rol de IRP propostos para a elaboração do PLOA 2019:

Quadro 14 – Classificação por indicador de resultado primário

Código	Descrição da Despesa
0	Financeira
1	Primária e considerada na apuração do RP para cumprimento da meta, sendo obrigatório quando constar do Anexo III da LDO
2	Primária e considerada na apuração do RP para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC
3	Primária e considerada na apuração do RP para cumprimento da meta, sendo discricionária e abrangida pelo PAC

4	Primária, constante do Orçamento de Investimento, e não considerada na apuração do RP para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC
5	Primária, constante do Orçamento de Investimento, e não considerada na apuração do RP para cumprimento da meta, sendo discricionária e abrangida pelo PAC
6	Primária, decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais e de execução obrigatória nos termos do art. 166, §9º e §11 da Constituição Federal

Fonte: adaptado do MTO 2019 (BRASIL, 2018c, p. 61).

De nosso exemplo (item 7), podemos identificar:

Resultado Primário: RP 2 – Despesa Primária, considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC.

Após compreendermos os conceitos básicos que envolvem o ambiente do sistema de planejamento e orçamento público, passaremos a discutir os pormenores que envolvem todo o processo da criação da peça orçamentária da União, fixados por meio de exemplos extraídos do processo ocorrido ao longo do primeiro semestre de 2018, no denominado **Momento Executivo**, a fim de solidificarmos não só conceitos, mas sua efetiva aplicabilidade em nosso cotidiano.

CAPÍTULO 2: ORÇAMENTO PÚBLICO

Na avaliação Rezende F. e Cunha (2013, p. 65), “uma questão de importância estratégica para a sustentação do desenvolvimento econômico e social do país não tem merecido a devida atenção: o orçamento público”. Ao discorrerem sobre o acúmulo de problemas que resultaram em contundentes limitações à sua utilização como instrumento de eficácia das políticas públicas, estimulam a reflexão sobre os rumos e caminhos a serem inseridos nas agendas de governo, como a reforma orçamentária.

Nosso atual sistema de planejamento e orçamento, adotado pela União, pelos estados, Distrito Federal e municípios, foi construído tanto com base nas diretrizes e orientações observadas na Constituição Federal de 1988, quanto em leis, decretos e portarias ministeriais, essas complementadas por orientações específicas de cada nível de governo e de seus tribunais de contas (controle externo) no que se refere procedimentos singulares para a elaboração e execução orçamentária.

Isto posto, observa-se no elementar entendimento do termo orçamento a expressão de algo que nos remete à “ideia de computar, de avaliar e de calcular, em relação à previsão, o comportamento provável das receitas e dos gastos” (SANCHES, 2004, p. 234), isto é, um “instrumento de que o administrador dispõe para equacionar o futuro em termos realísticos” (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2015, p. 9) para qualquer atividade econômica, seja ela pública ou privada. Logo, depreende-se que o processo de evolução das finanças públicas no Brasil, rumo à convergência aos padrões internacionais, passa, necessariamente, pelo aperfeiçoamento de seu principal instrumento: o orçamento público.

Tendo os doutrinadores contemporâneos balizado a edição da Lei

nº 4.320/1964 como marco histórico dessas transformações, observa-se o estabelecimento de influentes regramentos que possibilitaram a construção de uma sólida administração financeira e contábil no país. Sublinha-se, pois, o fato de o orçamento ter deixado de ser um mero documento de caráter contábil e administrativo para, efetivamente, buscar espelhar todo o contexto econômico que envolve o cidadão brasileiro, assumindo um caráter múltiplo, isto é, político, econômico, programático (planejamento), gerencial (administração e controle) e financeiro (GIACOMONI, 2016; HARADA, 2003; SANCHES, 2004).

Assim, adotamos pelo exposto o seguinte conceito de orçamento público:

[...] o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo lhe autoriza, por certo período, e em pormenor, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. (BALEEIRO, 2002, p. 66)

2.1 Instrumentos do processo orçamentário

O processo orçamentário brasileiro está constitucionalmente organizado com base em três leis temporárias, ordinárias e horizontalmente equiparadas, de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, a saber: o plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a lei orçamentária anual (LOA).

Na percepção de Mendes (2009), a intenção do constituinte foi a de estabelecer um processo que privilegiasse a integração entre o plano e o orçamento, explicitando uma obrigatoriedade de observância do encadeamento lógico entre o PPA, a LDO e a LOA.

A título de exemplo, ao definir que a vigência do PPA não deve coincidir com o período de mandato presidencial, induz-se a uma continuidade no processo de planejamento do setor público. Logo, é possível depreendermos que, para o constituinte, a fixação de valores financeiros era algo secundário, apenas

uma ideia global da consistência fiscal, uma espécie de declaração de intenções do Governo a serem realizadas na medida das disponibilidades orçamentárias futuras.

Dessa maneira, coube à LDO o desdobramento dessas metas (qualitativas e quantitativas) ano após ano, estabelecendo prioridades de acordo com uma moldura da realidade fiscal e das disponibilidades financeiras projetadas, estabelecendo os limites possíveis dentro da ampla declaração de intenções contida no PPA.

Ademais, tem-se na LOA a execução prática daquelas prioridades, sempre submetidas à realidade fiscal, uma vez que o ritmo da execução de projetos e atividades depende da efetiva entrada de recursos nos cofres do Tesouro Nacional.

Diante desse contexto, a seguir pormenorizamos esses três instrumentos do processo orçamentário, com o propósito de tornar mais clara a leitura da sociedade por temas como políticas públicas e sua implementação, tendo foco na distinção do PPA, de caráter estratégico, e os orçamentos anuais, que representam uma visão de curto prazo do governante:

2.1.1 PPA

Sucessor do Orçamento Plurianual de Investimentos que, instituído pela Constituição de 1967, apresentava anualmente as demandas por despesas de capital para os próximos três exercícios, o Plano Plurianual (PPA) passou a se “constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a Administração Pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual” (GIACOMONI, 2016, p. 223).

Couto (2017) acredita que a fundação do ciclo PPA, a partir da Constituição de 1988 (CF/88), permitiu a contemporização da essência das estratégias de desenvolvimento propostas por cada um dos Governos que se sucederam, oportunizando a observação da evolução da política

pública brasileira, assim como fomentando a recolocação da temática sobre sua funcionalidade e limitações formais e burocráticas em espaços para debate sobre melhorias quanto à sua metodologia de construção e processos de gestão.

Na prática, nos termos do §1º do art. 165 da CF/88, a lei do PPA deve definir, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, assim como para demandas relativas aos programas de duração continuada.

Especificamente quanto ao PPA 2016-2019, ao manter a estrutura do plano anterior, observa-se o reforço de seu carácter estratégico, focado na qualidade da informação contida nos Programas Temáticos ao expressar, com maior clareza, as escolhas prioritárias do Governo para cada área, destacando as entregas mais relevantes e estruturantes para a implementação de suas políticas públicas (BRASIL, 2015a).

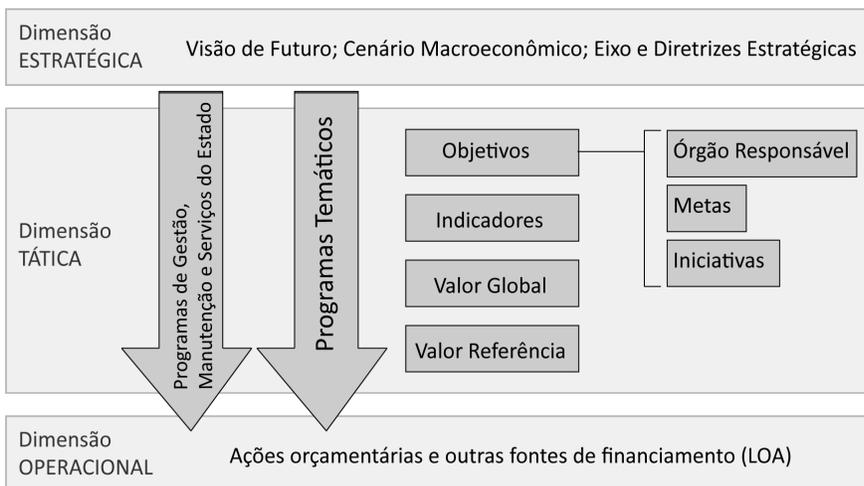
Figura 8 – Sistemática das ações do governo: PPA 2016-2019



Fonte: Brasil (2017a, p.12).

A título de curiosidade, o valor global original do PPA para os quatro anos de sua vigência (2016-2019) atingiu R\$ 8,28 trilhões, articulados a partir de 4 Eixos e 28 Diretrizes Estratégicas, as quais resultaram em 54 Programas Temáticos, monitorados por meio de 564 Indicadores, 303 Objetivos, 1.132 Metas e 3.094 Iniciativas; consideram-se as dimensões Estratégica, Tática e Operacional, a seguir demonstradas:

Figura 9 – Dimensões do PPA 2016-2019



Fonte: elaboração própria.

Da figura, relevam destaque os seguintes conceitos:

a. Programa de Gestão, Manutenção e Serviços do Estado: expressa e orienta as ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental. Para o período 2016-2019, foram definidos 46 programas dessa natureza;

b. Programa Temático: organizado por recortes selecionados de políticas públicas, expressa e orienta a ação governamental para a entrega

de bens e serviços à sociedade. Para o período 2016-2019, foram definidos 54 programas, agregados em quatro áreas temáticas, a saber: (i) **Social e Segurança Pública**; (ii) **Infraestrutura**; (iii) **Desenvolvimento Produtivo e Ambiental**; e (iv) **Áreas Especiais**.

b.1. Objetivos: expressam as escolhas de políticas públicas para a transformação de determinada realidade, orientando taticamente a atuação do Governo para “o que deve ser feito” frente aos desafios, demandas e oportunidades impostas para o desenvolvimento do País e para a melhoria da qualidade de vida da população.

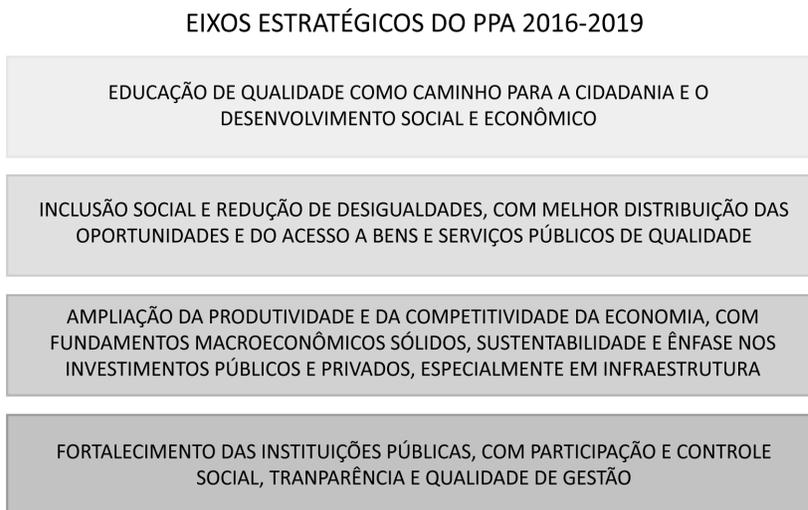
b.1.1. Metas: expressam a medida do alcance do Objetivo, podendo ser de natureza quantitativa ou qualitativa.

b.1.2. Iniciativas: declara os meios e mecanismos de gestão que viabilizam os Objetivos e suas Metas, explicitando o “como fazer” das coisas ou as entregas de bens e serviços resultantes da atuação do Estado, da pactuação entre entes federados ou entre Estados e sociedade ou da própria integração entre políticas públicas, necessárias ao alcance dos propósitos definidos.

b.2. Indicadores: conjunto de parâmetros que permite identificar e aferir, periodicamente, aspectos relacionados a um Programa, assim possibilitando o acompanhamento de sua evolução.

c. Ações orçamentárias: vinculam-se aos Programas, por meio dos Objetivos, sendo detalhadas no orçamento anual (LOA).

Ademais, sublinha-se o fato de o Governo ter buscado esclarecer à sociedade suas prioridades a partir da definição de quatro Eixos Estratégicos, traduzindo sua proposta de compromisso pela promoção do desenvolvimento econômico e social, com a redução da desigualdade e criação de amplas oportunidades, conforme abaixo detalhado:

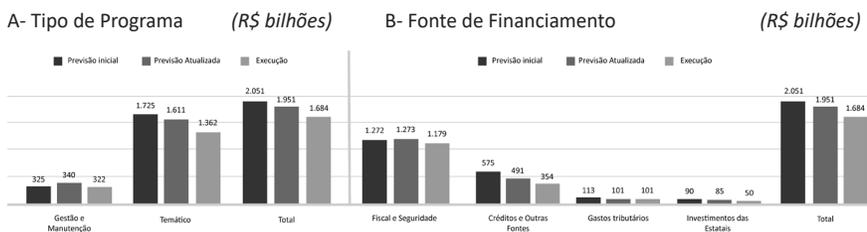
Figura 10 – Eixos estratégicos do PPA 2016-2019

Fonte: Brasil (2015b, p. 26)

Todavia, fruto de mudanças no contexto macroeconômico, político e social com as quais o país ainda se depara, segundo os últimos dados da Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (SEPLAN/MP) houve uma redução do valor global atualizado do PPA vigente (2016-2019) para 2018, agora na ordem de R\$ 7,91 trilhões.

Os Gráficos seguintes detalham esse montante por **Tipo de Programa** (Temático; Gestão e Manutenção) e por **Fonte de Financiamento** (Orçamento Fiscal e da Seguridade Social; gastos tributários; investimentos das estatais e outros créditos e fontes):

Gráfico 1 – Detalhamento do valor global do PPA 2016-2019



Fonte: adaptado de Brasil (2018b, p. 6).

Complementarmente, podemos destacar os citados conceitos de (i) **previsão inicial**, que corresponde à lei do PPA e suas atualizações, de (ii) **previsão atualizada**, que considera créditos adicionais à LOA, valores atualizados de créditos pelas instituições financeiras e de gasto tributário²⁴ pela Receita Federal do Brasil, e de (iii) **execução**, que corresponde aos valores liquidados e executados dos orçamentos e dos créditos e outras fontes, assim como valores estimados do gasto tributário, todos referendados anteriormente.

Por fim, em que pese ser uma ferramenta de planejamento que visa à solução de problemas e demandas socioeconômicas previamente diagnosticadas, de caráter normativo para o setor público e indicativo para o setor privado, há que se sublinhar o permanente desafio dos gestores provocado pela não regulamentação de padrões mínimos de composição. De um modo geral, a ausência da Lei Complementar prevista no §9º do art. 165 da CF/88 provoca certa fragilidade na interpretação de categorias, elementos indicativos, prazos e vigência desse instrumento, anualmente suportados tanto pela LDO quanto pelo art. 35 dos Atos das Disposições

²⁴ **Gasto Tributário:** é toda desoneração tributária que funciona como alternativa à política pública e que se realiza diretamente pelo orçamento, mas indiretamente pelo Sistema Tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais, podendo ser de caráter compensatório (ao compensar a população pela insuficiência de algum serviço governamental) ou incentivador (quando estimula o desenvolvimento de algum setor ou região).

Constitucionas Transitória - ADCT (BEZZERRA FILHO, 2013; GIACOMONI, 2016; SANCHES, 2004).

2.1.2 LDO

Instituída pelo art. 165, §2º, da Carta Magna de 1988 como a “maior novidade em termos do instrumental de orçamentação pública articulado pela nova ordem constitucional” (SANCHES, 2004, p. 204), a LDO ganhou grande relevância por seu caráter de mecanismo de formulação de políticas públicas:

§2º - A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as **metas** e **prioridades** da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da **Lei Orçamentária Anual** e disporá sobre alterações na **legislação tributária** e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 2018d, grifo nosso).

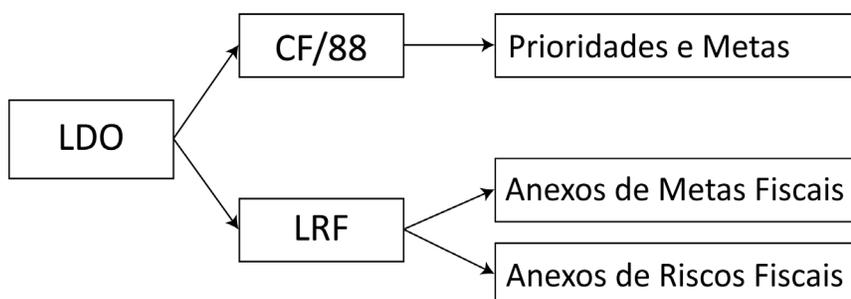
Sanches (2004, p. 204) assim nos traduz a importância desse instrumento:

Lei de periodicidade anual, de hierarquia especial e sujeita a prazos e ritos peculiares de tramitação, destinada a parametrizar a forma e o conteúdo com que a lei orçamentária de cada exercício deve se apresentar e a indicar as prioridades a serem observadas em sua elaboração.

Ademais, observa-se que a LDO também tem exercido o papel de suprir lacunas e imperfeições legais sobre a temática, uma vez que a ausência da lei complementar prevista no § 9º do art. 165 da CF/88 imputa a competência de “reestabelecer” as regras básicas de elaboração, execução e controle orçamentários, assim resultando em considerável insegurança ao arcabouço jurídico brasileiro.

Complementarmente, estudos questionam se mesmo após pouco mais de 50 anos de sua publicação, a Lei nº 4.320/1964 ainda se mostra atual face aos novos comandos introduzidos em nossa legislação orçamentária, em especial pelo texto constitucional e pela LRF (GUIMARÃES JÚNIOR; LIMA; PISCITELLI, 2014), conforme a seguir sintetizados:

Figura 11 – Estrutura da LDO



Fonte: elaboração própria.

O Quadro seguinte destaca as competências introduzidas por cada um desses instrumentos legais na formulação da LDO:

Quadro 15 – Estrutura da lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

Lei de Diretrizes Orçamentárias Anual	Texto Principal	
	CF/88	<ul style="list-style-type: none"> — Compreender as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo despesas de capital ao exercício financeiro seguinte; — Orientar a elaboração da LOA; — Dispor sobre as alterações na legislação tributária; e — Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.
	LRF	<ul style="list-style-type: none"> — Equilíbrio entre receitas e despesas; — Critérios e forma de limitação de empenho; — Normas relativas ao controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; e — Demais condições e exigências para a transferência de recursos a entidades públicas.
Anexos (LRF)		

	<p>Metas Fiscais (AMF)</p>	<p>Estabelece os resultados primários esperados para os próximos exercícios e percepção a dimensão da austeridade na condução da política fiscal pelo Governo, assim como disponibiliza à sociedade:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; — Demonstrativo das metas anuais, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores (com memória/metodologia de cálculo, consistente com a política econômica nacional); — Evolução do patrimônio líquido, desde a origem até a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, também nos três exercícios; — Avaliação da situação financeira e atuarial dos RGPS²⁵ e RPPS²⁶ e do FAT²⁷, bem como dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; e — Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
--	-----------------------------------	--

²⁵ **Regime Geral de Previdência Social:** gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e se destina aos trabalhadores da iniciativa privada e demais servidores públicos não filiados ao RPPS.

²⁶ **Regime Próprio de Previdência Social:** assegurado, exclusivamente, aos servidores públicos titulares de cargo efetivo, mantidos pelos entes da Federação (União, estados, DF e municípios).

²⁷ **Fundo de Amparo ao Trabalhador:** fundo especial, de natureza contábil-financeira e destinado ao custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Desenvolvimento Econômico.

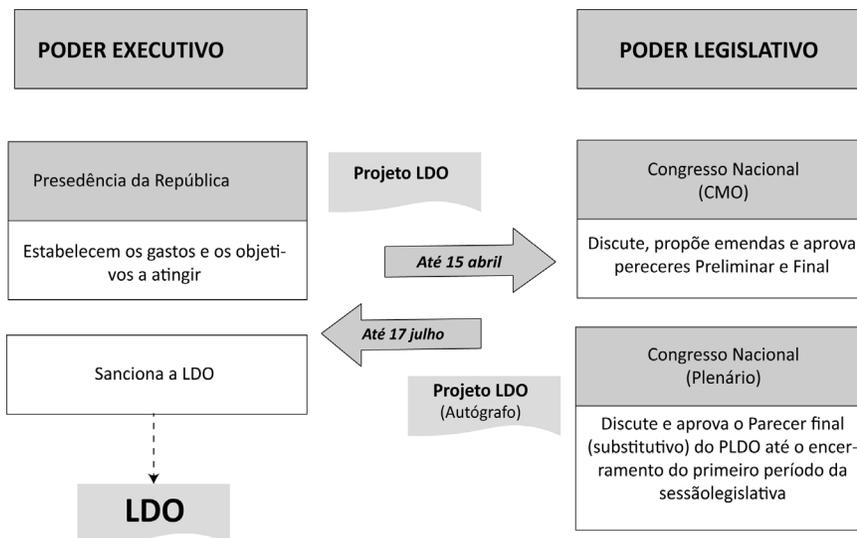
Riscos Fiscais (ARF)	<ul style="list-style-type: none"> — Conterá a avaliação dos passivos contingentes, ou seja, dívidas ainda não contabilizadas, mas que, por decisão judicial, poderão vir a aumentar a dívida pública, assim como de outros riscos capazes de afetar as contas públicas, no momento da elaboração do orçamento, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem; e — Permitirá o cálculo da Reserva de Contingência, onde a LDO define o percentual (%) da Receita Corrente Líquida (RCL) a ela destinada e que na LOA será monetariamente programada.
Específico da União	<ul style="list-style-type: none"> — Conterá os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial; e — Demonstrativo dos parâmetros e as projeções para os principais agregados e variáveis (PIB, taxa de juros, taxa de câmbio, etc.), assim como as metas de inflação para o exercício subsequente.

Fonte: adaptado de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 55 e 89) e Pascoal (2015).

Quanto ao processo de elaboração da LDO, inicia-se no Poder Executivo, e o projeto deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril de cada ano, com análise e aprovação pelo Parlamento limitadas ao dia 30 de julho, sob pena de não interrupção do primeiro período de sua sessão legislativa (recesso parlamentar).

A Figura seguinte objetiva melhor esclarecer a tramitação do projeto de LDO entre os Poderes Executivo e Legislativo, em suas respectivas responsabilidades, cabendo ressaltar que os prazos a nível Estadual e Municipal são assinalados nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais:

Figura 12 – Etapas do PLDO



Fonte: elaboração própria.

Resta deprendermos que, embora a LDO faça referência ao orçamento do exercício “A”, não podemos afirmar que sua vigência seja de apenas um ano, tendo por fato sua influência extrapolar o exercício financeiro. É só atentarmos que LDO relativa ao ano “A” é elaborada no ano “A-1” (vigente antes do encerramento da primeira sessão legislativa) e orienta a preparação da LOA do ano “A”. De resto, também estabelece regras que serão observadas durante a execução do orçamento ao longo do exercício financeiro subsequente.

2.2.3 LOA

Em sua obra intitulada Dicionário de Orçamento, Planejamento e áreas afins, Sanches (2004) assim conceitua o verbete **Lei Orçamentária Anual (LOA)**:

Lei de natureza especial – em razão do seu objeto e da forma peculiar de transmissão que lhe é definida pela Constituição - por meio da qual são previstas as receitas, autorizadas as despesas públicas, explicitadas a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo e definidos os mecanismos de flexibilidade que a Administração fica autorizada a utilizar. A LOA deriva de projeto (PLOA) formalmente remetido à deliberação do Legislativo pela chefia do Poder Executivo, apreciado pelo Parlamento segundo sistemática definida pela Lei Maior e observada a estrutura e o nível de detalhamento definido na LDO do exercício (SANCHES, 2004, p. 207).

Curiosamente, não obstante a Constituição de 1988 ter inovado ao instituir o PPA e a LDO ao ordenamento jurídico nacional, também fomentou a “reconceituação” do Princípio da Unidade pelos doutrinadores da época. Ao tripartir a já existente Lei Orçamentária Anual (LOA), contemporizou a coexistência de múltiplos orçamentos (Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento das Estatais) ao consolidá-los em um único documento (agora denominado Princípio da Totalidade), atingindo o propósito primeiro de permitir à sociedade uma visão geral de suas finanças públicas, conforme assim disposto no §5º do art. 165 da Carta Magna.

Desenredando os objetivos dessa tripartição da LOA, Pascoal (2015) esclarece que enquanto o Orçamento Fiscal (OF) e o Orçamento de Investimento (OI), compatibilizados ao PPA, buscam reduzir as desigualdades entre regiões, segundo critério populacional, as seguintes áreas compõem o Orçamento da Seguridade Social (OSS):

a) Saúde: direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para a sua promoção, proteção e recuperação (art. 196 da CF/88);

b) Previdência Social: organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial (art. 201 da CF/88); e

c) Assistência Social: baseada na ideia de universalidade, a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social (art. 203 da CF/88).

Ademais, é importante sublinharmos o fato de que é expressamente vedado o início de Programa ou Projetos que não tenham sido previamente incluídos na LOA, segundo previsto no inciso I do art. 167 da CF/88.

O Quadro a seguir apresenta a estrutura da LOA, descrevendo a função e suas partes integrantes:

Quadro 16 – Estrutura da Lei Orçamentária Anual (LOA)

Lei Orçamentária	Estrutura	Descrição
	Texto	<p>— Reúne os dispositivos legais que orientarão o orçamento da União para o exercício, sendo organizados nos seguintes capítulos:</p> <ul style="list-style-type: none"> I- Das Disposições Preliminares; II- Dos Orçamentos Fiscal (OF) e da Seguridade Social (OSS); III- Do Orçamento de Investimento (OI); IV- Da Autorização para Contratação de Operações de Crédito e Emissão de Títulos da Dívida Agrária; e V- Das Disposições Finais.

<p>Anexos (6)</p>	<p>— Consolidam informações orçamentárias relevantes que constam da LOA:</p> <ul style="list-style-type: none"> I- Receita dos OF e OSS por Categoria Econômica e Fonte; II- Despesa dos OF e OSS por Órgão Orçamentário; III- Fontes de Financiamento do OI; IV- Despesa do OI; V- Autorizações específicas, relativas a despesas com pessoal e encargos sociais; e VI- Relação de obras e serviços com indícios de irregularidades graves
<p>Volumes (6)</p>	<p>— Detalham as informações orçamentárias relativas à receita e despesa da União:</p> <ul style="list-style-type: none"> I- Apresenta quadros orçamentários consolidados, detalhamento da receita e a pertinente legislação orçamentária; II- Consolida informações dos Programas de Governo, detalhando objetivos, iniciativas, órgãos responsáveis e ações orçamentárias; III- Apresenta as despesas orçamentárias alocadas nos Órgãos do Legislativo e Judiciário, no TCU e MPU; IV- Apresenta as despesas orçamentárias alocadas nos Órgãos do Executivo, com exceção do Ministério da Educação (MEC); V- Apresenta as despesas orçamentárias alocadas ao MEC; e VI- Reúne o quadro orçamentário, detalhamento de programação e ações orçamentárias do Orçamento de Investimentos das Estatais

Fonte: elaboração própria.

Quanto ao Poder Executivo Federal e, de forma bem simplificada, o processo de elaboração da LOA pode ser dividido nas seguintes etapas, conforme a Figura 13:

(i) Etapa 1: a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) – Órgão Central de Planejamento – informa o montante de recursos a serem alocados pelos Órgãos Setoriais (Ministérios);

(ii) Etapa 2: os Ministérios realizam a distribuição dos recursos para cada Unidade Orçamentária (UO) pertencente à sua estrutura administrativa;

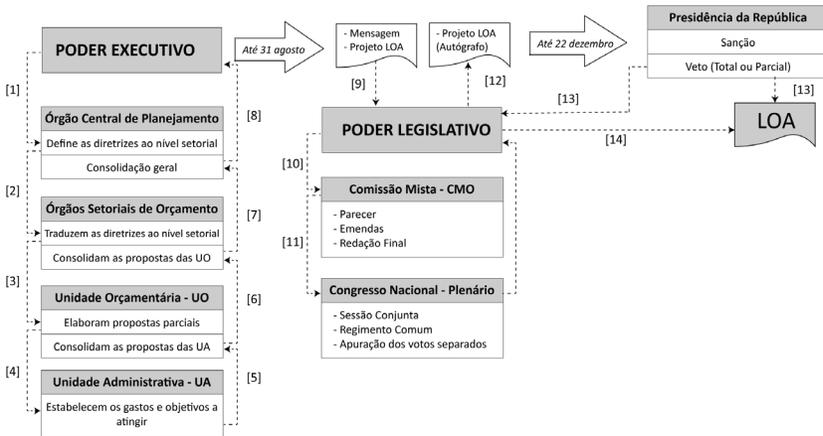
(iii) Etapa 3: as UO são encarregadas de alocar os valores recebidos nas devidas ações orçamentárias (AO) e rubricas de despesas, respeitando o planejamento de cada instituição;

(iv) Etapa 4: a SOF reúne todas as propostas orçamentárias em um único documento, denominado Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), o qual deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até 31 de agosto de cada ano e devolvido ao Poder Executivo para sanção presidencial até o encerramento da sessão legislativa²⁸ ; e

(v) Etapa 5: após a sanção presidencial é publicada a LOA.

²⁸ **Sessão Legislativa:** as atividades normais do Congresso Nacional são divididas em 2 períodos, denominados sessões legislativas ordinárias (de 02 de fevereiro a 17 de julho e de 01 de agosto a 22 de dezembro). Fora desse período, ou seja, no chamado recesso parlamentar, quando convocados, os parlamentares participam das denominadas sessões legislativa extraordinárias.

Figura 13 – Etapas do processo de elaboração da LOA.



Fonte: adaptado de Jund (2006, p.129)

Enfim, para análise conjunta desses três instrumentos, depreende-se que a concepção do processo de planejamento e orçamento no Brasil confere ao PPA, à LDO e à LOA uma responsabilidade de atuação integrada. Logo, a partir desse ponto, o cerne de nosso estudo estará na Lei Orçamentária Anual (LOA), iniciando-se pela análise de seu ciclo orçamentário e demais aspectos de elaboração, aprovação, execução e controle.

Ciclo do processo orçamentário

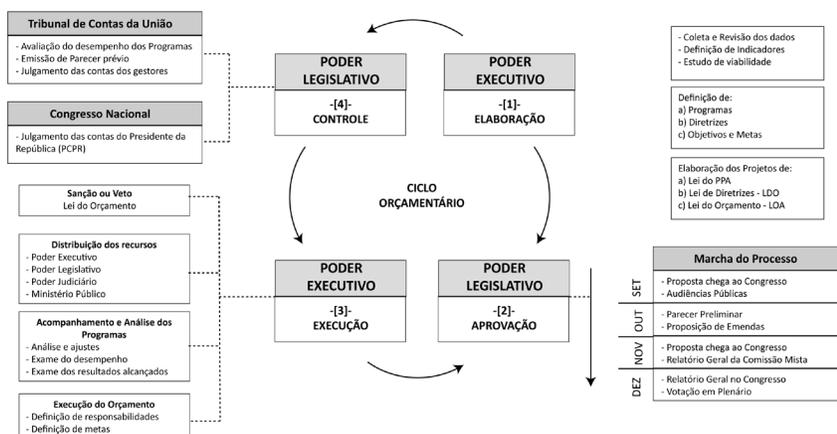
Até o momento, procuramos conhecer os conceitos e os principais atores do processo orçamentário nacional. Compreendemos como a Constituição e as normas legais regem um caminho dinâmico e estruturado, desde sua concepção até sua avaliação final pelos órgãos de controle (interno e externo).

Do mesmo modo, aprendemos que temas dessa natureza possuem um processo legislativo especial, de competência indelegável do Poder

Legislativo (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmara de Vereadores) e que na União, foco de nossos estudos, são matérias apreciadas de forma conjunta pelas duas casas do Congresso Nacional (Câmara e Senado).

A Figura seguinte busca demonstrar essa estrutura do ciclo orçamentário, sintetizando não só a importância das etapas de elaboração, aprovação, execução e controle, mas também apontando os responsáveis por cada etapa (Órgãos/Poderes).

Figura 14 – Estrutura do ciclo orçamentário da União



Fonte: adaptado de Jund (2006, p.108)

2.2 Macro etapas do ciclo orçamentário

Segundo Dallari (1996, p. 158), “a Constituição Federal promulgada em 1988 democratizou o processo legislativo do orçamento, conferindo posição sobranceira ao Poder Legislativo”, ou seja, apesar de caber ao Chefe do Poder Executivo a exclusividade na apresentação do projeto

de lei orçamentária (PLOA), o mesmo não poderá elaborá-lo de acordo com plena discricionariedade, mas sempre em observância ao disposto na LDO, aprovada pelo Parlamento e na qual temos fixadas as prioridades e as condicionantes para a proposta orçamentária do próximo exercício.

Todavia, muito se questiona sobre uma possível preponderância do Poder Executivo no processo orçamentário, podendo causar certo desequilíbrio nas relações entre este e o Poder Legislativo. Isto posto e sem pretensão de pacificar discussões, o que abordaremos a seguir são apenas peculiaridades inerentes ao cotidiano do processo legislativo orçamentário, dividido em seus momentos Executivo e Legislativo.

2.2.1 MOMENTO EXECUTIVO

O tema orçamento ganha relevância com a Constituição Federal de 1988, em especial pela enfática busca da vinculação do planejamento governamental com instrumentos de gestão do erário, refletidos na integração de um ciclo orçamentário à idealização de compatibilização temporal e hierárquica tanto na elaboração quanto na aprovação de suas três principais leis: o PPA, a LDO e a LOA.

Parcela da literatura especializada sustenta a inexistência de preceito geral sobre melhores práticas que resulte no controle sustentável do endividamento público (gasto público), tendo como premissa que o processo decisório que envolve matérias orçamentárias reflete o ambiente político, social e econômico que circunda a sociedade naquele momento, ou seja, mesmo diante de restrições diversas, as instituições democráticas são capazes de se ajustar ao “jogo do poder” (ANDREWS, 2013; GRINDLE, 2013).

Outros estudos caracterizam esse sistema como dependente de nosso presidencialismo de coalizão²⁹, em que resta ao Chefe do Executivo ceder espaço discricionário na arena política frente à dificuldade na formação de maioria no Congresso para a manutenção de sua governabilidade, canalizando assim recursos para o atendimento de sua agenda prioritária, delegando, em segundo plano, à base aliada do Governo o restante da priorização da execução do orçamento (MENDES, 2009).

Por fim, Sanches (1996) aponta duas razões básicas para que as políticas públicas no Brasil não sejam claras, tampouco sintéticas: (i) sua formulação resulta de um processo com muitos partícipes, vários níveis de Governo, Poderes, órgãos e representantes do setor privado com interesses quase sempre em conflito, e (ii) sua implementação sofre os efeitos das outras políticas que vão sendo substituídas, ou seja, cada política nova que é implementada interfere nas existentes e sofre os reflexos destas.

2.2.2 MOMENTO LEGISLATIVO

Os conceitos e procedimentos apresentados permitem inferir que a complexidade e o dinamismo do processo legislativo orçamentário resultam de uma conjugação de diversos fatores, com destaque para demandas infinitas de políticas públicas, espalhadas por diversas áreas de atuação governamental, frente à premissa da escassez de recursos.

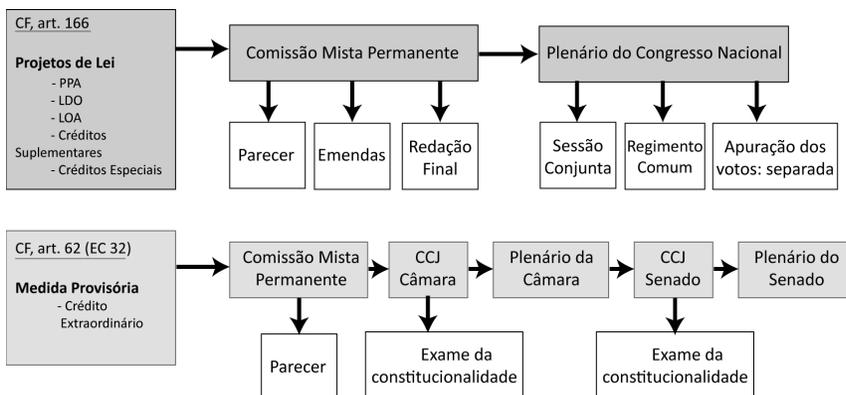
Com o propósito de atuar para prevenir equívocos no processo decisório de alocação de recursos, votação de projetos de lei e de

²⁹ **Presidencialismo de Coalizão:** conceito originalmente desenvolvido ABRANCHES (1988), que tenta explicar o sistema político da democracia brasileira. Basicamente, significa o estabelecimento de alianças partidárias (coalizões), como efeito do sistema eleitoral proporcional e multipartidário, no qual o partido do Presidente não é o partido majoritário que sozinho assegura a governabilidade. Um dos elementos que caracterizam a coalizão é a distribuição de pastas ministeriais entre os partidos da coalizão em troca de apoio na Câmara e no Senado Federal.

proposição de emendas, frequentes em estruturas nas quais o Poder Executivo é prevaiente, “a partir de 1988, o Congresso Nacional deixou de ser um mero espectador nos processos de articulação de políticas públicas, passando a intervir, concretamente, na formulação, implementação e avaliação destas” (SANCHES, 1996, p. 60), causando demasiada expectativa na sociedade para uma atuação mais pró-ativa do Parlamento no tocante às questões relativas ao orçamento público (MACHADO, 2002).

Diante dessa conjuntura, a Figura 15 demonstra a proposição de Pascoal (2015) em termos de fluxograma de funcionamento da tramitação legislativa, em termos de matérias orçamentárias, no Congresso Nacional:

FIGURA 15 – Fluxograma de tramitação legislativa de matérias orçamentárias



Fonte: adaptado de Pascoal (2015, p. 57)

Há que se destacar a importância da denominada Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), comissão permanente regimentalmente definida como órgão central do processo legislativo orçamentário. Peculiarmente, somente após sua análise (pareceres,

emendas e redação final) é que projetos dessa natureza são deliberados em Plenário.

Além disso, curiosamente quase sempre a votação do orçamento é simbólica, tendo em vista a existência de acordos prévios entre as lideranças partidárias. Daí a importância que os parlamentares dão aos cargos de Presidente e Relator-Geral da CMO, preenchidos segundo rigorosa proporcionalidade partidária no Congresso Nacional.

2.3 Governança orçamentária

Da literatura em geral, atenta-se o constante cuidado dedicado à interpretação das opções políticas que permeiam o alicerce de nosso sistema jurídico, seus valores consagrados, principalmente sob a forma de princípios fundamentais esposados na Carta Magna.

Ataliba (1985) adverte que:

[...] o Estado não surpreende seus cidadãos: não adota decisões inopinadas que os aflijam. A previsibilidade da ação estatal é o mago desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional(ATALIBA, 1985, p. 145) .

Bliacheriene *et al.* (2013), ao refletirem sobre a transdisciplinariedade que perpassa os conceitos como eficiência, transparência e governança ao se buscar conectar o ciclo de políticas públicas ao ciclo orçamentário, concluíram que (i) “só há governança com participação popular, controle social em todo o ciclo da política pública e da execução orçamentária”; (ii) “só há transparência quando há livre e facilitado acesso ao dado ou à informação, bem como sua inteligibilidade, permitindo a interação do cidadão com o conteúdo acessado” e, por fim, que na seara jurídica a eficiência é um simples termômetro entre a atuação estatal e a satisfação

do cidadão, ou seja, a mensuração daquilo que o Estado consegue produzir frente aos meios disponibilizados pelos cidadãos, refletidos na peça orçamentária anual.

Especificamente à temática orçamentária, Bijos (2014) entende que o gasto público possui duas grandes dimensões interdependentes, sendo uma (i) quantitativa, voltada para temas afetos ao equilíbrio das contas públicas, resultado fiscal, volume e trajetória da dívida pública, e outra (ii) qualitativa, que lida com questões como eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

Porém, em que pese parte da literatura distinguir governança fiscal (quantitativa) de governança orçamentária (qualitativa), o autor identifica traços da preservação de elementos fiscais mais centrados no equilíbrio das contas públicas, acrescidos da dimensão qualitativa do gasto público na evolução dos modelos contemporâneos de governança, assim refletindo (BIJOS, 2014):

[...] o desequilíbrio das contas públicas, por exemplo, pode impor contingenciamentos orçamentários que comprometam a capacidade de entrega do Governo, com prejuízo direto à eficácia da ação governamental. E a má gestão das políticas públicas pode trazer reflexos negativos ao quadro fiscal do Estado, quando, por ilustração, políticas públicas ineficientes e inefetivas implicam redução desnecessária de espaço fiscal (BIJOS, 2014, p. 11).

Por fim, resta destaque ao conceito de governança orçamentária formulado pela OCDE (2014), em que tanto o processo de elaboração de orçamento anual quanto a fiscalização de sua execução devem estar alinhados com objetivos públicos previamente traçados, isto é, alicerçados em princípios de boas práticas de orientação e informação dos processos e reformas orçamentárias sugeridas pelo organismo, a partir da experiência de seus membros (SCHICK, 2014) e categorizados por estudos dimensionais como a seguir propostos:

Quadro 17 – Fatores que determinam o grau de rigidez orçamentária

Dimensão	Princípios
Fiscal	<p>P1 - Os orçamentos devem ser gerenciados dentro de limites fiscais claros, críveis e flexíveis;</p> <p>P6 – Os orçamentos devem apresentar um retrato abrangente, preciso e confiável das finanças públicas; e</p> <p>P9 – A sustentabilidade de longo prazo e outros riscos fiscais devem ser identificados, avaliados e gerenciados de forma prudente.</p>
Programática	<p>P2 - Os orçamentos devem ser estreitamente alinhados com as prioridades estratégicas de médio prazo do Governo;</p> <p>P3 – O orçamento de capital deve ser projetado para atender às necessidades de desenvolvimento nacional, de forma eficiente, efetiva e coerente; e</p> <p>P8 – Avaliações de desempenho devem ser parte integrante do processo orçamentário.</p>
Participativa	<p>P4 – Os dados e documentos orçamentários devem ser abertos, transparentes e acessíveis: e</p> <p>P5 – O debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.</p>
Accountability	<p>P7 – A execução orçamentária deve ser ativamente planejada, gerenciada e monitorada; e</p> <p>P10 – A integridade e a qualidade das projeções orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária devem ser promovidas mediante rigorosa asseguarção de qualidade, incluindo auditoria independente.</p>

Fonte: adaptado de Bijos (2014, p. 25-26)

Resta demonstrado que a agenda de governança orçamentária já é uma realidade no cenário internacional, fortemente balizada na

credibilidade de organismos e instituições como a OCDE, o FMI e o Banco Mundial.

No Brasil, a nível federal, foram publicados o Decreto nº 9.191/2017³⁰ e o Decreto nº 9.203/2017³¹, alterando não só a forma de proposição de novas políticas públicas, mas fomentando a qualificação da informação com base nos princípios e diretrizes previstas na Política de Governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional.

Em que pese parecer um movimento tímido por parte do Governo Federal, visando melhorar a prestação de serviços à sociedade, há que se sublinhar o principal desafio do país na atualidade no que diz respeito à busca pelo equilíbrio de suas contas.

Enquanto os anseios da sociedade são crescentes e complexos, a capacidade de arrecadação governamental é limitada, o que fomenta a importância do bom planejamento, da racionalização da execução do gasto público e da capacidade de priorização de políticas eficazes e eficientes no atendimento das demandas do cidadão. Fortalece-se, nesse contexto e independentemente de ciclo econômico, a viabilidade e adequabilidade dos conceitos de governança à realidade da sociedade brasileira como um todo (REZENDE; CUNHA, 2013, 2002).

2.3.1 RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA

O arcabouço orçamentário brasileiro é marcado pela inflexibilidade alocativa da política fiscal no atendimento às demandas da sociedade. Não obstante a legitimidade da opção da Constituinte de 1988 em ter concedido uma série de direitos ao cidadão, fato é que os mesmos também deram causa a um encadeamento de problemas de natureza

³⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9191.htm

³¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm

fiscal ao próprio contribuinte pois, em última análise, é este o financiador de todas as políticas públicas realizadas.

Segundo Rezende F. (2005):

[...] engessado, o orçamento se transformou em um instrumento marcado por grandes incertezas, incapaz de desempenhar o papel tanto de campo de definição e de reordenamento das prioridades públicas, quanto de instrumento de planejamento (REZENDE, 2005, p. 30).

Essa nociva rigidez orçamentária é fundada, especialmente, pelo (i) excessivo grau de vinculação de receitas a gastos específicos, ou seja, recursos que não podem ser utilizados em despesas diferentes para as quais foram criadas; e (ii) elevado nível de despesas constitucional e legalmente obrigatórias, em relação às quais o governante, além de ter pouco ou nenhum controle do gasto, também não possui a opção de deixar de honrá-las (GREGGIANIN; MENDES; VOLPE, 2018; REZENDE; CUNHA, 2013, 2002).

O Quadro seguinte corrobora com os fatores que impactam no grau de rigidez orçamentária:

Quadro 18 – Fatores que determinam o grau de rigidez orçamentária

Rigidez Orçamentária	1.	Compromissos financeiros acumulados no passado
	2.	Direitos assegurados em lei a grupos sociais mais bem organizados
	3.	Regras que estabelecem os mecanismos de transferência de recursos fiscais na Federação
	4.	Garantias instituídas com respeito ao financiamento de determinados programas governamentais (vinculações de receita)

Fonte: adaptado de Rezende F. (2005, p. 10)

Entretanto, para nossa reflexão, sublinha-se a existência de estudos que reputam como favoráveis para a gestão orçamentária muitos desses fatores supracitados, assim se justificando (SILVA, 2003):

a) A regularidade dos fluxos de recursos e a eficiência econômica do gasto público possibilitam a proteção de políticas setoriais específicas, em especial aquelas que dependam de sustentação financeira de longo prazo;

b) A formação de poupança compulsória possibilita a estabilidade na captação de recursos (crédito orientado ao desenvolvimento) ao constituir base para as linhas de financiamento governamental;

c) A estabilidade do sistema federativo, mediante prévia existência de critérios técnicos e jurídicos para transferências aos estados, DF e municípios, cria condições de financiamento para os governos, independentemente de fatores político-eleitorais envolvidos na arena orçamentária, principais responsáveis por descontinuidade de políticas públicas; e

d) A descentralização do processo decisório possibilita não só maior identidade entre as demandas sociais e a alocação do gasto público,

como também a proximidade da comunidade local à fiscalização da aplicação do erário.

No que tange aos instrumentos de gestão utilizados para a combater essa realidade, Mendes (2009, p. 57) pontua “a compressão dos investimentos públicos (via contingenciamento de gastos), a elevação da carga tributária (via expansão de contribuições sociais) e a flexibilização da alocação dos recursos, por meio da Desvinculação das Receitas da União” como as principais opções temporárias aplicadas pelo Governo a fim de suavizar a rigidez que permeia os orçamentos anuais, aumentando a parcela de recursos livres que possibilitem a implementação e sustentabilidade de políticas públicas.

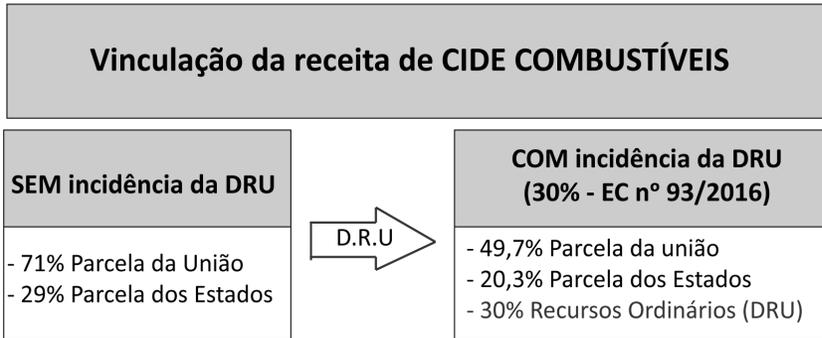
A título de exemplo, especificamente sobre o acúmulo de compromissos financeiros a partir de 1994, foi criado, por meio de Proposta de Emenda à Constituição (PEC), o Fundo Social de Emergência (FSE), atualmente sucedido pelo instituto da Desvinculação de Receita da União (DRU), resultante da necessidade de estabilização da economia após o Plano Real, possibilitando o manejo de recursos para o pagamento de juros da dívida pública.

Prorrogada por diversas vezes, hoje a DRU está em vigor até 2023 (PEC nº 93/2016), buscando tanto atenuar as vinculações ora existentes quanto conciliar as pressões sobre os gastos com os limites econômicos e políticos à tributação.

Segue um exemplo de seus efeitos sobre a Contribuição da Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)³² :

³² **CIDE**: registra as receitas originadas da contribuição relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante e são destinados financiamento de projetos ambientais (relacionados à indústria do petróleo/gás), financiamento de programas de infraestrutura de transportes e pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo

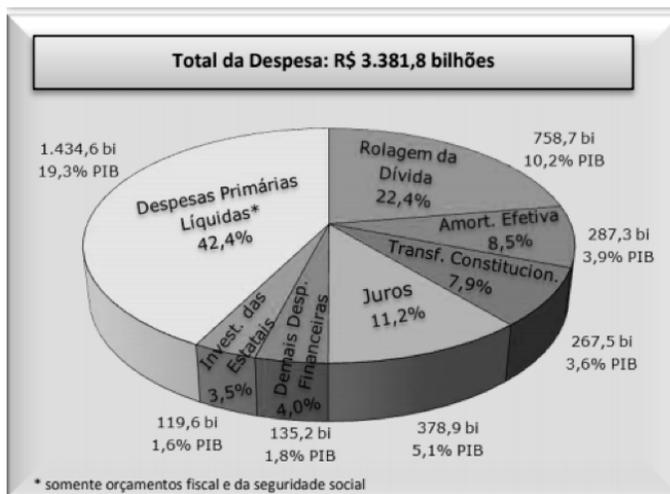
Figura 16 – Efeitos da DRU sobre a CIDE



Fonte: elaboração própria.

Outro exemplo da difícil missão de se definir e reordenar prioridades na peça orçamentária pode ser comprovado nos percentuais programados para cerca de R\$ 3.3 trilhões fixados no projeto da lei orçamentária de 2019:

Figura 17 – Programação da despesa – PLOA 2019



Fonte: Brasil, 2018a

Em tese, o próximo Presidente da República terá algo em torno de 46% de seu orçamento (42,4% despesas primárias líquidas e 3,5% de investimento nas estatais) para utilização em políticas públicas voltadas para sua agenda de governo, isto é, cerca de R\$ 1,5 trilhão para atendimento de seus anseios enquanto gestor recém-eleito como representante do povo.

Contudo, ao pormenorizarmos esse montante quanto às suas despesas primárias líquidas (aquelas efetivamente voltadas ao atendimento da agenda governamental), deparamo-nos com a verdadeira realidade do primeiro ano de mandato presidencial. Dos cerca de R\$ 1,4 trilhão de recursos públicos destinados aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social para o exercício 2019, cerca de 90,5% estão engessados sob a chancela de despesas primárias **Obrigatórias**, de onde se conclui que apenas 9,5% restantes poderão ser destinados às despesas **Discricionárias**.

Figura 18 – Despesas primárias – PLOA 2019



Fonte: Brasil, 2018a

Com a necessidade de garantir o cumprimento dos resultados fiscais estabelecidos na LDO e de melhor controlar os gastos da administração

federal, caberá ao próximo mandatário utilizar-se de mecanismos para a promoção da gestão equilibrada do erário, com foco no monitoramento contínuo do endividamento público.

Como já esclarecido, a política fiscal avalia se o Governo está ou não operando dentro de seus limites orçamentários, tendo por base o cálculo resultado primário (PEDROSA, 2015). Assim, da Figura seguinte podemos comprovar a atual insustentabilidade de nossas contas públicas, uma vez que os 17,6% do PIB previstos para serem arrecadados não comportam os 19,3% fixados para as despesas primárias. De antemão, em tudo ocorrendo conforme planejado em 2019, haverá uma expansão compulsória da dívida pública nominal na ordem de R\$ 464,4 bilhões, já impactando as contas de 2020:

Figura 19 – Resultado fiscal – PLOA 2019

Resultado Fiscal do Governo Central		
	<i>R\$ bilhões</i>	<i>% PIB</i>
Receita Primária Líquida	1.307,2	17,6%
(-) Despesa Primária Líquida	1.434,6	19,3%
Deficit Primário Orçamentário	127,3	1,7%
(-) Demais Fatores e Ajustes	11,7	0,2%
Deficit Primário	139,0	1,9%
(-) Juros Líquidos	325,4	4,4%
Deficit Nominal 	464,4	6,2%

Fonte: Brasil, 2018a

2.3.2 NOVO REGIME FISCAL (EC Nº 95/2016)

Entre os anos 1997 e 2015, as despesas primárias (não considerando os juros da dívida) do Governo Federal triplicaram em termos reais, ou seja, apresentaram um crescimento anual médio da ordem de 6,2 pontos percentuais acima da inflação.

Além disso, o país apresentava carga tributária de 32,7% em 2015, sobrecarregando empresas e famílias muito acima dos demais países emergentes, acarretando a proposta do governo de racionalização de gastos e estímulo ao crescimento econômico, com consequente queda da inflação, tendo por objetivo a contenção do endividamento e o reequilíbrio das contas da União.

Em seus estudos, Rezende F. (2005) pondera:

Sem prejuízo da necessidade de manter firme o pulso da responsabilidade fiscal para garantir a estabilidade macroeconômica e reforçar as bases de sustentação do crescimento de nossa economia, é importante dar atenção à dimensão microeconômica do orçamento, isto é, analisar os problemas que afetam a eficiência do gasto público e limitam a eficácia das ações governamentais em prol do desenvolvimento econômico do país (REZENDE, 2005, p. 7).

Já no recente e polêmico relatório sobre o desenvolvimento social do país, feito sob encomenda do próprio governo brasileiro e intitulado Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, o Banco Mundial apresenta a seguinte análise em seu prefácio:

Após um período de estabilidade econômica, altas taxas de crescimento e redução substancial da pobreza, o Brasil enfrenta grandes desafios para lidar com seus gastos públicos. O crescimento das despesas primárias superou o PIB mesmo durante a fase

favorável do super ciclo das commodities. O gasto tornou-se cada vez mais engessado pela rigidez constitucional em categorias como folha de pagamento e previdência social, deixando quase nenhum espaço para despesas discricionárias e de investimento. (BANCO MUNDIAL, 2017, p.1)

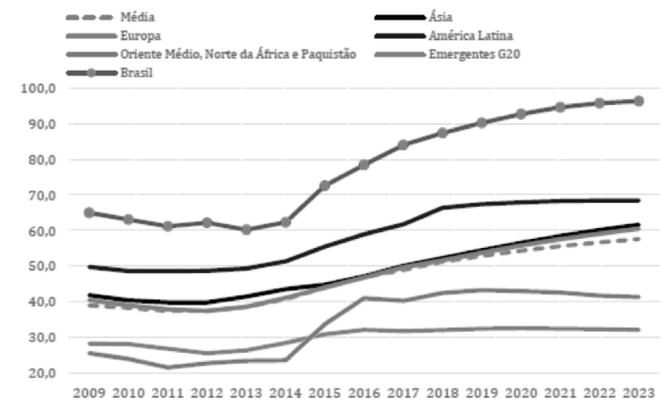
Outros estudos apontam a necessidade de um “ajuste gradual de cerca de 5 pontos percentuais de PIB para garantir a sustentabilidade da dívida pública e assegurar o crescimento sustentado da economia”, uma vez que a piora na percepção de risco-país resulta em desdobramentos negativos às políticas fiscal e monetária. (BRASIL, 2018d, p. 6)

Ademais, a forte influência da elevação do custo político da rejeição do orçamento, quando de sua tramitação legislativa, pode representar a “combinação de uma proporção alta de despesas obrigatórias por lei, regras de execução provisória bastante flexíveis contidas na LDO, grande montante de Restos a Pagar inscritos em exercícios anteriores e o uso abusivo de Medidas Provisórias” como pano de fundo. (BITTENCOURT, 2015, p. 32)

Com base em dados do Fundo Monetário Mundial (FMI), Salto e Barros (2018) apresentam no Gráfico 2 a perceptível mudança da trajetória de nossa dívida a partir da recessão iniciada no segundo semestre de 2014, impulsionada por fatores como (i) crescentes déficits primários, (ii) a queda do PIB e (iii) o aumento do custo médio da dívida.

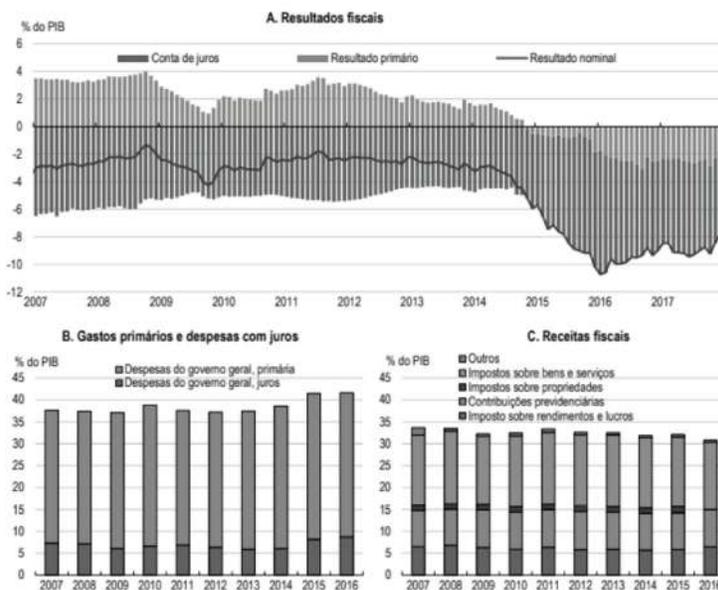
Por fim, no início de 2018, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) nos apresentou o quadro de deterioração de nossas contas públicas nos últimos 10 anos, apesar do iminente progresso social obtido nas últimas duas décadas, combinado com forte crescimento econômico, porém impactado pela longa recessão iniciada no final de 2014, retratado no Gráfico 3.

Gráfico 2 – Projeções do FMI para dívida bruta de países emergentes / renda média (% do PIB)



Fonte: Salto e Barros (2018, p. 3)

Gráfico 3 – Histórico de deterioração das contas públicas



Fonte: Banco Central, Tesouro.

Fonte: OCDE (2018, p. 30)

A partir deste histograma dos resultados fiscais da última década, também foram apresentadas uma série de recomendações ao país, concluindo que um “melhor direcionamento dos gastos sociais para os pobres reduziria a desigualdade e garantiria a sustentabilidade da dívida pública ao mesmo tempo” (OCDE, 2018, p.12). Porém, reconheceu-se o difícil caminho enfrentado por escolhas políticas sensíveis, desde avaliações mais sistemáticas dos programas governamentais até a exigência de amplas reformas para manter o progresso do crescimento inclusivo da sociedade em geral.

Todo esse cenário contextualiza o dia 15 de junho de 2016, quando, sob o argumento da “necessidade de reestabelecimento da sustentabilidade da dívida pública, a partir da limitação das despesas primárias acima da inflação”³³, foi encaminhada ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 241/2016.

Ao término de calorosas discussões quanto à evolução das despesas primárias e suas respectivas consequências sobre a composição dos gastos federais, no dia 15 de dezembro do mesmo ano foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 95, instituindo o Novo Regime Fiscal (NRF), por meio da inclusão dos art. 106 a 114 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

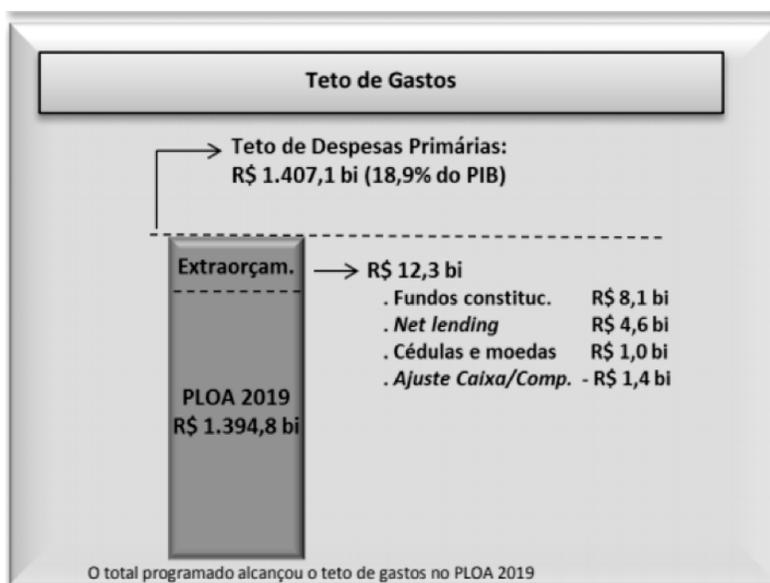
O NRF definiu limites individualizados para as despesas primárias dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e para os órgãos do Ministério Público da União (MPU) e da Defensoria Pública da União (DPU), tendo por bases de cálculo os montantes das despesas pagas em 2016, inclusive à conta de Restos a Pagar, e de outras operações que afetaram o Resultado Primário daquele exercício.

No período de sua vigência (2017 a 2036), estudos apontam que esse instrumento poderá desempenhar um duplo controle para o gasto público, seja na elaboração da peça orçamentária, seja quando de sua

³³ Mensagem Presidencial nº 329/2016 – Exposição de Motivos Interministerial (EMI) nº 00083/2016-MF-MP.

efetiva execução, uma vez que a despesa primária da União não poderá se expandir em ritmo superior ao da taxa da inflação, medida pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA –, revertendo, paulatinamente, a trajetória ascendente da Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG)³⁴, essencial para a retomada da confiança na economia e, por conseguinte, para a redução do custo do capital e para a reversão da tendência de queda dos investimentos se concretize (ALMEIDA *et al.*, 2017; SOUZA JÚNIOR, 2017).

Figura 20 – “Teto de gastos” – NRF – PLOA 2019



Fonte: Brasil, 2018a

³⁴ **DBGG:** A Dívida Bruta do Governo Geral abrange o total de dívidas de responsabilidade do Governo Federal, dos governos estaduais e dos governos municipais com o setor privado e o setor público financeiro, com exceção das empresas estatais de todos esses entes da federação.

2.4 Gestão orçamentária e financeira

Segundo o §1º do art. 1º da Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF):

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Importante também sublinharmos a existência da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, conhecida como Lei dos Crimes Fiscais, a qual alterou o Código Penal brasileiro com a instituição de tipos penais específicos para determinadas condutas associadas à gestão dos recursos públicos.

Mendes (2009), em breve análise do *modus operandi* do Sistema Político no Brasil, justifica a priorização dos governantes à gestão de curto prazo, voltada ao equilíbrio das contas públicas, pela fragilidade do presidencialismo de coalizão, ou seja, pela necessidade de se focar na manutenção e, se possível, no crescimento da base de apoio no Congresso. Logo, impõe-se que conceitos como racionalidade orçamentária, análise do custo-benefício das ações e qualidade do gasto público fiquem em segundo plano em nosso processo decisório.

Isto posto, alguns conceitos ainda se fazem necessários para a compreensão da gestão orçamentária e financeira. Para tal, utilizaremos

como suporte, a nível federal, o “Raio X do Orçamento”³⁵, documento formulado pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (CONOF/CD), com a finalidade de auxiliar os parlamentares quando da tramitação do PLOA no Congresso Nacional.

2.4.1 PROGRAMAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Institucionalizada para os três níveis de governo pelos art. 47 e 48 da Lei nº 4.320/1964, a então denominada Programação Financeira de Desembolso estabelecia que, a cada ano, logo após a promulgação da LOA, caberia ao Poder Executivo “ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, mediante a aprovação de um quadro de cotas trimestrais que cada órgão fica autorizado a utilizar” (FEIJÓ *et al.*, 2014, p. 179).

Com a vigência do sistema de metas fiscais previstos na LRF (art. 8º, 9º e 13), a sociedade passou a conviver com a terminologia Programação Anual da Execução Orçamentária e Financeira. Nesse caso, o Poder Executivo estabelece a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso para seus órgãos, a fim de (i) assegurar, em tempo hábil, recursos suficientes à melhor execução do seu programa de trabalho ao longo do exercício e (ii) manter o equilíbrio entre receita arrecadada e despesa realizada, visando à redução de eventuais insuficiências financeiras (FEIJÓ *et al.*, 2014).

A nível federal, novamente em função da ausência da lei complementar prevista no § 9º do art. 165 da CF/88, compete à LDO (anualmente) definir as regras para o controle do orçamento e dos pagamentos do exercício, e, com base em Relatórios de Avaliação Fiscal,

³⁵ **Raio X do Orçamento 2019** (PLOA). Disponível em <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/raio-x-do-orcamento/raio-x-do-ploa-19>. Acesso em 02 out. 2018.

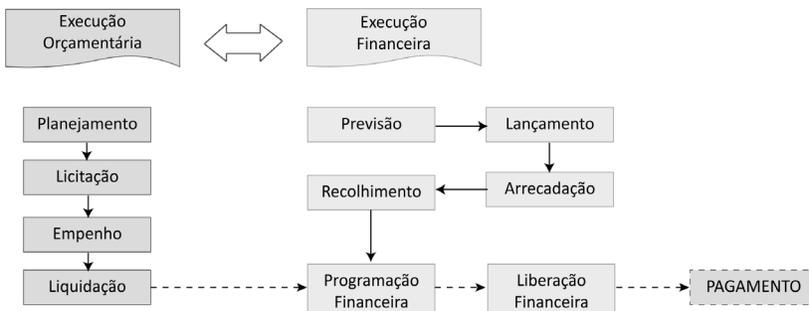
devem-se publicar bimestralmente os chamados Decretos de Programação Orçamentária e Financeira ³⁶, com alguns conceitos importantes:

a) Limite de Movimentação e Empenho (LME): valor máximo que cada órgão poderá empenhar durante o exercício, ou seja, trata-se do controle sob o viés orçamentário da despesa; e

b) Limite de Pagamento (LP): valor máximo acumulado dos pagamentos, também chamados desembolsos financeiros, qual cada órgão poderá realizar até o mês específico do instrumento legal, ou seja, trata-se do controle sob o viés financeiro da despesa.

Sem entrar em maiores detalhes conceituais sobre **etapas da receita** (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento) e **fases da despesa** (empenho, liquidação e pagamento), a Figura 21 busca apresentar essa relação entre planejamento e execução no processo de gestão operacional das contas do Tesouro Nacional.

Figura 21 – Fases da execução orçamentária vs. financeira



Fonte: elaboração própria.

³⁶ **Decreto nº 9.276**, de 2 de fevereiro de 2018 – Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo federal para o exercício de 2018 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/legislacao/programacao/decreto-no-9-276-de-2-de-fevereiro-de-2018>. Acesso em: 9 out. 2018.

Por oportuno, há que se ressaltar que o limite orçamentário (LME) abrange apenas as despesas previstas para o exercício vigente, ou seja, aplicável nas situações nas quais a estimativa de arrecadação indicar risco de não atendimento das metas de resultado primário previamente estabelecidas na LDO.

Em contrapartida, no que tange ao controle financeiro (LP), sua abrangência é maior, uma vez que, por ser apurado sob a ótica do regime contábil de caixa³⁷, são incluídas as despesas do chamado “estoque de Restos a Pagar”³⁸.

Para 2019, a CONOF/CD sintetizou os seguintes montantes para serem pagos no próximo exercício, ou seja, quando da publicação dos LP, esses valores poderão estar presentes a cada avaliação bimestral, impactando a disponibilidade financeira da União:

Figura 22 – Restos a pagar – PLOA 2019



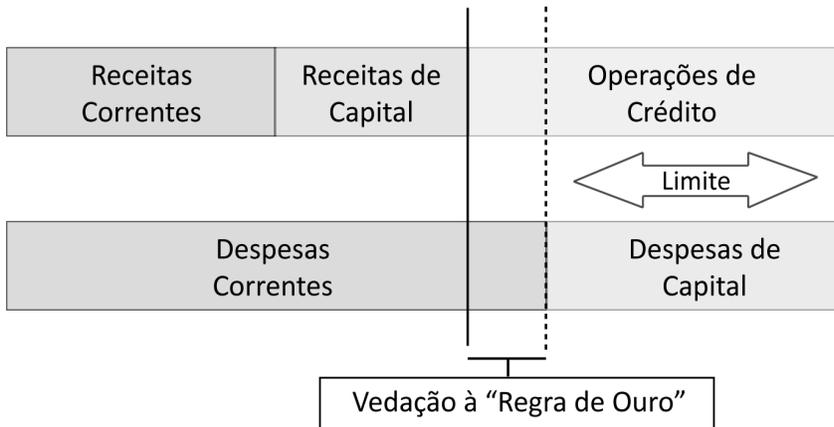
Fonte: Brasil, 2018a

³⁷ Regime contábil no qual as receitas e despesas são contabilizadas apenas quando, efetivamente, entram no cofre do governo.

³⁸ **Restos a Pagar:** segundo o art. 36 da Lei nº 4.320/1964, são despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se entre as processadas (liquidadas) e as não processadas (não liquidadas).

Outro mecanismo de controle relevante entrou em destaque a partir de 2017: a chamada **Regra de Ouro**, instituída pela CF/88 (inc. III do art. 167), veda o ingresso de recursos financeiros oriundos de endividamento (operações de crédito) quando superiores às despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida), ou seja, busca evitar o custeio da máquina pública federal por meio de dívida, conforme a seguir demonstrado.

Figura 23 – Estrutura da “Regra de Ouro”

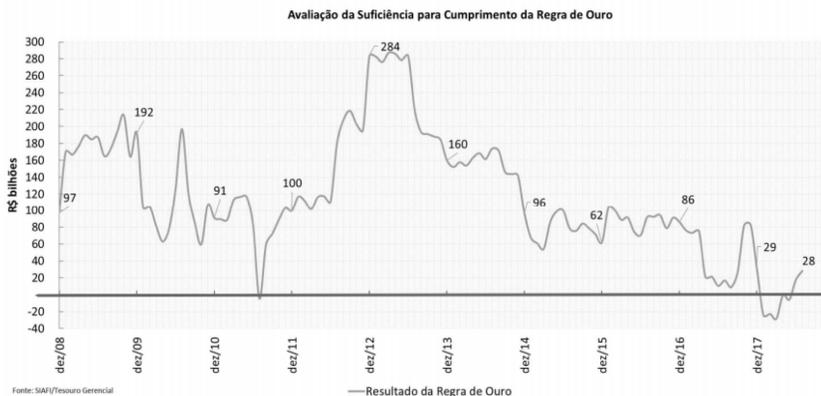


Fonte: elaboração própria.

Historicamente, o cumprimento da Regra de Ouro vem sendo observado de forma correta. Porém, a partir de 2017, os dados indiciam ser esse mais um desafio orçamentário a ser superado pelo Governo Federal diante desse cenário econômico pelo qual passa o país.

Gráfico 4 - Histórico de cumprimento da Regra de Ouro (dez.2008 - jul. 2018)

*Suficiência da Regra de Ouro: (Despesa de Capital – Receita com Op. de Crédito)
2008 a 2018: Acumulado em 12 meses – R\$ Bilhões – A preços correntes*



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN)³⁹

Para o exercício de 2019, o PLOA encaminhado aponta um desequilíbrio dessa balança, ressalvado pelo próprio dispositivo constitucional que define que em situações dessa natureza, tais despesas podem ser orçamentariamente programadas desde que autorizadas por créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; são as chamadas receitas condicionadas.

³⁹ Resultado do Tesouro Nacional (RTN/STN) - 1º semestre de 2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/246449/Apresenta%EF%BF%B-D%EF%BF%BDo-RTN_2018-julho.pdf/c4d269d5-981b-4a47-8c92-38a6c6d225c0 Acesso em 13 out. 2018.

Figura 24 – “Regra de Ouro” – PLOA 2019



Fonte: Brasil, 2018a

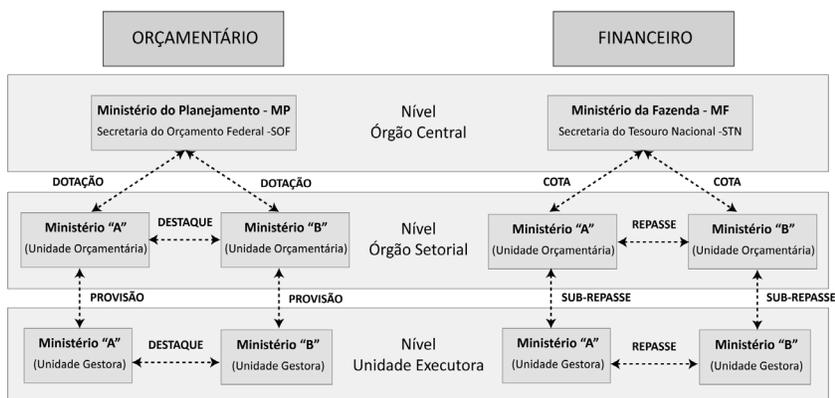
Ainda sob os procedimentos de programação orçamentária e financeira, há que se ter solidificado alguns conceitos e responsabilidades observadas no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal.

Primeiramente, quanto à competência legal para tratamento de matérias, uma vez que compete ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), por meio da Secretaria do Orçamento Federal (SOF), dispor sobre temas orçamentários, enquanto são de competência exclusiva do Ministério da Fazenda (MF), exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) na função de Órgão Central, assuntos de cunho financeiro.

Sendo assim, o Quadro a seguir objetiva melhor esclarecer a estreita relação entre as descentralizações orçamentárias, consignadas

pela SOF/MP (dotação, destaque e provisão) e as movimentações de recursos financeiros liberadas pela STN/MF (cota, repasse e sub-repasse) aos Órgãos, Unidades Orçamentárias e Unidades Gestoras⁴⁰ :

Figura 25 – Descentralização de créditos vs. movimentação de recursos financeiros



Fonte: elaboração própria.

No que tange ao **gerenciamento dos riscos** inerentes à execução orçamentária e financeira do Governo Federal, Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) esclarecem que se realiza por intermédio do estabelecimento de controle sobre os gastos públicos, segregados nos níveis (i) **orçamentário**, mediante a fixação de limites ou estabelecimento de condições para os órgãos iniciarem ações que venham a gerar futuras obrigações de pagamento, e (ii) **financeiro**, atendendo à prescrição dos montantes que cada órgão fica autorizado a pagar, individualizados por grupos de fontes de recursos.

Em resumo, os autores destacam como principais objetivos:

⁴⁰ **Unidade Gestora:** consiste na Unidade Orçamentária ou Administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros próprios ou que lhe são descentralizados.

a) Programação Orçamentária:

- assegurar que os órgãos não venham a assumir compromissos no valor integral da despesa autorizada na LOA, uma vez que não há garantias de que a receita estimada será efetivamente arrecadada; e

- evitar que sejam assumidas obrigações em montantes maiores que aqueles compatíveis com as metas fiscais.

b) Programação Financeira:

- assegurar recursos financeiros às unidades orçamentárias, em tempo hábil à melhor execução de seus programas orçamentários; e

- manter o equilíbrio entre a receita e a despesa, de forma a prevenir insuficiências de caixa.

Dentro do conceito de **transparência pública**, bimestralmente as Consultorias de Orçamento do Senado (CONORF/SF)⁴¹ e da Câmara dos Deputados (CONOF/CD)⁴² publicam o chamado **Monitor Fiscal**⁴³, com o objetivo de auxiliar os parlamentares a acompanhar os gastos do Executivo e a execução do orçamento pelo Governo Federal, a partir da situação da política fiscal atual e de suas perspectivas, por exemplo, a específica situação de contingenciamento dos órgãos do Poder Executivo Federal:

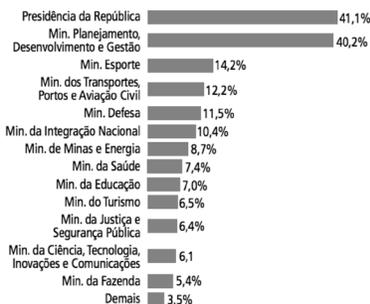
⁴¹ **CONORF/SF**: Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal

⁴² **CONOF/CD**: Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados

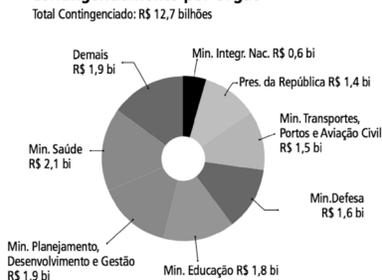
⁴³ Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/monitor-fiscal> Acesso em: 08 out. 2018.

Gráfico 5 – Contingenciamento do Poder Executivo – 2018

Contingenciamento por Órgão (% da dotação atual)



Contingenciamento por Órgão

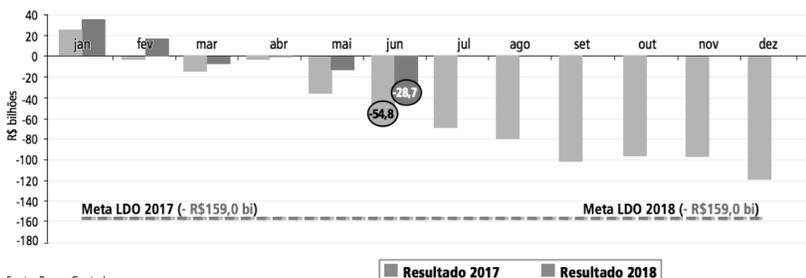


Fonte: Siga Brasil e Decreto nº 9.452/18. As dotações autorizadas das UOs constantes dos Órgãos 71000, 73000 e 74000 foram incluídas nas dotações atuais dos demais órgãos responsáveis por sua supervisão em razão dos decretos de limitação de empenho não discriminarem mais esses três órgãos.

Fonte: Monitor Fiscal CONORF/SF e CONOF/CD (jul./ago. 2018)

Ainda sob o enfoque da preocupação de manutenção do equilíbrio entre receitas e despesas no momento da execução orçamentária, ou seja, na contínua avaliação do governo quanto a estar ou não operando dentro de seus limites orçamentários, tem-se o cálculo do **Resultado Primário do Setor Público**, conforme a seguir mensalmente comparado no período 2017-2018, tendo como referência a meta estabelecida nas respectivas LDO:

Gráfico 6 – Desempenho primário do governo central (2017-2018)

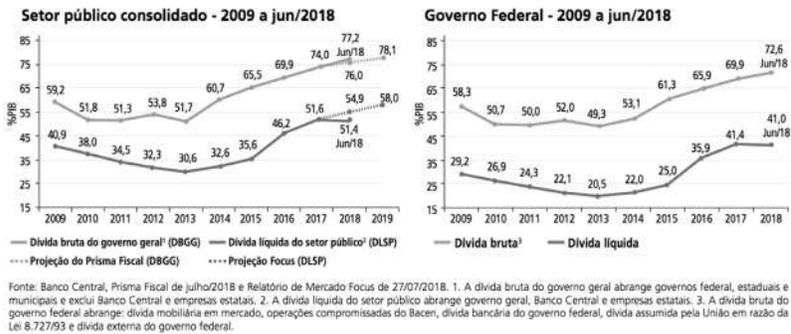


Fonte: Banco Central.

Fonte: Monitor Fiscal CONORF/SF e CONOF/CD (jul./ago. 2018)

Enfim, ao atuar de forma concomitante políticas monetária, creditícia e cambial com a sua política fiscal, o Governo se esforça para criar as condições necessárias para (i) a queda gradual do endividamento público líquido em relação ao PIB, (ii) a redução das taxas de juros, e (iii) a melhora do perfil da dívida, por meio da promoção da gestão equilibrada dos recursos públicos, assegurando a manutenção da estabilidade econômica e o crescimento sustentado.

Gráfico 7 – Endividamento do setor público (% PIB)



Fonte: Monitor Fiscal CONORF/SF e CONOF/CD (jul./ago. 2018)

Contudo, o que podemos observar nas projeções do **Endividamento do Setor Público** brasileiro é o aumento de 3,2 pontos percentuais da Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG), alcançando o expressivo percentual de 77,2% do PIB em junho de 2018, com previsão de se atingir o patamar de 78,1% do PIB em 2019.

No que tange exclusivamente ao Governo Federal, também se observa um aumento expressivo, passando de 69,9% para 72,6% do PIB até junho de 2018, ou seja, um crescimento da ordem de 2,8 pontos percentuais e com tendência de alta.

2.4.2 ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Tema recorrente e de grande relevância conceitual, tem-se no art. 40 da Lei nº 4.320/1964 o amparo para as situações em que houver a necessidade de se modificar a lei orçamentária, ou seja, caso haja a necessidade de autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas quando da aprovação da LOA.

Dessa forma, sempre após a entrada em vigor da lei orçamentária, poderão ser abertos os chamados **Créditos Adicionais** para finalidades não previstas originalmente ou quando as dotações dos créditos existentes não forem suficientes, assim classificados:

a) Crédito Suplementar: aberto por Decreto (ou ato próprio de cada Poder) nos limites fixados nas leis orçamentárias ou por Lei, se estiverem acima desses limites, é destinado ao reforço de dotação orçamentária;

b) Crédito Especial: aberto ou autorizada sua abertura exclusivamente por Lei, uma vez que é destinado a despesas para as quais não haja dotação específica, ou seja, para criar programações não existentes no orçamento; ou

c) Crédito Extraordinário: aberto por Medida Provisória nas unidades da Federação em que existir esse instituto ou por Decreto (art. 44 da Lei nº 4.320/1964), uma vez que é destinado a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, sendo necessário, também, o pressuposto de relevância (art. 62 e §3º do art. 167 da CF/88).

Ademais, também com amparo na Lei nº 4.320/1964 (§1º do art. 43), é importante sabermos que a abertura de Créditos Suplementares e

Especiais, a princípio⁴⁴, tem suas despesas financiadas sob as seguintes origens de recursos:

- a) excesso de arrecadação;
- b) superávit financeiro;
- c) operações de crédito autorizadas; ou
- d) anulação parcial ou total de dotações orçamentárias autorizadas em lei.

Para as situações enquadradas como Crédito Extraordinário, não se faz necessário apontar uma origem específica de recurso, tendo em vista o fato de serem exclusivos para despesas “urgentes, imprevisíveis e relevantes”.

Por fim, importante mencionar que tanto a abertura de Crédito Extraordinário, sem a indicação de recursos correspondentes, quanto a reabertura de Créditos Especiais e Extraordinários editados nos últimos quatro meses do exercício são passíveis de serem contingenciados. Da mesma forma, se forem de natureza primária, afetam o cálculo do Resultado Primário, ou seja, podem gerar a necessidade de serem compensados por outros dispêndios primários do exercício corrente.

2.4.3 ACOMPANHAMENTO FÍSICO-FINANCEIRO DAS AÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Finalizamos este capítulo recordando os ensinamentos de Giacomoni (2016), ao esclarecer que:

[...] o orçamento público surgiu com a finalidade precípua de ser instrumento de controle (...) envolvendo o universo de receitas e despesas, o orçamento desde o início constituiu-se numa forma

⁴⁴ A partir da entrada em vigor do Novo Regime Fiscal (EC n 95/2016), diversos mecanismos e processos estão sendo adaptados ao contexto de restrição fiscal, normatizados pela LDO e orientações dos Órgãos competentes.

eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos (GIACOMONI, 2016, p. 340).

Atualmente, a magnitude do aparelho estatal exige não só controles voltados para avaliação de resultados econômicos e sociais da aplicação do erário, mas sobretudo estruturas e métodos capazes de controlar, fiscalizar e auditar a ação governamental em seus diversos escalões.

Isto posto, remetemo-nos novamente à Lei nº 4.320/1964, a qual estabelece que o controle orçamentário deverá compreender a observância de normas e determinações legais da gestão, por meio da legalidade e fidelidade funcional, assim como na avaliação do cumprimento do programa de trabalho de obras e prestação de serviços previamente acordados.

Sendo assim, por meio da Portaria SOF nº 103, de 19 de outubro de 2012, a Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP) instituiu o acompanhamento físico-financeiro das ações orçamentárias constantes das Leis Orçamentárias Anuais, em módulo específico do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal (Siop).

Afinal, a prestação de contas e a transparência dos atos governamentais para a sociedade objetivam:

I. gerar informações que possibilitem o aperfeiçoamento das ações orçamentárias e, por consequência, aprimorem os orçamentos dos respectivos órgãos setoriais;

II. subsidiar a elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República e a transparência na utilização dos recursos públicos para a sociedade.

Sendo assim, após esse compêndio de informações relativas à temática orçamento público, fomentamos nossas futuras reflexões citando Piscitelli (1988), que, de tão atual, parece ter sido escrito ontem frente ao contexto nacional:

Seria não apenas desejável, mas indispensável a participação conjunta dos órgãos técnicos do Executivo e do Legislativo na fase de elaboração da proposta orçamentária, do mesmo modo que o acompanhamento de sua execução. Esta, por seu turno, tem de ser coerente com a lei discutida e aprovada, evitando-se que se transforme em uma colcha de retalhos e de remendos de janeiro a dezembro, que desfiguram sua forma e conteúdo. E, finalmente, pressupondo-se a compreensão da programação anual como parte da plurianualidade, expressão de um plano global (PISCITELLI, 1988, p. 100).

CONCLUSÃO

A sociedade não mais tem condições de financiar o antigo ideal de Estado provedor; não corrobora com o amadorismo de seus representantes legais tampouco de seus funcionários, uma vez que o serviço é público. Mandos e desmandos, tentativas e erros, falta de planejamento e desrespeito ao recurso público são conceitos não reconhecidos no mundo globalizado e interconectado dos dias atuais.

O que se espera é um Estado articulador do progresso, aberto ao intenso diálogo com governos subnacionais, movimentos sociais, sindicatos, associações empresariais, enfim, corresponsável com todos os agentes e atores sociais, econômicos e demais forças produtivas, nacionais e internacionais, em prol do desenvolvimento da nação e da governabilidade de nossa democracia.

Acreditamos que fomentar o leitor a aprofundar seus conhecimentos em questões relevantes às agendas governamentais passa, necessariamente, pelo conhecimento das nuances teórico-conceituais e normativo-legais, que não só amparam a atividade orçamentária mas que permeiam a arena das decisões de políticas públicas nacional, na missão fim de melhorar a eficiência e a eficácia de nossa gestão pública.

Por meio de exemplos presentes no cotidiano da administração pública, buscamos, além de esclarecer e elucidar pontos doutrinários divergentes, especialmente demonstrar a importância de se bem compreender o ferramental disponível ao desafiante processo de institucionalização da governança orçamentária no Brasil.

Ao fim e ao cabo, esperamos ter traçado uma boa singradura dentro do propósito de suprir a carência acadêmica por compêndios introdutórios ao estudo do ciclo orçamentário.

APÊNDICE - LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Os textos obtidos por meio dos links de acesso aqui disponibilizados não substituem aqueles publicados no Diário Oficial da União (DOU).

1 Constituição Federal de 1988

a) Seção II – **Dos Orçamentos**, artigos 165 a 169.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

b) Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – Novo Regime Fiscal, artigos 106 a 114.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct

2 Leis complementares

a) **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm

b) **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm

3 Leis ordinárias

a) **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967 - Dispõe sobre a organização da administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/Del0200.htm

b) **Lei nº 93.872**, de 24 de dezembro de 1986 - Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm

c) **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001 - Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm

d) **Lei nº 13.249**, de 13 de janeiro de 2016 (PPA 2016-2019) - Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13249.htm

e) **Lei nº 13.707**, de 14 de agosto de 2018 (LDO 2019) - Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13707.htm

4 Projetos de lei

a) **PL nº 27/2018-CN**, de 31 de agosto de 2018 - Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2019. (PLOA 2019)

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2183459>

5 Portarias específicas

a) **Portaria SOF nº 51**, de 16 de novembro de 1998 - Institui o Subsistema de Cadastro de Programas e Ações e dá outras providências.

http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1998/Portaria_sof_51_161198.pdf

b) **Portaria MOG nº 42**, de 14 de abril de 1999 - Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do art. 2º e §2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao>

c) **Portaria SOF nº 1**, de 19 de fevereiro de 2001 - Dispõe sobre a classificação orçamentária por fontes de recursos.

http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2001/portarias-sof/Portaria_sof_01_190201.pdf

d) **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163**, de 4 de maio de 2001 - Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e dá outras providências. (última atualização em 15.06.2018).

<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao>

e) **Portaria Conjunta STN/SOF nº 2**, de 22 de dezembro de 2016 - Aprova a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (7ª edição) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

<http://www.tesouro.gov.br/mcasp>

f) **Portaria SOF nº 23**, de 4 de maio de 2017 - Disponibiliza o Manual Técnico de Orçamento (MTO) e dispõe sobre suas atualizações. (última atualização em 28.08.2018)

<https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php>

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson. O presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 31, n. 1, p. 5-34. Rio de Janeiro: Iesp/Uerj, 1988.

ALBUQUERQUE, Claudiano Manuel; MEDEIROS, Márcio Bastos; FEIJÓ, Paulo Henrique. *Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 3. ed. v. I. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ALMEIDA, Dayson Pereira Bezerra et al. *Repercussões da Emenda Constitucional nº 95/2016 no processo orçamentário: compensação de limites entre os Poderes Executivo e demais Poderes e Órgãos e implicações na gestão orçamentária e financeira*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2017. (Nota Técnica CONOF/CD nº 13)

ALMEIDA, Paulo Roberto. A experiência brasileira de planejamento econômico: uma síntese histórica. In: GIACOMONI, James; PAGNASSU, José L. (orgs). *Planejamento e Orçamento Governamental*. Brasília: Enap, 2006.

ANDREWS, Matt. *The limits of institutional reform in development: changing rules for realistic solutions*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

ARANTES, Paulo. Comentários sobre o PPA 2012-2015: gestão para resultados ou painel de políticas? *Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento (RBPO)*, v. 3, n. 1, p. 44-64, 2013.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 1985.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. v. I. Washington: World Bank, 2017.

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Orçamento aplicado ao setor público*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Instituições e teoria orçamentária – pontos para discussão econômica e gerencial*. Brasília: Senado Federal, 2015. (Orçamento em Discussão CONORF/SF nº 20)

BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão*. Brasília: Senado Federal, 2014 (Orçamento em Discussão CONORF/SF nº 12)

BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown; FUNARI, Marcos Hime. Governança pública, eficiência e transparência na administração pública. *Revista Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP*, ano 12, n. 133. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Raio X do Orçamento – PLOA 2019*. Brasília: CONOF/CD, 2018a.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. *PPA 2016-2019: Relatório Anual de Avaliação – ano base 2016*. Brasília: MP, 2017a.

_____. *Orientações para a elaboração do Plano Plurianual 2016-2019*. Brasília: MP, 2015a.

_____. *Plano Plurianual 2016-2019: desenvolvimento, produtividade e desenvolvimento social*. Brasília: MP 2015b (Mensagem Presidencial nº 326/2015-CN)

_____. Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos. *Relatório Anual de Avaliação: Sumário Executivo, ano-base 2017*. Brasília: Seplan, 2018b.

_____. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. *Relatório de Avaliação do Plano Plurianual 2004-2007: exercício 2008 - ano base 2007*. Brasília: SPI, 2008.

_____. *Plano Plurianual 2008-2011: Projeto de Lei*. Brasília: SPI, 2007.

_____. Secretaria do Orçamento Federal. *Manual Técnico Orçamentário – MTO 2019*. 3. rev. Brasília: SOF, 2018c.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Relatório Fiscal do Tesouro Nacional – 2017*. Brasília: STN, 2018d.

_____. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP: aplicada à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 7. ed. Brasília: STN, 2017b.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 2018e.

BRESSER PEREIRA, Luís Carlos. *Crise econômica e reforma do Estado no Brasil*. São Paulo: Editora 34, 1996.

CASTRO, Antonio Barros; SOUZA, Francisco Eduardo Pires. *A economia brasileira em marcha forçada*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.

CARDOSO JÚNIOR, José Celso (Org.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. v. 4. Brasília: Ipea, 2011. (Diálogos para o Desenvolvimento)

CARVALHO JÚNIOR, Antônio Carlos Costa d'Ávila; FEIJÓ, Paulo Henrique. *Entendendo resultados fiscais: teoria e prática de Resultado Primário e Nominal*. Brasília: Gestão Pública, 2015.

CAVALCANTE, Pedro Luiz. O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do planejamento e orçamento no Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 58, n. 2, abr/jun 2007.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CMN). *Planejamento Municipal*. Brasília: CNM, 2013.

CORE, Fabiano Garcia. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). *Planejamento e orçamento governamental*, v. 2. p. 219-261. Brasília: Enap, 2006.

COUTO, Leandro Freitas. Planos Plurianuais e estratégias de desenvolvimento. In: GIMENES, Márcio; COUTO, Leandro Freitas (Org.). *Planejamento e orçamento público no Brasil*. Brasília: Enap, 2017.

DALARRI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – Processo legislativo: peculiaridades e decorrências. *Revista de Informação Legislativa*, v. 33, n. 129, p.157-162, jan-mar 1996.

FEIJÓ, Paulo Henrique et al. *Curso de Siafi: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira*. 3. ed. v. 1. Brasília: Gestão Pública, 2014.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. PPA: o que não é e o que pode ser. *Políticas sociais: acompanhamento e análise*, n. 20. P.431-456. Brasília: Ipea, 2012.

GARSON, Sol. *Planejamento, orçamento e gasto com políticas públicas: uma metodologia de apuração para Estados e Municípios*. Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

GIAGOMONI, James. *Orçamento Público*. 16 ed. amp. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2016.

GIAGOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luis (Orgs). *Planejamento e Orçamento Governamental*. v. 1 e 2. Brasília: Enap, 2006.

GIAMBIAGI, Fábio et al. (Orgs). *Economia brasileira contemporânea (1945-2004)*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 5. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GREGGIANIN, Eugênio; MENDES, Graciano Rocha; VOLPE, Ricardo Alberto. *Vínculo obrigacional e grau de rigidez das despesas orçamentárias*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018. (Estudo Técnico CONOF/CD nº 13)

GRINDLE, Merille Serrill. Public sector reform as problem-solving? Comment on the World Bank's public sector management approach for 2011 to 2020. *International Review of Administrative Sciences*, v. 79, n. 3, p. 398-405. Londres: Sage, 2013.

GUIMARÃES JÚNIOR, Gerson; LIMA, Diana Vaz; PISCITELLI, Roberto Boccaccio. 50 anos da Lei nº 4.320/1964: desafios e perspectivas para a contabilidade pública brasileira. *Cadernos ASLEGIS*, n. 51, p. 43-63. Brasília: Associação dos Consultores Legislativos e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (Aslegis), 2014.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003

JUND, Sérgio. *Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

- KOHN, Anita (Org.). *Planejamento no Brasil II*. São Paulo: Perspectivas, 1999.
- LOPES, Carlos Thomaz Guimarães. *Planejamento, Estado e crescimento*. São Paulo: Pioneira, 1990.
- MACHADO, Alex Rabelo. O processo de elaboração do Proposta de Lei Orçamentária Anual: responsabilidade entre os Poderes Executivo e Legislativo. *Revista de Políticas Públicas e Gestão Governamental*, ano 1, v. 1. Brasília: Anesp, 2002.
- MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2012.
- MENDES, Marcos José. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. *Caderno de Finanças Públicas*, n. 9, p. 57-102. Brasília: Esaf, 2009.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290716-pt> Acesso em 18 mar. 2018.
- _____. **Draft recommendation of the OECD Council on the Principles of Budgetary Governance: OECD Senior Budget Officials**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Draft-Principles-Budgetary-Governance.pdf> Acesso em 12 out. 2018.
- PALUDO, Augustinho Vicente. *Orçamento público e administração financeira e orçamentária* e LRF. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental e seus desafios. In: GIACOMINI, James; PAGNUSSAT, José Luis (Orgs). *Planejamento e Orçamento Governamental*. Brasília: Enap, 2006.
- PASCOAL, Valdecir Fernandes. *Direito Financeiro e controle externo*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Método, 2015.
- PEDROSA, César. *Teoria geral do orçamento público*. São Paulo: Baraúna, 2015.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio. O processo de elaboração e execução orçamentárias no Brasil: algumas de suas peculiaridades. *Revista de Economia Política*, v. 8, n.

3, p. 89-100, jul./set. São Paulo: CPE&ND, 1988. p. 89-100, jul./set. São Paulo: CPE&ND, 1988.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 35. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), 2015.

REZENDE, Fernando. O Estado partido: comportamento das despesas públicas e da dinâmica socioeconômica na Nova República. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

_____. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. Rumos e caminhos para a reforma orçamentária. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

_____. Rigidez orçamentária e investimento público. In: *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

REZENDE, André Lara; ARIDA, Pérsio. Inertial inflation and monetary reform. In: WILLIAMSON, John (Org.). *Inflation and Indexation: Argentina, Brazil and Israel*. Cambridge: MIT Press, 1985.

SALTO, Felipe Scudeler; BARROS, Gabriel Leal. *A importância da Emenda Constitucional nº 95/2016*. Brasília: Senado Federal, 2018. (Nota Técnica IFI/SF nº 21)

SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e áreas afins*, 2. ed. atual. amp. Brasília: Prisma/OMS, 2004.

_____. A participação do Poder Legislativo na análise e aprovação do orçamento. *Revista de Informação Legislativa*, v. 33, n. 131, p. 59-77, jul./set. Brasília: Senado Federal, 1996.

SCHICK, Allen. *Budgetary Principles and Practices*. Jerusalém: OECD Publishing, 2014.

_____. Conflitos e soluções no orçamento federal. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). *Planejamento e orçamento governamental*, v. 2. p.77-87. Brasília: Enap, 2007.

_____. The road to PPB: the stages of budget reform. *Public Administration Review*, v. 26, n. 4, p. 243-258, 1966.

SILVA, Mauro Santos. Vinculação de receitas não financeiras da União. In: VIII Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2003, Cidade do Panamá. *Anais do 8º Congresso CLAD*. Caracas: CLAD, 2003.

SOUZA, Antônio Ricardo. As trajetórias de planejamento governamental no Brasil: meio século de experiência na administração pública. *Revista do Serviço Público*, ano 55, n. 4, out/dez, p. 5-29, 2004.

SOUZA JÚNIOR, José Ronaldo de Castro; SANTOS, Francisco Eduardo de Luna e Almeida. *Simulações da Trajetória da Dívida Bruta do Governo Geral – 2017 a 2037*. Brasília: Ipea, 2017 (Texto para Discussão nº 2.303)

VELOSO, João Francisco Alves. Os determinantes do desempenho do gasto público: uma breve revisão da literatura recente. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

WEBER, Max. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 3. ed., v.I e II. Brasília: UnB, 2000.