

Módulo 4

Gestão de Recursos

Apostila

Diretoria de Desenvolvimento Gerencial
Programa de Desenvolvimento de
Gerentes Operacionais (DGO)



Apostila

Enap

Módulo 4 - Gestão de Recursos

Brasília - 2014

Fundação Escola Nacional de Administração Pública*Presidente*

Paulo Sergio de Carvalho

Diretor de Desenvolvimento Gerencial

Paulo Marques

Diretora de Formação Profissional

Maria Stela Reis

Diretor de Comunicação e Pesquisa

Pedro Luiz Costa Cavalcante

Diretora de Gestão Interna

Aíla Vanessa David de Oliveira

Coordenadora-Geral de Programas de Capacitação: Marcia Serôa da Motta Brandão
Editor: Pedro Luiz Costa Cavalcante; *Coordenador-Geral de Comunicação e Editoração:*
Luis Fernando de Lara Resende; *Revisão:* Renata Fernandes Mourão, Roberto Carlos R.
Araújo e Simonne Maria de Amorim Fernandes; *Capa:* Ana Carla Gualberto Cardoso;
Editoração eletrônica: Vinicius Aragão Loureiro

Ficha catalográfica: Equipe da Biblioteca Graciliano Ramos/ENAP

T2661g Teixeira, Alex Fabiane

Gestão de recursos / Alex Fabiane Teixeira. — Brasília:
ENAP, 2014.
96 p.

Programa de Desenvolvimento de Gerentes Operacionais.

1. Finanças Públicas. 2. Gestão Orçamentária. 3. Planejamento Orçamentário. 4. Receita Pública. I. Título.

CDU 336.14

© ENAP, 2014

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Comunicação e Pesquisa

SAIS – Área 2-A – 70610-900 — Brasília, DF

Telefone: (61) 2020 3096 – Fax: (61) 2020 3178

1. O Estado e as Finanças Públicas	9
1.1. Receita e Finanças Públicas	14
1.2. Despesa e Finanças Públicas	16
2. Planejamento	17
2.1. Conceito	17
2.2. Base Legal	17
2.3. Processo Integrado de Planejamento e Orçamento	18
2.4. Prazos de Encaminhamento	19
2.4.1. Propostas do PPA e da LDO	19
2.4.2. Proposta de Lei Orçamentária Anual	19
3. Subsistemas da Administração Pública Federal	20
3.1. Sistema de Planejamento e Orçamento Federal	20
3.4.1. Subsistema de Planejamento	20
3.4.2. Subsistema de Orçamento	21
3.2. Sistemas de Programação Financeira e Controle Interno	21
4. Plano Plurianual (PPA)	22
4.1. Objetivos do Plano Plurianual	22
4.2. Os Programas	23
4.2.1. Constituição dos Programas	23
4.3. O PPA 2012–2015	24
5. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	27
5.1. Anexo de Metas Fiscais	28
5.1.1. Resultados Primários	28
5.1.2. Resultado Nominal	29
5.2. Anexo de Riscos Fiscais	30
5.3. Outras Questões Relevantes na Elaboração da LDO	30

6. Orçamento Público	32
6.1. Conceito	32
6.2. Objetivos da Política Orçamentária	32
6.3. Evolução do Orçamento	32
6.4. Princípios Orçamentários	34
7. Mecanismos Retificadores do Orçamento	39
7.1. Créditos Adicionais	39
7.2. Créditos Adicionais	39
7.2.1. Classificação dos Créditos Adicionais	39
8. Receita Pública	40
8.1. Conceito	40
8.2. Classificação da Receita	41
8.2.1. Por Categorias Econômicas	41
8.2.2. Por Fonte de Recursos	42
8.2. Estágios da Receita	42
9. Exercício Financeiro	44
9.1. Conceito	44
9.2. Conta Única do Tesouro Nacional	44
9.2.1. Conceito e Previsão Legal	44
9.2.2. Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi)	45
9.3. Manutenção dos Recursos no Bacen	46
9.4. Agente Financeiro do Tesouro Nacional	46
9.5. Subconta da Previdência	46
9.6. Ingressos na Conta Única	46
10. Despesa Pública	49
10.1. Classificação da Despesa	50
10.1.1. Classificação Institucional	50
10.1.2. Classificação Funcional	51
10.1.3. Classificação por Categorias Econômicas	52
10.1.4. Classificação por Elemento de Despesa	54
10.3. Empenho	55
10.4. Liquidação	56
10.5. Pagamento	57

10.6. Saídas da Conta Única do Tesouro Nacional	57
10.6.1. Sistemática de Pagamento	57
10.7. Restos a Pagar	58
11. Movimentação de Créditos e Recursos	59
11.1. Distinção entre Crédito, Dotação e Recurso	59
11.2. Descentralização de Créditos Orçamentários	59
11.3. Descentralização de Recursos Financeiros	59
11.4. Descentralização de Recursos Financeiros	60
12. Programação e Execução Financeira	62
12.1. Programação Orçamentária e Financeira Anual	62
12.2. Aspectos Gerais da Programação Financeira	64
12.3. Processo de Programação Financeira	64
12.3.1. Sistema de Programação Financeira	64
12.3.2. Elaboração da Programação Financeira	65
12.4. Liberação de Recursos	68
13. Lei de Responsabilidade Fiscal	69
14. Licitações e Contratos (Lei nº 8666/93)	74
14.1. Modalidades de Licitação	76
14.2. Tipos de Licitação	77
15. Referências Bibliográficas	80
Caderno de Exercícios do Módulo 4	82

Programa de Desenvolvimento de Gerentes Operacionais

Elaboração do Texto Original: Alex Fabiane Teixeira

Revisão e Adaptação: Coordenação-Geral de Programas de Capacitação

Objetivo do Programa

Capacitar os gerentes operacionais da administração pública federal para o exercício eficiente e efetivo de suas funções, por intermédio de conteúdos essenciais à compreensão do contexto institucional do Estado e da administração, da gestão de processos, do planejamento estratégico organizacional, do ciclo de gestão governamental e da gestão de recursos, bem como da aplicação de conceitos e ferramentas destinados à mobilização de equipes com foco nos resultados e na criação de valor público.

Estrutura do Programa

O Programa de Desenvolvimento de Gerentes Operacionais é estruturado em cinco módulos consecutivos e concatenados em função da perspectiva complementar e integrada dos conteúdos.

- Módulo 1: Administração Pública e Contexto Institucional Contemporâneo
- Módulo 2: Planejamento e Gestão Governamental
- Módulo 3: Gestão de Processos
- Módulo 4: Gestão de Recursos
- Módulo 5: Gestão de Pessoas

Objetivos Instrucionais do Módulo 4

- Estabelecer a relação entre a origem do Estado e a atividade financeira no setor público.
- Identificar os fundamentos e as características do planejamento orçamentário-financeiro à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e da Lei nº 4320/64.
- Identificar o papel da programação orçamentária para o monitoramento e execução do planejamento orçamentário à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e da Lei nº 4320/64.
- Descrever a evolução e organização do orçamento.
- Definir as formas de retificação do orçamento, os princípios orçamentários e a regra de ouro.

- Definir as formas de movimentação de créditos e recursos na administração pública, além dos conceitos de despesas e receitas públicas, restos a pagar e despesas de exercícios.
- Indicar os principais conceitos relacionados à modalidade de compras no setor público: princípios básicos das licitações, contratações.

A gestão dos recursos financeiros constitui um dos principais elementos que concorrem para a efetividade das ações organizacionais. Ela é um fator crítico que impacta a qualidade dos gastos e a sustentabilidade dos serviços. Por essa razão, tem ocupado, cada vez mais, posição estratégica junto às demais funções básicas da administração, a exemplo do planejamento. No caso das organizações públicas, o uso adequado dos recursos, providos pelos contribuintes ou gerados pela ação empreendedora do Estado, constitui um aspecto relevante da avaliação e aprovação da ação governamental. A gestão financeira tem como objetivo mais geral prover e gerenciar os recursos necessários à consecução das atividades organizacionais e, em se tratando do setor público, tais atividades geralmente estão atreladas à execução de políticas que afetam diretamente demandas sociais, ou seja, têm implicações no processo de criação de valor público. Por essa razão, gerenciar bem os recursos financeiros não deve ser uma preocupação isolada de ordenadores de despesas ou de órgãos de controle, mas um compromisso de todos os servidores e, sobretudo, dos gerentes dos diversos níveis e áreas da administração. Portanto, é fundamental que os gerentes operacionais tenham a compreensão, e possam aquilatar a importância e o impacto em seu trabalho, do fluxo de financiamento e de alocação de recursos no setor público. Esses conteúdos constituem complementos essenciais dos temas trabalhados nos módulos anteriores – o planejamento estratégico, a gestão de processos e o ciclo de gestão governamental – e contribuem para a visão sistêmica e integrada da administração pública.

1. O Estado e as Finanças Públicas

O homem, como animal social, membro de uma sociedade, necessita de um ente superior capaz de criar regras e satisfazer demandas coletivas. Dessa forma, surge o Estado, que consiste, conforme conceito de Groppali (1962, p. 277), na “pessoa jurídica soberana, constituída de um povo organizado sobre um território, sob o comando de um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem estar e progresso social”. Para satisfação de todas as necessidades sociais ou públicas, que se encontram sob sua responsabilidade, o Estado procura se organizar com vistas à obtenção de meios materiais necessários à prestação dos respectivos serviços públicos.

Essa atuação do Estado, de natureza patrimonial, consiste na obtenção e no dispêndio de recursos financeiros, bem como na gerência dos mesmos para o funcionamento dos serviços públicos. Essa atuação é definida como atividade financeira do Estado. De acordo com Pereira (2003, p. 41), “a atividade financeira do Estado desenvolve-se em quatro áreas afins indispensáveis aos objetivos do Estado: **receita pública** (obter); **despesa pública** (despender); **orçamento público** (gerir); e **crédito público** (criar)”.

O termo finanças públicas designa a totalidade de recursos e meios de que dispõe o Estado para atender às necessidades públicas, assim como o conjunto de normas técnicas e jurídicas aplicáveis à consecução desse objetivo.

O estudo das Finanças Públicas parte de uma análise de temas que estão situados entre o campo da Economia e das Ciências Políticas. Nessa área de estudo, analisamos o comportamento das receitas e das despesas públicas e suas variáveis mais conhecidas, que incluem o estudo da tributação, o orçamento público, a dívida pública (necessidade de financiamento do setor público), além da administração financeira do setor governamental.

Na teoria, o melhor sistema de finanças públicas é aquele que assegura aos cidadãos aquilo que Dalton (1960) chamou de **máximo benefício social** ou **princípio do benefício social**, que justificaria a ação do poder público sobre as famílias. Ou seja, o Estado que retira renda e riqueza da sociedade precisa devolver esses recursos na forma de bens e serviços com grande alcance social. Essa tese é corroborada pelos autores da Escola Italiana que desenvolveram o que é hoje conhecido como a abordagem das Finanças Públicas em termos de troca voluntária. Representa uma forma de redefinir a problemática das finanças governamentais em termos de uma visão contratualista do Estado em que é “como se houvesse” uma troca entre os impostos pagos pelos cidadãos e os bens e serviços recebidos por meio da despesa pública. Para que essa troca seja voluntária, é necessário não só que os benefícios das despesas públicas sejam superiores (ou ao menos iguais) aos seus custos, mas que venham ainda ser a melhor aplicação do rendimento de particulares na opção entre bens públicos e bens privados (PEREIRA, 1995).

Podemos remeter a origem dos estudos modernos das Finanças Públicas a duas escolas do pensamento econômico: a **Escola Cameralista**, vigente na Alemanha e na Áustria do século XVI ao XVIII, e a **Escola Clássica do Pensamento Econômico**.

No campo das Finanças Públicas, a atenção da Escola Cameralista se dirige fundamentalmente ao estudo dos meios pelos quais se pode criar e administrar o patrimônio público (HUNT, 1982). A doutrina cameralista organiza o pensamento de forma científica ligando os objetivos do Estado aos aspectos técnicos da administração financeira. O estudo dessa escola do pensamento econômico concentrou-se no patrimônio público, na administração geral e nas finanças nacionais. Também se atribui aos cameralistas a defesa de uma conduta fiscal visando ao melhor controle das receitas governamentais.

Ainda de acordo com os cameralistas, as empresas públicas assumem aquelas funções necessárias ao desenvolvimento nacional que as empresas privadas não podem ou não querem empreender. Dessa forma, justificava-se a cobrança de impostos e a intervenção governamental na atividade econômica. A dívida pública, de acordo com os cameralistas, encontra sua razão de ser na confiança que existe entre o governo e a sociedade civil e na mobilização de forças produtivas da economia nacional.



Richard A. Musgrave

Juntamente ao critério de interferência mínima do Estado na economia, propuseram os economistas clássicos dois princípios fundamentais para o estudo das Finanças Públicas: a neutralidade econômica e o equilíbrio orçamentário. A neutralidade ocorrerá quando as ações dos agentes econômicos (públicos ou privados) não prejudicarem o desenvolvimento econômico e social. O equilíbrio orçamentário, por sua vez, evita o endividamento do setor público e torna possível a acumulação do capital, impulsionando dessa forma os investimentos sociais necessários.

Estabelecendo uma correlação entre a concepção cameralista e a doutrina clássica, Baleeiro (2006) faz uma síntese das duas escolas. Para o autor, os cameralistas, desde que defendiam o intervencionismo governamental, abriam largo crédito à utilidade benéfica das instituições públicas. Já os fisiocratas e os clássicos como Adam Smith, Ricardo, Say e seus continuadores acreditavam sinceramente que a ação do Estado deveria restringir-se ao mínimo indispensável, como a defesa militar, a manutenção da ordem, a distribuição da justiça e pouco mais, pois a iniciativa privada, na opinião desses autores, “fazia melhor uso dos recursos do povo”.

Nos dias atuais, das teorias que procuram explicar o papel do setor público no mercado, a mais conhecida entre nós é aquela desenvolvida por Musgrave¹ (1958). Para esse autor, os governos realizam três funções clássicas na economia, envolvendo a alocação direta de recursos à sociedade, a estabilização macroeconômica e a distribuição de renda e riqueza (função alocativa, função estabilizadora e função distributiva). Em geral, essas funções ocorrerão simultaneamente e de uma maneira complementar – a estabilidade macroeconômica poderá proporcionar uma maior alocação de recursos ou mesmo uma melhor distribuição de renda, por exemplo.

No Brasil, podemos identificar a predominância de alguns desses papéis do setor público (conforme proposição de Musgrave) na nossa história recente. Podemos associar o Governo Militar a uma fase de predominância da função alocativa a partir de um “Estado Empresário” que investiu maciçamente em diversos setores da economia. Nesse período a grande oferta de bens e serviços era coberta pelo setor governamental (serviços de transportes ferroviários, energia elétrica, telefonia, serviços financeiros, exploração de minérios etc.).

Durante o Governo Fernando Henrique Cardoso (FHC), podemos identificar o alcance de uma estabilidade macroeconômica, a partir da criação do Plano Real e da Lei de Responsabilidade Fiscal, para citar alguns exemplos. Ao contrário da situação observada durante o Governo Militar, o Governo FHC, por meio de um processo de Reforma do Estado iniciado em 1994, buscou reduzir a presença do Estado na economia, deixando a alocação de bens e serviços preferencialmente ao setor privado e ao terceiro setor (NASCIMENTO, 2006).

Durante o Governo Lula, verificamos a adoção de programas de transferência condicionada de renda, experiência que tem apresentado bons resultados sociais em países

¹ Richard Abel Musgrave (1910-2007) foi um economista norte-americano, de descendência alemã, que se dedicou ao estudo das finanças públicas. A sua obra, intitulada *The Theory of Public Finance*, é considerada o primeiro tratado em língua inglesa sobre o tema.



Adolph Wagner

como o México (Programa Oportunidades) e o Chile (Programa Chile Solidário). Em outras palavras, a partir de 2002 podemos identificar no Brasil ações mais intensivas relacionadas a uma função distributiva de renda, conforme definição de Musgrave (1958).

Outras questões relacionadas à participação do setor público na economia, encontramos nos estudos desenvolvidos por Adolph Wagner² (1958), que elaborou um modelo – conhecido como Lei de Wagner – para demonstrar que os gastos públicos na economia tendem a crescer mais do que o Produto Interno Bruto – PIB. De acordo com esse autor, o aumento das despesas governamentais acima do PIB deve-se ao fato de que mesmo com a redução da presença do Estado na economia, novos serviços na área da Justiça e/ou junto ao Poder Legislativo tornam-se necessários quando o setor privado expande sua participação no mercado. Além disso, para a proteção social de uma classe de excluídos, os governos devem atuar de forma mais intensa no fornecimento de bens públicos e meritórios. Acrescente-se que a regulação econômica em atividades repassadas ao setor privado (concessões) também aumenta os gastos governamentais, visto que o setor empresarial poderá buscar uma maior lucratividade a partir da constituição de monopólios, cartéis etc., o que exige um permanente controle do Estado.

Além de Wagner e Musgrave, outros autores se debruçaram sobre o estudo do papel do setor público na economia considerando ainda a questão da previdência pública e a oferta de bens e serviços, tendo em vista as chamadas externalidades (controle de doenças, redução do analfabetismo etc.). Nesse campo, destacam-se ainda os trabalhos de Peacock & Wiseman (1967), Herbert Hart (1979) e Walt Rostow (1971).

Uma discussão bastante atual a respeito da importância do setor governamental na economia está relacionada às chamadas falhas de mercado. Dentro de um sistema econômico muitas vezes existem situações que não podem ser resolvidas pelo modo de produção empregado pelo setor privado. Nesse momento, o setor público emerge como um agente capaz de intervir na alocação de recursos, atuando paralelamente ao setor empresarial, procurando estabelecer a produção ótima dos bens e serviços que satisfaçam às demandas sociais. Essas características, conhecidas como falhas de mercado, são assim discriminadas, de acordo com Riani (2001):

- indivisibilidade do produto;
- externalidades;
- custo de produção decrescente e mercados imperfeitos; e
- riscos e incertezas na oferta de bens.

Os bens indivisíveis são aqueles para os quais não é possível o estabelecimento de preços via sistema de mercado. Esses bens têm como características principais a não-exclusividade e a impossibilidade de exclusão de seu consumo. A não exclusividade se deve ao fato de que, como esses bens não serão vendidos mediante o sistema de preços,

² Adolph Wagner (1835-1917) foi um economista de origem alemã, que se dedicou ao estudo das finanças públicas.

a eles não se aplica o direito de propriedade. A impossibilidade de exclusão de seu consumo significa que o acesso de mais pessoas no consumo desses bens e serviços não implicaria um acréscimo em seus custos. Se houver crescimento da população de um país, isso não corresponderá, obrigatoriamente, a um aumento nos gastos com a defesa nacional, por exemplo.

As externalidades implicam em custos e benefícios sociais, diferentes daqueles observados no setor privado. As ações econômicas desenvolvidas por produtores e consumidores exercem, necessariamente, efeitos incidentes sobre outros produtores ou consumidores que escapam ao mecanismo de preços, ainda que esses sejam determinados em regimes de mercado perfeitamente competitivos. Esses efeitos, não refletidos nos preços, são conhecidos por “efeitos externos” ou “externalidades”.

Uma externalidade pode implicar tanto ganhos como perdas para os agentes econômicos. Quando o agente for um produtor, um benefício externo tomará a forma de um acréscimo no lucro. A imposição de um custo externo, por outro lado, significará redução no lucro (impostos em geral). Quando o agente for um consumidor, sua função de bem-estar é que estará sendo afetada pelas externalidades, positiva ou negativamente. Em termos teóricos, as externalidades positivas representam “economias externas”, ao passo que as externalidades negativas trazem “deseconomias externas”. Programas de saúde pública são exemplos de externalidades positivas, enquanto que a poluição de rios constitui exemplo de externalidade negativa.

O equilíbrio geral procura refletir o mundo da concorrência perfeita. Sabe-se, todavia, que o elevado nível tecnológico, associado à especialização e à divisibilidade, produz economias de grande escala de produção em muitas firmas. Tal processo concentra o mercado em mãos de umas poucas empresas, seja em nível nacional, regional, ou mesmo mundial. Isso causa uma situação de imperfeição do mercado, que será composto de poucos vendedores (e na contra face, de poucos compradores), eliminando a concorrência perfeita e o equilíbrio inicial.

Nos mercados de tipo imperfeito, a empresa poderá atuar em um nível de produção em que o preço do produto seja superior ao custo médio, uma vez que ela detenha o controle sobre os meios de produção. Assim, por exemplo, a alocação eficiente para a firma será, no entanto, ineficiente para a sociedade e para a economia.

O desconhecimento por parte de vendedores e compradores com relação aos riscos do mercado, a inexistência da perfeita mobilidade dos recursos, a incerteza quanto à maximização dos lucros por parte das empresas e a escassez de determinados recursos produtivos (especialmente os naturais) são características do mundo real que inviabilizam a teoria do mercado perfeito e, assim, a produção ótima dos bens econômicos. A falta de conhecimento perfeito do mercado pode ter como consequência a não produção de um bem econômico necessário e desejado. Determinadas atividades podem inexistir em virtude de riscos.

Existem certas atividades que são indispensáveis ao desenvolvimento de um país e ao bem-estar de uma sociedade e que, em virtude das causas apontadas acima, não serão oferecidas pelo mercado se não ocorrer a intervenção do governo, direta ou indiretamente.

Um exemplo próximo seria o investimento em pesquisas para a produção de medicamentos, visando à cura de determinadas doenças.

Podemos então verificar que em maior ou menor grau, o setor público desenvolve funções importantes no sistema econômico e, apesar da crença da economia clássica em uma “mão invisível” condutora do mercado, não há dúvida que os governos desenvolvem uma atividade importante e necessária na economia.

As teorias contemporâneas – de inspiração clássica – que abordam a participação do Estado na economia (chamadas teorias neoliberais) destacam a necessidade de redução da interferência do setor público a funções básicas como a garantia da propriedade privada, garantia dos contratos, além da promoção de liberalização comercial e financeira e da utilização de mecanismos de mercado para induzir a correta alocação dos recursos.

Alguns organismos multilaterais como o Banco Mundial (BIRD), por outro lado, entendem necessária a presença do Estado no provimento e no financiamento de infraestrutura básica, principalmente em países em desenvolvimento.

Mas se as novas teorias das Finanças Públicas propõem uma visão gerencialista da administração pública, a ideia da recriação de um governo empresário, financiando e promovendo investimentos em transporte, energia e saneamento, não estaria na contramão da ideia de um Estado mínimo?

De fato, esse novo enfoque sobre o papel do setor público, que o Banco Mundial vem apresentando em seus relatórios anuais, pode representar apenas mais um efeito de natureza política que uma mudança teórica (GUERRIERO, 2007, p. 23). No entanto, a proposta de uma nova ortodoxia capitaneada por uma instituição que fomenta investimentos públicos ao redor do mundo mostra que esse campo de estudo ainda representa terreno fértil para a discussão.

Os princípios da Gestão Fiscal, portanto, estão fortemente associados a uma visão gerencialista das Finanças Públicas, na perspectiva de uma Nova Administração Pública, inspirada no processo de Reforma do Estado brasileiro iniciado na segunda metade da década de 1990. Essa nova visão da gestão dos recursos públicos reforça a preocupação com a eficiência na arrecadação das receitas próprias, a redução e o controle dos custos na gestão pública, o equilíbrio orçamentário e a transparência das ações governamentais.

1.1. Receita e Finanças Públicas

Para Bastos (2002, p. 77), receitas públicas “caracterizam-se por serem ingressos definitivos de dinheiro nos cofres públicos. Em outras palavras, trata-se daqueles ingressos que têm como finalidade permanecer definitivamente nos cofres públicos”. Ratificando esse entendimento doutrinário, Campos (2006, p.37) afirma que “consiste a receita pública no dinheiro que se recolhe ao Tesouro Nacional e que, por sua natureza, incorpora-se ao patrimônio do Estado”.

Entretanto, na prática, a administração pública adota a conceituação mais ampla de receita pública, ou seja, aquela que engloba, além dos ingressos que se integram ao patrimônio de forma permanente, também os ingressos decorrentes da venda de um bem ou da obtenção de empréstimos e outros que não alteram o resultado patrimonial (MOURA, 2003).

Cabe ressaltar que a adoção dessa definição mais abrangente por parte da administração pública deve-se ao fato de a Lei nº 4.320/64, que institui normas gerais de Direito Financeiro, empregar o termo receita em sentido amplo, isto é, correspondente a todo ingresso de recursos no cofre público, conforme se observa pela classificação econômica das receitas, nas categorias corrente e de capital, notadamente nesta última, conforme § 1º e 2º do art. 11:

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

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

Essa classificação engloba as receitas orçamentárias, que correspondem aos ingressos que efetivamente irão financiar os gastos públicos, uma vez que esses recursos pertencem ao tesouro público (MOTA, 2005).

No que diz respeito às receitas correntes, estas podem ser associadas ao que na contabilidade empresarial corresponde às receitas propriamente ditas, ou fatos modificativos aumentativos, provenientes essencialmente tanto do poder tributante do Estado, quanto da renda de fatores, ou seja, representam um aumento do ativo sem redução concomitante do mesmo ou sem aumento do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Alguns outros autores denominam essas receitas, que correspondem a maior parte das receitas correntes, como receita pública efetiva, que, segundo MOTA (2006, p. 53), são aquelas em que podemos identificar um ingresso financeiro sem a correspondente desincorporação de bens ou direitos ou incorporação de dívidas, são provenientes de serviços prestados, tributos arrecadados, juros, multas, aluguéis etc. As receitas efetivas alteram a situação líquida patrimonial.

As receitas de capital, por seu turno, constituem, em princípio, fatos meramente permutativos de que resulta aumento de um item do ativo (por ingresso de recurso) com redução de outro, ou com aumento simultâneo do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999). Assim, podem ser classificadas como receitas públicas não efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público.

Registra-se a existência de ingressos denominados de extraorçamentários, que são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos, mas não podem ser computados para efeito de programação das despesas, como, por exemplo, o recebimento de caução em dinheiro para garantia de contratos. MOTA (2006, p. 50) refere-se a esses ingressos comentando que:

Sendo contabilizados como obrigações a pagar, não podemos considerar válida a expressão “receita extraorçamentária”, para se referir a esses recursos financeiros que passam ao largo da lei orçamentária, como é utilizada por alguns autores, posto que na realidade estamos diante de um simples embolso ou ingresso extraorçamentário, oriundo de um fato permutativo, que não altera o patrimônio líquido. O governo tem apenas a posse e não a propriedade desses recursos financeiros.

Parte dominante da doutrina costuma, também, classificar as receitas orçamentárias em originárias e derivadas. As primeiras (originárias) constituem-se das rendas oriundas dos bens e empresas ou indústrias do Estado, como por exemplo, os aluguéis de seus imóveis. As receitas derivadas, por sua vez, compreendem os recursos que o Estado, por meio do poder de coerção, ou seja, com base nas leis de direito público, arrecada do setor privado. Estão nesse grupo os tributos e as penalidades pecuniárias (PEREIRA, 2003).

1.2. Despesa e Finanças Públicas

A Despesa Pública corresponde ao conjunto dos dispêndios do Estado aplicado na obtenção de bens e serviços com vistas à realização dos objetivos a cargo do governo. Para Campos (2006, p. 31), a despesa pública representa “a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para execução de serviços a cargo do governo”. Pode-se dizer, então, que a despesa pública representa um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída imediata de recursos financeiros, com redução de disponibilidades, ou de uma saída mediata, por meio do reconhecimento da obrigação (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Conforme diversos dispositivos constitucionais (arts. 165, §§ 5º, 6º e 9º, 167 e 169), as despesas públicas devem estar planejadas na Lei orçamentária, isto é, serem objeto de aprovação do Poder Legislativo. Além de também vincular a essa autorização legislativa, a Lei nº 4.320/1964, por meio do seu art. 12, classifica as despesas em correntes e de capital. As primeiras (correntes) são desdobradas em despesas de custeio e transferências correntes. Por sua vez, as despesas de capital são divididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Segundo Campos (2006, p. 32), as despesas podem ser classificadas, quanto à duração em: em ordinárias, extraordinárias e especiais. As primeiras dizem respeito às necessidades públicas permanentes que, embora não rotineiras, sejam previstas na lei orçamentária. Quanto às despesas extraordinárias, estão nesse grupo aquelas decorrentes de situações imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de calamidade pública. Já as especiais, ocorrem para atender a necessidades surgidas após a aprovação do orçamento e, embora também imprevisíveis, diferem das extraordinárias por não serem dotadas da mesma urgência, como por exemplo, as relacionadas com as desapropriações.

2.1. Conceito

Planejamento é um processo de análise e decisão que precede, preside e segue a ação individual ou coletiva dos agentes sociais na procura da solução dos problemas aproveitando as possibilidades com eficiência, eficácia e constância. Todo planejamento tem como foco atingir plenamente os objetivos previamente determinados, sendo o pilar sobre o qual será desenvolvida a previsão orçamentária.

2.2. Base Legal

De acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 200/1967, as atividades da administração federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- Planejamento
- Coordenação
- Descentralização
- Delegação de Competência
- Controle

Determina ainda que esses princípios devem ser obedecidos na consecução de todas as atividades da administração pública federal. No que se refere ao planejamento, reza o seu artigo 7º:

A ação governamental obedecerá a planejamento que visa a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional norteando-se segundo planos e programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual (com adaptações).

De acordo com a Constituição, em seu artigo 165, os instrumentos de planejamento são:

I - Plano Plurianual (PPA) – que visa estabelecer, de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada;

II - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – que tem as seguintes funções básicas:

- estabelecer as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício financeiro seguinte;
- orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- alteração da legislação tributária;
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

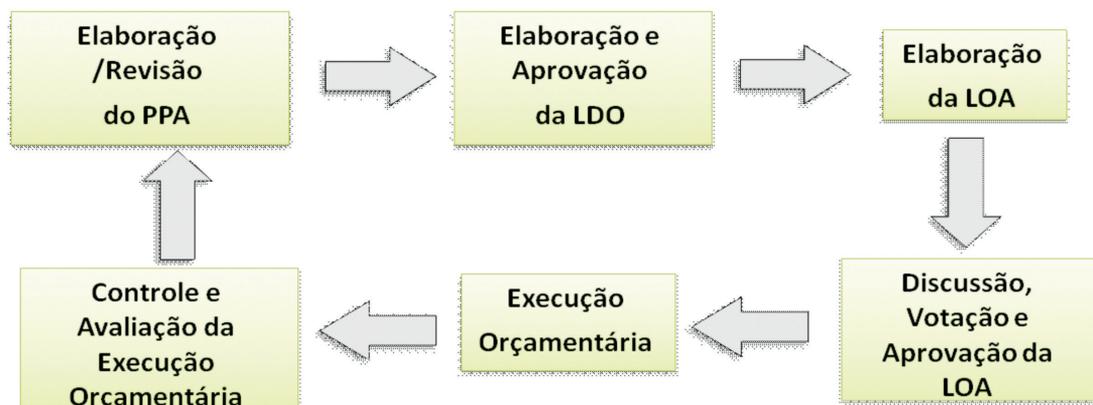
III - Lei Orçamentária Anual (LOA) – que discriminará os recursos orçamentários/ financeiros para se atingir as metas e prioridades estabelecidas pela LDO e compreenderá:

- a) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público (parágrafo 5º, Inciso I);
- b) o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (parágrafo 5º, Inciso II);
- c) o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público (parágrafo 5º, Inciso III).

2.3. Processo Integrado de Planejamento e Orçamento

O ciclo orçamentário ou processo orçamentário pode ser definido como um processo contínuo, dinâmico e flexível, através do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas do setor público nos aspectos físico e financeiro, corresponde, portanto, ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público.

O quadro abaixo identifica as quatro etapas do processo de planejamento do Processo Integrado de Planejamento e Orçamento:



2.4. Prazos de Encaminhamento

Conforme o artigo 84, inciso XXIII, da CF/88, "...compete privativamente ao Presidente da República:

"XXIII - enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição;" (grifos nossos).

2.4.1. Propostas do PPA e da LDO

Com relação ao plano plurianual, deve-se salientar que o seu encaminhamento para discussão e aprovação do Congresso Nacional deve ser feito até quatro (4) meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, isto é, até 22.12 (ver artigo 57 da CF/1988). E com relação à lei de diretrizes orçamentárias, essa deve ser encaminhada pelo Presidente de República até oito meses e meio (8,5) antes do encerramento do exercício financeiro (15.04) e devolvida para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período legislativo (17.07). Sob nenhuma hipótese, a sessão legislativa poderá ser encerrada sem a discussão, votação e aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias (Ver artigo 57, § 2º).

2.4.2. Proposta de Lei Orçamentária Anual

De acordo com o § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, até a entrada em vigor de lei complementar que substitua a atual Lei nº 4.320/1964, o projeto de lei orçamentária deverá ser enviado pelo Presidente ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (31.08) e devolvido para sanção presidencial até o encerramento da sessão legislativa (22.12). Observe que não são determinadas datas fixas, mas prazos. Isso se deve a possíveis mudanças nas datas de início e fim do exercício financeiro e da sessão legislativa.

Caso o Legislativo não receba a proposta de orçamento, conforme o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, será considerada como proposta a lei orçamentária em vigor. É uma regra um tanto descabida, mas é a lei. É de se notar, porém, que a atual Constituição não contemplou tal hipótese, pois seria uma aberração administrativa o Executivo deixar de elaborar o projeto de lei orçamentária anual.

Subsistemas da Administração Pública Federal

3.1. Sistema de Planejamento e Orçamento Federal

As atividades de planejamento, orçamento e coordenação têm como órgão central o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MP) e divide-se em dois subsistemas:

3.4.1. Subsistema de Planejamento

O Subsistema de Planejamento tem como órgão central a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), com os seguintes objetivos principais:

1. elaborar, supervisionar a execução, acompanhar física e financeiramente e avaliar planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social;
2. coordenar a elaboração dos projetos de lei do plano plurianual e o item, metas e prioridades da administração pública federal, integrantes do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, bem como de suas alterações, compatibilizando as propostas de todos os Poderes, órgãos e entidades integrantes da administração pública federal com os objetivos governamentais e os recursos disponíveis;
3. assegurar que as unidades administrativas responsáveis pela execução dos programas, projetos e atividades da administração pública federal mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação da sua programação;
4. manter sistema de informações relacionados a indicadores econômicos e sociais, assim como mecanismos para desenvolver previsões e informação estratégica sobre tendências e mudanças no âmbito nacional e internacional;
5. identificar, analisar e avaliar os investimentos estratégicos do governo, suas fontes de financiamento e sua articulação com os investimentos privados, bem como prestar o apoio gerencial e institucional à sua implementação;
6. realizar estudos e pesquisas socioeconômicas e análises de políticas públicas; e
7. estabelecer políticas e diretrizes gerais para a atuação das empresas estatais.

3.4.2. Subsistema de Orçamento

A Secretaria de Orçamento Federal é a unidade administrativa encarregada do subsistema de orçamento, que visa a dar suporte ao Sistema de Planejamento e tem como função elaborar e consolidar o Orçamento-Geral da União conforme os objetivos e metas gerais do Governo Federal, dotando de recursos os programas de trabalho de acordo os objetivos e metas estabelecidos.

Como órgãos setoriais, temos as Coordenadorias de Orçamento da Secretaria de Administração-Geral dos Ministérios Civis e órgãos equivalentes dos Ministérios Militares e da Presidência da República, que tem a finalidade de orientar e consolidar, a nível setorial, as propostas orçamentárias. No nível seccional, temos os órgãos de funções equivalentes nas entidades da administração indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista).

3.2. Sistemas de Programação Financeira e Controle Interno

O Subsistema de Programação Financeira tem como órgão central a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF).

O Subsistema de Controle Interno do Poder Executivo é exercido pela Controladoria-Geral da União (CGU) e é composto das atividades de auditoria, com as seguintes finalidades, conforme o artigo 74 da Constituição Federal:

- avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- comprovar a legalidade e avaliar resultados, quanto a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- exercer o controle sobre as operações de crédito, avais e garantias, bem como os direitos e haveres da União; e
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) é a lei de maior alcance no estabelecimento das prioridades e no direcionamento das ações do governo, para um período de quatro anos. De forma regionalizada, dispõe sobre as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal, "... para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada".

Cabe destacar que o plano plurianual é o instrumento que explicita a visão do governo quanto ao desenvolvimento do País. Nesse sentido, traduz, de um lado, o compromisso entre as estratégias e o projeto de futuro e, de outro, a alocação real e concreta dos recursos orçamentários nas funções, nas áreas e nos órgãos públicos. Esse instrumento tem por finalidade intermediar as ações de longo prazo e as necessidades imediatas.

O PPA representa a mais abrangente peça de planejamento governamental, uma vez que promove a convergência do conjunto das ações públicas e dos meios orçamentários para viabilização dos gastos públicos; é superior ao antigo Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), pois contém diretrizes, objetivos e metas para toda administração federal, envolvendo as despesas de capital, as despesas decorrentes das despesas de capital e as despesas dos programas de duração continuada.

Conforme dispõe o parágrafo segundo, do artigo 35, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, o PPA tem como prazo de encaminhamento pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional o dia 31 de agosto do primeiro ano de governo, devendo o Congresso aprová-lo até o término da sessão legislativa daquele ano. Sua vigência irá até o dia 31 de dezembro do primeiro ano do governo subsequente.

4.1. Objetivos do Plano Plurianual

Constituem objetivos do PPA:

- **Organização por Programas:** organizar em programas todas as ações desenvolvidas pela administração pública, assegurando o alinhamento desses com a orientação estratégica do chefe do Poder Executivo e com as previsões de recursos por área; e desenvolver e aprimorar o planejamento, orçamento e gestão por programas em todos os órgãos da administração pública.
- **Transparência:** tornar públicas as informações referentes à execução dos programas de governo possibilitando maior e melhor controle quanto à aplicação

dos recursos públicos e aos resultados obtidos; e possibilitar uma participação mais efetiva da sociedade no processo alocativo.

- **Parcerias:** estimular a participação de outras esferas de governo e da iniciativa privada como fontes alternativas ao financiamento dos programas.
- **Gerenciamento:** dotar os administradores públicos de um sistema gerencial estruturado e atualizado, visando facilitar a tomada de decisões, corrigir desvios e direcionar a aplicação de recursos para o alcance dos resultados pretendidos; e desenvolver a administração pública, de forma a melhor definir responsabilidades, difundir a conscientização de custos, a melhoria contínua da qualidade e, sobretudo, o comprometimento com resultados.
- **Avaliação:** criar condições para avaliação e mensuração dos indicadores e dos efeitos desses sobre a sociedade; e a partir da avaliação anual do PPA, compatibilizar a alocação de recursos orçamentários com a capacidade de execução e geração de resultados dos programas.

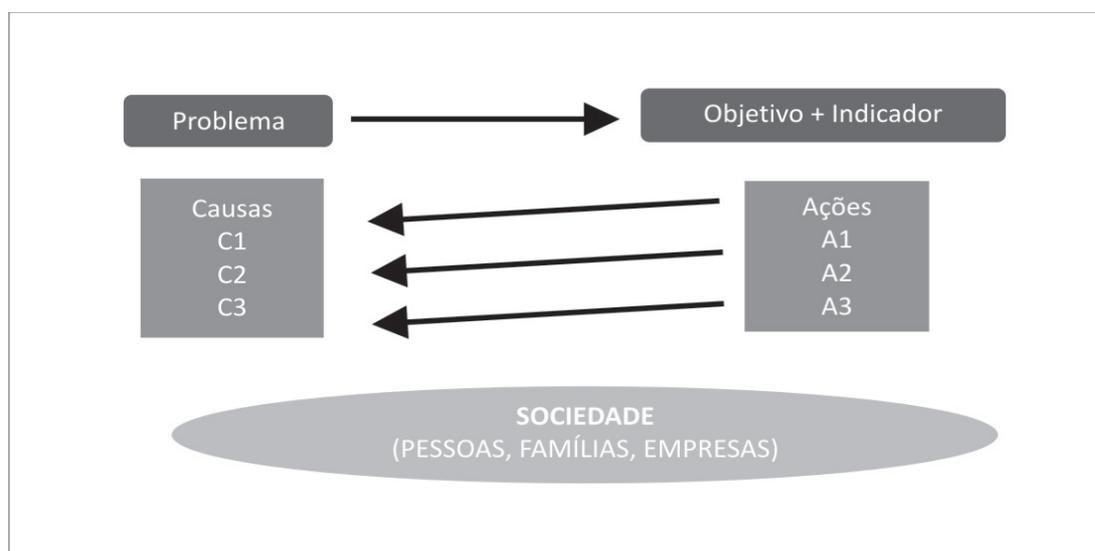
4.2. Os Programas

Programa é um conjunto articulado de ações (projetos, atividades, operações especiais e outras ações), estruturas e pessoas motivadas ao alcance de um objetivo comum. Esse objetivo é concretizado num resultado (solução de um problema ou atendimento de demanda da sociedade), expresso pela evolução de indicadores no período de execução do programa, possibilitando-se, assim, a avaliação objetiva da atuação do governo.

O ordenamento das ações do governo sob a forma de programas visa a dar maior visibilidade aos resultados e benefícios gerados para a sociedade, garantindo objetividade e transparência à aplicação dos recursos públicos. Às ações que compõem o programa, estão associados os produtos (bens ou serviços) resultantes da execução destas, quantificados no tempo por metas.

Os programas, instituídos pelo PPA, são os elementos integradores do planejamento, do orçamento e da gestão e se expressam no PPA, na LDO e na LOA.

4.2.1. Constituição dos Programas



A figura acima ilustra como pode ser definido o processo de elaboração de um programa.

Para o propósito de elaboração de programas do PPA, problemas são demandas não satisfeitas ou carências identificadas, que, quando reconhecidas e declaradas pelo governo, passam a integrar a sua agenda de compromissos.

Uma vez definido o problema, pode-se filtrar qual parcela da sociedade é afetada por aquele problema e, então, teremos definido o público-alvo da atuação do futuro programa.

Identificado o problema, sua solução será traduzida pelo objetivo do programa, concebido para superá-lo ou reduzi-lo. O próximo passo seria, então, estabelecer uma forma de medir quanto se avança na solução do problema em determinado espaço de tempo e como isso será medido. Ou seja, o estabelecimento de um indicador ou conjunto de indicadores para medir o estágio atual e o grau de alcance dos resultados pretendidos.

Tomando-se por base o problema identificado, deve-se buscar suas causas e desenvolver ações que possam combatê-las, reduzi-las ou eliminá-las.

Entende-se como causa aquilo que faz com que um problema exista, ou seja, as causas podem ser definidas como processos ou fatores responsáveis pelo surgimento, manutenção ou expansão do problema.

Conclui-se, pois, que a constituição de um programa pressupõe a necessidade de solucionar um problema da sociedade ou do próprio Estado.

Um programa é implementado por meio da execução das ações que o compõem (orçamentárias e não orçamentárias) que, necessariamente, devem concorrer e ser suficientes para o alcance do objetivo do programa.

4.3. O PPA 2012–2015

A Lei nº 12.593, de 18 de janeiro de 2012, que instituiu o PPA 2012-2015, afirma que o planejamento governamental é a atividade que, a partir de diagnósticos e estudos prospectivos, orienta as escolhas de políticas públicas.

Dessa maneira, o PPA 2012–2015 sendo instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, objetivos e metas com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas, convergir a dimensão estratégica da ação governamental, orientar a definição de prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável.

Para permitir que a ação governamental seja realizada em um ambiente de escolhas públicas, o PPA 2012–2015 terá as seguintes diretrizes:

- I – a redução das desigualdades sociais e regionais;
- II – a ampliação da participação social;
- III – a promoção da sustentabilidade ambiental;
- IV – a valorização da diversidade cultural e identidade nacional;
- V - a excelência na gestão para garantir o provimento de bens e serviços; e
- VI – a garantia da soberania nacional.

Vale ressaltar que o PPA 2012–2015 reflete as políticas públicas e organiza a atuação governamental por meio de programas. Esses programas são classificados como temáticos e de gestão, manutenção e serviços ao Estado. Todavia, não integram o PPA 2012–2015 os programas destinados exclusivamente a operações especiais.

Os programas temáticos são aqueles que expressam a agenda de governo por meio de políticas públicas, orientando a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade. Já os programas de gestão, manutenção e serviços ao Estado são aqueles que reúnem um conjunto de ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental.

O programa temático é composto por indicadores, valor global, valor de referência e objetivos.

Os objetivos expressam o que deve ser feito, refletindo as situações a serem alteradas pela implementação de um conjunto de iniciativas. São atributos dos objetivos:

- **Órgão Responsável:** é aquele cujas atribuições mais contribuem para a implementação do objetivo;
- **Meta:** é uma medida do alcance do objetivo, podendo ser de natureza quantitativa ou qualitativa; e
- **Iniciativa:** declara as entregas de bens e serviços à sociedade, resultantes da coordenação de ações orçamentárias e de outras medidas de caráter não orçamentário.

O indicador é um instrumento que permite identificar e aferir, periodicamente, aspectos relacionados a um programa, auxiliando o seu monitoramento e avaliação.

O valor global indica uma estimativa dos recursos orçamentários necessários à consecução dos objetivos, segregando as esferas fiscal e da seguridade da esfera de investimento das empresas estatais, com as respectivas categorias econômicas, e dos recursos de outras fontes.

O valor de referência é um parâmetro monetário estabelecido por programa temático, especificado pelas esferas fiscal e da seguridade e pela esfera de investimento das empresas estatais que permitirá identificar, no PPA 2012-2015, empreendimentos, quando seu custo total superar aquele valor.

O PPA 2012–2015 é integrado às leis orçamentárias por meio dos programas.

Os programas constantes do PPA 2012–2015 estarão expressos nas leis orçamentárias anuais e nas leis que as modifiquem, sendo que as ações orçamentárias de todos os programas serão discriminadas exclusivamente nas leis orçamentárias anuais.

Nos programas temáticos, cada ação orçamentária estará vinculada a uma única iniciativa, exceto as ações padronizadas e as vinculações entre ações orçamentárias e iniciativas constarão nas leis orçamentárias anuais.

A gestão do PPA 2012–2015 consiste na articulação dos meios necessários para viabilizar a consecução das suas metas, sobretudo, para a garantia de acesso dos segmentos populacionais mais vulneráveis, buscando o aperfeiçoamento:

- I - dos mecanismos de implementação e integração das políticas públicas;
- II - dos critérios de regionalização das políticas públicas; e
- III - dos mecanismos de monitoramento, avaliação e revisão do PPA 2012–2015.

O PPA 2012–2015 deverá ser monitorado e avaliado. O monitoramento do plano plurianual é atividade estruturada a partir da implementação de cada programa, e orientada para o

alcance das metas prioritárias do governo e a avaliação consiste na análise das políticas públicas e dos programas, fornecendo subsídios para eventuais ajustes em sua formulação e implementação e para revisões do planejado.

O PPA 2012–2015 pode ser revisto pela inclusão, exclusão ou alteração de programas, por meio da inclusão, exclusão ou a alteração de objetivos, iniciativas e metas. A revisão será proposta pelo Poder Executivo por meio de projeto de lei, sempre que necessário. Os projetos de lei de revisão do plano plurianual, que incluam programa temático ou objetivo, deverão conter os respectivos atributos.

Caso haja alterações promovidas pelas leis orçamentárias anuais e pelas leis que as modifiquem, de forma a inviabilizar a incompatibilidade de suas alterações com o PPA, o Poder Executivo, para compatibilizar as alterações promovidas pelas leis orçamentárias anuais e pelas leis que as modifiquem, poderá alterar o valor global do programa; incluir, excluir ou alterar iniciativas e adequar as vinculações entre ações orçamentárias e iniciativas, além de poder incluir, excluir ou alterar as informações gerenciais e os seguintes atributos: indicador; valor de referência; metas; órgão responsável e iniciativas sem financiamento orçamentário.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO é o elo entre o plano plurianual (PPA), que funciona como um plano de governo, e a lei orçamentária anual (LOA), que é o instrumento que viabiliza a execução dos programas governamentais. Uma das principais funções da LDO será a de selecionar, entre os programas incluídos no PPA, aqueles que terão prioridade na execução do orçamento subsequente.

Compete ao Poder Executivo elaborar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias (PLDO). Esse projeto deverá ser encaminhado ao Poder Legislativo, que, após sua análise, deverá aprová-lo.

Com a publicação da Lei complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO recebeu novas e importantes prerrogativas, entre as quais se destacam:

- dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal;
- aprovar normas para o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- definir o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros.

Assim, a LDO tem o objetivo de estabelecer uma ligação entre o Plano Plurianual (PPA) e os orçamentos anuais, compatibilizando as metas do plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício. O seu papel consiste em ajustar as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa.

Além de estabelecer regras gerais substantivas, traçar as metas anuais e indicar os rumos a serem priorizados no decorrer do exercício a que se refere, de acordo com a LRF, a LDO deverá ainda publicar o Anexo de Metas Fiscais, onde serão estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes para um período de três anos.

Essas metas correspondem às previsões de receitas e despesas, resultado nominal e resultado primário, além do montante da dívida pública para três anos, ou seja, o exercício a que se referir a LDO e os dois seguintes.

Como se pode observar, a LRF imputou à LDO um elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle das despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal.

5.1. Anexo de Metas Fiscais

O Anexo de Metas Fiscais (AMF) demonstrará como será a condução da política fiscal para os próximos exercícios e avaliará o desempenho fiscal dos exercícios anteriores.

Desta forma, o AMF fixará as metas de receita, despesa, resultado primário e nominal e montante da dívida pública a ser observado no exercício financeiro a que se refere, além de sinalizar com metas fiscais para os dois exercícios seguintes, além de outras exigências trazidas pela LRF.

É primordial, para a elaboração do Anexo de Metas Fiscais, o domínio dos conceitos de resultado primário e nominal, renúncia de receita e margem de expansão.

5.1.1. Resultados Primários

O resultado primário (RP) indicará se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com suas arrecadações, ou seja, se as receitas não financeiras são capazes de suportar as despesas não financeiras.

Metodologia de Cálculo Acima da Linha

$$\text{Resultado Primário} = \text{Receitas Não Financeiras} - \text{Despesas Não Financeiras}$$

Para a melhor compreensão do cálculo de resultado primário temos que compreender os seguintes conceitos:

a) Receitas Não Financeiras (RNF): corresponde ao total da receita orçamentária deduzidas as operações de crédito, as provenientes de rendimentos de aplicações financeiras e retorno de operações de crédito (juros e amortizações), recebimento de recursos oriundos de empréstimos concedidos, as receitas de privatização e aquelas relativas a superávits financeiros. Para evitar a dupla contagem, não devem ser consideradas como receitas não financeiras as provenientes de transferências entre as entidades que compõem o ente federativo.

b) Despesas Não Financeiras (DNF): corresponde ao total da despesa orçamentária deduzidas as despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido.

A partir do conceito de resultado primário, pode-se ter as seguintes situações:

- $RNF > DNF$ = Superávit Primário (significa que possui recursos para pagamento de suas despesas não financeiras e ainda para honrar os seus compromissos decorrentes de operações financeiras, tais como juros e amortizações).

- $RNF < DNF$ = Déficit Primário (significa que não possui recursos para pagamento de suas despesas não financeiras, tendo que recorrer a operações de crédito para pagar suas despesas, elevando, assim, o seu nível de endividamento).

- $RNF = DNF$ = Resultado Nulo (significa que não irá poupar recursos para o pagamento de juros e amortização de suas operações de crédito)

Assim, para a fixação da meta de resultado primário será levado em consideração o montante necessário para a recondução do endividamento público aos limites estabelecidos em Resolução do Senado Federal. Conforme o disposto no art. 30, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o limite de endividamento corresponderá a um percentual da receita corrente líquida.

A apuração deve compreender todos os órgãos da administração direta, demais autarquias, fundos, fundações e empresas estatais dependentes, conforme definido no art. 1º, § 3º, i, b, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

A meta de resultado deverá ser fixada a cada exercício financeiro, de 1 de janeiro a 31 de dezembro. O alcance dessa meta deverá ser observado no momento da elaboração, da aprovação e da execução orçamentária.

No que diz respeito às empresas estatais não dependentes, o cálculo do resultado primário deve guardar compatibilidade com os dados contábeis constantes dos balancetes e balanços dessas empresas, em conformidade com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76).

Em síntese, o resultado primário avalia se o ente está ou não vivendo dentro de seus limites financeiros, ou seja, contribuindo para a redução ou elevação do seu endividamento.

5.1.2. Resultado Nominal

O resultado nominal (RN), por sua vez, pode ser considerado como a própria Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP). Por intermédio desse cálculo, verificar-se-á se o ente necessitará ou não de empréstimos junto às entidades financeiras e/ou setor privado para fazer face aos seus dispêndios.

O resultado nominal é obtido acrescentando-se ao resultado primário os valores pagos e recebidos de juros nominais (juros líquidos) decorrentes de operações financeiras.

I. (+/-) Resultado Primário

II. Conta de Juros (a + b)

a. (+) Valores Recebidos de Juros Nominais

b. (-) Valores Pagos de Juros Nominais

III. = Resultado Nominal (I – II)

- $RP > \text{Conta de Juros}$ = Superávit Nominal (significa que sobrarão recursos para o pagamento de suas dívidas decorrentes de operações de crédito contraídas anteriormente, ou seja, ocorrerá a efetiva redução do seu nível de endividamento).

- $RP < \text{Conta de Juros} = \text{Déficit Nominal}$ (significa que o resultado primário não será suficiente para a cobertura dos juros decorrentes de operações de crédito, ou seja, sendo necessárias novas operações para a cobertura da conta de juros).
- $RP = \text{Conta de Juros} = \text{Resultado Nulo}$ (significa que o seu primário foi suficiente para o pagamento dos juros decorrentes de operações de crédito contraídas, ou seja, manteve constante o seu nível de endividamento).

O Banco Central do Brasil (Bacen) adota outra forma de apuração do resultado nominal que consiste na verificação da variação do saldo do endividamento líquido no exercício. Assim, o resultado nominal pode ser apurado levando-se em consideração a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida no período de referência e o saldo da dívida fiscal líquida no período anterior ao de referência.

Metodologia de Cálculo Abaixo da Linha

Resultado Nominal = (Dívida Fiscal Líquida do Exercício) – (Dívida Fiscal Líquida do Exercício Anterior), sendo que, caso o resultado seja positivo = déficit, e caso negativo = superávit.

É por meio dos indicadores de resultado primário e resultado nominal que se pode avaliar a sustentabilidade da política fiscal de determinado ente.

5.2. Anexo de Riscos Fiscais

Outro anexo que deverá constar da LDO é o Anexo de Riscos Fiscais. Esse conterà a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, no momento da elaboração do orçamento, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Para entender a finalidade do Anexo de Riscos Fiscais é necessário, primeiramente, compreender o que são passivos contingentes. Define-se passivo contingente como uma despesa incerta ou eventual, ou seja, como a situação de risco que envolve um grau de incerteza quanto à sua efetiva ocorrência. Entretanto, para que conste no anexo, o mesmo deverá ser capaz de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Como exemplo, pode-se citar o caso do FGTS: enquanto o processo que pleiteava a correção das contas desse fundo estava sendo julgado na 1ª e 2ª instância, essa correção, nitidamente, poderia ser apontada como um passivo contingente. Após a decisão do Supremo Tribunal Federal, determinando a correção, tornou-se um passivo real.

O Anexo de Riscos Fiscais resguarda o equilíbrio das contas públicas. Por intermédio desse anexo serão determinadas, previamente, as medidas que serão adotadas em caso de efetivação da despesa. Esse relatório poderá servir como base para a fixação do percentual a ser destinado à reserva de contingência, conforme dispõe a alínea “b” do inciso III do art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

5.3. Outras Questões Relevantes na Elaboração da LDO

Alterações na legislação tributária: como observamos, a LDO deverá conter todos os referenciais que servirão de base para a elaboração da lei orçamentária anual (LOA). Assim sendo, a LDO deverá disciplinar os casos em que haja a previsão de um aumento ou redução de arrecadação em função de alteração na legislação tributária, dada pela instituição ou extinção de tributos ou alteração de alíquotas.

Critérios e forma de limitação de empenho a fim de garantir o alcance das metas de resultado primário: uma vez estabelecida meta de resultado primário, a mesma deve ser observada nas fases de elaboração, aprovação e execução do orçamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que, em até trinta dias após a aprovação da lei orçamentária, o Poder Executivo deverá estabelecer as metas bimestrais de arrecadação, bem como a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso – respectivamente arts. 13 e 8º da mencionada lei. Desses dispositivos legais, inferimos que a execução da despesa deverá ficar atrelada à realização da receita.

Orçamento Público

6.1. Conceito

O orçamento possui muitas conceituações, todas bem completas e abrangentes. A seguir, apresenta-se uma dessas conceituações:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades quer na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento, que é o instrumento de que dispõe o poder público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de ação, discriminando a origem e o montante de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados.

6.2. Objetivos da Política Orçamentária

Os objetivos da política orçamentária são corrigir as falhas de mercado e as distorções, visando manter a estabilidade, melhorar a distribuição de renda, e alocar recursos com mais eficiência nos gastos. O Orçamento também visa a regular o mercado e coibir abusos, reduzir as falhas e as externalidades negativas (fatores adversos causados pela produção, como poluição, problemas urbanos, etc.), proporcionar o acesso de todos aos produtos, construir obras públicas, assegurar o cumprimento das funções elementares do Estado como justiça, segurança, saúde, educação etc.

6.3. Evolução do Orçamento

O Orçamento evoluiu ao longo da nossa história, desde o orçamento tradicional, com ênfase no gasto, até o que denominamos hoje de orçamento-programa, com ênfase nas realizações. Na verdade, outras versões do orçamento foram características da sua evolução.

O orçamento tradicional era caracterizado apenas por uma simples planilha contendo uma projeção de receitas e despesas, a serem executadas no exercício, com a aquisição de bens e serviços públicos. Havia ênfase no gasto, e não nas realizações que um governo pretendia executar. Não havia um planejamento de ações, visando a minimizar ou solucionar um problema do Estado, como a educação, a saúde etc., com objetivos, propósitos,

programas, custos ou, até mesmo, medidas de desempenho para avaliar essas ações. Era apenas um documento formal, indicando o que o governo iria comprar durante o ano, sem qualquer ligação com um processo de planejamento ou funções que o Estado deveria desempenhar. Apenas dotava os órgãos de recursos para pagamentos de materiais ou pessoal, sem se importar com os objetivos econômicos ou sociais.

No orçamento de desempenho, houve uma tentativa de se melhorar o processo orçamentário, buscando-se saber onde o governo gastava o recurso. Ou seja, tentou-se, de alguma forma, não apenas projetar receitas e despesas, mas saber onde se estava gastando e porque se estava gastando o recurso. Em que pese esse orçamento ter representado uma evolução do orçamento tradicional, ainda não poderia ser considerado um orçamento programa, tendo em vista que lhe faltava uma característica primordial: a vinculação a um sistema de planejamento público.

O orçamento-programa, criado no Brasil pelo Decreto-Lei nº 200/67, consagrou a integração entre o planejamento e o orçamento público, uma vez que, com o seu advento, surgiu a necessidade de se planejar as ações, antes de executar o orçamento. Era preciso, antes de fixar as despesas ou distribuir as receitas, saber quais as reais deficiências ou necessidades da população e categorizar as ações necessárias visando à correção ou minimização dos problemas. A ênfase no orçamento-programa eram as realizações, ou seja, interessava o que o governo realizava.

A Classificação Funcional Programática representou um grande avanço na técnica de apresentação orçamentária. Ela permitia a vinculação das dotações orçamentárias aos objetivos de governo. Os objetivos são viabilizados pelos programas de governo. Esse enfoque permite uma visão de “o que o governo faz”, o que tem um significado bastante diferenciado do enfoque tradicional, que visualiza “o que o governo compra”.

Os programas, na classificação funcional-programática, eram desdobramentos das funções básicas de governo. Faziam a ligação entre os planos de longo e médio prazo e representam os meios e instrumentos de ação, organicamente articulados para o cumprimento das funções. Os programas representam, geralmente, os produtos finais da ação governamental. Esse tipo de orçamento é denominado orçamento-programa.

No Brasil, o orçamento-programa está estruturado em diversas categorias programáticas, ou níveis de programação, que representam objetivos da ação governamental em diversos níveis decisórios.

- Um rol de funções, representando objetivos mais gerais: o maior nível de agregação das ações, de modo a refletir as atribuições permanentes do governo.
- Um rol de subfunções, como meios e instrumentos de ações organicamente articulados para o cumprimento das funções. Uma subfunção agrega vários programas.
- Um rol de programas, com projetos, atividades e operações especiais representando ações específicas, como subprodutos desses programas.

Em síntese:

- As funções representam as áreas de atuação do governo, divididas em subfunções;

- Os programas representam os objetivos que se pretende alcançar e estão articulados às funções e subfunções;
- Os projetos e atividades representam os meios de alcançar os objetivos dos programas.

O orçamento-programa está intimamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o governo pretende alcançar. É um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários. A ênfase é nos objetivos a realizar. As características principais do orçamento-programa são:

- Evolução do orçamento tradicional, vinculando-o ao planejamento.
- Melhor controle, identificação das funções, da situação, das soluções, objetivos, recursos etc. – ênfase no que se realiza e não no que se gasta.

6.4. Princípios Orçamentários

O orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle parlamentar das atividades financeiras governamentais, isto é, desempenhadas pelo Executivo. Para que o controle fosse mais eficaz, era necessária a vinculação do orçamento a normas e regras que orientassem a sua elaboração e execução. A partir daí, foram criados os chamados **princípios orçamentários**, que visam estabelecer as regras orçamentárias. Vejamos em detalhe:

■ Anualidade/Periodicidade

Esse princípio é também denominado de princípio de periodicidade, em que as estimativas de receita e despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, em geral, um ano. Exercício financeiro é o nome dado ao período de vigência do orçamento. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira pela Constituição Federal, artigo 165, inciso III; e artigos 2º e 34 da Lei nº 4.320/64.

■ Unidade

O orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um só orçamento para um exercício financeiro. Desta forma, procura-se eliminar a existência de múltiplos orçamentos (orçamentos paralelos). Esse princípio está consagrado na legislação brasileira pelo artigo 165, § 5º da Constituição Federal e no artigo 2 da Lei nº 4.320/64. É importante destacar que alguns tratadistas divergem em relação ao artigo constitucional. Uns referem-se ao artigo, porém destacando o princípio da universalidade, que será tratado mais adiante, e outros se referem princípio de unidade. Analisando o texto do artigo constitucional 165, § 5º, notamos que são mencionados três orçamentos (o fiscal, o de investimentos das empresas estatais e o de seguridade social). Fica parecendo, então, que há quebra do princípio de unidade. No entanto, a Constituição consagra o **princípio da totalidade**, que é uma derivação do princípio de unidade. O princípio da totalidade, dada a descentralização das atividades governamentais, prevê a coexistência de múltiplos orçamentos que, no entanto, devem ser consolidados em um só orçamento.

■ Universalidade

O orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Como dissemos

anteriormente, o artigo constitucional refere-se, também, ao princípio da unidade. É preciso destacar que para haver universalidade do orçamento é preciso que esse seja único. Daí a citação do mesmo artigo constitucional para os dois princípios. O mesmo acontece com o artigo 2º da Lei nº 4.320/64, em que os princípios de anualidade, unidade e universalidade são citados textualmente. O artigo 3º da Lei nº 4.320/64 impõe o princípio de universalidade à receita quando determina a inclusão das “operações de crédito autorizadas em lei” e excetua as operações de crédito por antecipação da receita. O artigo 4º da Lei nº 4.320/64 impõe a universalidade da despesa.

■ **Exclusividade**

Esse princípio foi consagrado pela reforma constitucional de 1926 e sua adoção visava por fim às chamadas “caudas orçamentárias” ou, como Rui Barbosa denominava, “orçamentos rabilongos”. Segundo esse princípio, o orçamento deve conter apenas matéria orçamentária, não incluindo em seu projeto de lei assuntos estranhos. Entre os assuntos estranhos, podemos citar a tentativa de incluir a “lei do divórcio” no projeto de lei orçamentária. Isso se dava em face da celeridade do processo de discussão, votação e aprovação da proposta orçamentária. A esse respeito, ver artigo 165, § 8º, da Constituição Federal e artigo 7º da Lei nº 4.320/64.

■ **Especificação**

Também chamado de princípio da especialização ou da discriminação, visa a vedar as autorizações de despesas globais, isto é, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte das pessoas. Esse princípio está consagrado nos artigos 5º e 15 da Lei nº 4.320/64. A exceção aos artigos acima mencionados está contida no artigo 20, que permite dotações globais para os “... programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa, que poderão ser custeados por dotações globais, classificadas entre as despesas de capital”.

■ **Publicidade**

O conteúdo orçamentário deve ser divulgado pelos veículos oficiais de comunicação/divulgação para conhecimento público e para eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas. A publicação deve ser feita no Diário Oficial da União. Além disso, Constituição Federal exige a publicação até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, do relatório resumido da execução orçamentária.

Entretanto devemos considerar que isto é apenas um atenuante para a falta de conhecimento desse valioso instrumento que é o orçamento. Acreditamos que deve ser dada maior ênfase ao processo orçamentário nos meios de comunicação, por meio de linguagem acessível ao cidadão comum.

■ **Equilíbrio**

O equilíbrio orçamentário estabelece, de forma extremamente simplificada, que as despesas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro. O equilíbrio, assim como alguns outros princípios, não é uma regra rígida e visa a deter o crescimento dos gastos governamentais. No entender de alguns doutrinadores, o equilíbrio

pode ser encarado no médio e longo prazo¹. Para o leigo, ao examinar o orçamento, verá que ele estará sempre em equilíbrio, isto é, receitas exatamente iguais às despesas. No entanto, essa é uma maneira simplista de se analisar o orçamento. Devemos observar as contas orçamentárias internamente, por meio das contas do orçamento corrente e de capital. Nessas contas “escondem-se” os desequilíbrios orçamentários.

A Constituição Federal de 1988 adota uma visão realista diante do déficit orçamentário ao conceituá-lo. Nas classificações orçamentárias brasileiras, é possível verificar que o déficit aparece embutido nas contas públicas por meio das contas denominadas operações de crédito, que classificam os financiamentos de investimentos estatais de longo prazo, bem como a rolagem da dívida, através de operações de curto prazo para recompor seu caixa (são, geralmente, operações correntes). Essas operações acabam se transformando em operações de longo prazo com a colocação de títulos e obrigações emitidos pelos tesouros das três esferas. Para evitar tais operações a CF/88, no artigo 167, inciso III, optou por restringir as operações de crédito às despesas com investimentos (Regra de Ouro).

A utilização de déficits orçamentários é recomendação da teoria keynesiana para solucionar crises econômicas. Em geral, esses déficits tendem a permanecer por longos períodos constando dos orçamentos, levando ao aumento rápido do endividamento público, trazendo consequências graves para a população que, mais cedo ou mais tarde, terá que pagar a conta. É preciso salientar que uma política de gastos públicos que contemple superávits continuados também traz malefícios à economia, assim como déficits orçamentários. Vai depender apenas do período econômico por que passa o país.

■ Orçamento Bruto

Esse princípio estabelece que todas as parcelas de receitas e despesas devem constar do orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de deduções. Busca-se com essa regra impedir a inclusão de importâncias líquidas, ou seja, descontando despesas que serão efetuadas por outras entidades e, com isso, gravando o orçamento e impedindo sua completa visão, conforme preconiza o princípio de universalidade. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira pela Lei nº 4.320/64, no artigo 6º, §1º, que transcrevemos a seguir:

Todas as receitas e despesas constarão da lei de orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

As cotas de receita que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.

■ Não Afetação de Receitas

O propósito desse princípio é definido da seguinte maneira: “Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos” (GIACOMONI, 2004, p. 76). Essa é uma exigência de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de seu orçamento sem restrições ou comprometimentos e, desta forma, atender às despesas conforme suas prioridades e necessidades. Deve-se observar que orçamentos excessivamente vinculados trazem dificuldades de toda sorte, principalmente no que diz respeito escassez de recursos em programas de elevada prioridade e excesso em outros com menor importância, mas que possui recursos vinculados legalmente.

A Constituição Federal consagra esse princípio pelo artigo 167, incisos IV e IX. No entanto, abre exceções ao princípio nos artigos 158 e 159, que tratam das participações dos Estados, Municípios e Distrito Federal no produto da arrecadação dos impostos, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre a propriedade rural, sobre a propriedade de veículos automotores, sobre a circulação mercadorias e a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Além dessas exceções, conforme artigo 212 da CF/88, temos a vinculação da aplicação da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, onde a União deve aplicar nunca menos que 18% e os Estados, Distrito Federal e Municípios, nunca menos que 25% nessas áreas.

■ Regra de Ouro

A Constituição Federal de 1988 adota uma visão realista diante do déficit orçamentário. Nas classificações orçamentárias brasileiras, é possível verificar que o déficit pode aparecer embutido nas contas públicas por meio das contas denominadas operações de crédito. Essas operações acabam se transformando em operações de longo prazo com a colocação de títulos e obrigações emitidos pelos tesouros das três esferas.

Imagine um orçamento hipotético de determinado ente da Federação que tivesse a seguinte estrutura:

Situação I

RECEITAS		DESPESAS	
Correntes		Correntes	1.000
Impostos		Pessoal	
Taxas		Juros da Dívida	
Contribuições		Outras Despesas Correntes	1.000
Capital	1.000	Capital	
Alienação de Bens		Investimento	
Operações de Crédito	1.000	Inversão Financeira	
Transferências de Capital		Amortização da Dívida	
Total	1.000	Total	1.000

Observe que nessa situação o ente federado estaria respeitando o princípio do equilíbrio, pois suas receitas estão iguais às despesas. No entanto, ao analisarmos as rubricas orçamentárias que compõem o referido orçamento, verificamos que o ente está financiando todas as suas despesas correntes por meio de endividamento, ou seja, com receitas de operações de crédito. Para evitar tais operações, a Constituição de 1988, no artigo 167, inciso III, estabeleceu um limite para esse endividamento ao restringir as operações de crédito ao montante das despesas de capital (Regra de Ouro).

“Art. 167. São vedados

.....

.....

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;”

No exemplo anterior as operações de crédito somam \$ 1.000 unidades monetárias e o montante das despesas de capital é nulo. Assim, caso um determinado ente propusesse um orçamento nos moldes da situação I, esse seria considerado inconstitucional, pois estaria violando a regra de ouro estabelecida na Constituição.

É importante salientar que a regra de ouro não veda a utilização de receitas oriundas de operações de crédito para realização de despesas correntes, mas determina que o montante das operações de crédito não pode exceder o montante das despesas de capital. Nesse sentido, poderíamos ter a seguinte situação:

Situação II

RECEITAS		DESPESAS	
Correntes	2.000	Correntes	1.900
Impostos	900	Pessoal	900
Taxas	300	Juros da Dívida	
Contribuições	800	Outras Despesas Correntes	1.000
Capital	1.000	Capital	1.100
Alienação de Bens		Investimento	300
Operações de Crédito	1.000	Inversão Financeira	
Transferências de Capital		Amortização da Dívida	800
Total	3.000	Total	3.000

Na situação II, a utilização da receita de operações de crédito para realização de outras despesas correntes foi compensada pela utilização de receitas de taxas e contribuições para despesas de investimento e amortização da dívida, respectivamente. Nesse caso, o montante das despesas de capital (\$ 1.100) é maior do que as receitas de operações de crédito (\$ 1.000). Portanto, o ente estaria cumprindo a regra de ouro, apesar de estar aplicando receitas de operações de crédito em despesas correntes.

Mecanismos Retificadores do Orçamento

7.1. Créditos Adicionais

O orçamento anual é produto de um processo de planejamento que incorpora as intenções e as prioridades da coletividade. Entretanto, é possível que durante a execução do orçamento ocorram situações, fatos novos ou mesmo problemas não previstos na fase de elaboração. Há que se criar mecanismos que venham a corrigir essas falhas de previsão e retifiquem o orçamento. Esses mecanismos são denominados de créditos adicionais.

O orçamento não deve ser uma “camisa de força” que obrigue os administradores a seguirem exatamente aquilo que está estabelecido no programa de trabalho e a natureza da despesa aprovados na lei de meios. Em vista disso, o art. 40 da Lei nº 4.320/1964 permite que sejam abertas novas dotações para ajustar o orçamento com os objetivos a atingir. São as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária anual.

7.2. Créditos Adicionais

7.2.1. Classificação dos Créditos Adicionais

De acordo com o art. 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais podem ser classificados como:

- a) suplementares – são os créditos adicionais destinados a reforço de dotação orçamentária já existente no orçamento;
- b) especiais – são destinados a despesas para as quais não haja dotação específica; e
- c) extraordinários – são destinados a atender a despesas urgentes e imprevistas, casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

8.1. Conceito

Várias definições de receitas públicas encontram-se nos mais diversos e renomados compêndios de Direito Financeiro. Algumas conceituações, listadas adiante, procuram traduzir a receita pública como sendo, de maneira simples, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos para o atendimento das necessidades da coletividade, ou seja, a finalidade estatal. Vale lembrar que nem todo ingresso de recursos representa uma receita pública. Existem ingressos que representam meras entradas de recursos nos cofres públicos, como veremos em seguida.

Desta maneira, as receitas públicas podem ser conceituadas das mais diversas formas:

É um conjunto de ingressos financeiros com fonte e fatos geradores próprios e permanentes oriundos da ação e de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio, na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (TEIXEIRA MACHADO).

É a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (ALIOMAR BALEEIRO).

A gestão pública está relacionada com o orçamento anual, o movimento financeiro e as mutações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro anual. Entre os meios de que dispõe a administração pública, estão os ingressos orçamentários, tratados aqui como receitas, e os ingressos extraorçamentários, que, por sua vez, não são receitas.

Em respeito ao princípio orçamentário da universalidade, todos os ingressos orçamentários são caracterizados como receitas e estão previstos no orçamento anual, em que estão destacadas as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Vale salientar que, em respeito ao que estabelece o artigo 57 da Lei nº 4.320/1964, serão classificados como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no orçamento.

Além disso, existe caso de estorno de despesa orçamentária, que, apesar de se caracterizar como ingresso de recursos, caso ocorra no mesmo exercício em que aconteceu a despesa, deverá ser registrado como estorno de despesa e não como receita.

Os ingressos extraorçamentários não estão previstos no orçamento e correspondem a fatos de natureza financeira decorrentes da própria gestão pública. São valores que entram nos cofres públicos, mas que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Eis alguns exemplos:

- depósito em caução;
- depósito para recursos;
- depósitos para quem de direito;
- consignações a pagar.

8.2. Classificação da Receita

No que se refere à classificação orçamentária, a receita, assim como a despesa, possui classificações próprias. Entre elas, podemos destacar:

- a) classificação por categorias econômicas (natureza da receita); e
- b) classificação por fontes de recursos.

8.2.1. Por Categorias Econômicas

O artigo 11 da Lei nº 4.320 estabelece que o sistema classificatório das receitas seja feito de acordo com a categoria econômica: receitas correntes e receitas de capital.

Devemos destacar que esse também é um dos critérios de classificação da despesa (despesas correntes e despesas de capital). Com isso, temos o orçamento corrente (receitas e despesas correntes) e o orçamento de capital (receitas e despesas de capital).

■ Receitas Correntes

As receitas correntes são compostas de receitas derivadas (receita tributária) e receitas originárias (receitas patrimonial, industrial, entre outras). Segundo a Lei nº 4.320, em seu artigo 11, § 1º, são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em despesas correntes.

■ Receitas de Capital

As receitas de capital (receitas secundárias), ainda conforme aquela lei, nos §§ 2º e 3º, são provenientes da realização de recursos oriundos da contração de dívidas (operações de crédito internas e externas); da conversão, em espécie, de bens e direitos (alienação de bens móveis e imóveis); dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privados destinados a atender a despesas classificáveis em despesas de capital; e do superávit do orçamento corrente (diferença positiva entre receitas e despesas correntes).

8.2.2. Por Fonte de Recursos

A classificação por fontes de recursos vai indicar a origem e destinação legal da receita e como se dá a sua arrecadação, isto é, se a instituição detentora da receita é a mesma que arrecada o recurso para sua posterior aplicação.

8.3. Estágios da Receita

O Regulamento de Contabilidade Pública, instituído pelo Decreto Federal nº 15.783, de 08 de novembro de 1922, que regulamentou o Código de Contabilidade Pública baixado pelo Decreto Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, estabelece, em seu artigo 139, que toda receita do Estado percorre três estágios: fixação, arrecadação e recolhimento. Tendo como parâmetro os princípios orçamentários, inclui-se ainda o estágio da previsão orçamentária da receita.

■ Previsão

É a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício.

■ Lançamento

De acordo com artigo 53 da Lei nº 4.320/1964, o lançamento da receita é assim definido:

“... é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece que o lançamento compete privativamente à autoridade administrativa, preenchendo as finalidades de:

- a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação;
- b) calcular o montante do tributo devido;
- c) identificar o sujeito passivo; e, conforme o caso,
- d) propor a penalidade cabível.

É preciso destacar que algumas receitas não estão sujeitas a lançamento e ingressam diretamente no estágio arrecadação. É o caso, por exemplo, das receitas realizadas pelo lado empresarial do Estado, isto é, receita originária. Só passam pela fase de lançamento as receitas provenientes de tributos, receitas derivadas.

■ Arrecadação

É o segundo estágio a ser percorrido pela receita lançada. O momento da arrecadação é aquele em que os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores, geralmente através de estabelecimentos bancários oficiais ou privados, devidamente credenciados, a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado.

Duas observações devem ser feitas aqui. A primeira refere-se a que os agentes arrecadadores devem fornecer recibo das importâncias arrecadadas, contendo nome do contribuinte, proveniência e classificação, data e assinatura do recebedor.

■ Recolhimento

Caracteriza-se pela entrega do produto da arrecadação efetuada pelos agentes arrecadadores diretamente ao caixa da União, Tesouro Nacional. Só pelo recolhimento, em conta específica, é que se pode dizer que os recursos estão disponíveis para a utilização pelos gestores financeiros, em nome da União.

Não é demais lembrar que artigo 56 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”.

9.1. Conceito

É o espaço de tempo compreendido entre o início da execução orçamentária e a data de seu término. No caso brasileiro, conforme determina o art. 34 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

9.2. Conta Única do Tesouro Nacional

9.2.1. Conceito e Previsão Legal

Pode-se dizer que as diretrizes para a criação de uma conta única tiveram seu início a partir da publicação da Lei nº 4.320, em 1964, estabelecendo, no artigo 56, que o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação em ação de caixas especiais.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ao promover a organização da administração federal e estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa, determinou ao Ministério da Fazenda que promovesse a unificação dos recursos movimentados pelo Tesouro Nacional, por meio de sua Caixa, junto ao agente financeiro da União, com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso.

Essa determinação legal foi cumprida em setembro de 1988, com a promulgação da Constituição, quando todas as disponibilidades do Tesouro Nacional, existentes nos agentes financeiros, foram transferidas para o Banco Central do Brasil, em uma conta única centralizada, exercendo o Banco do Brasil a função de agente financeiro do Tesouro Nacional.

“As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central (...)”
(Constituição Federal, art. 164, § 3º).

A instituição da conta única possibilitou a racionalização da administração financeira, reduzindo a pressão sobre o caixa do Tesouro, além de agilizar os processos de transferência de recursos e os pagamentos a terceiros.

A Conta Única do Tesouro Nacional mantida no Banco Central constitui a unificação de todas as disponibilidades financeiras das unidades gestoras do governo federal participantes do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi).

A partir da edição da Medida Provisória nº 1.782, de 14.12.1998, atual MP nº 2.170-36, de 23.08.2001, as disponibilidades das autarquias, fundos e fundações públicas passaram obrigatoriamente a ser movimentadas sob os mecanismos da conta única.

Assim, o arcabouço legal existente até 2006 não permite que os órgãos públicos movimentem recursos fora da conta única, em contas correntes mantidas em instituições financeiras públicas ou privadas. Sendo essa a regra geral, as exceções ficarão apenas para as contas de unidades gestoras *off-line*, as contas em moeda estrangeira e outras autorizadas pela STN, por meio da IN STN 04, de 30.08.2004.

9.2.2. Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi)

O Siafi, como sistema computacional, foi implantado em 1987, tornando-se, desde então, um importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do governo federal.

Um dos objetivos gerais do Siafi é o de fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, pela unificação dos recursos de caixa do Governo Federal.

Assim, a implantação do Siafi, viabilizada a partir da criação da Secretaria do Tesouro Nacional, teve papel importante no processo de unificação das contas bancárias, no âmbito do governo federal, contribuindo também na melhoria do processo de administração de caixa.

O Siafi é o principal instrumento utilizado para a movimentação do caixa único. Trata-se de mecanismo que interliga, através de terminais de computador, milhares de unidades da administração pública em todo o País.

São integrados ao sistema os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo a administração direta, como os tribunais, as câmaras legislativas e os ministérios, e também as entidades da administração indireta, como as autarquias, fundações públicas. Nos últimos anos, a LDO tem trazido a determinação de que as empresas estatais dependentes passem a utilizar o Siafi na modalidade total. Além das entidades públicas vinculadas ao Governo Federal entidades estaduais, municipais e privadas utilizam o SIAFI mediante convênio ou termo de cooperação.

Fundamentalmente, o Siafi representa sistema informatizado de processamento da contabilidade do governo federal. Cada unidade administrativa do governo está ligada *online* ao Siafi, e realiza no sistema os registros contábeis correspondentes aos seus atos de gestão. Os recursos de caixa do Tesouro são colocados à disposição das unidades também mediante registro contábil, no qual se apropria, à conta de disponibilidades financeiras da entidade beneficiária, o montante que lhe está sendo destinado.

A unidade, possuindo limite de saque a conta única em conta contábil específica, poderá emitir no Siafi as ordens bancárias, documentos utilizados para a realização dos pagamentos do Governo Federal.

9.3. Manutenção dos Recursos no Bacen

Por deter os recursos da conta única, o Bacen paga ao Tesouro Nacional remuneração sobre o saldo diário, calculada mediante utilização de taxas de encargos compatíveis com as do mercado financeiro. Desde 18 de janeiro de 1999, essa remuneração corresponde à taxa média aritmética ponderada da rentabilidade intrínseca dos títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal interna de emissão do Tesouro Nacional em poder do Banco Central do Brasil (MP nº 2.179-36, de 24/08/2001).

O Banco Central do Brasil recolhe ao Tesouro Nacional, no último dia de cada decêndio, o valor da remuneração incidente sobre os saldos diários dos depósitos da União existentes no decêndio imediatamente anterior.

9.4. Agente Financeiro do Tesouro Nacional

Escolhido como agente financeiro do Tesouro Nacional, por ter uma rede de agências que cobre todo o território do País e ser um banco federal, cabe ao Banco do Brasil função destacada na movimentação da conta única.

Cada unidade que movimenta a conta única adota uma agência específica do Banco do Brasil para a realização de seus pagamentos, denominada agência de relacionamento. Essa agência somente realiza a liquidação das ordens bancárias emitidas pelas suas respectivas unidades-clientes, mediante verificação de dois instrumentos de controle: as assinaturas dos responsáveis pelas unidades, e a verificação, em seu próprio sistema de processamento, quanto à regularidade da emissão da ordem bancária no Siafi.

9.5. Subconta da Previdência

A receita da Previdência compreende a arrecadação de contribuições previdenciárias, por meio das Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS) pela rede bancária, da parcela arrecadada por Darf sob a sistemática do “Simples” e demais receitas da Previdência, líquidas de restituições de contribuições previdenciárias e transferências a terceiros.

A necessidade de demonstrar os ingressos e saídas de recursos da Previdência separados dos valores do Tesouro Nacional no Banco Central determinou a criação da subconta da Previdência junto àquela autoridade monetária.

9.6. Ingressos na Conta Única

■ Receitas Administradas pela SRF e INSS

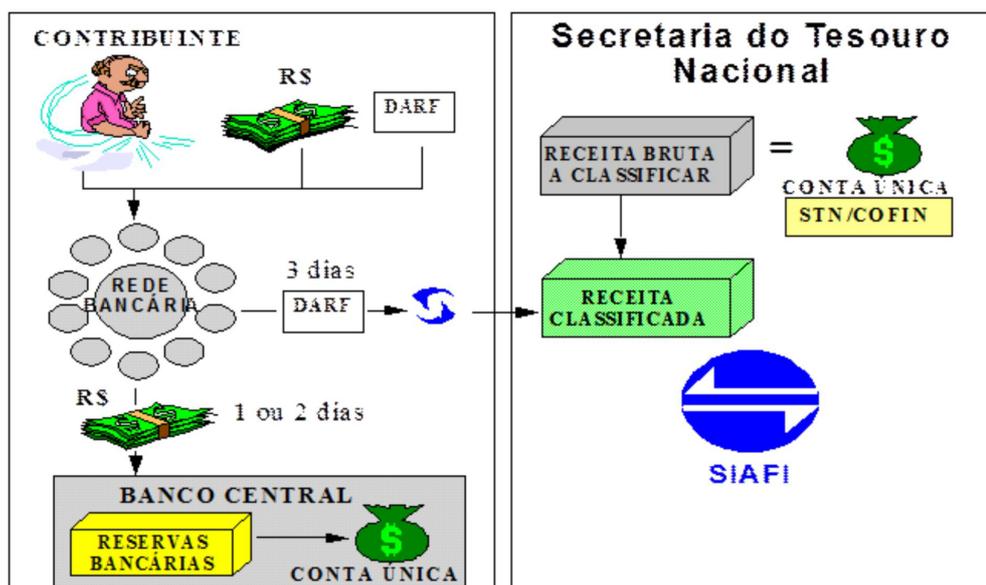
Um dos processos integrantes da conta única, o ingresso dos recursos, se dá quando o contribuinte efetua o pagamento de seus tributos por meio de Darf, junto à rede bancária. A rede bancária efetua o recolhimento dos valores arrecadados em nome do governo federal à conta única no Bacen, no prazo de até dois dias. A opção pelo recolhimento no 2º dia implica o pagamento pela rede bancária da variação da taxa Selic. As informações do Darf são encaminhadas, no prazo máximo de 3 (três) dias, ao Serviço Federal de

Processamento de Dados (Serpro), que processa, em nome da Secretaria da Receita Federal, a classificação decencial das receitas arrecadadas.

No caso da arrecadação da contribuição previdenciária, por meio da Guia da Previdência Social (GPS), segue-se basicamente o mesmo roteiro, diferenciando-se apenas o órgão que processa as informações da arrecadação, que nesse caso é a Dataprev e o período de classificação da receita, que acontece mensalmente após o envio dos relatórios ao INSS.

Ingressos na Conta Única

Recursos da União



■ Guia de Recolhimento da União (GRU)

Desde a criação da sistemática de depósito identificado na conta única, o número de unidades que arrecadam nesta modalidade e os montantes arrecadados cresceram significativamente. Naquela época já se previa, oportunamente, o aperfeiçoamento do processo de depósito direto na conta única de forma a permitir melhor controle dos valores ingressados e acesso às informações gerenciais. Além disso, várias unidades vinham demandando melhorias para atender a suas necessidades, entre elas a de identificar o depositante, que no início somente era possível por meio de convênio de cobrança com o banco, que gerava custo de tarifas para a unidade.

Com o objetivo de atender ao disposto no art. 98, da Lei nº 10.707, de 30.07.2003 (LDO), foi implantada a Guia de Recolhimento da União (GRU), que cria um documento único e padronizado para registrar os ingressos de valores na conta única, em substituição ao mecanismo de depósito direto na conta única. Para viabilizar esta arrecadação e a imediata classificação da receita, foi criada, no SIAFI, uma tabela única de códigos de recolhimento, administrada pela STN, cujos códigos têm 6 (seis) dígitos, sendo o último, um dígito verificador (DV).

A GRU veio também com o propósito de reduzir custos com despesas bancárias existentes na antiga sistemática de arrecadação e a busca por mais controle da arrecadação e maior transparência na classificação das receitas arrecadadas.

Assim, a GRU é o documento padronizado para efetuar todo e qualquer depósito na conta única do Tesouro, excetuado o caso de receita administrada pela SRF e pelo INSS, que deve, respectivamente, ser efetuado por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e da Guia da Previdência Social (GPS). Além do recolhimento de receitas, a GRU também é utilizada para registrar os demais ingressos, tais como: estorno de despesa, caução, depósito de terceiros etc.

Dessa forma, com a implantação desse novo documento, o Governo Federal passa a dispor de somente três documentos para realizar todo e qualquer ingresso de recursos na conta única do Tesouro Nacional, quais sejam: GRU, Darf e GPS.

Quase a totalidade dos doutrinadores acata o conceito de despesa pública formulado por Aliomar Baleeiro. Segundo ele, a despesa pública pode significar:

[...] o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos...; ou

[...] a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.

Essas definições guardam características importantes da despesa pública. A mais importante delas é a de que deve ser sempre antecedida de previsão orçamentária, que fará a fixação do total de despesas. Devemos notar que a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal proíbem a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Vale lembrar que nem todo desembolso de recursos representa uma despesa pública. Existem desembolsos que representam meras saídas de recursos dos cofres públicos, como veremos em seguida.

Da mesma forma que ocorre com a receita pública, a despesa pública está relacionada com o orçamento anual, podendo ser classificada dentro dos conceitos de desembolsos orçamentários, tratados aqui como despesas, e os desembolsos extraorçamentários que, por sua vez, não são despesas.

Em respeito ao princípio orçamentário da universalidade, todos os desembolsos orçamentários são caracterizados como despesas e deverão possuir previsão no orçamento.

Cabe ressaltar que as restituições de tributos são saídas de caixa que, apesar de se relacionarem com a execução orçamentária da receita, não se caracterizam como despesas orçamentárias, enquadrando-se, portanto, como desembolsos extraorçamentários, independentemente do exercício em que ingressou a receita.

Os desembolsos extraorçamentários, como a própria denominação sugere, não estão previstos no orçamento e correspondem a fatos de natureza financeira decorrentes da própria gestão pública. São valores que saem dos cofres públicos em contrapartida de baixas de passivos financeiros, não alterando o patrimônio da entidade. Eis alguns exemplos:

- devolução em caução;
- devolução de depósito judiciais;
- devolução de depósitos para quem de direito;
- pagamento de consignações.

Como podemos ver, há disciplina bastante específica que regula a realização de despesas públicas para essa ou aquela finalidade.

10.1. Classificação da Despesa

O orçamento-programa anual pode ser classificado das mais diferentes formas como, por exemplo, pelo objeto adquirido, pelo órgão que fez a aquisição, ou pela data de aquisição. Isso se deve à linguagem essencialmente contábil do orçamento, que nasceu com esse tipo de representação e se mantém por atender às suas múltiplas finalidades, que são:

- antecipar as situações patrimoniais;
- registrar as movimentações do patrimônio; e
- demonstrar os resultados alcançados pela gestão pública.

São, ao mesmo tempo, instrumentos de análise e de síntese, pois, no primeiro caso, possibilita a representação de toda e qualquer variação nos elementos patrimoniais no menor nível de detalhamento; e, no segundo, permite o agrupamento das contas de forma a permitir uma visão global dos resultados alcançados pela gestão.

O modelo brasileiro de classificação da despesa observa quatro critérios:

- classificação institucional (ou departamental);
- classificação funcional-programática;
- classificação por categorias econômicas;
- classificação quanto à natureza da despesa; e
- classificação por elemento de despesas.

10.1.1. Classificação Institucional

10.1.1.1. Conceito

Compreende a classificação das despesas conforme as instituições autorizadas a realizá-las, relacionando os órgãos da administração pública direta ou indireta.

É o mais antigo critério de classificação da despesa e sua finalidade principal é evidenciar as unidades governamentais responsáveis pela execução da despesa, ou seja, os órgãos que gastam os recursos em conformidade com a programação orçamentária, visando a fixar as responsabilidades e os consequentes controles e avaliações.

Essa classificação parte da divisão dos três Poderes públicos: Legislativo, Executivo e Judiciário. Cada um dos Poderes é dividido em três tipos de instituições: órgãos que são subdivididos em unidades orçamentárias que são, por sua vez, subdivididas em unidades administrativas. Ressalte-se que as unidades administrativas não constam da codificação dessa classificação. Assim, podemos dizer que:

- a) Órgãos: são o nível institucional que, a título de subordinação ou supervisão, agrega determinadas unidades orçamentárias e unidades administrativas. Ex: Presidência da República, Ministério da Educação e Ministério de Minas e Energia.
- b) Unidades orçamentárias: são os grupamentos de serviços subordinados ao mesmo órgão a que são consignadas dotações orçamentárias próprias. Ex: Secretaria de Administração Federal, Instituto Benjamim Constant, Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica.
- c) Unidades administrativas: são o nível institucional que, por não possuir autonomia orçamentária, necessita de uma unidade orçamentária para a obtenção de recursos.

10.1.2. Classificação Funcional

10.1.2.1. Conceito

A classificação funcional da despesa é composta por um rol de funções e subfunções prefixadas, agregando os gastos públicos por área de ação governamental, nas três esferas. Por ser de aplicação comum e obrigatória no âmbito dos Municípios, dos Estados e da União, a classificação funcional permitirá a consolidação nacional dos gastos do setor público.

Considerada a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, visa a fornecer informações das realizações do governo, apresentando:

- a) Relação de funções que representa o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. Exemplos: agricultura; organização agrária; educação; saúde.
- b) Relação de subfunções que representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estão relacionadas. Exemplos: defesa sanitária vegetal; colonização; ensino fundamental; assistência hospitalar e ambulatorial.
- c) Relação de programas que são instrumentos de organização da ação governamental, que articula um conjunto de ações que, juntas, concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos no PPA, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade.

10.1.2.2. Subfunção

A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público. Na nova classificação, a subfunção identifica a natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes.

Assim, a classificação funcional será efetuada por intermédio da relação da ação (projeto, atividade ou operação especial) com a subfunção e a função.

Exemplo: uma atividade de pesquisa na Fiocruz do Ministério da Saúde deve ser classificada – de acordo com sua característica – na subfunção nº 571 “Desenvolvimento Científico” e na função nº 10 “Saúde”.

10.1.2.3. Programa

Há convergência entre as estruturas do PPA e do orçamento anual a partir do programa, “módulo” comum integrador do PPA com o orçamento. Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses documentos uma integração desde a origem, sem a necessidade, portanto, de buscar-se uma compatibilização entre módulos diversificados. O programa age como único módulo integrador, e os projetos e as atividades, como instrumento de realização dos programas.

Cada programa contém, no mínimo, objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tem por fim modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. Os produtos dos programas dão origem aos projetos e atividades. A cada projeto ou atividade só pode estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dá origem à meta.

Os programas são compostos por atividades, projetos e uma nova categoria de programação denominada operações especiais.

O programa é o instrumento de organização da atuação governamental. Articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos no PPA, visando à solução de um problema ou o atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade.

10.1.2.4. Projetos, Atividades e Operações Especiais

A abertura dos programas será feita por meio de projetos, atividades e operações especiais, que são os menores níveis de especificação da programação do governo com destinação de recursos na lei orçamentária anual.

O projeto é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, que se realizam num período limitado de tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.

A atividade é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

As operações especiais são ações que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. São despesas passíveis de enquadramento nesta ação: amortizações e encargos, aquisição de títulos, pagamentos de sentenças judiciais, indenizações, pagamentos de inativos entre outras.

A localização do gasto é o menor nível de detalhamento na lei, e na fase da elaboração, é onde o órgão setorial apropria o valor financeiro da sua proposta orçamentária.

10.1.3. Classificação por Categorias Econômicas

Os critérios institucional e funcional têm grande utilidade administrativo-gerencial, pois alimentam com informações as etapas de programação, tomada de decisões, execução,

avaliação e controle. O critério por categorias econômicas visa a dar informações sobre os efeitos que o gasto público tem na atividade econômica de um país. Pode indicar com precisão qual a contribuição do governo para a renda nacional e se essa contribuição está aumentando ou diminuindo. Pode indicar, ainda, a parcela propiciada pelo setor governamental para a formação de capital de um país. Além disso, pode demonstrar, comparando-se os diversos exercícios financeiros, se o governo está contribuindo para aumentar as pressões inflacionárias, uma vez que suas atividades aumentam a demanda por bens e serviços, produzindo inflação.

10.1.3.1. Codificação Econômica

Segundo a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 12, a despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

■ Despesas Correntes

As despesas correntes são destinadas à manutenção e funcionamento dos serviços públicos gerais anteriormente criados na administração pública direta ou indireta, e, ao se converterem em moeda, são consumidos na corrente do mercado.

No entender de Machado Jr. e Reis, a definição apresentada no corpo da legislação é pobre porque se limitou a falar apenas em manutenção, esquecendo-se de que, na maioria dos casos, as despesas de custeio destinam-se à operação dos serviços. Acrescentam, ainda, que a definição deu uma imagem estática da administração pública, em que só cuidaria da manutenção e do funcionamento, sem se preocupar em expandir ou mesmo melhorar as suas atividades.

■ Despesas de Capital

As despesas de capital são efetuadas pela administração pública com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital (máquinas, veículos, equipamentos, imóveis, entre outros) que enriquecerão o patrimônio público ou serão capazes de gerar novos bens e serviços.

10.1.3.2. Codificação por Grupo de Despesa

■ Despesas Correntes

3.1.00.00 - Pessoal e Encargos Sociais

3.2.00.00 - Juros e Encargos da Dívida

3.3.00.00 - Outras Despesas Correntes

■ Despesas de Capital

4.4.00.00 - Investimentos

4.5.00.00 - Inversões Financeiras

4.6.00.00 - Amortizações da Dívida Interna

10.1.4. Classificação por Elemento de Despesa

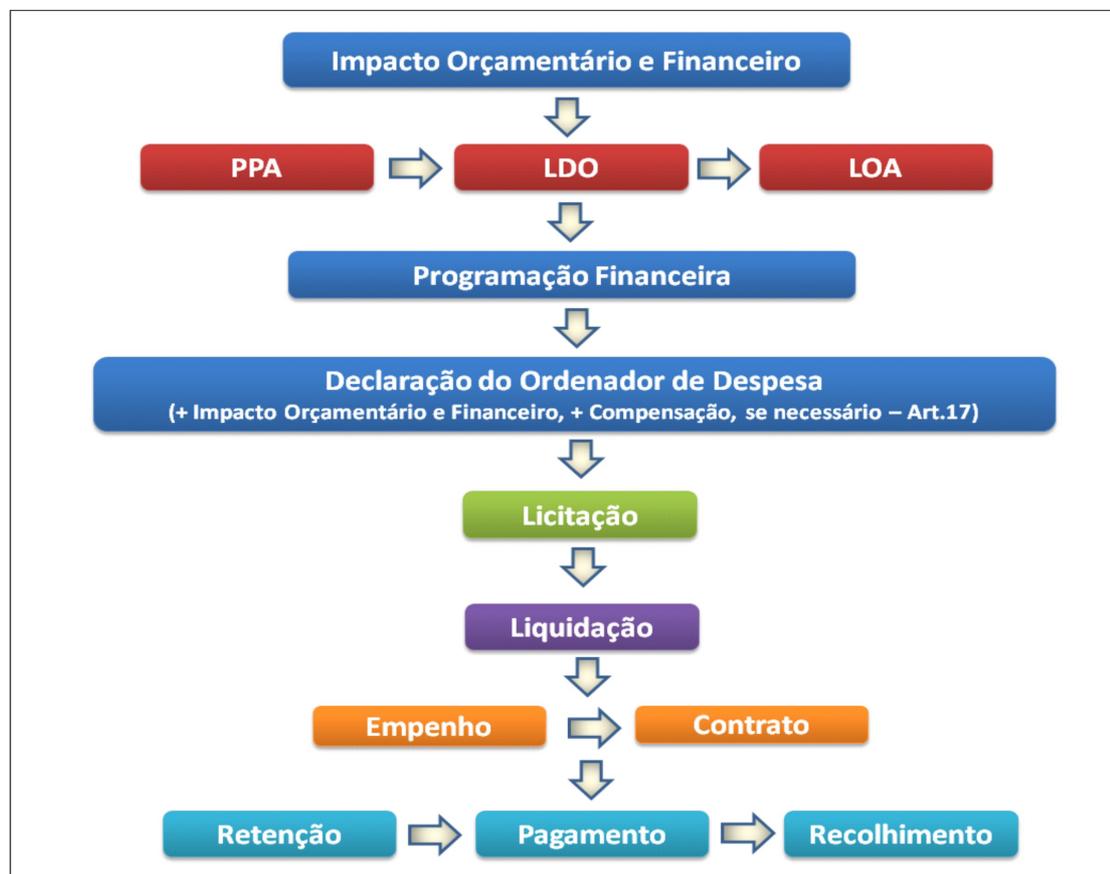
Essa classificação, também conhecida por objeto de despesa, poderia ser enquadrada em uma subclassificação da classificação por natureza, visto que estão intimamente

correlacionadas. A classificação por elemento de despesa serve para classificar os bens ou serviços adquiridos, independentemente das suas finalidades. Assim, temos as despesas com pessoal, obrigações patronais, serviços de terceiros, obras e instalações, entre outras.

10.2. Geração da Despesa

A Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320/64, a Lei nº 8.666/93 (Lei das Licitações) e a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), mais especificamente nos arts. 16 e 17, constituem o que se pode chamar de “ordem orçamentária e financeira”. Essa ordem existe e é necessária porque deve haver uma separação muito clara entre o que é público e o que é privado. Quando um cidadão gasta seu próprio dinheiro, é conveniente que planeje como irá fazê-lo, mas não será punido se não o fizer. Com o dinheiro público, é preciso ter mais cuidado. Assim, quando o funcionário público faz uma despesa, está administrando os recursos que o povo colocou à disposição do governo e deve cumprir algumas regras que são estabelecidas por leis. A administração do dinheiro público exige mais responsabilidade.

O que denominamos de “ordem orçamentária e financeira” não se refere apenas à existência de um ordenamento jurídico, com requisitos que precisam ser atendidos. Referimo-nos também a uma sequência específica, predeterminada e ordenada de requisitos. O § 4º do art. 16 da LRF, por exemplo, estabelece que a “declaração do ordenador de despesa” e o impacto orçamentário-financeiro são condição prévia para empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras e desapropriação de imóveis urbanos. Assim, a ordem dos procedimentos não é um detalhe.



A ordem orçamentária e financeira, estabelecida pela legislação, é a seguinte:

- **Primeiro passo:** com o objetivo de orientar a elaboração dos instrumentos de planejamento, PPA, LDO e LOA, deve-se fazer a estimativa de impacto orçamentário-financeiro.
- **Segundo passo:** a despesa deve fazer parte de um programa do PPA e não pode contrariar nenhuma das disposições da LDO, além de estar de acordo com suas diretrizes, objetivos e prioridades. Isso inclui os Anexos da LDO, que também devem ser respeitados.
- **Terceiro passo:** deve-se verificar se aquela despesa está autorizada pelo orçamento ou pelos seus créditos adicionais. Isso quer dizer que deve haver no orçamento uma dotação suficiente, no caso de uma despesa específica. Se a despesa for abrangida por um crédito genérico, então, a soma de todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, não deve ultrapassar a dotação prevista para aquele programa de trabalho naquele exercício. É como se, a cada despesa, o ordenador estivesse fazendo o controle do “saldo orçamentário”, exatamente como se faz no controle da conta bancária particular, anotando no canhoto do talão de cheques. Assim, evita-se que a soma das despesas supere a autorização orçamentária. Lembre-se que, um dos princípios do orçamento é o da universalidade: nenhuma despesa pode ser realizada fora do orçamento.
- **Quarto passo:** depois de aprovado o orçamento, deve ser elaborada uma programação financeira e orçamentária, que é o planejamento da própria execução naquele exercício, em função da previsão de receitas. A STN faz de modo geral em valores globais, mas as setoriais devem fazer no âmbito de cada órgão e para seus órgãos supervisionados, principalmente no que se refere às receitas próprias.
- **Quinto passo:** é importante que toda a despesa seja acompanhada por uma “declaração do ordenador de despesa” de que todos os requisitos foram respeitados. Além disso, de acordo com o art. 16 da LRF, toda criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa deverá estar acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois seguintes. E, de acordo com o art. 17, se a despesa for obrigatória de duração continuada, deve-se indicar o mecanismo de compensação.
- **Sexto passo:** deve-se verificar se a despesa deve ser licitada. Nesse sentido, convém observar todas as determinações da Lei nº 8.666/93, em particular, as condições de inexigibilidade e dispensa de licitação.

10.3. Empenho

De acordo com o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, “... é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (grifos nossos)”. Além disso, o *caput* do art. 59 da referida lei assinala que deve ser observado que o valor empenhado não poderá exceder o limite de crédito concedido na dotação orçamentária própria (ver também o art. 167, inciso II, da CF/88). Isso quer dizer que poderão ser feitos tanto empenhos quantos forem necessários, desde que o somatório deles não ultrapasse o montante da dotação.

Como se pode observar na conceituação contida no art. 58, acima mencionado, o Empenho possui as seguintes características:

- a) deve emanar de autoridade competente, chefe do Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito) em princípio, e por delegação de competência, o Ministro da Fazenda ou os secretários estaduais ou municipais da Fazenda, os diretores das demais entidades da administração pública, ou qualquer outro funcionário, denominado ordenador de despesas;
- b) cria para o Estado obrigação de pagamento; e
- c) essa obrigação de pagamento pode ser pendente ou não de implemento de condição. O implemento de condição será abordado mais adiante, na liquidação da despesa.

Diante dessa abordagem, Machado Jr. & Reis (2003) definem o empenho da seguinte maneira "... ato emanado de autoridade competente que determina a dedução do valor da despesa a ser realizada da dotação consignada no orçamento para atender a essa despesa. É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou serviço contratado será pago".

Tomemos o seguinte exemplo: o crédito concedido em um determinado programa de trabalho para MATERIAL DE CONSUMO é de R\$ 50.000,00. Durante o exercício financeiro foram realizadas compras de diversos materiais no valor de R\$ 35.000,00, restando, portanto um saldo de R\$ 15.000,00. As próximas compras deverão se limitar ao saldo existente na dotação, isto é, poderão ser feitas novas compras, contanto que não ultrapassem o limite do saldo de créditos concedidos para MATERIAL DE CONSUMO daquele programa (R\$ 15.000,00). Prosseguindo na exemplificação, poder-se-á fazer, digamos, 3 novas aquisições de material de escritório nos valores de R\$ 2.000,00, R\$ 10.000,00 e R\$ 3.000,00. O total das compras estaria dentro do limite de saldo de créditos concedidos e que somadas às aquisições anteriores, R\$ 35.000,00, perfazem o total de créditos concedidos a MATERIAL DE CONSUMO do programa de trabalho, que é de R\$ 50.000,00.

10.4. Liquidação

De acordo com o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, "... consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito". Posteriormente, o Decreto nº 93.872/1986, em seu art. 36, acrescentou no texto "... direito adquirido pelo credor ou entidades beneficiárias..." e "... respectivo crédito ou habilitação do benefício".

A liquidação é o que se pode chamar de uma auditoria de bens e serviços e tem a finalidade de apurar:

- a) a origem e o objeto que se deve pagar;
- b) a importância exata a pagar; e
- c) a quem deve se pagar a importância, para extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base:

- a) o contrato, ajuste ou acordo;

- b) a Nota de Empenho; e
- c) os comprovantes da entrega do material ou prestação efetiva do serviço.

10.5. Pagamento

Conforme o art. 62 da Lei nº 4.320/1964, “o pagamento da despesa só poderá ser efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”. É preciso observar que a liquidação da despesa permite à administração pública reconhecer a dívida como líquida e certa. Só então nasce a obrigação de pagar.

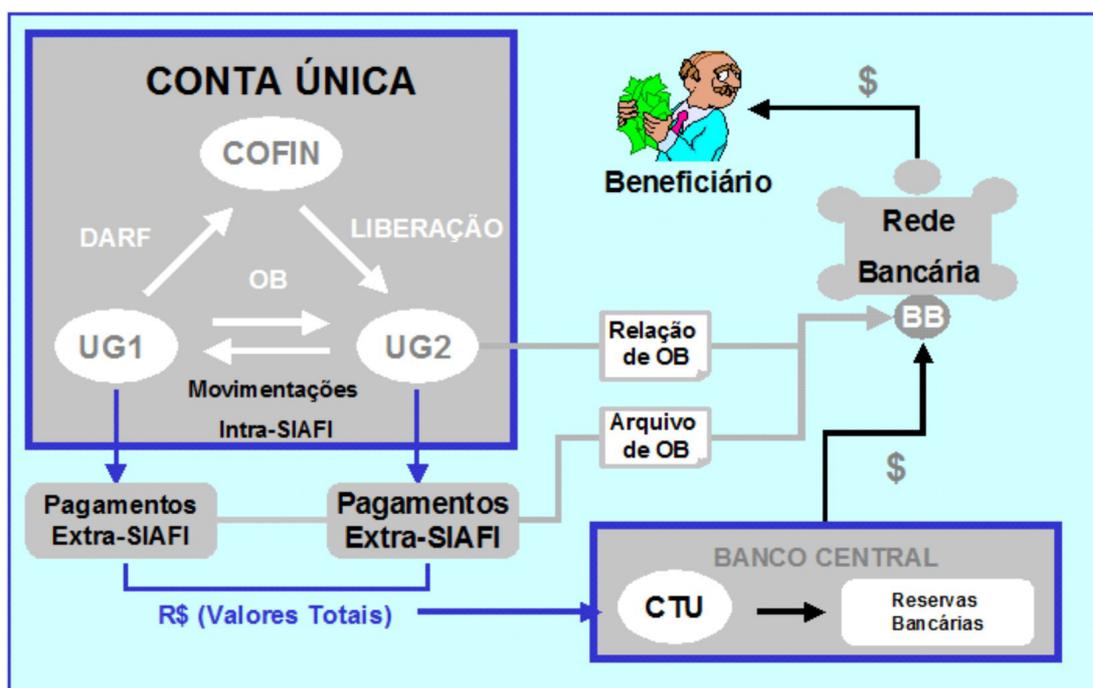
De acordo o art. 64 da supracitada lei, “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. E prossegue em seu *Parágrafo único*, “a ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade”.

10.6. Saídas da Conta Única do Tesouro Nacional

10.6.1. Sistemática de Pagamento

O dispêndio de recursos é o último processo integrante da conta única, traduzindo-se no pagamento. O pagamento, por sua vez, é o terceiro estágio da despesa, e consiste na entrega do numerário ao credor, extinguindo, dessa forma, a obrigação. Esse procedimento é efetuado, no Siafi, por meio da Ordem Bancária, que contém os dados necessários para o crédito na conta do favorecido uma vez disponibilizado, pelo Tesouro Nacional, o montante financeiro correspondente aos pagamentos a serem efetuados no dia.

Saídas da Conta Única



10.7. Restos a Pagar

O regime de competência exige que as despesas sejam contabilizadas conforme o exercício a que pertençam. Se uma despesa foi empenhada em um exercício e somente foi paga no exercício seguinte, ela deve ser contabilizada como pertencente ao exercício do empenho e o seu pagamento deve ser considerado, no exercício seguinte, como “extraorçamentário”.

Cabe ressaltar que o tratamento de extraorçamentário é diferente do que consideramos como saída extraorçamentária, quando tratamos do capítulo da despesa pública. Diferentemente da devolução de caução ou do pagamento de restituição, o pagamento de restos a pagar tem associação a um determinado empenho da despesa, não sendo, portanto, uma saída extraorçamentária. No entanto, para fins de elaboração dos demonstrativos de execução do orçamento do exercício, por já ter sido registrado como despesa do exercício anterior, essa será uma despesa “extraorçamentária”.

Conceito: consideram-se restos a pagar, de acordo com art. 36 da Lei nº 4.320/1964, as despesas empenhadas, mas não pagas, dentro do exercício financeiro (31.12). Para maiores esclarecimentos sobre o assunto, veja também arts. 35 e 67 do Decreto nº 93.872/ 86.

As despesas inscritas em restos a pagar classificam-se em:

a) Processadas: são despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, que já tenha feito entrega do material ou executado o serviço ou etapa de uma obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo e em condições de receber pagamento imediato.

b) Não Processadas: são as despesas que dependem ainda da prestação do serviço ou fornecimento do material, isto é, o direito do credor não foi apurado. São despesas ainda não liquidadas.

11.1. Distinção entre Crédito, Dotação e Recurso

A técnica orçamentária distingue as palavras crédito, dotação e recurso. O crédito orçamentário está associado a uma dotação orçamentária, isto é, um crédito é a autorização de despesas consignadas na Lei de Meios e a dotação é o limite de gastos dessa.

O recurso envolve o lado financeiro, ou seja, a quantidade de dinheiro ou saldo bancário a disposição de um crédito orçamentário. Podemos dizer que crédito e recursos são os dois lados de uma mesma moeda.

11.2. Descentralização de Créditos Orçamentários

A descentralização de créditos orçamentários é a transferência, por uma unidade orçamentária ou administrativa, para outra unidade, do poder de utilizar créditos orçamentários ou adicionais que estejam sob sua supervisão ou lhe tenham sido dotados ou transferidos. As operações descentralização de créditos são divididas em:

a) Destaque (Descentralização Externa): quando se tratar de atribuição de créditos destinados a atender a encargos gerais da União, e outros não consignados especificamente a ministérios ou órgão, em favor de ministério ou órgão equivalente, inclusive daquele a que estiver afeta a supervisão do crédito (IN/STN nº 012/87).

b) Provisão (Descentralização Interna): será utilizada nos casos de descentralização de créditos das unidades orçamentárias para as unidades administrativas sob a sua jurisdição ou entre essas, no âmbito do próprio ministério ou órgãos diferentes (IN/STN nº 012/87).

11.3. Descentralização de Recursos Financeiros

A movimentação de recursos entre as unidades do sistema de programação financeira é executada por meio de liberações de cotas, de repasses e de sub-repasses.

- **Cota:** é a primeira fase da movimentação dos recursos, realizada em consonância com o cronograma de desembolso aprovado pelo secretário do Tesouro Nacional.

Esses recursos são colocados à disposição dos órgãos setoriais de programação financeira (OSPF) mediante movimentação intra-Siafi dos recursos da conta única do Tesouro Nacional.

- **Repasse:** é a liberação de recursos realizada pelo órgão setorial de programação financeira para entidades da administração indireta, e entre essas; e ainda, da entidade da administração indireta para órgão da administração direta, ou entre essas, se de outro órgão ou ministério.
- **Sub-repasse:** é a liberação de recursos dos órgãos setoriais de programação financeira para as unidades gestoras de um ministério, órgão ou entidade.

Ordem de transferência concedida e recebida: é a denominação utilizada para representar as transferências de recursos financeiros para atender ao pagamento de restos a pagar, sendo classificada como uma transferência extraorçamentária. Pode ser encontrada sob a sigla de OTR (recebida) ou OTC (concedida). Essa movimentação de recursos financeiros se submete às mesmas etapas da programação financeira, isto é, passa pela “solicitação”, feita pelas unidades executoras aos seus OSPF, que consolidam a proposta do órgão e a encaminham ao órgão central, que por sua vez tem a incumbência da “aprovação” do valor a liberar e, finalmente, da “liberação” dos recursos financeiros.

11.4. Descentralização de Recursos Financeiros

- **Execução Orçamentária:** é a utilização dos créditos consignados no orçamento geral da União.
- **Execução Financeira:** representa a utilização dos recursos financeiros, visando a atender à realização dos projetos e atividades atribuídos a cada unidade.



Orçamento é uma prévia autorização do Poder Legislativo para que se realizem a previsão das receitas e se estabeleça a autorização das despesas de um ente público, obedecendo a um determinado período de tempo. Por meio do orçamento é possível evidenciar os gastos com saúde, educação, saneamento, obras públicas etc.

O orçamento anual visa a concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO. Assim, o orçamento traz a previsão do recebimento de recursos financeiro e a fixação para realização de gastos. Com essa autorização, podem-se fazer compras de materiais e de serviços, por exemplo. O pagamento referente a essas

compras depende da existência de recursos financeiros. Para isso, é necessário que tenha havido o ingresso de dinheiro nos cofres públicos.

Os recursos financeiros não vêm junto com o orçamento. Eles vão se tornando disponíveis na medida em que os contribuintes e demais devedores do tesouro público recolhem seus tributos e outros valores.

Programação e Execução Financeira

12.1. Programação Orçamentária e Financeira Anual

A institucionalização de uma programação financeira de desembolso no Brasil, para os três níveis de governo (União, Estados e Municípios), foi introduzida por intermédio da edição da Lei nº 4.320/1964. Nos artigos 47 e 48 daquela lei ficou estabelecido que, a cada ano, imediatamente após a promulgação da lei orçamentária, o Poder Executivo deve ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, mediante aprovação de um quadro de cotas trimestrais que cada órgão fica autorizado a utilizar, com vistas à realização dos seguintes objetivos:

- assegurar às unidades orçamentárias, em tempo hábil, os recursos suficientes à melhor execução do seu programa de trabalho durante o exercício;
- manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, visando à redução de eventuais insuficiências financeiras.

Com a implantação do sistema de metas fiscais instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a programação anual da execução orçamentária e financeira se encontra ancorada basicamente nos artigos 8º e 9º da referida lei, nos seguintes termos:

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

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

No Governo Federal, a programação financeira anual, em respeito às regras e metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, é estabelecida por meio do Decreto de Programação Financeira. O referido decreto traz em anexo vários demonstrativos, entre eles o quadro que demonstra a meta de resultado primário do Governo Federal: Tesouro, Previdência, Banco Central e Empresas Estatais. Como forma de ilustrar como ocorre a programação financeira do governo atualmente, segue abaixo o Anexo X do Decreto de 2006 que demonstra, em grandes rubricas, a programação financeira do governo para o exercício:

Para entender melhor a elaboração da programação financeira anual, primeiramente observa-se o cumprimento da meta fiscal ou meta de resultado primário estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias. Tomando-se como exemplo o quadro acima, a meta estabelecida para o exercício é de R\$ 70,5 bilhões, sendo que R\$ 3,8 bilhões estão reservados para as ações que integram o Projeto Piloto de Investimento (PPI), o que faz com que a meta de resultado primário do Governo Federal (Tesouro + Banco Central + Previdência + Empresas Estatais) seja de R\$ 67,5 bilhões.

O PPI compõe-se de alguns projetos de investimentos da União que, por trazerem elevado retorno financeiro, ficam de fora do cálculo da meta de resultado fiscal anual, respeitado um limite estabelecido na LDO que, para 2006, foi de R\$ 3 bilhões, sendo a sua maioria destinada ao setor de transportes. As despesas do PPI também são denominadas de despesas primárias sem impacto fiscal.

Da meta prevista para o Governo Federal (R\$ 67,5 bilhões), R\$ 17,9 bilhões serão obtidos pelas empresas estatais, que integram o orçamento de investimento, restando ao orçamento fiscal e da seguridade social obter um superávit de R\$ 49,6 bilhões. Acontece que a previsão é de que a previdência social tenha um déficit de R\$ 43,2 bilhões. Vale salientar que esse déficit refere-se apenas à arrecadação da contribuição previdenciária, que é arrecadada pela Guia da Previdência Social, e ao pagamento de benefícios previdenciário. Não integram os benefícios previdenciários as despesas de assistência social como aquelas referentes à Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), Renda Mensal Vitalícia e Encargos Previdenciários da União (EPU). Portanto, esse déficit refere-se somente ao setor privado, pois o déficit do setor público está implícito nas receitas não administradas e nas despesas de pessoal, considerando que a contribuição para financiamento da seguridade do servidor é arrecadada por meio da Guia de Recolhimento da União (GRU).

Assim, para cobrir o déficit da previdência, o Tesouro terá que gerar um resultado primário de R\$ 92,8 bilhões (Item 5 do quadro). Diz-se, então, que essa é a meta fiscal do Tesouro. Para atingir essa meta o Tesouro pretende arrecadar R\$ 421,6 bilhões, mas parte dessa arrecadação (R\$ 89,6 bilhões) será transferida obrigatoriamente para Estados e Municípios, restando para o Tesouro uma arrecadação líquida de R\$ 332 bilhões (Item 3 do quadro).

A partir daí, verifica-se que o governo possui um espaço fiscal de R\$ 239,2 bilhões (Item 4) para acomodar as despesas primárias do exercício. Dentro dessas despesas, separam-se as obrigatórias e as discricionárias. Pessoal é a primeira das despesas obrigatórias que está destacada e representa, para 2006, R\$ 105,0 bilhões. Conclui-se que o governo poderá gastar em despesas de custeio e investimento R\$ 134,2 bilhões (Item 4.2). Separa-se ainda o custeio em despesas obrigatórias e discricionárias, dado que o investimento será

discricionário, por tratar-se, por definição, de algo novo. São exemplos de despesa de custeio não discricionária (item 4.4) os pagamentos referentes aos benefícios da Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) e do Abono e Seguro Desemprego.

As despesas discricionárias somam R\$ 83,2 bilhões, sendo 78,1 bilhões relativas ao Poder Executivo e R\$ 5,1 bilhões aos demais Poderes, incluindo o Ministério Público da União. São nessas despesas que estão ações em que o governo opera o chamado “contingenciamento” previsto no artigo 9º da LRF. Logo, quando qualquer das demais rubricas sofrem alterações, o ajuste da programação será realizado na rubrica das despesas discricionárias (Itens 4.5 e 4.6).

12.2. Aspectos Gerais da Programação Financeira

Em vista do que dispõem os arts. 72 do Decreto-lei nº 200/67 e o 1º do Decreto nº 83.557/79, as normas de execução orçamentária e programação financeira da despesa autorizada na lei orçamentária anual serão definidas em decreto, anualmente. O decreto anual acima referido deverá ser publicado até trinta dias após a publicação da Lei de Meios (Artigo 8º da LRF).

Cabe ao órgão central do Sistema de Programação Financeira a aprovação do limite global de pagamentos de cada Ministério ou Órgão, tendo em vista o montante de dotações e a previsão do fluxo de caixa do Tesouro Nacional.

Após a publicação da Lei de Meios e a decretação das diretrizes de programação financeira, tem início a execução orçamentária, a partir de 1º de janeiro. As unidades orçamentárias podem, a partir daí, efetuar a movimentação dos créditos, independentemente da existência de saldos bancários ou recursos financeiros.

12.3. Processo de Programação Financeira

12.3.1. Sistema de Programação Financeira

A programação financeira se realiza em três níveis distintos: órgão central de programação financeira, órgãos setoriais de programação financeira (OSPF), e unidades gestoras (UG).

O sistema tem como órgão central a Secretaria do Tesouro Nacional, cabendo-lhe orientar o estabelecimento de diretrizes para a elaboração e reformulação da programação financeira anual, bem como adotar os procedimentos necessários à sua execução.

Os órgãos setoriais do sistema são as Secretarias de Administração Geral dos ministérios civis e os órgãos equivalentes nos ministérios militares e na Presidência da República, cabendo-lhes consolidar as propostas das unidades gestoras distribuir os recursos entregues pela Secretaria do Tesouro Nacional.

As unidades gestoras (UG) realizam a despesa em todas as suas fases, ou seja, a licitação, a contratação, o empenho, a liquidação e o pagamento, cabendo-lhes encaminhar aos OSPF a proposta de cronograma de desembolso para os projetos e atividades a seu cargo.

Os decretos de programação financeira constituem instrumento do processo de execução financeira e têm por finalidade a formulação de diretrizes para:

1. elaboração das propostas de cronogramas de desembolso;
2. estabelecimento do fluxo de caixa;

3. fixação de limites de saques periódicos contra a conta única do Tesouro Nacional;
4. assegurar às unidades, em tempo oportuno, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; e
5. manter, durante o exercício, o equilíbrio entre receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir eventuais insuficiências financeiras.

Pode o governo, ainda, editar decretos fixando, se necessário, limites ou percentuais de contenção de despesa, objetivando ajustar o fluxo de caixa do tesouro à execução orçamentária, e também ao atendimento de programas prioritários e a redução do déficit público.

12.3.2. Elaboração da Programação Financeira

Após a aprovação e a publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio de fita magnética elaborada pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), registra no Siafi os créditos orçamentários iniciais em contas do sistema orçamentário e financeiro dos órgãos integrantes do sistema de programação financeira. Também são registrados no Siafi, pelo órgão central do sistema de programação financeira, os subtotos estabelecidos aos valores da Lei Orçamentária Anual fixados pelo Decreto de Programação Financeira do exercício.

A proposta de programação financeira (PPF) constitui o registro pelo qual as unidades gestoras, mediante o seu registro no Siafi, solicitam os correspondentes recursos financeiros para o pagamento de suas despesas aos respectivos órgãos setoriais e esses ao órgão central do sistema de programação financeira.

As PPF são apresentadas com as seguintes informações:

- Categorias de Gasto
- Tipo de Despesa (do Exercício ou RP)
- Código de Vinculação de Pagamento
- Fonte de Recursos
- Mês de referência
- Valor

Atualmente, a totalização dos valores apresentados nas PPF não pode exceder as dotações aprovadas no Orçamento Geral da União - OGU, sendo o controle realizado por meio do Siafi, em conta contábil específica. As PPF serão apresentadas nas seguintes categorias de gastos:

- A - pessoal e encargos sociais;
- B - dívida; e
- C - outras despesas.

A Cofin/STN, de posse das PPF dos órgãos setoriais, elabora a proposta de programação financeira, com observância dos critérios indicados a seguir, por ordem de prioridade:

- volume de arrecadação dos recursos, de forma que o montante a ser liberado fique limitado ao efetivo ingresso dos recursos no caixa do Tesouro Nacional;

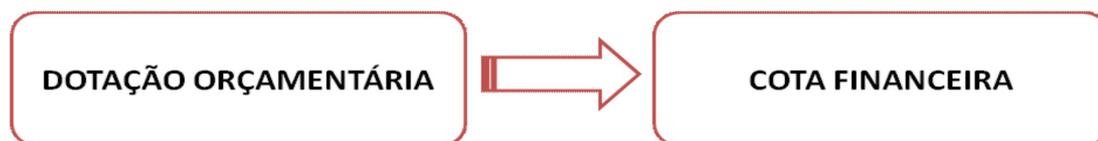
- existência de dotação orçamentária nas categorias de gasto, para utilização dos recursos nos órgãos setoriais;
- vinculações constitucionais e legais das receitas arrecadadas, bem como os respectivos prazos legais de repasse dos recursos;
- prioridades de gasto, previamente estabelecidas por decreto do Presidente da República;
- demanda apresentada pelos órgãos;
- sazonalidades específicas de alguns gastos; e
- política fiscal estabelecida para o período (déficit ou superávit fiscal).

A STN, após as considerações e os ajustes necessários, registra a Programação Financeira Aprovada (PFA). Os OSPF, em função do teto fixado na PFA, estabelecerão os limites para suas unidades gestoras.

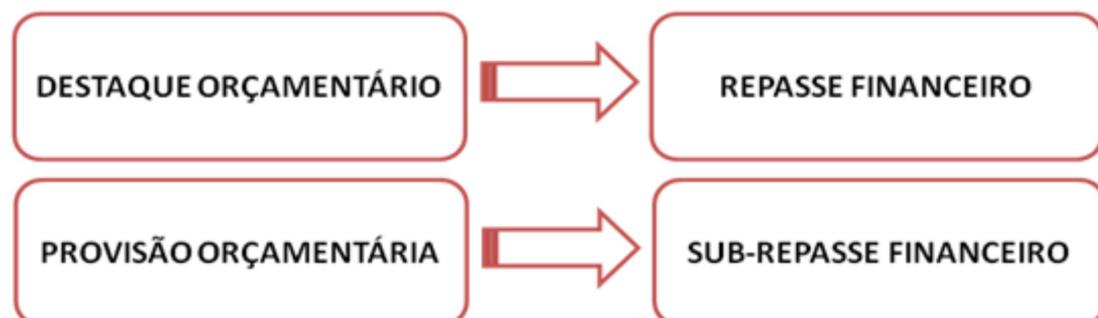


As figuras da descentralização orçamentária têm uma estreita relação com as figuras de descentralização financeira.

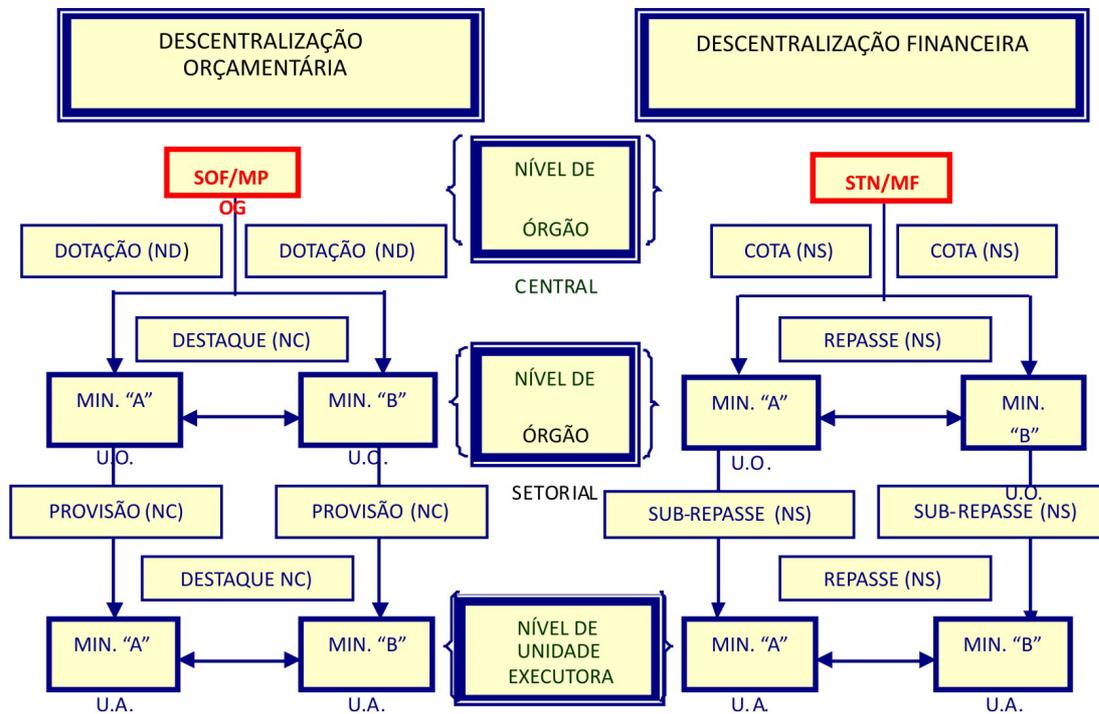
Enquanto a SOF/MP consigna as “dotações” orçamentárias aos órgãos, a STN/MF libera recursos financeiros sob a forma de “cota” aos mesmos.



Num segundo estágio, os órgãos setoriais do sistema de orçamento e do sistema de programação financeira estão envolvidos, respectivamente, na descentralização orçamentária, que pode ser feita sob a forma de “destaque” ou “provisão”, e na transferência de recursos financeiros que, respeitada a ordem anterior, provocará o “repasse” ou “sub-repasse”. Ou seja, se ocorrer uma descentralização do orçamento sob a forma de destaque, então o OSPF efetuará a descentralização financeira sob a forma de repasse; e se ocorrer sob a forma de provisão, então o OSPF realizará um sub-repasse.



Para melhor entendimento dessa série de movimentações financeiras entre os diversos órgãos e etapas envolvidas e sua relação com a descentralização do orçamento, observe o quadro, a seguir, referente às formas de descentralização orçamentária e de financeira.



Observação:

- a unidade orçamentária que recebe créditos orçamentários sob a forma de dotação (fixação) receberá sob a forma de cota os recursos financeiros;
- a unidade administrativa que recebe créditos orçamentários por descentralização de uma U.O. sob a forma de destaque receberá os recursos financeiros sob a forma de repasse;
- a unidade administrativa que recebe créditos orçamentários por descentralização de uma U.O. sob a forma de provisão, receberá os recursos financeiros sob a forma de sub-repasse.

12.4. Liberação de Recursos

As liberações de recursos da STN para os OSPF são efetuadas por fonte de recursos, em 3 (três) grandes grupos (categoria de gastos). A categoria de gastos é a classificação levando em consideração a categoria econômica e o grupo de despesa. A seguir, evidencia-se a correlação entre essas categorias e os grupos de despesas.

Categoria de Gasto	Categoria Econômica	Grupo de Despesa
A -Pessoal	3 – Despesa Corrente	1 - Pessoal
B - Dívida	3 – Despesa Corrente	2 - Juros
	4 – Despesa Capital	6 - Amortização
C - Custeio	3 – Despesa Corrente	3 – Out. Desp. Correntes
	4 – Despesa Capital	4 - Investimento
	4 – Despesa Capital	5 – Inversão Financeira
D – Outros Gastos		Reserva de Contingência

Na década de 1980, houve grandes mudanças nas condições de financiamento dos Estados e dos Municípios. A crise econômica reduziu as receitas fiscais, os canais de financiamento internacional diminuíram drasticamente, no mesmo período em que o país passava por um processo de redemocratização, caracterizado pelo aumento das demandas sociais e por um processo de descentralização fiscal.

(...)

A partir de meados da década de 1990, a estabilização econômica fez uma grande diferença nesse quadro, expondo as más administrações públicas dos entes federativos. Ao mesmo tempo, a política macroeconômica de juros altos do Governo Federal levou os Estados e Municípios que haviam contraído dívida a uma situação extremamente difícil. Entrou definitivamente na agenda política a necessidade de resolver o problema fiscal dos entes federativos, como pressuposto para a sustentabilidade do próprio processo de estabilização monetária. Não era suficiente que o ordenamento fiscal atingisse somente a União; era preciso que os governos subnacionais também trabalhassem sob condições mais transparentes e que permitissem o mínimo de previsibilidade e planejamento nas finanças públicas, em um novo regime inflacionário.

A cada crise financeira internacional, desde a crise do México, em 1995, essa consciência foi crescendo, na medida em que se gerava um impacto negativo na economia nacional, afetando a entrada de capital externo no país. Em 1998, entrou na agenda política do governo a ideia de se regulamentar o art. 163 da Constituição, que tratava de finanças públicas. Esta ideia foi levada adiante no Governo Federal, no âmbito de um programa de reação das autoridades brasileiras à crise da Rússia e, em abril de 1999, entrou na Câmara o Projeto de Lei Complementar nº 18, que daria origem à Lei de Responsabilidade Fiscal, logo após a crise de desvalorização cambial.

(...)

Outro fator que influenciou o processo de criação da LRF foi a crise econômica, no segundo semestre de 1998. Naquele período, o Real sofreu ataques especulativos em função da crise da Rússia e das eleições presidenciais. Segundo Gourevitch (...), os momentos de crise põem o sistema em situações de stress. As forças são expostas e as fraquezas são examinadas minuciosamente, permitindo aos observadores perceberem os relacionamentos que permanecem obscuros em momentos de prosperidade, quando bons tempos atenuam a propensão para contestar e desafiar. Em tempos de crise, novas instituições e novos padrões devem ser construídos, no lugar dos antigos, que sucumbem. Nesse sentido, as crises econômicas criam um conjunto de pontos de escolha, nos quais se formam alianças entre diferentes atores sociais, que são decompostas e reformadas em cada período de crise. O que é interessante na presente pesquisa é a sugestão analítica do autor, ou seja, a análise da crise como um momento no qual se abre um leque de várias possibilidades de mudança de antigos padrões institucionais, dependendo da formação ou da dissolução de coalizões políticas no momento da crise. A crise russa, em agosto de 1998, e depois a crise de desvalorização cambial, em janeiro de 1999, sedimentaram o caminho para mudanças importantes na arena fiscal. Havia uma pressão internacional muito forte sobre o Governo Federal para a realização de programas de cortes orçamentários e o aprofundamento do ajuste fiscal. Segundo Loureiro e Abrúcio (...), “dizia-se que ou se fazia o ajuste, ou o Brasil entrava em bancarrota”. Em junho de 1998, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 199, que previa, no art. 30, a apresentação do projeto de lei infraconstitucional que regulamentaria o art. 163 da Constituição: “O projeto de lei complementar a que se refere o art. 163 da Constituição Federal será apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional no prazo máximo de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda. Em um ambiente de crise e com uma demanda para legisla, os técnicos do Ministério do Planejamento, que já vinham de experiências profissionais na área fiscal, formaram um grupo para elaborar o projeto de lei complementar da LRF” (SILVA, 2005).

A LRF não teve a pretensão de solucionar todos os problemas do setor público. Seu foco foi o equilíbrio intertemporal das finanças públicas e o principal avanço foi completar e integrar regras pré-existentes e fortalecer as instituições. Identificou-se que muitas regras não eram completamente aplicadas porque não eram conhecidas, ou porque havia brechas e dificuldades operacionais ou falta integração entre as instituições.

Algumas precondições foram importantes para que a LRF se tornasse possível. O processo de reordenamento das finanças públicas havia começado na década de 1980, com a unificação orçamentária e a separação entre o Tesouro Nacional e o Banco Central. Essa teve início com a extinção do orçamento monetário, a unificação da autoridade monetária e o fim da conta movimento e consolidou-se com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e a proibição constitucional de financiamento monetário. Além disso, em nível federal, a criação da conta única e do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) também foram medidas importantes para a gestão fiscal.

Na década de 1990, a Reforma do Estado avançou com as reformas administrativa e previdenciária e o Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal dos Estados estabeleceu metas e compromissos de adimplemento no pagamento da dívida refinanciada. Pouco antes da sanção da LRF, foram ainda assinados os últimos contratos de refinanciamento de dívidas municipais. Esses refinanciamentos foram importantes porque permitiram reduzir o saldo devedor da dívida financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio do alongamento do prazo de pagamento, da redução de encargos financeiros incidentes e/ou da concessão de subsídio, permitindo que esse fosse o último refinanciamento entre estes, como prevê o art. 35 da LRF.

O Brasil tem tradição na criação de regras para o setor público. Nossos padrões contábeis são os da Lei nº 4320, de 1964, uma lei velha e bastante conhecida. Embora hoje seja comum reclamar a necessidade de atualização dessa lei, vale lembrar que muitos países ainda não tem, nos dias de hoje, padrões contábeis tão claramente estabelecidos em lei. O nosso Siafi foi exportado para muitos países. O instituto constitucional do concurso público, que é fundamental para a qualidade da gestão, pois permite a contratação por mérito e a preservação da memória institucional, também não existe na maioria dos países.

Assim, a nossa LRF, que também acabou sendo “exportada” para países como Argentina, Equador, Peru, Índia, Espanha, Bolívia e Paraguai, não deve ser considerada o primeiro nem o último passo desse processo de evolução institucional. Sempre será preciso avançar no campo orçamentário e das finanças públicas, corrigindo falhas de normatização.

No Brasil, a insatisfatória coordenação existente entre as políticas monetária, fiscal e de dívida pública, como parte importante do diagnóstico da crise brasileira, já havia determinado que, a partir de 1986, se adotasse uma série de medidas destinadas a alterar as relações entre o Tesouro Nacional e o Banco Central. Entre elas se podem destacar a:

- a) unificação orçamentária, que extinguiu o orçamento monetário (subsídios e financiamentos agrícolas e para a exportação anteriormente realizados pelo Banco Central);
- b) unificação da autoridade monetária, que acabou com a conta movimento do Banco Central no Banco do Brasil (financiamento quase automático de gastos fiscais pela autoridade monetária);
- c) criação da Secretaria do Tesouro Nacional;
- d) proibição constitucional (1988) de que o Banco Central financie o Tesouro Nacional;
- e) criação da Conta Única do Tesouro Nacional no Banco Central, junto com a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

Em 1994, o Plano Real inaugura uma nova fase em que já é possível ver os problemas que restaram depois da separação de contas sem a influência inflacionária. Contudo, apesar dos avanços, a mudança do modelo de financiamento, que passou de inflação para dívida, se refletiu em um crescimento significativo do endividamento público. Enquanto existia o processo inflacionário, era possível acomodar as pressões, tanto

porque a inflação constituía uma fonte de financiamento importante para o setor público, por meio do imposto inflacionário, como porque funcionava como um mecanismo invisível de compressão dos gastos em termos reais, tendo em conta que as receitas sempre foram, em relação aos gastos, muito melhor relacionadas aos índices que regiam a economia.

Não se pode dizer que os desequilíbrios fiscais tenham sido solucionados depois do Plano Real, mas, com certeza, se tornaram mais transparentes, pois todas as decisões de gastos do setor público passaram a causar um impacto real sobre os orçamentos. Em consequência, as causas desses desequilíbrios se fizeram mais evidentes, em especial no que se refere às deficiências intertemporais do processo orçamentário, às contas em aberto introduzidas pela Constituição de 1988, aos problemas do federalismo brasileiro e, principalmente, à ausência de metas preestabelecidas e de mecanismos orçamentários capazes de garantir seu cumprimento. O fim do processo inflacionário proporcionou transparência à falta de consistência do modelo macroeconômico, mostrando a necessidade de tomar decisões tendo em conta as consequências correspondentes (TAVARES *et al.*, 1999).

Observe, no entanto, que nem todas as regras foram criadas na LRF. A maior parte já existia de forma desarticulada, pois havia brechas entre elas, dificuldades de interpretação ou operacionais e falta integração entre as instituições. Muitas regras não eram completamente aplicadas porque não eram conhecidas, ou eram aplicadas em outro contexto (somente para a União, por exemplo).

Assim, a principal vantagem da LRF foi ter completado e integrado regras preexistentes (na LDO da União, em resoluções do Senado, em leis e medidas provisórias etc.) e fortalecido as instituições, abrangendo as matérias de todo o ciclo de gestão, do planejamento até o controle e as sanções.

A regra de ouro, por exemplo, já existia na Constituição, mas não era efetiva, pois o entendimento que vigorava era o de que a regra era aplicável apenas ao orçamento. A LRF regulamentou essa regra, tornando-a aplicável à execução orçamentária.

Observe, ainda, que a LRF não é uma panaceia, até porque não é possível resolver todos os problemas ao mesmo tempo em uma lei. Assim, vale lembrar que o seu foco foi o equilíbrio fiscal. Outros problemas importantes – como a qualidade da gestão fiscal – deverão ser tratados por outros instrumentos.

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal está explicitado no seu art. 1º, e consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Por sua vez, o parágrafo 1º desse mesmo artigo define o que se entende como responsabilidade na gestão fiscal, abrangendo os seguintes postulados:

- ação planejada e transparente;
- prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
- garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A seguir, enumeramos algumas considerações sobre o que está subentendido em cada um desses pressupostos. Diversos pontos da LRF enfatizam a ação planejada e transparente na administração pública. Ação planejada nada mais é do que aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa.

A Constituição Federal previu três instrumentos de planejamento do gasto público, e que foram revigorados pela nova lei: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Por sua vez, a transparência será alcançada por meio do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público. Para esse fim, diversos mecanismos foram instituídos pela LRF, entre eles:

- a participação popular na discussão e na elaboração dos planos e orçamentos já referidos (artigo 48, *parágrafo único* da LRF);
- a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
- a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação.

A prevenção de riscos, da mesma forma que a correção de desvios, deve estar presente em todo processo de planejamento confiável. Em primeiro lugar, a LRF preconiza a adoção de mecanismos para neutralizar o impacto de situações contingentes, tais como ações judiciais e outros eventos imprevisíveis na gestão pública. Tais eventualidades serão atendidas com os recursos da reserva de contingência, a ser prevista na LDO e materializada na Lei Orçamentária Anual de todos os entes federados.

As correções de desvios consistem na eliminação dos fatores que lhes tenham dado causa. Em termos práticos, se a despesa de pessoal em determinado período exceder os limites previstos na lei, providências serão tomadas para que esse item de gasto volte a situar-se nos respectivos parâmetros, seja pela extinção de gratificações e cargos comissionados, culminando com a demissão de servidores (estáveis e não estáveis). A redução da sonegação e dos incentivos fiscais e o aumento na arrecadação de receitas próprias (correntes) também se apresentam como mecanismos de ajuste, a partir do aumento da receita corrente líquida (RCL). Entendida como parâmetro fiscal criado pelos instrumentos legais, em especial a LRF.

Licitações e Contratos (Lei nº 8666/93)

Licitação é procedimento administrativo formal em que a administração pública convoca, por meio de condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços. Ela não será sigilosa, exceto quanto ao conteúdo das propostas até serem conhecidas. São públicos e acessíveis aos cidadãos os atos do respectivo processo.

Será efetuada sempre no local onde se situar a repartição interessada, salvo por motivo de interesse público, devidamente justificado. Objetiva garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a administração, de maneira a assegurar oportunidade igual a todos os interessados e a possibilitar o comparecimento ao certame do maior número possível de concorrentes. A Lei nº 8.666/1993, ao regulamentar o artigo 37, inciso XX I, da Constituição Federal, estabeleceu normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a compras, obras, serviços, inclusive de publicidade, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

As compras de bens, execução de obras, prestação de serviços, alienações e locações devem ser contratadas por meio de licitações públicas, exceto nos casos previstos na Lei nº 8.666/1993, e alterações posteriores. A Constituição Federal estabelece no art. 37, inciso XXI, a obrigatoriedade de licitar para a administração pública. A licitação objetiva permitir que a administração contrate aqueles que reúnam as condições necessárias para satisfação do interesse público, levando em consideração especialmente aspectos relacionados à capacidade técnica e econômico-financeira da empresa licitante, à qualidade do produto e ao valor do objeto. O procedimento licitatório busca assegurar, a todos os interessados, igualdade de condições no fornecimento de bens, execução de obras ou prestação de serviços para a administração pública.

Segundo a legislação em vigor, estão sujeitos à regra de licitar, além dos órgãos integrantes da administração direta, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista, os fundos especiais e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Uma vez definido o que se quer contratar, é necessário estimar o valor total do objeto, mediante realização de pesquisa de mercado. Deve-se ainda verificar se há previsão de

recursos orçamentários para o pagamento da despesa e se esta se encontra em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Após apuração da estimativa, deve ser escolhida a modalidade de licitação adequada.

Em todos os processos licitatórios devem ser observados principalmente os seguintes princípios básicos norteadores dos procedimentos licitatórios públicos:

■ **Princípio da Legalidade**

Nos procedimentos de licitação, esse princípio vincula os licitantes e a administração pública às regras estabelecidas nas normas e princípios em vigor.

■ **Princípio da Isonomia**

Significa dar tratamento igual a todos os interessados. É condição essencial para garantir competição em todos os procedimentos licitatórios.

■ **Princípio da Impessoalidade**

Esse princípio obriga a administração a observar nas decisões critérios objetivos previamente estabelecidos, afastando a discricionariedade e o subjetivismo na condução dos procedimentos de licitação.

■ **Princípio da Moralidade e da Probidade Administrativa**

A conduta dos licitantes e dos agentes públicos tem de ser, além de lícita, compatível com a moral, a ética, os bons costumes e as regras da boa administração.

■ **Princípio da Publicidade**

Qualquer interessado pode ter acesso às licitações públicas e ao respectivo controle, mediante divulgação dos atos praticados pelos administradores em todo procedimento de licitação.

■ **Princípio da Vinculação ao Instrumento Convocatório**

Obriga a administração e o licitante a observarem as normas e condições estabelecidas no ato convocatório. Nada poderá ser criado ou feito sem que haja previsão no instrumento de convocação.

■ **Princípio do Julgamento Objetivo**

Esse princípio significa que o administrador deve observar critérios objetivos definidos no ato convocatório para julgamento da documentação e das propostas. Afasta a possibilidade de o julgador utilizar-se de fatores subjetivos ou de critérios não previstos no instrumento de convocação, ainda que em benefício da própria administração.

■ **Princípio da Celeridade**

O princípio da celeridade, consagrado como uma das diretrizes a ser observada em licitações na modalidade pregão, busca simplificar procedimentos de rigorismos excessivos e de formalidades desnecessárias. As decisões, sempre que possível, devem ser tomadas no momento da sessão.

■ **Princípio da Competição**

Nos certames de licitação, esse princípio conduz o gestor a buscar sempre o maior número de competidores interessados no objeto licitado. Nesse sentido, a Lei de Licitações veda estabelecer, nos atos convocatórios, exigências que possam, de alguma forma, admitir,

prever ou tolerar, condições que comprometam, restrinjam ou frustrem o caráter competitivo da licitação.

Além desses princípios, a administração pública deve obediência ainda, entre outros, aos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

14.1. Modalidades de Licitação

Modalidade de licitação é forma específica de conduzir o procedimento licitatório, a partir de critérios definidos em lei. Além do leilão e do concurso, as demais modalidades de licitação admitidas são exclusivamente as seguintes:

- concorrência;
- tomada de preços;
- convite;
- pregão.

■ Concorrência

Modalidade realizada entre interessados do ramo de que trata o objeto da licitação que na fase de habilitação preliminar comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital. É cabível em qualquer dos casos de licitação e valor estimado do objeto da contratação.

■ Tomada de Preços

Modalidade realizada entre interessados do ramo de que trata o objeto da licitação, devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, que comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital.

■ Convite

Modalidade realizada entre interessados do ramo de que trata o objeto da licitação, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela administração. Convite é modalidade de licitação mais simples. A administração escolhe entre os possíveis interessados quem quer convidar, cadastrados ou não. A divulgação deve ser feita mediante afixação de cópia do convite em quadro de avisos do órgão ou entidade, localizado em lugar de ampla divulgação, conforme a Lei de Licitações. Permite-se a participação de possíveis licitantes que não tenham sido formalmente convidados, mas que sejam do ramo do objeto licitado, desde que cadastrados no órgão ou entidade que licita ou no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (Sicaf). Os interessados devem solicitar o convite com antecedência de até vinte e quatro horas da apresentação das propostas. Para evitar que no convite participem sempre os mesmos licitantes, deve ser convidado, no mínimo, mais um interessado para cada repetição do certame e para convites de objeto idêntico ou assemelhado a licitações anteriores. No convite, para que a contratação seja possível, são necessárias pelo menos três propostas válidas, isto é, que atendam a todas as exigências do ato convocatório. Não é suficiente a obtenção de três propostas apenas. É preciso que

as três sejam válidas. Caso isso não ocorra, a administração deve repetir o convite e convidar mais um interessado, no mínimo, enquanto existirem cadastrados não convidados nas últimas licitações, ressalvadas as hipóteses de limitação de mercado ou manifesto desinteresse dos convidados, circunstâncias essas que devem ser justificadas no processo de licitação.

■ Pregão

Modalidade realizada entre interessados do ramo de que trata o objeto da licitação que comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital, em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em sessão pública. Pode ser presencial ou eletrônico. O pregão destina-se exclusivamente à contratação de bens e serviços comuns, independentemente do valor estimado da contratação. Nessa modalidade, os licitantes apresentam propostas de preço por escrito e por lances, que podem ser verbais ou na forma eletrônica.

O pregão foi instituído pela Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. No âmbito federal, o presencial é regulamentado pelo Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000; o eletrônico, pelo Decreto nº 5.450, de 31 de maio de 2005. Na administração federal, o uso do pregão é obrigatório na contratação de bens e serviços comuns. A decisão pela inviabilidade de utilização do pregão deve ser justificada pelo dirigente ou autoridade competente, de forma motivada e circunstanciada.

Não se aplica a modalidade pregão à contratação de obras de engenharia, locações imobiliárias e alienações. Esse é o comando legal. Nas contratações para aquisição de bens e serviços comuns para entes públicos ou privados, realizadas com recursos públicos da União, repassados por meio de celebração de convênios ou instrumentos congêneres ou consórcios públicos será obrigatório o emprego da modalidade pregão, preferencialmente na forma eletrônica, conforme estabelece o art. 4º, § 1º, do Decreto nº 5.504, de 5 de agosto de 2005.

Órgãos e entidades privadas sem fins lucrativos, convenientes ou consorciados com a União, podem utilizar-se de sistemas de pregão eletrônico próprios ou de terceiros. Pregão é modalidade de licitação em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em sessão pública, ainda que virtual. Os licitantes após apresentação das propostas com os preços escritos têm a faculdade de reduzi-los mediante lances verbais ou via internet. Ao contrário do que ocorre nas demais modalidades, em pregão a escolha da proposta é feita antes da análise da documentação, razão maior da celeridade que envolve o procedimento.

14.2. Tipos de Licitação

Tipo de licitação não deve ser confundido com modalidade de licitação. É critério de julgamento utilizado pela administração para seleção da proposta mais vantajosa. Modalidade é procedimento. Tipos de licitação mais utilizados para o julgamento das propostas são os seguintes:

- menor preço;
- melhor técnica;

- técnica e preço.

■ Menor Preço

Tipo de licitação cujo critério de seleção da proposta mais vantajosa para a administração tem por base o menor preço. É utilizado geralmente para compra de bens, execução de obras ou prestação de serviços. Aplica-se o tipo menor preço na aquisição de bens e serviços de informática quando realizada na modalidade convite. Será a licitação do tipo menor preço quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a administração determinar que será vencedor do certame o licitante que apresentar proposta de acordo com as especificações do ato convocatório e ofertar o menor preço.

Na hipótese de licitação do tipo menor preço, entre os licitantes considerados qualificados, a classificação dar-se-á pela ordem crescente dos preços propostos. Prevalece, no caso de empate, exclusivamente o sorteio, que deve ser realizado em ato público. Nas licitações do tipo menor preço, deve ser utilizado apenas o critério menor preço. Menor preço não é justificativa para compra de produtos de baixa qualidade. Deve a administração, em busca do melhor preço, verificar se as propostas estão de acordo com as especificações do ato convocatório, amostras ou protótipos exigidos. Melhor preço não é tipo de licitação. É terminologia normalmente utilizada para definir o tipo menor preço conjugado com os fatores qualidade, durabilidade, funcionalidade, desempenho, entre outros.

■ Melhor Técnica

Tipo de licitação cujo critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração tem por base fatores de ordem técnica. Conforme dispõe o art. 46 da Lei nº 8.666/1993, esse tipo de licitação será utilizado exclusivamente para serviços de natureza predominantemente intelectual, em especial na elaboração de estudos técnicos preliminares, projetos básicos e executivos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento, e de engenharia consultiva em geral.

Nesse tipo de licitação, a proposta mais vantajosa para a administração é escolhida após negociação das condições ofertadas com a proponente melhor classificada. Negociação de preços tem por base os preços unitários ofertados na proposta, devidamente detalhados em orçamentos e planilhas, e por referência o limite representado pela proposta de menor preço entre os licitantes que obtiveram valoração mínima.

■ Técnica e Preço

Tipo de licitação cujo critério de seleção da proposta mais vantajosa para a administração tem por base a maior média ponderada, considerando-se as notas obtidas nas propostas de preço e técnica. Nos termos do § 4º do art. 46 da Lei nº 8.666/1993, esse tipo de licitação é obrigatório na contratação de bens e serviços de informática, na modalidade concorrência e na tomada de preços. Deve a administração observar ainda o art. 3º da Lei nº 8.248/1991, regulamentado pelo Decreto nº 1.070, de 2 de março de 1994. Para contratação de bens e serviços de informática e automação na modalidade convite, a utilização do tipo de licitação “técnica e preço” não é obrigatória. Poderá a administração excluir do julgamento técnico, com a devida justificativa, até dois dos seguintes fatores: prazo de entrega, suporte de serviços, qualidade, padronização, compatibilidade e desempenho. Serão classificadas e avaliadas as propostas técnicas de acordo com critérios objetivos preestabelecidos no

instrumento convocatório, mediante ponderação da nota e peso atribuídos a cada um dos fatores estabelecidos. Em licitação para compra de produtos de informática, cujo objeto seja de natureza divisível, o cálculo dos índices de preço e técnico e da avaliação final será efetuado item por item. O tipo “técnica e preço” poderá ser utilizado, também, a exemplo do tipo “melhor técnica”, para contratação de serviços de natureza predominantemente intelectual. Especialmente na elaboração de estudos técnicos preliminares, projetos básicos e executivos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento, e de engenharia consultiva em geral, em consonância com o disposto no artigo 46 da Lei nº 8.666/1993. Valores numéricos relativos à pontuação e/ou notas técnicas serão calculados com duas casas decimais, desprezada a fração remanescente. Classificação final dos licitantes dar-se-á de acordo com a média ponderada das valorações dos fatores técnicos e do preço, em conformidade com os pesos preestabelecidos no instrumento convocatório.

Referências Bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. *Finanças Públicas* 2. ed. Brasília:, 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 431. Ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Nogueira
- BARROS E SILVA, Fernando Veiga. *Gestão responsável na administração municipal*. Brasília, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento MTO/2013*. Versão 2012. Brasília, 2012, p. 164.
- Disponível em https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2013_4.pdf, Acesso em 01/09/2012.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF*. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.
- Disponível em http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, Acesso em 01/09/2012.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: STN/ Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.
- Disponível em http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, Acesso em 01/09/2012.
- CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otávio Ladeira de; SILVA, Anderson Caputo (Org.). *Dívida Pública: a experiência brasileira*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.
- DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Fundação Getúlio Vargas – FGV, Rio de Janeiro, 1960.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício *et alii*. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recife. Ed. Nossa Livraria. 2001
- _____, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br, Acesso em 02/08/2012.
- _____, 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. Disponível em www.presidencia.gov.br, Acesso em 02/08/2012.
- _____, Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br, Acesso em 02/08/2012.
- _____, Decreto nº 93.872, de 23 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. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm, Acesso em 01/09/2012.
- GUERIERO, Ian R. *A Nova Ortodoxia e as Falhas de Mercado: um olhar sobre os Relatórios de Desenvolvimento Mundial e a infraestrutura*. XII Encontro Nacional de Economia Política. 2007.
- Disponível em <http://www.sep.org.br/artigos?conference=12&title=A+Nova+Ortodoxia+e+as+Falhas+de+Mercado%3A+um+olhar+sobre+os+Relat%C3%B3rios+de+Desenvolvimento+Mundial+e+a+infra-estrutura&author=>. Acesso em 01/09/2012.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. Atlas. São Paulo. 2004.

- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.
- LEITE, Cristiane Kerches da Silva. O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Tese de Doutorado – Departamento de Ciência Política. São Paulo. Universidade de São Paulo, 2005.
- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MARTINS, Paulo Emílio; PIERANTI, Octávio Penna. *Estado e gestão pública: Visões do Brasil contemporâneo*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- MUSGRAVE, R.A. *The Theory of Public Finance*. New York. McGraw-Hill, 1958
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Lei Complementar nº 101/2000: entendendo da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.
- NUNES, Selene Peres Peres e Ricardo da Costa Nunes. *Finanças Públicas: Texto para Discussão*. ESAF, Brasília, novembro de 1996.
- NUNES, Selene Peres Peres. *Manual Básico de Treinamento para Municípios*. Ministério do Planejamento. 2. ed. Brasília, 2002.
- PEACOCK A.T, WISEMAN, J. *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*. Londres. George Allen & Urwin, 1967.
- PEREIRA, José Matias. *Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PEREIRA, Paulo Trigo. *A Teoria da Escolha Pública (public choice): uma abordagem neo-liberal?* Universidade Técnica de Lisboa, 1995.
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. Editora Atlas. São Paulo, 2003.
- RIANI, Fabio. *Economia do Setor Público*. Editora Atlas. 2001
- ROSTOW, W.W. *Politics and the Stages of Growth*. Cambridge University Press, 1971.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- TAVARES, Martus, MANOEL, Alvaro, AFONSO, José Roberto Rodrigues & NUNES, Selene Peres Peres. Principios y reglas para las finanzas públicas: la propuesta de la Ley de Responsabilidad Fiscal de Brasil. In: *La política fiscal en América Latina – Una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo*. XI Seminario Regional de Política Fiscal, Seminarios y Conferencias. Serie 3. Brasília: ESAF, jan. 1999 e Santiago de Chile: CEPAL, dez. 2000.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Manual Eletrônico de Licitações e Contratos: Licitações e Contratos - Orientações e Jurisprudência do TCU*. Brasília, 2012. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057620.PDF>, Acesso em 01/09/2012.
- WAGNER, A. Three extracts on public finance. In: MUSGRAVE, R. A., PEACOCK, A.T. *Classics in the theory of Public Finance*. Londres, Macmillan, 1958.
- HART, H. L. A. **Between Utility and Rights**. *Columbia Law Review*, Inglaterra, v. 79, n. 5, p. 828-846, 1979.
- _____. **Direito, Liberdade, Moralidade**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1987. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/6144/despesa-publica-na-lei-de-responsabilidade-fiscal/2#ixzz29mxYcUoX>