

Roberto Bocaccio Piscitelli

Professor da UnB e Consultor Legislativo
da área IV – Finanças Públicas.

José Elias Cavalcanti Netto

Contador (UnB).

**Análise crítica das alterações
orçamentárias no Brasil:
um estudo do período 2002-2008**

Resumo

A abertura de créditos adicionais, pela própria natureza do processo orçamentário, é um mecanismo que permite ao gestor certa adaptabilidade à dinâmica das demandas sócio-econômicas. Entretanto, eventuais abusos na sua utilização podem vir a alterar sua natureza transformando-se em um meio hábil para burlar o controle legislativo e social sobre as prioridades a serem atendidas. Desta forma, uma análise das alterações do orçamento ao longo da execução orçamentária pode trazer à tona um desvirtuamento do instrumento e uma afronta à prerrogativa parlamentar de adotar mecanismos de controle e definir prioridades. Esta pesquisa, de caráter exploratório e descritivo, se desenvolveu com vistas a apurar, tanto qualitativa quanto quantitativamente, a utilização dessas práticas no período de 2002 a 2008. Foram considerados, para tanto, todo o volume de alterações via abertura de créditos adicionais e a relação entre essas alterações e as prioridades estabelecidas. Tais análises propiciaram a detecção de que há uma crescente utilização dessas práticas, e não há relação clara entre sua utilização e o atendimento às prioridades estabelecidas durante os longos meses de discussão por que passam, anualmente, as matérias orçamentárias..

Palavras-Chave

Orçamento. Créditos Adicionais.
Alterações orçamentárias.

Abstract:

The opening of additional credits, by the very nature of the budget process, is a mechanism that allows the manager some adaptability to the dynamics of socio-economic demands. However, abuses in its use are likely to change their nature becoming a skillful means to circumvent the law and social control over the priorities to be met. Thus, an analysis of changes in the budget during the budget execution can bring up a distortion of the instrument and an affront to parliamentary prerogative to adapt control mechanisms and priorities. This research, exploratory and descriptive study was developed in order to investigate, both qualitatively and quantitatively, the use of such practices in the period 2002 to 2008. Were considered for both the entire volume of changes through the opening of additional credits and the relationship between these changes and priorities. Such analysis allowed us to detect that there is

an increasing use of such practices, and there is no clear link between their use and care priorities set during the long months of debate by passing an annual basis the materials budget. (não revisto)

Keywords

Budget. Additional Credits. Budget amendments.

1. Introdução

A atividade orçamentária está no cerne da atuação dos Poderes, pois é através do orçamento que se torna possível o funcionamento da Administração e a realização das políticas e dos projetos de governo necessários ao desenvolvimento nacional. O ciclo de formação das leis orçamentárias demanda vários meses de discussão e a participação de diversos setores da sociedade, resultando, portanto, num consenso acerca dos principais programas a serem implementados pelo Estado.

Ademais, o orçamento moderno constitui-se num mecanismo que busca a integração entre as autorizações legislativas para arrecadação de receitas e realização de despesas, e o planejamento do Governo. Para Machado (1962) apud Giacomoni (2008, p.58), “o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período definido de tempo, o programa de operações do Governo e os meios de financiamento desse programa”.

Conforme Piscitelli e Timbó (2009, p. 5), a dimensão do planejamento não se restringe à esfera pública, pois os cidadãos e empresas utilizam os orçamentos públicos como sinalizadores de quais vetores orientarão as ações dos Governos.

A própria Constituição Federal de 1988 (CF/88), no seu artigo 174, reitera a função do Governo como elemento planejador e condutor do desenvolvimento nacional: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (artigo 174 da CF/88).

Dada a característica de instrumento de planejamento, requer, pois, o orçamento longo processo de discussão e amadurecimento das propostas apresentadas. Entretanto, embora a aprovação dos projetos das leis de orçamento demande um consenso entre as forças políticas atuantes, no atinente às prioridades de governo, e seja fruto desse intenso processo de discussão e amadurecimento, é inegável que se precise retificá-lo no decorrer de sua execução.

Há variáveis no orçamento, como em toda planificação de atuação administrativa, que não podem ser previstas ou, se previstas, não o são na medida adequada. Desta forma, faz-se mister que exista um mecanismo retificador destas distorções.

Nesse sentido:

Seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária (GIACOMONI, 2008, p.304).

Esse mecanismo retificador caracteriza, no meio orçamentário, os chamados créditos adicionais. O mecanismo de abertura desses créditos é de fundamental importância, por possibilitar que situações eventuais que não puderam ser previstas ou que foram estimadas de maneira insatisfatória quando da elaboração e discussão da Lei Orçamentária Anual (LOA) possam ser adequadamente atendidas ou corrigidas sem que haja prejuízo maior à consecução dos programas governamentais.

Num momento em que o percentual das despesas públicas primárias do ano de 2008¹, desconsideradas as transferências obrigatórias, representou aproximadamente 26,16% em relação ao Produto Interno Bruto² (PIB), é relevante dar atenção ao montante de despesas executadas através de créditos adicionais, pois, embora seja necessário retificar o orçamento, o uso desenfreado e irracional desse mecanismo acaba deturpando a característica de instrumento de planejamento e de orientação das ações governamentais. Ademais, o excesso de propostas de abertura de créditos adicionais impossibilita uma análise global do impacto destes gastos nas estratégias e políticas de governo, uma vez que estão dissociados do seu conjunto.

Dessarte, um elevado volume de despesas executadas dessa forma desvirtua o caráter estratégico das leis orçamentárias, além de impossibilitar ao Poder Legislativo – e indiretamente ao povo – uma análise mais apropriada das necessidades de alocação de recursos e inviabilizar um projeto de governo compatível com um plano de trabalho conciso e coerente com o planejamento instituído pelas leis orçamentárias, fazendo com que o ciclo de formação e execução dessas leis seja mero requisito formal para execução das propostas de governo e não um efetivo instrumento direcionador e facilitador da implementação de políticas públicas.

Conforme Angélico (1981) apud Piscitelli e Timbó (2009, p.99), a fartura de suplementações de créditos orçamentários, além de desfigurar o orçamento original, é prova de que o conteúdo do orçamento é fictício e a execução passa, portanto, a desenvolver-se tendo como critério o arbítrio do governante.

A abertura de créditos adicionais em excesso pode desfigurar os projetos inicialmente estabelecidos e afetar sobremaneira parcelas da sociedade, o que, a despeito de tal importância, não tem sido objeto de muita atenção. O estudo se justifica, portanto, na medida em que explora a sua atualidade e relevância, e a carência de trabalhos sobre o assunto.

1 Dados retirados do SIGA BRASIL – R\$ 756.001 milhões.

2 Dados divulgados pelo IBGE – R\$ 2.889.719 milhões.

Assim sendo, este trabalho se propõe a investigar o volume e a finalidade dos créditos adicionais abertos no período de 2002 a 2008, visando responder à seguinte questão: o Governo desvirtua a execução orçamentária aprovada pelo consenso político estabelecido na discussão da LOA, executando parcela excessiva do orçamento através da abertura de créditos adicionais e alterando as prioridades fixadas?

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo geral

Analisar as alterações no orçamento ao longo da execução orçamentária, com vistas a verificar se os créditos adicionais abertos no período alteraram significativamente a proposta inicial, tanto qualitativa como quantitativamente.

1.1.2 Objetivos específicos

1. Verificar a evolução do volume de alterações no período.
2. Verificar a evolução, por modalidade de crédito adicional, das alterações na lei orçamentária, dando atenção especial à utilização de créditos extraordinários.
3. Comparar o volume de alterações com a estimação da reserva de contingência.
4. Avaliar o alinhamento entre as prioridades de governo e a abertura de créditos especiais e extraordinários.

1.2 Delimitações

A pesquisa abrange as alterações orçamentárias realizadas no período de 2002 a 2008 e considera os três orçamentos, quais sejam: o Fiscal, o de Investimentos das Empresas Estatais e o da Seguridade Social.

Os dados foram extraídos do Balanço Geral da União, publicado anualmente, do módulo SIAFI gerencial e do módulo SIGA BRASIL, disponível na Internet.

Esta pesquisa se concentra na classificação dos créditos adicionais por modalidade e na classificação das despesas por programa e por natureza.

1.3 Estrutura do trabalho

Esta pesquisa está estruturada em cinco partes. Na parte 1 apresentamos uma breve introdução acerca da relevância e atualidade do tema, justificando a necessidade da pesquisa e definindo as questões a serem respondidas.

Na parte 2, efetuamos uma revisão da literatura da área, atendo-nos, principalmente, aos tópicos correlacionados ao objeto da pesquisa. Apresentamos alguns quadros que visam sintetizar estruturas e procedimentos orçamentários mais em voga.

Em seguida, na parte 3, descrevemos a forma como a pesquisa foi realizada e os procedimentos adotados para apuração dos valores que serviram de base às conclusões.

Na parte 4, referente à análise dos resultados, é feita uma síntese dos dados obtidos e são apresentados vários gráficos que elucidam a estrutura e as características da abertura de créditos adicionais. Divide-se em três seções, nas quais analisamos o montante global de alterações, o volume de créditos extraordinários abertos e, por fim, a consonância entre a abertura de créditos adicionais e as prioridades estabelecidas no Anexo de Prioridades da respectiva LDO.

As conclusões são apresentadas em seguida, bem como as referências e a bibliografia consultada.

2 Referencial teórico

2.1 Evolução do orçamento

A maioria dos teóricos da área considera o artigo 12 da Magna Carta inglesa como o gérmen do orçamento público. Com efeito, sua principal contribuição consistia na limitação à instituição de tributos ou auxílios sem a intervenção do Conselho Comum.

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante.

O dispositivo refletia a proeminência dos anseios liberais pela diminuição da discricionariedade real na imposição da exação tributária, mas deixava de lado o efetivo controle do que fazer com os tributos arrecadados.

Para Giacomoni (2008, p. 32), o *Bill of Rights* foi o novo passo na evolução conceitual do orçamento, seguida da lei do fundo consolidado. Aquele consistia

em uma ampliação, ou melhor, um reforço no caráter legal do orçamento, reafirmando a necessidade de aprovação parlamentar para a instituição de tributos. Esta, por sua vez, consistia na necessidade de que o Parlamento analisasse o excedente entre as receitas e despesas permanentes do Governo Inglês.

A evolução natural do processo orçamentário, aliada a um avanço do liberalismo, o transformou num instrumento de controle das despesas públicas. A partir desse momento, o Parlamento passa a concentrar-se tanto na necessidade arrecadatória quanto na composição das despesas a serem financiadas.

Nos Estados Unidos, durante a década de 60, o orçamento público passa por intensas discussões com vistas a transformá-lo em um instrumento de planejamento governamental. Surgem nessa época o *Planning, Programmnig and Budgeting System (PPBS)*, o orçamento Base-Zero, o orçamento-programa e o orçamento por resultados. Essa evolução demonstra a forte característica de mecanismo de atuação planejada que deve ter o orçamento público.

Em sentido mais estrito:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009, p.29).

No Brasil, o processo orçamentário se iniciou com a vinda do Rei D. João VI. A cada nova constituição um novo avanço era instituído. A Constituição Federal de 1988 veio reforçar o aspecto de instrumento de planejamento, quando exigiu a elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual. Esse conjunto de normas se inter-relaciona na medida em que o PPA estabelece as grandes diretrizes nacionais de governo, a LDO estabelece as prioridades e metas a serem alcançadas no exercício e orienta a elaboração da LOA, que sucede as duas anteriores, especificando mais pormenorizadamente os gastos a serem efetuados pelo Governo e a forma como serão financiados.

Por certo que o encadeamento lógico dessas três leis coaduna-se com uma visão mais estratégica do orçamento, além de criar um clima de maior estabilidade no meio social, dado que o planejamento plurianual orienta o meio privado sobre as diretrizes a serem seguidas pelo projeto de governo. Nesse sentido:

O coroamento de todo este processo, portanto, insere-se no planejamento global, traduzindo-se especialmente através de um plano plurianual, que indica as prioridades e sinaliza para o setor privado os vetores segundo os quais irão orientar-se as ações governamentais, com a perspectiva de pelo menos um mandato presidencial (ou de governador ou prefeito) (PISCITELI; TIMBÓ 2009, p. 5).

2.1.1 Orçamento tradicional

O orçamento tradicional trazia de forma marcante a característica de instrumento de controle do Poder Legislativo, indiretamente da população, sobre os gastos do Governo e a forma de financiá-los. Havia, nessa época, pouca relação entre os gastos públicos e as implicações econômicas daí advindas. A intenção maior era ter efetivo controle sobre o excesso de gastos.

Como instrumento de controle, não carecia de classificações mais complexas e limitava-se à classificação por unidade orçamentária e por objeto de gasto. Ou seja, objetivava responder às seguintes questões: quem gasta? e com o quê?

Giacomoni (2008, p. 24) define o orçamento tradicional como um “inventário dos meios” dos quais se utilizará o Estado para atingir suas finalidades, complementando que ao orçamento tradicional cabe adequadamente o rótulo de “Lei de Meios”.

2.1.2 Orçamento moderno

No século XX, mais precisamente a partir do fim da segunda Guerra Mundial, o Estado passou a ter papel mais preponderante como agente de regulação e de dinamização da economia. Nesse prisma, os orçamentos deixaram de ser meras autorizações e passaram a ser elemento indispensável ao planejamento. Nesse contexto surgem o PPBS, o orçamento base-zero e o orçamento-programa.

Para Giacomoni (2009, p. 161-162), o orçamento-programa reúne uma série de características próprias de outros modelos, o que o transforma no modelo mais completo passível de implantação. Ainda na visão do autor, os elementos essenciais do orçamento-programa são:

- “Os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados recursos orçamentários;
- Os *programas*, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido de concretização dos objetivos;

- Os custos dos programas medidos por meio da identificação dos *meios* ou *insumos* (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para a obtenção de resultados; e
- *Medidas de desempenho* com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas”. (GIA-COMONI, 2008, p. 161-162).

Um programa consiste numa série de ações a serem realizadas com vistas a resolver um determinado problema e beneficiar um determinado público-alvo. Parte-se de um problema, identificam-se suas causas, constrói-se um programa, que se constitui num conjunto articulado de ações que, uma vez implementadas, culminarão em um produto final esperado, que beneficie mediata ou imediatamente a população envolvida.

Com o orçamento-programa passa-se, então, a dar maior importância aos objetivos a serem atingidos e estes são expressos em termos de metas a serem alcançadas com a máxima efetividade, sendo medidas através de indicadores pré-concebidos capazes de aferir a qualidade do gasto no atingimento daqueles objetivos.

2.2 Princípios orçamentários

Piscitelli e Timbó (2009, p. 30) asseveram que grande parte da doutrina conceitua princípios como sendo as linhas mestras que devem ser observadas na concepção, feitura, discussão, aprovação e execução da proposta orçamentária.

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 2º, traz a exigência de obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade, *in verbis*: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade” (artigo 2º da Lei nº 4.320/64).

Tradicionalmente, a unidade orçamentária se refere à existência de um único orçamento para cada esfera governamental, ou seja, um orçamento uno. A idéia fundamental era vedar a existência de orçamentos paralelos. Entretanto, a própria evolução da dinâmica administrativa tornou ultrapassado esse conceito, e a idéia de unidade passou a ser tida como, no dizer de Silva, José (1996, p.675), unidade de planejamento e de métodos.

O princípio da universalidade está expresso nos artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320/64:

“A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” (artigo 3º).

“A Lei de Orçamento compreenderá tôdas as despesas próprias dos órgãos do Govêrno e da administração centralizada, ou que, por intermédio dêles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º” (artigo 4º).

Depreende-se dos dispositivos supracitados que o orçamento deve abarcar todas as receitas a serem arrecadadas pelo Governo e todas as despesas a serem realizadas no exercício, quer pela Administração Direta, quer pela Indireta dependente.

Silva, Sebastião (1962) apud Piscitelli e Timbó (2009, p. 32), destaca entre as funções primordiais desse princípio proporcionar o conhecimento do exato volume global das despesas projetadas pelo Governo com fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

O princípio da anualidade ou periodicidade significa que o orçamento público deve ser elaborado para períodos determinados de tempo, no caso brasileiro, um exercício financeiro (coincidente com o ano-calendário).

Percebe-se a adoção do princípio pela lei brasileira na literalidade do parágrafo 5º do artigo 165: “a lei orçamentária **anual** compreenderá” (grifos nossos) e, segundo Piscitelli e Timbó (2009, p. 34), reforçada pelo disposto no inciso I do artigo 167, que veda o início de programas ou projetos não incluídos na LOA.

O princípio da exclusividade veda a prática de utilizar a lei orçamentária como “catalizador” para projetos de natureza não orçamentária, as caudas orçamentárias ou, na célebre expressão de Ruy Barbosa, “os orçamentos rabilongos”, muito difundidos no passado. A celeridade própria do processo orçamentário era aproveitada por alguns para incluir, no projeto de lei orçamentária, dispositivos completamente estranhos às questões financeiras, evitando assim o longo período de discussão a que as outras matérias se sujeitariam caso seguissem o rito “normal” de tramitação.

*Por esse princípio, não se pode incluir na lei do orçamento matéria estranha à estimativa de receitas e à fixação de despesas. A exceção a esse princípio consta do § 8º do artigo 165: A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, **não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei** (§8º do artigo 165 da CF/88) (Grifos nossos).*

O princípio da não afetação reza que as receitas de impostos não podem ser vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, fazendo ressalva quanto às ações de

saúde, manutenção do ensino, transferências constitucionais a Estados e Municípios e à prestação de garantia para realização de operações de crédito por antecipação de receita e também para a realização de atividades da administração tributária e para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

O excesso de vinculações pode ser sobremaneira danoso à execução, uma vez que engessa o orçamento, impedindo que se possam implementar novas atividades ou que se expandam as já existentes, pois “reserva” parcela de recursos a determinado fim e diminui a margem financeira disponível.

Uma reação ao assim considerado excesso de vinculações se deu quando da aprovação do Fundo Social de Emergência (FSE), depois denominado Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e, por fim, de Desvinculação das Receitas da União (DRU), que desvincula 20% das receitas de impostos e contribuições da União, permitindo, assim, maior margem de manobra ou discricionariedade para o gestor público.

2.3 Processo orçamentário

Conforme a CF/88, é competência privativa do Poder Executivo a iniciativa de leis em matéria orçamentária, devendo, portanto, ser encaminhados, no caso da União, pelo Presidente da República, os projetos do PPA, da LDO e da LOA ao Congresso Nacional para discussão e aprovação.

A lei do plano plurianual, de acordo com o § 1º do artigo 165, estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Dessa forma, a CF/88 ressalta a importância da elaboração de um plano de médio prazo (quadrienal).

O Projeto do PPA deve ser encaminhado, de acordo com o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), até quatro meses antes do encerramento da sessão legislativa e devolvido para sanção até o encerramento da sessão, ou seja, até 22 de dezembro.

A vigência é quadrienal, abrangendo três anos de um Governo e o primeiro ano do Governo seguinte.

Outra exigência é a elaboração da LDO, que, na forma do §2º do mesmo artigo 165 da Constituição, deverá trazer as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO constitui-se num importante mecanismo de integração entre o planejamento de médio prazo (PPA) e a lei orçamentária anual, e teve sua importância ampliada pela Lei de Responsabilidade Fiscal LC nº 101/00. Entre seus instrumentos mais importantes tem-se o anexo de metas fiscais, que estabelece as metas em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Para TOLEDO (2002, p. 50), “Esse anexo da lei de diretrizes orçamentárias, o de metas fiscais, é peça-chave para a gestão responsável do dinheiro público”.

Afora manter caráter de orientação à elaboração da lei orçamentária anual, a LDO progressivamente vem sendo utilizada como veículo de instruções e regras a serem cumpridas na execução do orçamento. Essa ampliação das finalidades da LDO tende a suprir a incapacidade, em face ao princípio da exclusividade, de a lei orçamentária disciplinar temas que não sejam os definidos pela Constituição Federal (GIACOMONI, 2009, p.221-222).

Em verdade, esse excesso de instruções, em grande parte, é pertinente a temas que não foram, até hoje, objeto da lei complementar a que se refere o parágrafo 9º do artigo 165 da CF/88.

Art. 165. *Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*

.....
§ 9º – *Cabe à lei complementar:*

I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

O Projeto da LDO deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até oito meses e meio antes do encerramento do exercício e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. A importância da LDO é tal, que a sessão somente pode ser interrompida depois de aprovada a lei.

A vigência é anual e a LDO deve entrar em vigor a tempo de cumprir uma de suas principais missões: orientar a elaboração da LOA.

A LOA é constituída por três orçamentos: o fiscal, o da seguridade social e o de investimentos das empresas estatais.

O orçamento fiscal, pelo volume de recursos e diversidade das ações e programas, constitui-se no principal deles. Fazem parte dele tanto os órgãos da administração direta quanto as entidades da administração indireta, inclusive algumas empresas e as fundações públicas. O critério utilizado para inclusão no orçamento fiscal é o da dependência, ou seja, se a entidade depende de recursos públicos para sua manutenção, então ela passa a integrar o orçamento fiscal.

O orçamento da seguridade social abarca todos os órgãos e entidades a ela vinculados, abrangendo Saúde, Previdência e Assistência Social. Não se vincula, portanto, a unidades orçamentárias, mas sim às atividades descritas como integrantes da tríade que compõe a Seguridade Social.

O orçamento de investimento das empresas estatais contempla aquelas nas quais o Poder Público participa, direta ou indiretamente, com maioria do capital social com direito a voto, e que não dependam de recursos dos demais orçamentos para o seu funcionamento normal.

Piscitelli e Timbó (2009, p. 37) ressaltam que as LDOs têm considerado como investimentos “apenas as aplicações na reposição e ampliação de sua capacidade de produção”, esclarecendo, ainda, que o processo de elaboração da lei orçamentária tem início com o estabelecimento da meta de resultado fiscal fixada em termos de porcentagem do PIB.

Em seguida, tem-se a previsão das receitas, que se baseiam em projeções macroeconômicas. A previsão das receitas serve para que se possa, após a fixação das despesas, calcular o resultado primário, que consiste na diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias.

O próximo passo é a fixação dos valores para despesas obrigatórias e discricionárias. Algebricamente teríamos:

$$RP - mRP - DO - DDE = DDD^3$$

Vê-se, dessa estrutura de cálculo, que a margem de manobra do gestor é inversamente proporcional ao volume de vinculações e ao tamanho da meta de resultado primário fixada.

3 RP – Receita Primária

mRP – Meta de resultado primário

DO – Despesas obrigatórias

DDE – Despesas discricionárias essenciais (têm prioridade de alocação)

DDD – Demais despesas discricionárias

PISCITELLI E TIMBÓ, *op cit*, p. 56

As diversas unidades elaboram suas propostas e enviam a um banco de dados, para análise e consolidação, com os ajustes necessários, pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Após essa consolidação e compatibilização, a proposta é finalizada e encaminhada ao Congresso Nacional.

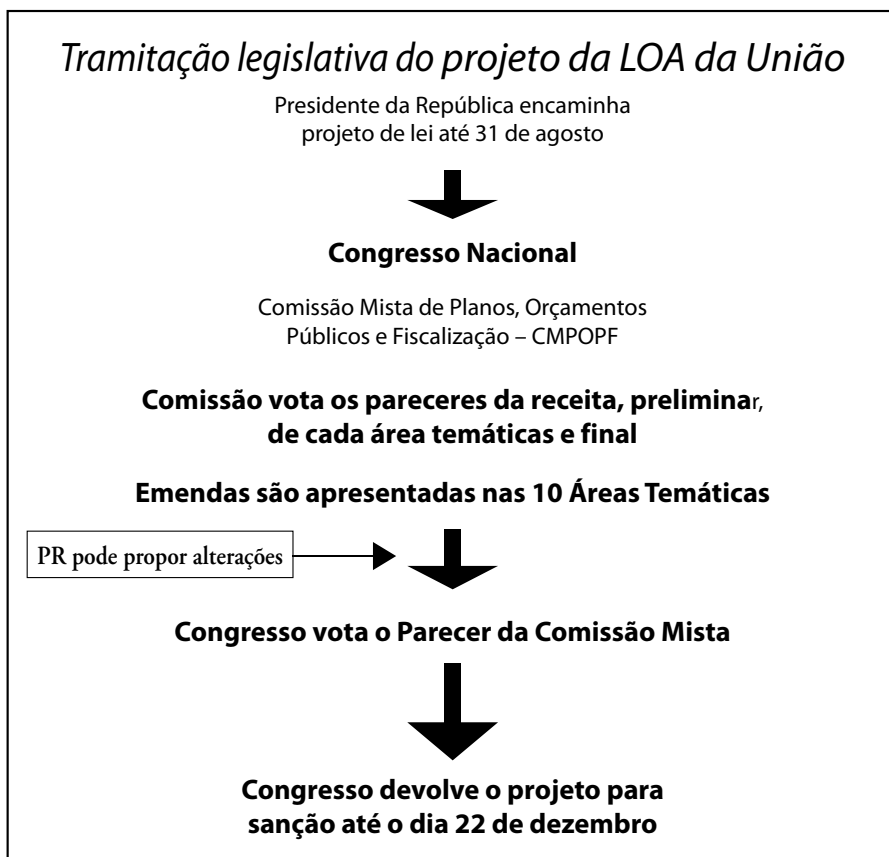
No Congresso, a proposta segue para a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, onde será examinada a sua adequação conjuntural e legal. A proposta é então subdividida em áreas temáticas, sendo as propostas de emendas apresentadas às respectivas áreas.

As emendas, de acordo com o que preceitua o §3º do artigo 166 da CF/88, somente serão aceitas se forem compatíveis com o PPA e a LDO e indiquem os recursos necessários, admitidos somente os provenientes de anulação de despesa, excetuando-se as dotações para pagamento de pessoal e seus encargos, serviço da dívida e as transferências constitucionais tributárias. Admitem-se, ainda, aquelas emendas que visem corrigir erros e omissões, inclusive para reestimativa das receitas.

As emendas podem ser de receita ou de despesa. As de despesa podem, ainda, ser subdivididas em emendas de remanejamento, apropriação ou cancelamento. As primeiras se propõem a aumentar ou incluir dotação, tendo como fonte de recurso a anulação de outra dotação que não a de reserva de contingência. As de apropriação propõem a inclusão de dotação. As de cancelamento, como sugere o próprio nome, referem-se ao cancelamento de dotações existentes.

As emendas parlamentares podem ser apresentadas na forma de emenda individual, de bancada ou do próprio relator do projeto (relator-geral ou os setoriais).

O Presidente da República também pode propor alterações, através de mensagem, desde que não iniciada a votação da parte a ser alterada na Comissão Mista. São, portanto, inúmeras as possibilidades de (re)adequar o orçamento, mesmo após o seu encaminhamento ao Congresso. Assim:



FONTE: Adaptado de James Giacomoni em curso de Execução e Gestão Pública.

2.4 Classificação orçamentária da despesa

O orçamento é estruturado em contas que são classificadas através de determinados critérios. Cada tipo de classificação orçamentária busca alcançar determinado objetivo, informar determinada particularidade. Nesse sentido, o quadro abaixo procura demonstrar, resumidamente, as classificações e sua principal finalidade.

QUADRO 2 – Síntese das principais classificações orçamentárias.

DESCRIÇÃO DO CÓDIGO		QUANTIDADE DE DÍGITOS	FINALIDADE
Esfera orçamentária		XX	Identificar a qual orçamento pertence a despesa (fiscal, da Seguridade Social ou de Investimentos das Estatais)
Classificação institucional	Órgão	XX	Apontar as estruturas administrativas responsáveis pelos recursos (exceto: transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, Encargos Financeiros da União, Operações Oficiais de Crédito, Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal e Reserva de Contingência)
	Unidade orçamentária	XXX	
Classificação Funcional	Função	XX	Em que área de ação governamental a despesa será realizada
	Subfunção	XXX	
Estrutura Programática	Programa	XXXX	Articula um conjunto de ações
	Ação	XXXX	Operações das quais resultam produtos que contribuem para atender à finalidade de um programa
	Subtítulo	XXXX	Localiza geograficamente o gasto
Classificação quanto à natureza da despesa	Categoria Econômica	X	Maior nível de agregação de gastos
	Grupo de despesa	X	Agregação de elementos que apresentam a mesma característica.
	Modalidade de aplicação	XX	Indica a modalidade da execução da despesa (direta, transferências etc.).
	Elemento de despesa	XX	Identifica o objeto do gasto
Identificador de resultado primário		X	Auxilia a apuração do resultado primário

FONTE: Adaptado de MOTA, 2009, p.139.

2.5 Execução orçamentária

Uma vez aprovada a peça orçamentária, tem início a execução do orçamento. É o momento em que as decisões de alocação expressas na LOA tornam-se passíveis de serem postas em prática, pois o inciso I, do artigo 167, da

CF/88, veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

É necessário, neste momento, que o Poder executor faça o registro dos créditos aprovados e aloque a eles as respectivas dotações. Isso é feito, hoje, através do SIAFI.

A aprovação da LOA e o registro do crédito constituem mera autorização para a execução da despesa e estabelecem seu limite (teto). Entretanto, para a execução dos programas é necessário que o recurso financeiro esteja disponível. Como a receita autorizada não se realiza em uma única entrada de caixa no primeiro dia do exercício, é preciso estabelecer um cronograma de desembolso que alie a previsão dos fluxos das entradas com o fluxo das saídas de caixa.

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 (artigo 8º da LRF).

A LRF estabelece que o controle das metas de arrecadação deve ser bimestral e, quando constatado que não haverá suficiência de arrecadação para cumprir a meta de resultado primário ou nominal, os Poderes devem, no montante necessário, proceder à limitação de empenho. As despesas que constituam obrigações constitucionais e legais não podem ser objeto de limitação de empenho. A LRF permite que se fixem na LDO outras despesas que não podem ser objeto de limitação e faz ressalva expressa ao pagamento do serviço da dívida.

O cronograma de desembolso é estabelecido por decreto, sendo os repasses/cotas de recursos transferidos aos demais Poderes em duodécimos:

Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º (artigo 168, da CF/88).

Aprovados os créditos pela LOA, e em consonância com a programação financeira, a unidade executora poderá pôr em prática, por meio de ações, os programas de trabalho que integram a proposta de governo. Fica, pois, patente a preocupação do legislador em impedir que as leis orçamentárias representem tão-somente exigência formal. A idéia é, destarte, fazer com que sejam efetivos os instrumentos de planejamento e de controle de todo o processo de consecução dos fins almejados pela proposta do Governo.

2.6 Créditos adicionais

A Lei nº 4.320/64 traz, em seu artigo. 40, a seguinte definição: “São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”. Pressupõe-se, portanto, que o legislador previu a necessidade de realizar ajustes no orçamento durante sua fase de execução, e tal procedimento, desde que realizado de forma coerente com a programação inicialmente estabelecida, é benéfico ao cumprimento do planejamento inicial.

No decorrer da execução orçamentária é possível que ocorram diversas situações cuja previsão ou mensuração era difícil de ser realizada durante a elaboração dos projetos das leis orçamentárias. O mecanismo de abertura de créditos adicionais dá ao orçamento certa flexibilidade, permitindo ajustar o planejamento inicial às possíveis distorções que são passíveis de acontecer ao longo do exercício. Por essa razão, são também conhecidos como “mecanismos retificadores”.

Fica clara a intenção do legislador quando, no dizer do artigo 43 da Lei nº 4.320/64, previu a exposição justificativa dos motivos: “A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa” (grifos nossos). Portanto, é de se perceber que a abertura de créditos adicionais não desvirtua, ou pelo menos não deve desvirtuar a essência da LOA, mas sim corrigir determinadas situações ou distorções que não puderam ser atendidas ou previstas na fase de elaboração ou de discussão da lei.

Há três tipos de créditos adicionais: os suplementares, os especiais e os extraordinários. Os primeiros destinam-se a reforçar a dotação inicial para o caso de constatar-se insuficiência na dotação disponível para o atendimento da demanda. Piscitelli e Timbó (2009, p. 46) citam como exemplo de situação que possa exigir abertura de créditos suplementares a subestimativa de previsão ou o aumento de remuneração de servidores. Esse tipo de crédito é aberto por decreto, mas carece de aprovação do Poder Legislativo (autorização por lei). Essa autorização, por vezes, já consta da própria LOA, quando há permissivo para que se abram, até determinado montante, créditos suplementares.

Os créditos especiais, também autorizados por lei e abertos por decreto, diferem dos primeiros na medida em que se destinam ao atendimento de despesas não previstas inicialmente na LOA. Ou seja, constituem uma efetiva modificação da proposta de trabalho do Governo, incluindo algo novo na LOA.

Ambos os créditos explicitados anteriormente requerem não só autorização legislativa como também indicação dos recursos correspondentes ao atendimento da despesa (ampliada ou nova). Essa é a dicção do inciso V do artigo 167 da

CF/88: “São vedados: (...) V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes” (inciso V do artigo 167 da CF/88).

São fontes de recursos para a abertura de créditos adicionais: o superávit financeiro do exercício anterior, entendido como tal a diferença positiva entre ativo e passivo financeiros, conjugando a essa diferença os saldos de créditos adicionais transferidos; os provenientes de excesso de arrecadação, quando, levando-se em consideração também a tendência do exercício, a receita arrecadada é maior que a estimada; as operações de crédito; recursos que em decorrência de rejeição ou vetos fiquem sem despesas correspondentes; a reserva de contingência; e a anulação de dotação.

Os créditos extraordinários, por sua vez, como o próprio nome sugere, destinam-se a atender a despesas imprevisíveis e urgentes:

“A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62” (§3º do artigo 167 da CF/88).

Dada a urgência atribuída à necessidade de abertura dessa modalidade de crédito, a CF/88 a vinculou à medida provisória que, por produzir efeitos imediatamente, é instrumento hábil para permitir a ligeireza necessária à disponibilização dos créditos. Além disso, não se exige, para abertura de créditos extraordinários, a indicação de recursos disponíveis.

A medida provisória, tal qual a disciplina do artigo 62, tem força de lei desde a sua edição, devendo ser imediatamente submetida ao Congresso Nacional. Sua vigência é pelo prazo de sessenta dias, prorrogáveis uma vez por igual período. Além disso, entra em regime de urgência se não apreciada em quarenta e cinco dias, sobrestando as demais deliberações.

A questão doutrinária se põe em relevo quando da análise de qual é a característica do disposto na segunda parte do §3º do artigo 167: “... como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública”. Discute-se se as hipóteses previstas no referido dispositivo são taxativas, ou seja, só se abrem créditos extraordinários se – e somente se – ocorrer uma das três hipóteses previstas ou se a lista é meramente exemplificativa, dando oportunidade a que o Poder Executivo realize despesas de urgência duvidosa.

Recentemente a questão foi discutida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Controle Concentrado de Constitucionalidade. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-4048), proposta pelo PSDB, questionando a cons-

titucionalidade da Medida Provisória nº 405/2007, a manifestação da Corte, nos termos do voto de desempate do Ministro Celso de Mello, sinalizou qual posição doutrinária deve prevalecer:

“É importante ressaltar de modo claro que a presente ação direta não discute os créditos em si mesmo considerados, mas sim o real enquadramento deles na categoria de créditos extraordinários, que é a única permitida à medida provisória”.

E referindo-se às situações de guerra, comoção interna ou calamidade pública: “Esses casos tão graves ensejam, no limite, até mesmo a decretação ou do estado de defesa ou até mesmo do próprio estado de sítio, não é o caso de nenhum dos créditos abertos pela MP ora impugnada”. Foi, nesses termos, concedida medida liminar, no sentido de suspender a eficácia da MP quanto à abertura dos referidos créditos.

Outra questão relevante é o caso da não-conversão da medida provisória que abre créditos extraordinários em lei. Nesse caso, reza o preceito constitucional que ela perde a eficácia desde a edição, devendo o Congresso Nacional disciplinar os efeitos dela decorrentes.

As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (§3º do artigo 62 da CF/88)

Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (§11 do artigo 62 da CF/88)

Uma vez que a despesa provavelmente já terá sido executada antes da rejeição da medida provisória, como retroagir em seus efeitos e desconstituir o objeto da despesa que, muitas vezes, é o único da MP?

Esta, até hoje, é uma questão pouco discutida, entre outras razões porque são raros os casos de MPs rejeitadas ou devolvidas. Aliás, quando a MP é editada um pouco antes do final do exercício, os resultados da execução orçamentária, financeira e patrimonial estarão registrados e incorporados às demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro do ano da edição.

Paradoxal é também o fato de que se instituiu uma prática de “compensar” os créditos extraordinários com outros créditos orçamentários ou adicionais,

alterando indiscriminadamente a composição orçamentária previamente aprovada por lei, ou seja, reduzindo (ou suprimindo) créditos resultantes do processo legislativo convencional.

3. Procedimentos da pesquisa

Esta pesquisa foi realizada utilizando-se como principal base de dados o Portal SIGA BRASIL, cujo acesso é disponibilizado pelo sítio do Senado Federal através do PRODASEN.

Trabalhou-se com os dados dos anos de 2002 a 2008 em função da maior homogeneidade dos relatórios divulgados pelo Governo Federal.

Os dados foram agrupados por dotação inicial, modalidade de crédito adicional, dotação total autorizada e, em seguida, ainda na base de dados supra, os valores de créditos adicionais foram separados por programa, de acordo com a classificação orçamentária da despesa.

Quanto ao tratamento dos dados, os procedimentos foram os seguintes:

1. consolidação dos dados extraídos e comparação com os publicados nos relatórios anuais do Governo para identificar eventuais discrepâncias;
2. consolidação de valores por dotação inicial, por modalidade de crédito e por grupo de natureza de despesa;
3. agrupamento dos créditos adicionais por programa;
4. consolidação dos dados de créditos adicionais e cruzamento das informações por programa com os dados da respectiva LDO.

A partir dos dados consolidados, foram elaboradas séries anuais, com vistas a identificar o volume total de valores alterados em relação à proposta inicial.

Consideramos, para fins de apuração do volume total de alterações, os cancelamentos e remanejamentos como elementos de efetiva modificação da proposta inicial. Nesse sentido, eles foram somados aos acréscimos instituídos por créditos suplementares, especiais e extraordinários.

Embora o caso de abertura de crédito com anulação de dotação possa parecer, num primeiro momento, dupla contagem, não o é. Como objetivamos apurar o montante global de alterações orçamentárias, entendemos que, no caso de anulação de uma dotação para suplementação em outra, o orçamento inicial sofre efetivamente duas modificações independentes, do ponto de vista quantitativo: uma pela redução da dotação para uma despesa inicialmente fixada (fato que implica modificação dos programas inicialmente fixados) e outra pela suplementação ou instituição de um programa distinto. Ou seja, a diminuição

da dotação em uma determinada despesa é uma alteração independente da suplementação ou instituição de outra despesa, ainda que utilizando-se os mesmos recursos.

No caso da consolidação por programa, foram avaliados os créditos especiais e extraordinários abertos para atender a despesas que não constavam do anexo de prioridades e metas da respectiva LDO.

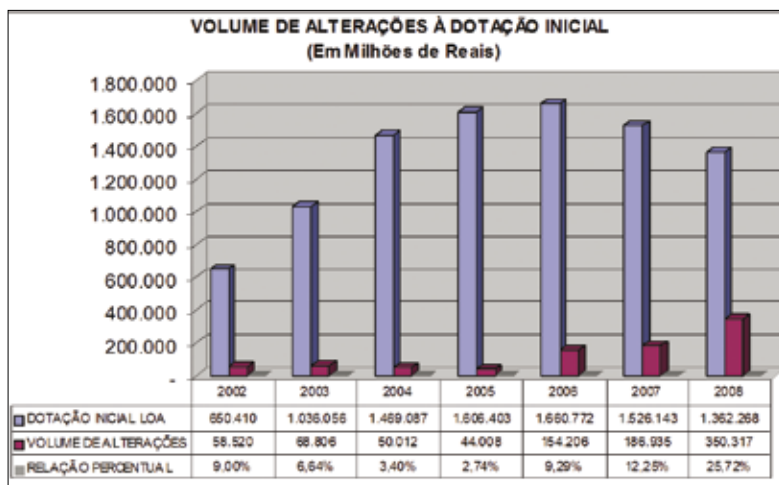
A variação das séries indica como se tem comportado a execução do orçamento frente à programação inicial estatuída pelo processo orçamentário.

4. Análise dos resultados

4.1 Alterações na LOA

Fatores como o comportamento anômalo dos mercados, as mudanças nas taxas de juros, reajustamento natural de preços, entre outros, implicam na necessidade de, durante a execução do orçamento, proceder-se a alterações nas dotações iniciais. Essas alterações não significam, necessariamente, falta de planejamento e falhas nas estimativas, mas, sim, mecanismos hábeis para alinhar o planejamento desenvolvido à dinâmica da situação econômica e financeira. Entretanto, percentuais elevados no volume de alterações podem significar distorções, quer no planejamento inicial, quer na estrutura política de efetivação dos planos de governo. O gráfico 1 mostra a relação entre o volume de alterações a LOA e as dotações iniciais.

GRÁFICO 1: Proporção entre as modificações realizadas no decorrer do exercício e a dotação inicial.



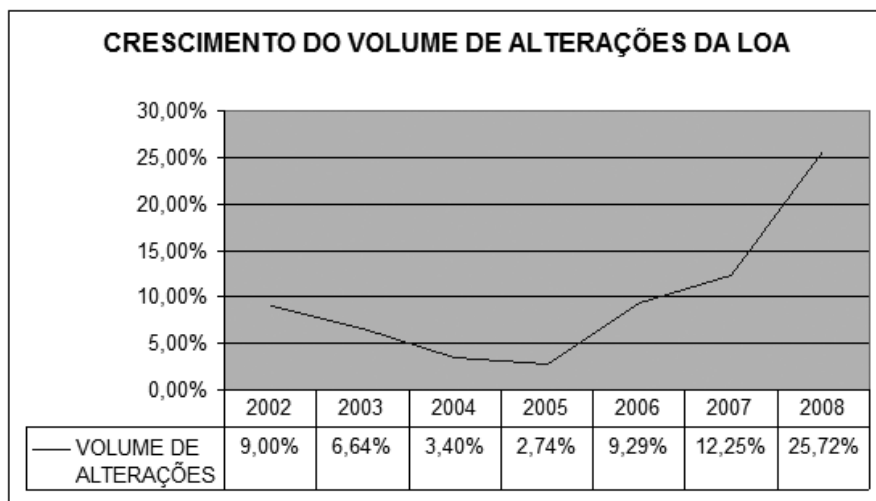
Para a apuração do volume total de alterações à LOA computamos todas as alterações, inclusive as anulações de dotação, uma vez que representam efetiva alteração da proposta inicial. Conforme explicitado no capítulo anterior, ao somarmos as anulações e os remanejamentos, temos um quadro mais condizente com a realidade, pois os cancelamentos, independentemente de corresponderem a novas despesas ou a reforço de despesas já existentes, provocam uma diminuição da dotação inicialmente fixada, afetando, em termos percentuais, a implementação da proposta inicial.

Percebe-se do gráfico que a tendência, a partir de 2005, é crescente no atinente ao volume de alterações. O ano de 2008 foi aquele em que a execução mais se diferenciou da proposta inicial. Aproximadamente 25% das dotações autorizadas na LOA foram modificadas, o que representa uma soma de pouco mais de R\$ 350 bilhões de reais.

O fim da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em dezembro de 2007, poderia ser uma das razões para o elevado volume de modificações, uma vez que, quando a proposta de prorrogação da CPMF foi rejeitada pelo Senado Federal, o Orçamento Geral da União (OGU) já estava pronto para ser votado e precisou ser alterado às pressas. Entretanto, como houve atraso de quase três meses na aprovação da LOA, em função dos ajustes necessários, essa não parece uma justificativa plausível. Ademais, percebemos que um volume elevado de alterações é a praxe no Governo Federal. Apenas os anos de 2004 e 2005 apresentaram percentual de alterações inferior a 5%, voltando a crescer a partir desse ano.

A curva de crescimento das alterações a partir de 2005 é bastante acentuada e a continuidade desse crescimento pode comprometer a confiabilidade de todos os processos orçamentários e de gestão. O gráfico 2 mostra mais claramente esse crescimento.

GRÁFICO 2: Crescimento do volume de alterações da LOA por exercício.



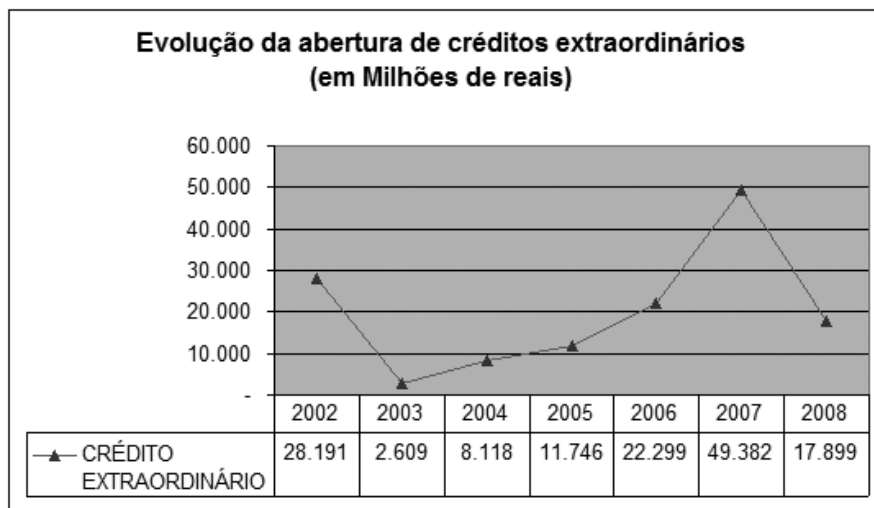
A alteração exagerada da LOA via créditos adicionais pode indicar a existência de problemas de planejamento. Modificar quase um quarto da proposta inicial (em 2008) é indicativo de que há problemas a serem corrigidos. A manutenção dessa tendência pode transformar a proposta inicial da LOA em uma peça de ficção, em que os planos apresentados o são com o objetivo único de aprovar uma dotação global que será *a posteriori* direcionada ao atendimento de interesses outros que não os expostos no programa de Governo estabelecido pelas leis orçamentárias (leia-se: PPA, LDO e LOA).

4.2 Crescimento dos créditos extraordinários

Considerando que a Medida Provisória produz efeitos a partir de sua edição, a abertura de créditos extraordinários se torna a modalidade preferida do Executivo para introduzir alterações à proposta inicial.

É importante ressaltar que os créditos estão disponíveis a partir da publicação da MP e o Poder Legislativo analisa, *a posteriori* e num rito mais célere, a legitimidade desses créditos. O comportamento da utilização dessa modalidade de crédito adicional é apresentado no gráfico 3, abaixo.

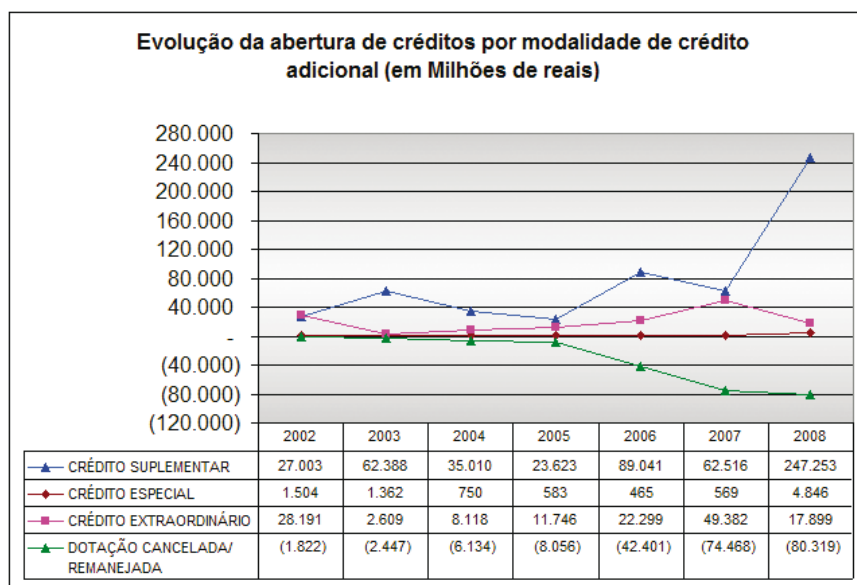
GRÁFICO 3: Evolução da abertura de créditos extraordinários



Percebemos que, a partir de 2003, a utilização da modalidade cresce continuamente até o ano de 2007. Em 2008, quando a convivência do Legislativo em relação aos pressupostos de urgência e relevância é sanada por decisão do STF, no sentido de restringir a utilização tão-somente aos casos de calamidade, guerra e comoção interna, o volume de créditos extraordinários abertos diminui drasticamente. Isso comprova que, se não houver controle efetivo sobre o atendimento dos requisitos constitucionais quando da abertura de créditos extraordinários, o crescimento da utilização dessa modalidade será inevitável.

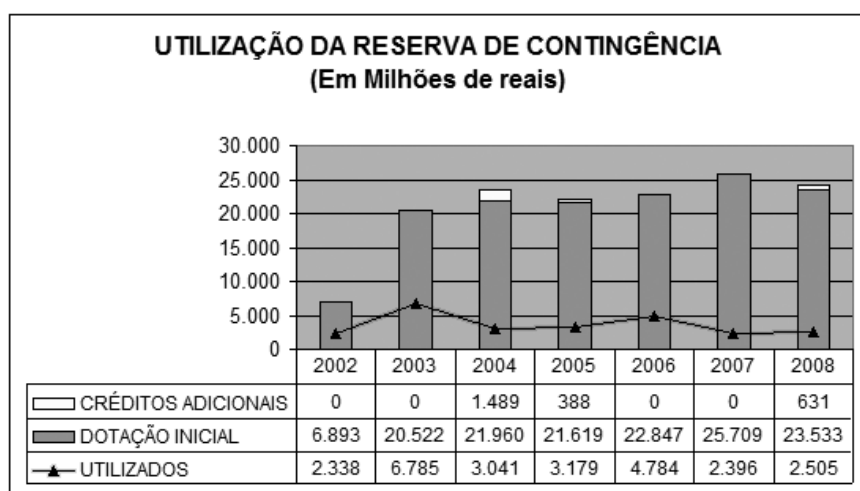
A partir de 2007, no entanto, o decréscimo da utilização de créditos extraordinários é mais que compensada pelo crescimento da utilização de créditos suplementares, como mostra o gráfico 4.

GRÁFICO 4: Evolução, por modalidade de crédito adicional, do volume de créditos adicionais abertos.



Curiosamente, enquanto o cancelamento de dotações anteriormente aprovadas cresce significativamente sobretudo a partir de 2005, a utilização da reserva de contingência anda no caminho oposto, a partir de 2006, em termos absolutos e relativos. Senão, vejamos.

GRÁFICO 5: Utilização da reserva de contingência.



A Reserva de Contingência, que poderia estar sendo utilizada para abertura de créditos adicionais para atender a passivos contingentes, foi subutilizada em todos os anos avaliados. Enquanto o total de dotações canceladas/remanejadas no ano de 2008 foi de R\$ 80 bilhões, a reserva de contingência teve apenas R\$ 1,8 bilhão utilizado de um total de R\$ 23 bilhões disponíveis inicialmente. Houve, inclusive, novas dotações através de abertura de crédito suplementar para (re)compor a reserva nos anos de 2004, 2005 e 2008. Isso reforça a idéia de que a não-utilização (e até o aumento) dessa reserva está associada à formação do superávit primário. Vê-se, pois, que, como não é a prática usual dispor a dotação dessa reserva para atender a novos créditos, acaba-se anulando/cancelando dotações de outros programas para atender a um que poderia ter sido contemplado inicialmente com parte do saldo da reserva de contingência.

Tudo indica, portanto, é que essa reserva seja até deliberadamente superestimada, com o intuito de “vincular”, prévia e incondicionalmente, uma parcela de receita orçamentária à formação do superávit primário.

4.3 Alinhamento entre as prioridades de governo e a abertura de créditos especiais e extraordinários.

Além de analisar o volume de alterações que sofre a lei orçamentária no decorrer de sua execução, julgamos relevante investigar o alinhamento dos créditos abertos com as prioridades estabelecidas pelas propostas orçamentárias.

A LDO traz, por expressa previsão da LRF, um anexo de prioridades a serem observadas quando da elaboração da LOA, e metas a serem atingidas no decorrer da execução orçamentária.

Nesse sentido, um levantamento da abertura de créditos especiais e extraordinários em dissonância com o anexo de prioridades e metas pode mostrar que as alterações impactam ainda mais fortemente o planejamento inicial estabelecido.

A tabela 1 abaixo procura mostrar a relação entre os créditos que se destinaram a atender programas prioritários de governo e os que visaram atender programas não-prioritários.

TABELA 1: Percentual de créditos especiais abertos para atender a programas previstos e não previstos no anexo de prioridades e metas da respectiva LDO

Ano	Previsto	Não previsto	Total	Valor dos créditos (em milhões)
2002	6,22%	93,78%	100,00%	1.504
2003	28,72%	71,28%	100,00%	1.362
2004	23,44%	76,56%	100,00%	239
2005	35,30%	64,70%	100,00%	583
2006	27,72%	72,28%	100,00%	465
2007	46,30%	53,70%	100,00%	569
2008	52,80%	47,20%	100,00%	4.846

Embora o volume de créditos não seja muito expressivo se comparado com as alterações totais, o fato de que grande parte das despesas atendidas por créditos especiais não é, pelo menos em teoria, prioridade é preocupante, uma vez que acaba por romper o encadeamento lógico entre PPA, LDO e LOA. A tabela 2 corrobora essa análise, mostrando que grande parte dos programas atendidos por créditos especiais não fazia parte das prioridades do Governo.

TABELA 2: Total de programas atendidos por créditos especiais previstos e não previstos no anexo de prioridades e metas da respectiva LDO

Ano	Previsto	Não previsto	TOTAL
2002	13	30	43
2003	21	11	32
2004	9	20	29
2005	19	30	49
2006	53	39	92
2007	17	17	34
2008	22	37	59

O valor obtido através dos sistemas SIGA BRASIL e SIAFI para os créditos especiais abertos em 2004 apresenta uma divergência em relação aos apresentados no balanço publicado no Diário Oficial da União (R\$ 750 milhões). Não conseguimos apurar a origem dessa diferença, mas acreditamos que tenha havido algum problema de evidenciação em relação a esses créditos cuja destinação não pudemos identificar.

Tal diferença aparece, inclusive, nos volumes dos relatórios divulgados pelo Governo Federal. O Demonstrativo da dotação por órgão, no anexo I do volume I do BGU de 2004 (Relatório do Poder Executivo), apresenta um montante

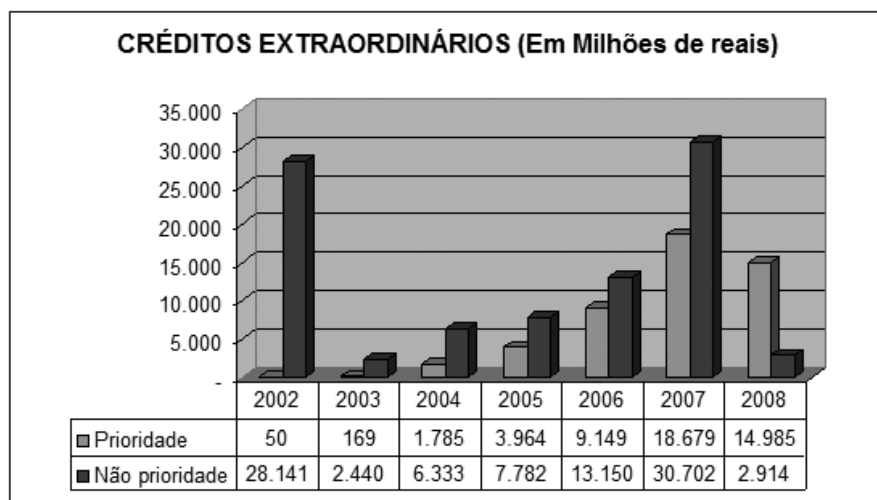
de R\$ 750 milhões em créditos especiais autorizados; já no volume II (Execução dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social), do mesmo conjunto de relatórios, em qualquer das classificações utilizadas, seja por função, por programa, por categoria econômica e até mesmo por Poder e Órgão, encontramos o valor de R\$ 239 milhões.

Como há publicações oficiais com valores divergentes, optamos por mantê-los tal qual foram apresentados pelo Governo. Ressaltamos, aliás, que este é apenas um dos vários exemplos de discrepâncias nos dados constantes das demonstrações e relatórios elaborados e divulgados pelo Governo Federal.

Quanto aos créditos extraordinários, como já enfatizado, devem ser abertos para atender despesas imprevisíveis e urgentes. Como imprevisibilidade e urgência são critérios subjetivos, era comum haver divergências parlamentares sobre esses pressupostos. As divergências culminaram em decisão do STF que restringiu a abertura dessa modalidade de créditos, supostamente apenas aos casos em que estão presentes os pressupostos constitucionais.

O gráfico 6, abaixo, mostra que, de 2002 a 2007, respectivamente 99,82%, 93,52%, 78,02%, 66,25%, 58,97% e 62,17% dos créditos extraordinários foram abertos para atender programas que não constavam das prioridades do Governo. Em 2008 essa relação se inverte, sendo que 83,72% dos créditos abertos nesse ano estão alinhados com as prioridades de governo apresentadas na LDO.

GRÁFICO 6: Volume de créditos extraordinários abertos para atender programas que constavam ou não do anexo de prioridades da respectiva LDO.



Como o volume desses créditos é muito mais expressivo que o de especiais, é de se indagar se tais situações de presumível imprevisibilidade e urgência não revelam a própria falta de planejamento do Governo.

Interessante, ainda, fazer uma relação entre a decisão da Corte Suprema e as informações apresentadas nos gráficos 3 e 6. Depreende-se deles que o decréscimo do montante de recursos adicionados ao orçamento via créditos extraordinários é acompanhado, também, por um decréscimo nas despesas não prioritárias atendidas por essa modalidade de crédito adicional. Isso pode sugerir que o instrumento, crédito extraordinário, era utilizado principalmente para burlar o controle legislativo sobre a obediência ao fixado nas leis orçamentárias como prioridades a serem seguidas.

5 Conclusão

Este estudo objetivou apurar o volume de alterações feitas durante a execução orçamentária no período de 2002 a 2008, com vistas a verificar se ocorreram em volume tal que possam desvirtuar o planejamento estabelecido.

Sabemos que os orçamentos são instrumentos criados para permitir que o atendimento às necessidades públicas aconteça de forma planejada e sustentável. Um elevado volume de alterações da LOA é, portanto, prejudicial ao planejamento de longo prazo do País, comprometendo a consistência e a confiabilidade do próprio processo.

A tentativa freqüente de tornar prioridade aquilo que não o era e monocraticamente estabelecer novas diretrizes de trabalho, além de danosa ao desenvolvimento nacional, é danosa também ao processo democrático das decisões sobre a alocação dos recursos públicos.

A própria evolução das técnicas orçamentárias mostra que é necessário manter o controle tanto sobre o que é fixado como prioridade, na elaboração da lei orçamentária, quanto sobre a execução da lei em si mesma.

Os dados tratados nesta pesquisa demonstram que há um volume exagerado de recursos que, após o estabelecimento das diretrizes a serem seguidas, são sumariamente modificados ou realocados, de sorte que a proposta inicial e as prioridades são freqüentemente redimensionadas e redirecionadas.

Como frisamos neste trabalho, as alterações via créditos adicionais não são discutidas com a mesma profundidade com que se discute a dotação inicial fixada pela LOA. Por estar dissociada de seu conjunto, a maior parte das despesas atendidas por créditos adicionais não é passível de uma análise global e integrada. Dessa forma, num aspecto macro, perde-se a oportunidade de articular e

integrar ações que, em conjunto, gerariam um efeito sinérgico capaz de impulsionar e dinamizar o desenvolvimento do País.

Ademais, percebeu-se uma utilização exagerada de alterações orçamentárias, as quais não se destinavam a atender prioridades fixadas, de antemão, na respectiva LDO. Essa constatação pode sugerir que o anexo de prioridades, tal qual outros instrumentos exigidos pelas leis, não está cumprindo seu mister. O que não é prioridade não deveria constar no anexo da LDO, e o que é prioridade deveria ser atendido a contento já na dotação inicial.

Os créditos adicionais são instrumento de extrema valia para fornecer ao orçamento a necessária flexibilidade frente às mudanças que ocorrem no decorrer da execução. Por essa razão, a própria LOA já traz em seu texto a previsão para abertura de créditos adicionais, sem necessidade de nova autorização legislativa, até determinado montante, por via de regra em percentuais e circunstâncias bem generosas e até inusitados. Não haveria, pois, a necessidade de mais tantas adequações orçamentárias, a não ser em casos efetivamente extraordinários.

Por outro lado, a reserva de contingência é outro instrumento que está sendo subutilizado. Os exercícios têm sido encerrados com elevados saldos nessa conta. Afora o excesso de arrecadação, essa reserva deveria servir de fonte de recurso, via anulação de dotação, para realizar as despesas que carecem de novas dotações. Na prática, não é o que tem acontecido.

Portanto, pode-se inferir, com base nos dados apresentados, que, em montante e forma, as alterações via créditos adicionais têm modificado substancialmente o orçamento inicial, podendo implicar em um desvirtuamento dos mecanismos orçamentários de planejamento e controle.

6 Referências bibliográficas

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas constitucionais n. 1/92 a 56/2007 e pelas emendas de revisão n. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.

_____. Lei Complementar n 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder executivo, Brasília 05 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp101.htm> Acesso em 12 set 2009.

_____. Lei n 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços

da União, dos Estados e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, 23 março 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 14 Set 2009.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOTA, Francisco G. Lima. *Contabilidade aplicada ao setor público*. 1. ed. Brasília: Cidade, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e TIMBÓ, Maria Z. F. *Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, José A. *Curso de direito Constitucional positivo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

7 Bibliografia consultada

AZEVEDO, Bernadete Menezes de. *O processo orçamentário brasileiro pós 1994*. 2006. 179 fl. Dissertação (Mestrado profissionalizante em Economia). Universidade de Brasília. Brasília: 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. *Manual Técnico de Orçamento – MTO*. Versão 2010. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2009. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2010_VF4.pdf>. Acesso em: 14 Set 2009.

CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Finanças Públicas*. 5. ed. Brasília: Vestcon, 2002.

FEIJÓ, Paulo Henrique e PINTO, Liane Ferreira e MOTA, Francisco G. Lima. *Curso de Siafi: Uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira*. 2. ed. Brasília: Cidade, 2008.

KOHAMA, Heilio. *Balancos públicos: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1999.

PERES, Ursula Dias. Arranjo Institucional do Financiamento do Ensino Fundamental no Brasil: Considerações sobre os municípios brasileiros e estudo de caso do município de São Paulo no período de 1997 a 2006. 2007.

298 f. Tese (doutorado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2007.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. 2. ed. São Paulo. Atlas, 1991.

ROCHA, Cínara M. Carneiro. *Orçamento público no Brasil: Um estudo exploratório dos créditos adicionais 1995 a 1999*. 2001. 122 fl. Dissertação (mestrado em administração). Universidade de Brasília. Brasília: 2001.

ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2008.

SILVA, Jair C. da e VASCONCELOS, Edílson Felipe. *Manual de execução orçamentária e contabilidade pública*. 1. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, M. Corrêa, et al.. *Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em ciências contábeis*. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n. 36, p. 97-104, setembro/dezembro 2004.

TOLEDO Jr., Flávio C. de e ROSSI, Sérgio C.; *Lei de responsabilidade fiscal: comentada artigo por artigo*. 2. ed. São Paulo: NDJ, 2002.

VIANA, Arizio de. *Orçamento brasileiro*. 2ª ed, Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1950.