

JAMES GIACOMONI

ORÇAMENTO PÚBLICO

Originais das alterações para a 14ª edição

SUMÁRIO

Página 8 – Introduzir duas novas subseções na seção B do capítulo 4. Fica assim:

4. EVOLUÇÃO CONCEITUAL

B. Orçamento

.....

O PPBS e a tentativa de integrar

Orçamento base-zero,

O novo orçamento de desempenho,

---X---

Página 12 – Retirar do sumário os seguintes títulos do capítulo 14.

Apêndice 14.1 – Cronologia

Apêndice 14.2 – Cronologia

Apêndice 14.3 – Características

Apêndice 14.4 – Lei Orçamentária da

---X---

Página 12 – Substituir os títulos de seções e subseções do capítulo 15. Fica assim:

15. CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

I – Norma Federal,

A. Controle Externo,

Finalidades e competência,

Tribunais de contas,

B. Controle Interno,

Finalidades,

Competência,

II – Norma Federal,

A. Tribunal de Contas da União – TCU,

Jurisdição,

Organização,

Atribuições,
Auditoria de natureza operacional,
B. Controladoria-Geral da União – CGU,
Organização,
Atribuições,

---X---

Página 13 – Alterar o título do Quadro 6.6. Fica assim:

6.6 Detalhe da lei orçamentária da União para 2007,

---X---

Página 14 – Introduzir os seguintes títulos na LISTA DE QUADROS

- 15.1 Auditoria de desempenho operacional: abordagens e aspectos a considerar,
- 15.2 Auditor de desempenho operacional no Programa Nacional de Eliminação da Hanseníase: excertos do voto do ministro-Relator,
- 15.3 Auditoria: tipos e finalidades,
- 15.4 Síntese de Relatórios de Fiscalização – 3º Sorteio de Estados,

---X---

Página 14 – Alterar os títulos das Tabelas 1.5, 1.6, 1.7 e 12.1. Fica assim:

- 1.5 Despesa total do governo em países selecionados da OCDE – 1975/2005
- 1.6 Brasil: carga tributária global – 1947/2005
- 1.7 Carga tributária de países selecionados – 2003
- 12.1 Anexo de metas fiscais: metas e projeções para o governo federal,

---X---

Mesma página – Retirar da LISTA DE TABELAS o seguinte título:

14.1 Lei Orçamentária da União para 1998 e

1

O CRESCIMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS

Página 26

Primeiro parágrafo – Substituir a redação – Fica assim:

No decorrer da década de 1980 e nos primeiros anos da década seguinte, a carga tributária global no Brasil girou em torno de 24% a 26% do PIB, com exceção dos anos de 1987 e 1988, em que esse percentual foi um pouco menor, e de 1990, quando as medidas do Plano Collor aumentaram a carga para 28,8 %. Após várias tentativas de enfrentamento do processo inflacionário crônico, em meados da década de 1990 o Plano Real finalmente conseguiu estabilizar os preços. A estabilidade trouxe, entre seus efeitos, a extinção do imposto inflacionário, importante mecanismo de financiamento das despesas públicas. O reconhecimento de dívidas e de outros passivos provocou o crescimento expressivo da dívida pública nos anos seguintes. Várias crises internacionais atingiram fortemente o país que foi forçado a aumentar a taxa básica de juros resultando em aumento do endividamento. Ainda que expressivos, os superávits primários praticados nos últimos anos não foram suficientes para atender os encargos de refinanciamento da dívida. Os déficits nominais sistemáticos, o grande volume de vinculações de receita e de despesas obrigatórias – especialmente, pessoal, previdência e transferências legais a Estados e Municípios – determinaram o acentuado crescimento da carga tributária durante a primeira década do novo século. Indicadores da evolução carga tributária no Brasil nos últimos sessenta anos, assim como dados sobre a carga tributária de outros países, constam das Tabelas 1.6 e 1.7, apresentadas, ao final deste capítulo, como parte do Apêndice 1.1.

Apêndice 1.1

CRESCIMENTO DO SETOR

Página 35 e 36 – Substituir as Tabelas 1.5, 1.6 e 1.7 pelas seguintes:

Tabela 1.5 *Despesa total do governo em países selecionados da OCDE – 1975/2005*

(Em % do PIB)							
Países	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005
Estados Unidos	33,5	31,4	32,9	37,1	37,0	34,2	36,6
Japão	26,8	32,0	31,6	31,8	36,5	39,2	37,0
Alemanha	48,4	47,9	47,0	43,6	48,3	45,1	46,8
França	43,4	46,1	52,2	49,4	54,4	51,6	53,9
Itália	41,6	42,1	51,2	52,9	52,5	46,1	48,2
Reino Unido	44,4	43,0	44,0	42,4	44,9	37,5	44,9
Canadá	38,5	38,8	45,3	48,8	48,5	41,1	39,3
Dinamarca	48,2	56,2	59,3	55,9	59,5	53,9	52,8
Países Baixos	51,2	55,8	57,1	52,9	50,0	44,0	45,5
Suécia	48,4	60,1	63,3	61,3	67,1	56,8	56,3

Fonte: 1975-1985 BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria de Assuntos Internacionais. *Indicadores da Economia Mundial*, nº 7, dez. 1996. 1990-2005 OECD Economic Outlook nº 80, november 2006. Disponível em <<http://www.oecd.org/dataoecd/5/51/2483816.xls>>

Tabela 1.6 *Brasil: carga tributária global – 1947/2005*

(Em % do PIB)							
Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1947	13,84	1962	15,76	1977	25,55	1992	25,01
1948	14,03	1963	16,05	1978	25,70	1993	25,78
1949	14,39	1964	17,02	1979	24,66	1994	29,75
1950	14,42	1965	18,99	1980	24,52	1995	29,41
1951	15,74	1966	20,95	1981	25,25	1996	28,06
1952	15,41	1967	20,47	1982	26,34	1997	27,81
1953	15,20	1968	23,29	1983	26,97	1998	29,84
1954	15,82	1969	24,87	1984	24,34	1999	31,74
1955	15,05	1970	25,98	1985	24,06	2000	32,49
1956	16,42	1971	25,26	1986	26,19	2001	34,01
1957	16,66	1972	26,01	1987	23,77	2002	35,61
1958	18,70	1973	25,05	1988	22,43	2003	34,92
1959	17,86	1974	25,05	1989	24,13	2004	35,88
1960	17,41	1975	25,22	1990	28,78	2005	37,37
1961	16,38	1976	25,14	1991	25,24		

Fonte: 1947-1995 VARSANO, Ricardo et al. A carga tributária brasileira – Nota técnica. *Boletim Conjuntural do IPEA*. Brasília, n. 40, jan. 1998; 1996-2005 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/default.htm>

Tabela 1.7 Carga tributária de países selecionados – 2003

(Em % do PIB)

País	Carga tributária total	País	Carga tributária total	País	Carga tributária total
<i>Países da OCDE</i>		México	19,0	<i>Outros países</i>	
Austrália	31,6	Países Baixos	38,8	Brasil	34,9
Bélgica	43,1	Nova Zelândia	34,9	Argentina	21,1
Canadá	33,8	Noruega	43,3	Chile	19,0
Dinamarca	48,3	Polônia	34,2	China	17,4
Finlândia	44,8	Portugal	37,1	Índia	15,0
França	43,4	Espanha	34,9	Rússia	34,0
Alemanha	35,5	Suécia	50,6	Singapura	14,3
Irlanda	29,7	Suíça	29,5	África do Sul	23,6
Itália	43,1	Turquia	32,8		
Japão	25,3	Reino Unido	35,6		
Coréia	25,3	Estados Unidos	25,6		

Fonte: OECD. Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: comparative information series (2006). February 2007. Disponível em <<http://www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf>>

CAPÍTULO 3

Página 52 – Introduzir novo parágrafo após o primeiro parágrafo. Fica assim:

.....vinha concentrando desde a Lei de 1921.

Duas décadas após, em 1993, o Congresso reafirmou seu crescente interesse e envolvimento com os temas orçamentários e o aperfeiçoamento da administração federal ao aprovar a Lei de Desempenho e Resultados do Governo (*Government Performance and Results Act – GPRA*). Os principais requisitos das novas normas são: (i) estabelecer metas estratégicas; (ii) medir o desempenho; (iii) ligar medidas de desempenho com o orçamento; e (iv) monitorar e reportar os progressos no alcance das metas. As agências governamentais passam a ter as seguintes responsabilidades: (i) executar planos estratégicos; (ii) preparar planos anuais de desempenho com metas; e (iii) reportar anualmente sobre o desempenho. O GPRA é inovador também na estratégia de implantação das medidas ao estabelecer, inicialmente, períodos experimentais com a execução de planos pilotos em três áreas: (i) de desempenho; (ii) de flexibilidade gerencial; e (iii) orçamento de desempenho. O orçamento de desempenho, cujas dificuldades de implantação eram bastante reconhecidas, teria sua adoção recomendado em 2001 a depender dos resultados dos orçamentos pilotos executados, em 1998 e 1999, em cinco agências. Ao estabelecer, para a implantação das inúmeras novidades do GPRA, um longo cronograma compreendido entre 1993 e 2001, o Congresso tratou de fugir do tradicional equívoco legislativo de pretender grandes mudanças na realidade e nas práticas administrativas de uma hora para outra.

D. Brasil

O ORÇAMENTO NAS

CAPÍTULO 4

Página 69 – Introduzir ao final do capítulo duas novas seções. Fica assim:

..... de qualquer processo orçamentário”.²⁰

ORÇAMENTO BASE-ZERO

A busca de melhores práticas na gestão orçamentária americana continuou sendo uma constante em toda a segunda metade do século XX. Desenvolvido originalmente para uma importante empresa do setor de alta tecnologia – Texas Instruments – o modelo do orçamento base-zero foi adaptado para o setor governamental por solicitação de Jimmy Carter, quando governador do estado da Geórgia. Peter Phyr, principal idealizador da técnica, defendia que a administração pública sendo essencialmente prestadora de serviços poderia se beneficiar da sistemática do base-zero em todas as suas atividades, o que não ocorre com as indústrias onde o modelo tem escassa utilidade nos setores envolvidos com a produção.²¹

O orçamento base-zero não é um método de organizar ou apresentar o orçamento público, voltando-se, antes de tudo, para a avaliação e a tomada de decisão sobre despesas. De acordo com o modelo, as ações, ou parte delas, de um programa governamental constituiriam *unidades de decisão* cujas necessidades de recursos seriam avaliadas em *pacotes de decisão*. Estes descrevem os *elementos significativos* das ações: finalidades, custos e benefícios, carga de trabalho e medidas de desempenho, maneiras alternativas de alcançar as finalidades, benefícios obtidos com diferentes níveis de recursos, etc. Os *pacotes de decisão*, devidamente analisados e ordenados, forneceriam as bases para as apropriações dos recursos nos orçamentos operacionais.

De acordo com o autor da técnica, há problemas importantes na implementação do base-zero, os quais não devem ser minimizados. Lembra, especialmente, a resistência interposta pela burocracia quando a eficácia de seus programas é avaliada. Recomenda também que, apenas no caso de determinados programas, ou, então, nos níveis superiores de gerência de programas, a técnica base-zero poderá ser aplicada de maneira intensiva. Conclui, lembrando que o alcance da plena eficácia das melhorias no plano gerencial e orçamentário poderá necessitar vários anos.

O NOVO ORÇAMENTO DE DESEMPENHO

Em 1993, com a aprovação da Lei de Desempenho e Resultados do Governo (*Government Performance and Results Act – GPRA*), o Congresso americano

introduziu importantes inovações no planejamento e no orçamento federal. Essas normas determinam a elaboração de planos estratégicos plurianuais por parte de cada agência governamental e de planos anuais de desempenho do governo como um todo e de cada agência, bem como, de orçamentos anuais de desempenho. No novo orçamento de desempenho idealizado pelo GPRA destaca-se uma nova categoria de objetivos de desempenho: os *resultados* (*outcomes*). No *performance budget* e no orçamento-programa, a medida do desempenho estava representada, principalmente, nos *produtos* (*outputs*) levados a cabo pela administração pública. Nos processos convencionais de produção, os *produtos* representam as *saídas* do sistema. Na administração governamental, ainda que os *produtos* – bens e serviços produzidos ou providos pelo setor público – tenham relevância por princípio, o que realmente importa são os *resultados* alcançados em termos econômicos e sociais. O novo orçamento de desempenho dá destaque, também, para aspecto descuidado nas modelagens anteriores: a responsabilização dos agentes. Isto implica, por exemplo, em penalização para a má e premiação para a boa gestão, inovações onde avanços são difíceis e demorados.

De acordo com J. Diamond, há dois componentes básicos no *novo orçamento de desempenho*: (i) a concepção de programa e o desenho da estrutura programática; e (ii) os sistemas de determinação de custos. A incorporação do conceito de programa é o elemento que une todos os movimentos reformistas, constituindo-se na base da reestruturação orçamentária a partir da década de 1950. Apesar das críticas, o modelo por programas apresenta importantes vantagens em relação às práticas incrementais que marcam o orçamento tradicional, centrado no curto prazo e nos insumos e pouco voltado aos produtos. Como em qualquer outro processo reformista importante, há muitas dificuldades da implantação generalizada da gestão por programas. Para o autor, a limitação reside na própria definição da estrutura dos programas, que deve considerar: (i) os objetivos estratégicos; (ii) os custos totais; (iii) a análise de políticas; e (iv) as necessidades da elaboração orçamentária plurianual. A estrutura programática deve, também, favorecer o estabelecimento de prioridades, as decisões políticas, a responsabilização e a gestão orçamentária centrada no desempenho.

Ainda de acordo com Diamond, os sistemas de determinação de custos têm especial significado para a reforma orçamentária. Em qualquer lugar, os avanços na incorporação do cálculo de custos na administração pública têm sido modestos, como resultado da ênfase concedida aos insumos tanto por parte dos orçamentos como da contabilidade. Em qualquer sistema orçamentário é indispensável a identificação de todos os insumos, mas na adoção da estrutura programática é necessário conhecer todos os custos do programa, de maneira a associá-los aos produtos e, na etapa seguinte, aos benefícios. Felizmente, já é possível contar com um conjunto importante, e acessível, de técnicas de apropriação de custos, e infelizmente, cabe reconhecer que, no setor governamental, há, quase sempre, uma carência de habilidades dos funcionários para isso.²²

21. PYHRR, Peter A. A abordagem base-zero aplicada ao orçamento governamental. In: GIACOMONI, J., PAGNUSSAT, J.L. (org.) *Planejamento e orçamento governamental*. Coletânea – volume 2. Brasília: ENAP, 2006. Há uma versão em português do principal texto que apresenta a técnica. Ver: PYHRR, e Orçamento Peter A. *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das empresas*. Rio de Janeiro: Interciência; São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.
22. DIAMOND, Jack. Do orçamento por programas para o orçamento de desempenho: o desafio para economias de mercado emergentes. In: GIACOMONI, J., PAGNUSSAT, J.L. (org.) *Planejamento e orçamento governamental*. Coletânea – volume 2. Brasília: ENAP, 2006.

CAPÍTULO 5

Páginas 80, 81 e 82 – Substituir integralmente a Seção F. Fica assim:

F. Princípio da Não-afetação das Receitas

Esse princípio é sinteticamente assim definido por Sant'Anna e Silva: "Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos".²⁴ Não sendo considerado como um dos princípios clássicos concebidos a partir do interesse parlamentar, a exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom-senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos não comprometidos para atender às despesas conforme as necessidades. Recursos excessivamente vinculados sinalizam dificuldades, pois podem significar sobra em programas menor importância e falta em outros de maior prioridade.

A observância do princípio sempre foi problemática. Alguns tipos de receitas públicas são naturalmente vinculados à execução de determinadas despesas. O produto da arrecadação de boa parte das taxas, por exemplo, é vinculado à realização de despesas certas, pois servem para custear serviços prestados pelo Estado. Os empréstimos igualmente se caracterizam pelo comprometimento a determinadas finalidades, como programas de investimento, atendimento de situações de emergência etc.

No âmbito da União, a dificuldade no cumprimento do princípio está representada especialmente nas contribuições sociais, econômicas e de intervenção no domínio econômico. Mesmo que a maior parte das contribuições tenha perdido o seu caráter parafiscal e assumido o papel de financiar ações típicas da administração pública, essa modalidade de imposição continua a diferenciar-se dos impostos, porque no próprio ato de sua instituição estão estabelecidas as finalidades. Por sua própria natureza, as contribuições são vinculadas.

Frente às limitações para incrementar as receitas de impostos e, também, devido à obrigação legal de compartilhá-las com Estados e Municípios, o governo federal, nos últimos exercícios, optou por aumentar as alíquotas das contribuições, assim como, criar novas. Nos exercícios de 2005 e 2006, a receita da União com contribuições representava o dobro da receita de impostos.

Relativamente aos impostos e as vinculações, o princípio da não-afetação está assim consagrado na Constituição Federal:

Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se

referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (grifos nossos)

A vedação da vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa atende ao postulado básico do direito tributário que concebe os impostos como a fonte de recursos que viabiliza o funcionamento do Estado, principalmente de suas funções básicas. Em boa medida, entretanto, as virtudes do dispositivo constitucional mencionado são anuladas pelo grande número de ressalvas que possibilitam a vinculação legal da receita de parcela importante dos impostos.

As exceções mencionadas nos artigos 158 e 159 são as participações dos Municípios no produto da arrecadação de impostos a cargo do Estado e de Estados, Municípios e Distrito Federal na arrecadação de impostos de responsabilidade da União. Também são ressalvadas da proibição, as vinculações de recursos de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a saúde nos três níveis da Federação.

A regra constitucional, por outro lado, proíbe comprometer a receita de impostos como garantia na realização de empréstimos, prática corriqueira no passado, especialmente no âmbito municipal. Também aqui, entretanto, há exceções. O produto da arrecadação de impostos pode ser indicado na prestação de garantia às operações de crédito por antecipação da receita,²⁵ assim como, como garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

O constituinte de 1988 comprovou sua preocupação com o excesso de vinculações ao enfrentar o primado dos fundos, autênticos orçamentos independentes dentro do orçamento geral. Além de proibir, no art. 167, inciso IX, a instituição de fundos sem prévia autorização legislativa, a Constituição, no art. 36 do Ato das Disposições Transitórias, extinguiu os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, que não fossem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos. Na oportunidade, a maior parte dos fundos acabou sendo ratificada, alguns poucos foram extintos e, de lá até agora, novos fundos foram instituídos. Na lei orçamentária federal de 2007, 41 fundos estão constituídos como unidades orçamentárias, ou seja, com receitas e despesas próprias.

Nada expressa melhor a dimensão do problema que o princípio da não-afetação das receitas busca evitar do que o mecanismo denominado Desvinculação das Receitas da União – DRU. Instituído por meio de Emenda Constitucional, em 1994, como Fundo Social de Emergência, denominação posteriormente substituída para Fundo de Estabilização Fiscal, o mecanismo, que não é propriamente fundo,

recebeu mais tarde, quando de uma de suas renovações, a denominação correta. A DRU desvincula 20% daquelas parcelas de impostos e contribuições que estão vinculadas buscando, com isso, dar ao gestor margem maior de manobra na utilização das duas principais fontes de recursos da administração federal: as contribuições e os impostos. As primeiras, que são naturalmente vinculadas correspondem já, como visto, ao dobro da receita de impostos; estes, que deveriam estar liberados para financiar indistintamente as despesas públicas, estão em grande medida vinculados por determinação da própria Constituição.²⁶

24. SILVA, S. Sant'Anna e. Op. cit. p. 26.

25. As operações de crédito por antecipação da receita orçamentária – ARO, modalidade destinada a atender a insuficiências de caixa durante o exercício, conforme o art. 67 da Emenda Constitucional nº 1/69, podiam ser autorizados na lei de orçamento até o montante de 25% da receita total estimada e obrigatoriamente deveriam ser liquidadas até 30 dias depois do encerramento do exercício em que foram contratadas. Atualmente, o assunto é disciplinado na Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Entre outras disposições, o art. 38 da LRF estabelece que as operações ARO devem ser liquidadas até o dia 10 de dezembro de cada exercício e estão proibidas no último ano de mandato do presidente da república, governador e prefeito municipal.

26. Análise detalhada das consequências da rigidez do orçamento federal, entre cujas causas estão as vinculações, é encontrada em: REZENDE, F., CUNHA, A. (coord.) *O orçamento público e a transição do poder*. Rio de Janeiro: FGV, 2003, especialmente o Prefácio e o Posfácio, e REZENDE, F., CUNHA, A. (coord.) *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público*. Fundamentos da reforma orçamentária. Rio de Janeiro: FGV, 2005, em especial o capítulo 2. Estudo sobre o percentual de receitas vinculadas é encontrado no endereço: http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/sof/Vinculacoes_Consolidado.pdf.

CAPÍTULO 6

Página 110 – Último parágrafo – Penúltima linha –
Alterar a redação. Fica assim:

..... As modalidades são as seguintes, com as respectivas definições estabelecidas na Portaria Interministerial nº 163/2001, alterada pelas Portarias Interministeriais STN/SOF nº 325, de 27-8-2001, nº 519, de 27-11-2001 e nº 688, de 14-10-2005.

---X---

Página 111 – sexto parágrafo – Alterar a redação e
introduzir um novo sétimo parágrafo. Fica assim:

70. Transferências a Instituições Multigovernamentais. Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil.

71. Transferências a Consórcios Públicos. Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados.

80.

---X---

Na mesma página, após a Modalidade 90 introduzir novo parágrafo. Fica assim:

91. Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. Despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

---X---

Na mesma página, após o último parágrafo introduzir novo parágrafo. Fica assim:

.....típico caso de Transferências a Pessoas.

Instituídas recentemente, as modalidades 71 e 91 representam importante avanço, já que evitam a dupla contagem de despesa nos casos em que a operação envolve pagador e recebedor de uma mesma esfera de Governo e, conseqüentemente, no âmbito do mesmo orçamento.

---X---

Página 113 – Terceiro parágrafo – Substituir o conjunto de identificadores de uso. Fica assim:

.... de uso utilizados nas leis orçamentárias da União são os seguintes:

0. Recursos não destinados à contrapartida;
1. Contrapartida de empréstimos do Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD;
2. Contrapartida de empréstimos do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID;
3. Contrapartida de empréstimos com enfoque setorial amplo;
4. Contrapartida de outros empréstimos; e
5. Contrapartida de doações.

---X---

Página 114 – Primeiro parágrafo – Alterar a redação na segunda linha em diante. Fica assim:

..... por meio da letra P e as despesas financeiras, com a letra F. Nos orçamentos seguintes, alterações foram introduzidas no classificador que passou a identificar, entre as despesas primárias, as de execução obrigatória e as discricionárias. Na lei orçamentária de 2007, eram estes os *identificadores de resultado primário*:

0. despesa financeira;
1. despesa primária obrigatória, ou seja, aquelas que constituem obrigações constitucionais ou legais da União e constem da Seção I do Anexo V da LDO;

2. despesa primária discricionária, assim consideradas aquelas não incluídas no anexo específico citado no item anterior;
3. despesas relativas ao Projeto Piloto de Investimentos Públicos – PPI, constante de Anexo específico da Lei Orçamentária; e
4. despesas constantes do orçamento de investimento das empresas estatais que não impactam o resultado primário.

No identificador 3, estão relacionadas investimentos que, mesmo sendo por definição despesas primárias, não serão consideradas no cálculo do resultado primário.⁴²

B. Apresentação

---X---

Na mesma página, alterar a redação da nota de rodapé 42. Fica assim:

42. A LDO para 2007 estabelece que o superávit primário será reduzido em até R\$ 4.590.000.000,00 (quatro bilhões, quinhentos e noventa milhões de reais), para o atendimento da programação relativa ao Projeto Piloto de Investimentos Públicos – PPI, constante de anexo específico do Projeto e da Lei Orçamentária de 2007. Ver Lei nº 11.439, de 29-12-2006 (LDO para 2007): art. 3º.

---X---

Páginas 124 e 125 – Alterar o título do Quadro 6.6 e substituí-lo pelo que está a seguir – Fica assim:

Quadro 6.6 Detalhe da lei orçamentária da União para 2007

Órgão: 26000 - Ministério da Educação
 Unidade: 26210 - Centro Federal de Educação Tecnológica de Mato Grosso

R\$ 1,00

Quadro Síntese		Recursos de Todas as Fontes			
Código / Especificação	Exec 2005	LOA 2006	PLOA 2007	LOA 2007	
Total	24.079.902	28.036.075	32.534.506	32.684.506	
Programa					
0089 Previdência de Inativos e Pensionistas da União	5.042.965	6.048.036	6.589.946	6.589.946	
0750 Apoio Administrativo	715.477	771.663	754.446	754.446	
0901 Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	536.235	466.170	207.328	207.328	
1062 Desenvolvimento da Educação Profissional e Tecnológica	17.301.882	20.189.499	24.443.388	24.593.388	
1378 Desenvolvimento do Ensino Médio	483.343	560.707	539.398	539.398	
Função					
09 Previdência Social	5.042.965	6.048.036	6.589.946	6.589.946	
12 Educação	18.500.702	21.521.869	25.737.232	25.887.232	
28 Encargos Especiais	536.235	466.170	207.328	207.328	
Subfunção					
122 Administração Geral		2.847.916	3.668.594	3.668.594	
272 Previdência do Regime Estatutário	5.042.965	6.048.036	6.589.946	6.589.946	
306 Alimentação e Nutrição	528.728	563.976	546.794	546.794	
331 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	127.983	136.136	162.364	162.364	
362 Ensino Médio	483.343	560.707	539.398	539.398	
363 Ensino Profissional	17.301.882	17.341.583	20.774.794	20.924.794	
365 Educação Infantil	58.766	71.551	45.288	45.288	
846 Outros Encargos Especiais	536.235	466.170	207.328	207.328	
Grupo de Despesa					
1 Pessoal e Encargos Sociais	20.601.997	23.691.513	28.120.664	28.120.664	
3 Outras Despesas Correntes	3.194.617	3.563.038	4.253.842	4.253.842	
4 Investimentos	283.288	781.524	160.000	310.000	
Fonte					
100	207.328				1.111.774
112	21.323.390				24.723.388
153	1.520.757				1.520.757
156	1.879.554				1.879.554
169	3.189.635				3.189.635
250		99.398	160.000		259.398
Total	28.120.664	4.253.842	310.000		32.684.506

R\$ 1,00

[illegible]

R\$ 1,00

Recursos de Todas as Fontes

Programática		Programa/Ação/Produto/Localização	Funcional	Esf	GND	RP	Mod	IU	Fte	Valor
		o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais - Nacional		F	1-PES	0	91	0	112	3.668.594
1378		Desenvolvimento do Ensino Médio								539.398
		Atividades								539.398
1378	2991	Funcionamento do Ensino Médio na Rede Federal	12	362						539.398
1378	2991	0051 Funcionamento do Ensino Médio na Rede Federal - No Estado do Mato Grosso								539.398
		- Aluno atendido (unidade) 1146		F	3-ODC	2	90	0	112	510.000
				F	3-ODC	2	90	0	250	29.398
Total										32.684.506

Página 130 – Substituir integralmente o classificador.
Fica assim:

Apêndice 6.2

CLASSIFICADOR DA DESPESA SEGUNDO A NATUREZA

CATEGORIAS ECONÔMICAS

- 3 – Despesas Correntes
- 4 – Despesas de Capital

GRUPOS

- 1 – Pessoal e Encargos Sociais
- 2 – Juros e Encargos da Dívida
- 3 – Outras Despesas Correntes
- 4 – Investimentos
- 5 – Inversões financeiras
- 6 – Amortização da Dívida
- 9 – Reserva de Contingência

MODALIDADES DE APLICAÇÃO

- 20 – Transferências à União
- 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 40 – Transferências a Municípios
- 50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais
- 71 – Transferências a Consórcios Públicos
- 80 – Transferências ao Exterior
- 90 – Aplicações Diretas
- 91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
- 99 – A Definir

ELEMENTOS

- 01 – Aposentadorias e Reformas
- 03 – Pensões
- 04 – Contratação por Tempo Determinado
- 05 – Outros Benefícios Previdenciários
- 06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
- 07 – Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
- 08 – Outros Benefícios Assistenciais
- 09 – Salário-Família

- 10 – Outros Benefícios de Natureza Social
- 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
- 12 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
- 13 – Obrigações Patronais
- 14 – Diárias – Civil
- 15 – Diárias – Militar
- 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
- 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
- 18 – Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 – Auxílio-Fardamento
- 20 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 – Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 – Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 – Obrigações decorrentes de Política Monetária
- 27 – Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
- 30 – Material de Consumo
- 31 – Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 – Material de Distribuição Gratuita
- 33 – Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 – Serviços de Consultoria
- 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
- 37 – Locação de Mão-de-Obra
- 38 – Arrendamento Mercantil
- 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
- 41 – Contribuições
- 42 – Auxílios
- 43 – Subvenções Sociais
- 45 – Equalização de Preços e Taxas
- 46 – Auxílio-Alimentação
- 47 – Obrigações Tributárias e Contributivas
- 48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 – Auxílio-Transporte
- 51 – Obras e Instalações
- 52 – Equipamentos e Material Permanente
- 61 – Aquisição de Imóveis
- 62 – Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 – Aquisição de Títulos de Crédito
- 64 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

- 65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 – Depósitos Compulsórios
- 71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 – Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por
Antecipação da Receita
- 76 – Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 – Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 – Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
- 91 – Sentenças Judiciais
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores
- 93 – Indenizações e Restituições
- 94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 – A Classificar

CAPÍTULO 7

Páginas 143, 144, 145 e 146 – Substituir integralmente o classificador. Fica assim:

Apêndice 7.1

ANEXO N° 3 DA LEI N° 4.320/64*

1000.00.00	RECEITAS CORRENTES
1100.00.00	RECEITA TRIBUTÁRIA
1110.00.00	Impostos
1111.00.00	Impostos sobre o Comércio Exterior
1111.01.00	Imposto sobre a Importação
1111.02.00	Imposto sobre a Exportação
1112.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
1112.01.00	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
1112.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
1112.04.00	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
1112.04.10	Pessoas Físicas
1112.04.20	Pessoas Jurídicas
1112.04.30	Retido nas Fontes
1112.05.00	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
1112.07.00	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos
1112.08.00	Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis
1113.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação
1113.01.00	Imposto sobre Produtos Industrializados
1113.02.00	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
1113.03.00	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
1113.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
1115.00.00	Impostos Extraordinários
1120.00.00	Taxas
1121.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia
1122.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços
1130.00.00	Contribuição de Melhoria
1200.00.00	RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

1210.00.00	Contribuições Sociais
1220.00.00	Contribuições Econômicas
1300.00.00	RECEITA PATRIMONIAL
1310.00.00	Receitas Imobiliárias
1320.00.00	Receitas de Valores Mobiliários
1330.00.00	Receita de Concessões e Permissões
1390.00.00	Outras Receitas Patrimoniais
1400.00.00	RECEITA AGROPECUÁRIA
1410.00.00	Receita da Produção Vegetal
1420.00.00	Receita da Produção Animal e Derivados
1490.00.00	Outras Receitas Agropecuárias
1500.00.00	RECEITA INDUSTRIAL
1510.00.00	Receita da Indústria Extrativa Mineral
1520.00.00	Receita da Indústria de Transformação
1530.00.00	Receita da Indústria de Construção
1600.00.00	RECEITA DE SERVIÇOS
1700.00.00	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
1720.00.00	Transferências Intergovernamentais
1721.00.00	Transferências da União
1721.01.00	Participação na Receita da União
1721.01.01	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
1721.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios
1721.01.05	Cota-Parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
1721.01.12	Cota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados – Estados Exportadores de Produtos Industrializados
1721.01.30	Cota-Parte da Contribuição do Salário-Educação
1721.01.32	Cota-Parte do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – Comercialização do Ouro
1721.09.00	Outras Transferências da União
1721.09.01	Transferência Financeira – L.C. nº 87/96
1721.09.99	Demais Transferências da União
1722.00.00	Transferências dos Estados
1722.01.00	Participação na Receita dos Estados
1722.09.00	Outras Transferências dos Estados
1723.00.00	Transferências dos Municípios
1724.00.00	Transferências Multigovernamentais
1724.01.00	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF
1724.02.00	Transferências de Recursos da Complementação ao Fundo de

Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de
Valorização do Magistério – FUNDEF

1730.00.00	Transferências de Instituições Privadas
1740.00.00	Transferências do Exterior
1750.00.00	Transferências de Pessoas
1760.00.00	Transferências de Convênios
1900.00.00	OUTRAS RECEITAS CORRENTES
1910.00.00	Multas e Juros de Mora
1920.00.00	Indenizações e Restituições
1921.00.00	Indenizações
1921.09.00	Outras Indenizações
1922.00.00	Restituições
1930.00.00	Receita da Dívida Ativa
1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária
1932.00.00	Receita da Dívida Ativa Não-Tributária
1990.00.00	Receitas Diversas

2000.00.00	RECEITAS DE CAPITAL
2100.00.00	OPERAÇÕES DE CRÉDITO
2110.00.00	Operações de Crédito Internas
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
2200.00.00	ALIENAÇÃO DE BENS
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis
2300.00.00	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
2300.70.00	Outras Amortizações de Empréstimos
2300.80.00	Amortização de Financiamentos
2400.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
2420.00.00	Transferências Intergovernamentais
2421.00.00	Transferências da União
2421.01.00	Participação na Receita da União
2421.09.00	Outras Transferências da União
2421.09.99	Demais Transferências da União
2422.00.00	Transferências dos Estados
2422.01.00	Participação na Receita dos Estados
2422.09.00	Outras Transferências dos Estados
2423.00.00	Transferências dos Municípios
2430.00.00	Transferências de Instituições Privadas
2440.00.00	Transferências do Exterior
2450.00.00	Transferências de Pessoas
2470.00.00	Transferências de Convênios
2500.00.00	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL
2520.00.00	Integralização do Capital Social

2590.00.00 Outras Receitas
7000.00.00 RECEITAS CORRENTES INTER-ORÇAMENTÁRIAS
8000.00.00 RECEITAS DE CAPITAL INTER-ORÇAMENTÁRIAS

* Atualizado pelas Portarias Interministeriais STN/SOF nº 163, de 4-5-2001, nº 325, de 27-8-2001, nº 519, de 27-11-2001 e nº 338, de 28-4-2006.

---X---

Página 148 – Introduzir duas novas fontes. Fica assim:

81 Recursos de
82 Restituição de Recursos de Convênios e Congêneres
84 Contribuições sobre
.....
91 Recurso Correspondente à Reserva de Contingência Específica
94 Doações

---X---

Página 149 – Alterar a redação da nota de rodapé. Fica assim:

Fonte: Portaria SOF nº de 1, de 18-2-2001, com alterações posteriores até a Portaria SOF nº 24, de 15-8-2006.

CAPÍTULO 12

Página 217 a 220 – Substituir integralmente o conteúdo da seção **D. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)**. Fica assim:

D. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

O marco normativo da elaboração das leis de diretrizes orçamentárias federais reside na Constituição Federal e, a partir de 2000, também na Lei de Responsabilidade Fiscal, tema analisado, neste capítulo, na seção sobre a Norma Geral. No período após Constituição de 1988, foi possível produzir e aperfeiçoar um padrão de apresentação para os vários conteúdos de interesse da lei. Bastante semelhantes na estrutura, essas leis têm se diferenciado apenas nos detalhes, com a retirada – em menor número – e a inclusão – em maior número – de dispositivos específicos a cada nova edição.⁵²

A estrutura básica das LDOs federais mais recentes é a seguinte:

Capítulo I – Das metas e prioridades da administração pública federal

Capítulo II – Da estrutura e organização dos orçamentos

Capítulo III – Das diretrizes para elaboração e execução dos orçamentos da União e suas alterações

Seção I – Das diretrizes gerais

Subseção I – Das Disposições sobre Débitos Judiciais

Subseção II – Das Vedações e das Transferências para o Setor Privado

Subseção III – Das Transferências Voluntárias

Subseção IV – Dos Empréstimos, Financiamentos e Refinanciamentos

Seção II – Das diretrizes específicas do orçamento da seguridade social

Seção III – Das diretrizes específicas do orçamento de investimento

Seção IV – Das alterações da lei orçamentárias e da execução provisória do Projeto de Lei Orçamentária

Seção V – Das Disposições sobre Limitação Orçamentária e Financeira

Capítulo IV – Das disposições relativas à dívida pública federal

Capítulo V – Das disposições relativas às despesas da União com pessoal e encargos sociais

Capítulo VI – Da política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento

Capítulo VII – Das alterações na legislação tributária

Capítulo VIII – Da Fiscalização pelo Poder Legislativo e das Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves

Capítulo IX – Das disposições gerais.

A maior parte dos dispositivos que constituem as LDOs federais é dedicada a orientar a organização e a estruturação do projeto e da lei orçamentária anual –

Capítulo II –, assim como, a estabelecer diretrizes gerais e específicas para a elaboração e execução dos três orçamentos da União: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas estatais – Capítulo III. Parcela importante dos temas abordados nos referidos capítulos tem características de permanência devendo, no futuro, integrar a lei complementar prevista no art. 165, § 9º, da Constituição Federal. No Capítulo II, por exemplo, as LDOs se obrigam a repetir a cada nova edição os inúmeros demonstrativos que devem integrar o projeto e a lei orçamentária e, até mesmo, critérios de classificação da despesa, em particular, aqueles não estabelecidos pela Lei nº 4.320/64.

O Capítulo III, nominalmente dedicado às diretrizes para a elaboração e a execução orçamentária, estabelece, entre outros pontos: (i) orientações sobre medidas que garantam transparência à gestão fiscal; (ii) parâmetros para a elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público; (iii) normas para o encaminhamento pelo Poder Judiciário e para a inclusão de dotações de precatórios; (iv) proibição de realização de determinadas despesas;⁵³ (v) disposições sobre investimentos;⁵⁴ (vi) autorização da edição, pelos próprios órgãos dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público, de atos de abertura de créditos suplementares quando os recursos compensatórios forem das próprias unidades; (vii) autorização para a execução provisória do orçamento; e (viii) regras para a elaboração da programação financeira e para limitação de empenho.

A cada nova edição, as LDOs federais recebem aperfeiçoamentos como decorrência da crescente atenção dedicada ao instrumento. Mesmo assim, alguns de seus conteúdos mais importantes ainda são tratados de forma deficiente. É o caso, por exemplo, da *seleção de prioridades e metas* indicadas no Anexo I da lei e que serão viabilizadas por meio de recursos consignadas na lei orçamentária anual. As limitações existentes na organização do plano plurianual se transferem para a LDO e esta apresenta, invariavelmente, longa listagem de metas físicas a serem produzidas, sem nenhuma indicação dos resultados efetivos esperados. Afora isso, as LDOs federais não trazem indicações sobre os custos da programação, o que é indispensável para qualquer ajuizamento sobre prioridades.

Deficiente, igualmente, vem sendo o tratamento dado pelas LDOs à *política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento*.⁵⁵ É possível que essas limitações decorram da ausência de regulamentação do dispositivo, em particular da falta de definição precisa de termos como *política de aplicação, agências oficiais de fomento*, assim como, das modalidades de recursos das agências oficiais a serem disciplinados na LDO. Com essas restrições, as LDOs limitam-se a indicar prioridades genéricas que devem ser observadas na concessão de empréstimos e financiamentos, sem, contudo, apontarem metas operacionais que possam balizar as aplicações e servir de base para as avaliações.⁵⁶

Para uma melhor abordagem na LDO, o tema das *alterações na legislação tributária* parece depender, também, de regulamentação. Qual é o exato sentido da expressão *disposições sobre alterações na legislação tributária*? Seriam as alterações em si, como criação ou majoração de tributos ou concessão ou ampliação de incentivos e benefícios fiscais? Ou apenas disposições gerais a serem observadas quando da apreciação de matérias tributárias? A antecipação das alterações de ordem tributária, pela LDO, teria a vantagem de possibilitar que a proposta orçamentária considere esses efeitos, seja no aumento da receita, na hipótese de tributos novos ou majorados, ou, na redução da receita, no caso da concessão de incentivos e benefícios fiscais. Deve-se reconhecer, entretanto, que é muito difícil tratar tais temas na LDO, tendo em vista a antecedência com que é essa lei. Na maior parte das vezes, a política tributária no Brasil tem sido empregada como instrumento conjuntural de enfrentamento dos problemas fiscais, sendo pouco suscetível de tratamento estável e duradouro.⁵⁷

Na atual fase em que as questões fiscais afetam de maneira crucial a gestão do Estado, as LDOs têm um papel fundamental pois responsabilizam-se pela fixação das metas fiscais, no marco estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No Anexo de Metas Fiscais constam:

- metas de resultado primário e nominal e de dívida pública para o exercício da LDO e para os dois seguintes;
- memória e metodologia de cálculo das metas anuais;
- metas fiscais dos três exercícios anteriores;
- avaliação do cumprimento das metas relativas ao exercício anterior;
- avaliação da evolução do patrimônio líquido da União, com destaque para origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- avaliação financeira e atuarial dos regimes de previdência e dos fundos de natureza atuarial, como o FAT;
- demonstrativo da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

A título de ilustração sobre o formato de apresentação das metas fiscais, veja a Tabela 12.1 retirada da LDO da União para 2007.

Tabela 12.1 Anexo de metas fiscais: metas e projeções para o governo federal

Em R\$ milhões correntes

Discriminação	2007		2008		2009	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
1. Receita Primária	578.246,1	25,20	633.721,6	25,20	696.909,2	25,20
2. Despesa Primária	522.017,3	22,75	572.098,4	22,75	629.141,7	22,75
3. Resultado Primário (1-2)	56.228,7	2,45	62.623,2	2,45	67.767,6	2,45
4. Resultado Primário Estatais	16.065,4	0,70	17.606,6	0,70	19.362,2	0,70
5. Resultado Primário Gov. Federal (3+4)	72.294,1	3,15	79.229,8	3,15	87.129,7	3,15
6. Resultado Nominal Gov. Federal	(30.812,5)	(1,34)	(22.042,2)	(0,88)	(12.386,7)	(0,45)
7. Dívida Líquida Governo Federal	736.533,5	31,43	774.181,9	30,14	801.717,6	28,27

Preços médios de 2006 – IGP-DI

Discriminação	2007		2008		2009	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
1. Receita Primária	534.335,3	25,20	576.812,4	25,20	605.303,1	25,20
2. Despesa Primária	482.376,5	22,75	520.723,1	22,75	546.443,4	22,75
3. Resultado Primário (1-2)	51.958,8	2,45	56.089,3	2,45	58.859,8	2,45
4. Resultado Primário Estatais	14.845,4	0,70	16.025,5	0,70	16.817,1	0,70
5. Resultado Primário Gov. Federal (3+4)	66.804,2	3,15	72.114,8	3,15	75.676,8	3,15
6. Resultado Nominal Gov. Federal	(28.472,6)	(1,34)	(20.062,8)	(0,88)	(10.758,5)	(0,45)
7. Dívida Líquida Governo Federal	680.602,7	31,43	704.659,2	30,14	696.334,8	28,27

Fonte: Lei nº 11.439, de 29-12-2006 (LDO da União para o exercício de 2007)

As LDOs vêm acompanhadas, também, de um Anexo de Riscos Fiscais e de objetivos, parâmetros e projeções para os principais agregados e variáveis das políticas monetária, creditícia e cambial.

Um dos importantes conteúdos atribuídos às leis de diretrizes orçamentárias pela Lei de Responsabilidade Fiscal é dispor sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. A adoção do cálculo de custos é um dos grandes desafios no âmbito da administração pública. Para que haja efetivos avanços nessa área é fundamental que as LDOs façam exigências claras e exequíveis e criem condições favoráveis para que essa prática possa tornar-se realidade. No caso da União, as LDOs não têm cumprido esse papel.⁵⁸

---X---

Páginas 217 a 220 – Substituir a redação das notas de rodapé 52 a 58. Fica assim:

52. A LDO para o exercício de 1990 foi aprovada com 59 artigos, a de 1995, com 71, a de 2000, com 98, e a de 2007, com 132 artigos.

53. Lei nº 11.439, de 29-12-2006 (LDO para 2007): "Art. 31. Não poderão ser destinados recursos para atender a despesas com: I – início de construção, ampliação, reforma voluptuária, aquisição, novas locações ou arrendamentos de imóveis residenciais; (...) e Art. 35, §5º É vedada a destinação de recursos a

entidades privadas em que membros do Poder Legislativo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou respectivos cônjuges ou companheiros, sejam proprietários, controladores ou diretores.”

54. Idem. “Art. 42. Os investimentos programados no Orçamento Fiscal para construção e pavimentação de rodovias não poderão exceder a 20% (vinte por cento) do total destinado a rodovias federais”.
55. Para uma análise mais detalhada sobre esse tema, ver GIACOMONI, James. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, 35(137):265-279, jan./mar. 1998.
56. Nas LDOs mais recentes, algumas prioridades passaram a ser indicadas por agência financeira. O progresso é ainda pequeno, pois continuam ausentes metas claras para as ações de fomento do governo federal.
57. A questão da antecedência que caracteriza, especialmente, a elaboração do projeto de lei da LDO dificulta o cumprimento de outra de suas atribuições que é a de autorizar de medidas na área de pessoal que tenham repercussão financeira. Reconhecida a dificuldade de tratar o tema com antecedência, as LDOs federais têm autorizado, de maneira genérica, essas medidas até o montante das quantidades e limites orçamentários constantes de anexo específico da lei orçamentária.
58. A LDO para 2007, por exemplo, faz exigências insuficientes, cujos resultados acabarão sendo nulos. Ver, por exemplo, o art. 23. “Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na Lei Orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.” (Lei nº 11.439, de 29-12-2006: LDO para 2007).

---X---

Página 220 a 224 – Substituir integralmente o conteúdo da seção **E. Lei Orçamentária Anual (LOA)**. Fica assim:

E. Lei Orçamentária Anual (LOA)

CONTEÚDO E FORMA DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

Na esfera federal, as bases principais da organização da proposta orçamentária, assim como da lei orçamentária anual, estão fixadas na Lei nº 4.320/64. Entretanto, a defasagem sofrida por essa norma geral, como decorrência do tempo e das inovações introduzidas pela Constituição de 1988, vem sendo compensada pelas leis de diretrizes orçamentárias. Em face da ausência da lei complementar de que trata o art. 165, § 9º, da Constituição Federal, as LDOs, anualmente, trazem as atualizações necessárias, bem como introduzem classificações e outros detalhes de organização específicos para o orçamento federal.⁵⁹

A forma de tratamento e disposição dos três orçamentos que constituem a lei orçamentária anual – fiscal, seguridade social e investimento das empresas estatais – é, igualmente, estabelecida nas LDOs. Enquanto o *orçamento de investimento das empresas* é individualizado, constituindo documento separado, os outros dois – *fiscal* e *seguridade social* – são tratados como categorias classificatórias de receita e despesa, e apresentados conjuntamente no mesmo documento. Essa solução tem merecido críticas, pois a falta de separação clara entre os citados orçamentos deixaria pouco transparentes os valores de um e outro. De qualquer forma, como praticamente todas as entidades federais têm encargos classificáveis nos dois orçamentos, a metodologia utilizada é a mais recomendável.

COMPETÊNCIA DA ELABORAÇÃO

Na União, a elaboração do orçamento anual desenvolve-se no âmbito do *Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal*, cujo órgão central é o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG.⁶⁰ Neste, a responsabilidade pela coordenação, consolidação e supervisão da elaboração orçamentária é da Secretaria de Orçamento Federal – SOF. As unidades de orçamento dos ministérios civis, militares e dos órgãos da Presidência da República constituem-se em *órgãos setoriais* do sistema e mantém com a SOF íntima articulação nas questões orçamentárias. Integram ainda o sistema as *unidades orçamentárias*, responsáveis, em última análise, pela programação e execução orçamentária.

O governo federal desenvolve o processo de elaboração da proposta orçamentária por meio do Sistema Integrado de Dados Orçamentários – Sidor. Nos últimos anos, a captação de dados das propostas setoriais tem sido realizada por meio da *internet* (Sidornet).

ETAPAS DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO

Tendo em vista os inúmeros interesses em jogo, os montantes financeiros envolvidos, o grande número e variedade de entidades participantes, a quantidade de pessoas mobilizadas, os fluxos de informações produzidos etc., é fácil compreender a complexidade do processo de elaboração orçamentária da União. Ainda que esquematicamente, é possível ilustrar esse processo a partir das etapas descritas no processo de elaboração da proposta orçamentária federal para o exercício de 2007 apresentadas a seguir.⁶¹

1ª etapa – Planejamento do processo de elaboração da proposta

Nesta etapa inicial, sob a responsabilidade da SOF, define-se a estratégia do processo de elaboração da proposta, com a identificação de etapas, produtos, agentes responsáveis no processo e respectivos papéis. Estabelece-se a metodologia de projeção de receitas e despesas e o fluxo do processo de elaboração da proposta orçamentária. Igualmente integra a etapa inicial a elaboração de instruções para o detalhamento da proposta setorial, posteriormente disponibilizada no portal da SOF.

2ª etapa – Definição de macrodiretrizes

Com a participação da SOF, da Assessoria Econômica do MPOG, do Ministério da Fazenda, da Casa Civil e dos órgãos setoriais são estabelecidas as principais diretrizes para a elaboração da proposta orçamentária, com destaque para: parâmetros macroeconômicos, metas fiscais, riscos fiscais e objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial. Nesta etapa concede-se especial atenção ao demonstrativo de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, importante parâmetro instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

3ª etapa – Revisão da estrutura programática

A estrutura programática, estabelecida originalmente no plano plurianual, é revista com a participação das gerências de programas, das unidades orçamentárias, dos órgãos setoriais e de unidades centrais envolvidas com o planejamento: SOF, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI, Departamento de Coordenação das Empresas Estatais Federais – DEST e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. De acordo com as normas em vigor para o PPA 2004-2007, a cada ano, juntamente com o projeto de lei orçamentária, o Poder Executivo encaminha ao Congresso Nacional projeto de lei de revisão do PPA.

4ª etapa – Avaliação das NFGC para a proposta orçamentária

Novamente com a participação da SOF, da Assessoria Econômica do MPOG, do Ministério da Fazenda, da Casa Civil e dos órgãos setoriais são avaliadas e aprovadas as estimativas de receitas e despesas que constituem a Necessidade de Financiamento do Governo Central – NFGC, dado fundamental para a elaboração da proposta orçamentária.

5ª etapa – Estudo, definição e divulgação de Limites para as propostas setoriais

A SOF, com o respaldo da Casa Civil como representante da Presidência da República, estabelece o referencial monetário (Limites) para a apresentação da proposta orçamentária dos órgãos setoriais. Estes, por sua vez, substabelecem Limites para as suas unidades orçamentárias.⁶²

6ª etapa – Captação das propostas setoriais

As unidades orçamentárias e os órgãos setoriais detalham suas propostas no Sidor.

7ª etapa – Análise e ajuste das propostas setoriais

A SOF analisa, ajusta e define as propostas setoriais.

8ª etapa – Fechamento, compatibilização e consolidação da proposta orçamentária

A proposta orçamentária aprovada no âmbito do Ministério do Planejamento e da Presidência da República recebe a indicação das fontes de recursos e é consolidada e compatibilizada com a Constituição Federal, Plano Plurianual, LDO e Lei de Responsabilidade Fiscal.

9ª etapa – Elaboração e formalização da Mensagem Presidencial e do projeto de lei orçamentária

Sob a coordenação da SOF e da Casa Civil, vários órgãos do Poder Executivo envolvem-se na preparação da Mensagem Presidencial e na elaboração

do texto do projeto de lei orçamentária, assim como de seus anexos. Na data de 31 de agosto de cada ano, o projeto de lei é remetido Congresso Nacional.

10ª etapa – Elaboração e formalização das informações complementares ao projeto de lei orçamentária

Informações complementares ao projeto de lei orçamentária exigidas pela lei de diretrizes orçamentárias são preparadas e encaminhadas ao Congresso Nacional até 15 dias após o envio do projeto de lei orçamentária.

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA DOS PODERES

Até aqui foram descritos e caracterizados procedimentos típicos cumpridos pelos órgãos e entidades do Poder Executivo. Sendo uma, a proposta e a lei orçamentária compreendem, também, a programação dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público. Em face da independência e da autonomia desses Poderes, o Poder Executivo não poderia exigir dos mesmos a observância de regras e limitações. Por outro lado, tais órgãos não poderiam exorbitar ao elaborar as respectivas propostas orçamentárias. A Constituição disciplina adequadamente a questão estabelecendo que as propostas parciais dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público serão elaboradas dentro dos limites estipulados na lei de diretrizes orçamentárias.⁶³ Nos últimos exercícios, as LDOs têm estabelecido o prazo de 15 de agosto para que os demais Poderes encaminhem à SOF, por meio do Sidor, as respectivas propostas orçamentárias, para fins de consolidação do projeto de lei orçamentária.

CALENDÁRIO DA ELABORAÇÃO

As facilidades proporcionadas pela informatização têm possibilitado o encurtamento dos prazos dedicados à elaboração orçamentária, particularmente das etapas finais. O Quadro 12.1 ilustra este aspecto, indicando os principais eventos e respectivas datas fixadas no calendário de preparação do projeto de lei orçamentária da União para o exercício de 2005.

Quadro 12.1 *Cronograma de elaboração da proposta orçamentária da União para o exercício de 2005*

Evento	Período
Definição da metodologia global para o exercício	1º fev a 25 jun
Elaboração da LDO	15 fev a 15 abr
Receita	
Teste de modelagem	20 abr a 30 abr
Revisão de modelos com setoriais	3 maio a 17 maio
Projeção para 2005 e anos posteriores	10 maio a 15 jun
Estrutura programática de 2005	
Alinhamento da série histórica: execução de 2001/02/03 e PL 2004	15 abr a 7 maio
Avaliação dos resultados da execução da LOA/2003, avaliação de programas	15 de abr a 31 maio
Revisão da situação de 2004	12 maio a 14 maio
Análise das proposições relacionadas a alterações na estrutura de programas e ações	25 maio a 4 jun
Detalhamento das informações no Cadastro de Ações 2004	31 maio a 21 jun
Análise e proposta SOF de Limites para despesas discricionárias	
Estimativa de execução provável 2004 – Revisão 2004	25 maio a 31 maio
Proposta de Limite (considerando também estimativa da receita própria)	1º jun a 9 jun
Processo decisório de Limites na SOF	11 jun a 15 jun
Consolidação final dos Limites e processo decisório externo	17 jun a 21 jun
Divulgação de Limites para setoriais	21 jun a 25 jun
Detalhamento da proposta setorial	
Pessoal	28 jun a 12 jul
Dívida contratual	1º jul a 30 jul
Precatórios	1º jul a 12 jul
Despesas discricionárias	28 jun a 19 jul
Análise da proposta e proposição final	
Análise de distribuição do Limite e proposta final	20 jul a 9 ago
Análise de ingressos e contrapartidas e compatibilização SPI/SEAIN	26 jul a 18 ago
Definição de fechamento	11 ago
Alocação de fontes na proposta	9 ago a 19 ago
Compatibilizações	18 ago a 26 ago
Elaboração da mensagem de encaminhamento da proposta ao Congresso	1º jul a 20 ago
Formalização da proposta do projeto de lei orçamentária	19 ago a 31 ago
Encaminhamento ao Congresso Nacional	31 ago
Levantamento e preparação das informações complementares	25 ago a 15 set

Fonte: BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento: instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União para 2005* (MTO-02). Brasília: IN, 2004.

Páginas 220 a 224 – Substituir a redação das notas de rodapé 59 a 63. Fica assim:

59. Conforme demonstrado no Capítulo 6, no início da década de 1990 a União rompeu a sistema padronizado de classificações orçamentárias implantado pela Lei nº 4.320/64 e introduziu as categorias classificatórias por *grupo* e *modalidade de aplicação*. Em 2001, por meio da Portaria Interministerial nº 163, o modelo federal foi estendido aos demais entes e o padrão foi restabelecido. Algumas classificações adotadas pela União – *identificador de uso, identificador de resultado primário e fontes de recursos* continuam sendo disciplinados por intermédio das leis de diretrizes orçamentárias.
60. Lei nº 10.180, de 6-2-2001: arts 3º e 4º.
61. *Manual técnico de orçamento – MTO*. Instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União para 2007. Disponível em <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/MTO/MTO-ManualTecnicoOrçamento2006.pdf>.
62. O estabelecimento de limites a serem observados pelos órgãos e unidades na elaboração das propostas setoriais é uma providência indispensável em face da crônica escassez de recursos. Os limites distribuídos pelo órgão central de orçamento têm por objetivo garantir às unidades recursos para o atendimento das despesas obrigatórias e daquelas necessárias à manutenção das atividades no nível atual de atendimento, bem como para o prosseguimento de projetos e obras iniciados. Apesar de não haver referência entre as etapas do processo de elaboração da proposta, o órgão central não poderá furtar-se de receber solicitação de recursos, além do limite, destinados a financiar novos projetos e à expansão de atividades.
63. Constituição Federal: arts. 51, IV; 52, XIII; 99, § 1º; e 127, § 3º.

13
DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO
DA LEI DO ORÇAMENTO

Página 247

Nota de rodapé 28 – Alterar a redação. Fica assim:

28. Resolução nº 1, de 2006, do Congresso Nacional, e Regimento Interno da Comissão.

---X---

Página 248

No último retângulo do Diagrama 13.1. Substituir a data 15 de dezembro por 22 de dezembro. Fica assim:

ATÉ 22 DE DEZEMBRO
CONGRESSO NACIONAL

.....

---X---

Páginas 249 a 254

Substituir integralmente as seções **B, C, D, E, F e G**. Fica assim:

B. Comissão Mista

Recebido no Congresso Nacional, o projeto de lei orçamentária anual é imediatamente encaminhado à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO.

Atribuições – Além de examinar e emitir parecer sobre o projeto de lei orçamentária, a CMO cumpre as seguintes finalidades: ³²

- examinar e emitir parecer sobre os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e de créditos adicionais;
- examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição Federal;

- examinar e emitir parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo presidente da República que incluirão, além das suas próprias, as dos presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do chefe do Ministério Público;
- exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária.

Constituição – A CMO é constituída por quarenta membros titulares, sendo trinta deputados e dez senadores, com igual número de suplentes.³³ Em fevereiro de cada ano, iniciada a sessão legislativa, a mesa do Congresso Nacional estabelecerá as representações dos partidos ou blocos parlamentares na Comissão Mista, respeitado o critério da proporcionalidade partidária. No início do mês de março, as lideranças partidárias ou dos blocos indicarão os que integrarão as respectivas bancadas na Comissão. É vedada a designação, para membros titulares ou suplentes, de parlamentares membros titulares ou suplentes que integraram a Comissão anterior.³⁴

Direção – A direção da Comissão Mista é constituída por um presidente e três vice-presidentes, eleitos por seus pares, com mandato anual e serão exercidas, a cada ano, alternadamente, por representantes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados. A primeira eleição, no início de cada legislatura, para presidente e 2º vice-presidente, recairá em representantes do Senado Federal e a de 1º e 3º vice-presidentes em representantes da Câmara dos Deputados.

Relatores – A indicação e a designação dos Relatores observarão as seguintes disposições: (i) as lideranças partidárias indicarão o relator-geral e o relator da Receita do projeto de lei orçamentária anual, o relator do projeto de lei de diretrizes orçamentárias e o relator do projeto de lei do plano plurianual; (ii) o relator do projeto de lei do plano plurianual será designado, alternadamente, dentre representantes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, não podendo pertencer ao mesmo partido ou bloco parlamentar do presidente; (iii) o relator do projeto de lei de diretrizes orçamentárias e o relator-geral do projeto de lei orçamentária anual não poderão pertencer à mesma Casa, partido ou bloco parlamentar do presidente; e (iv) as funções de relator-geral do projeto de lei orçamentária anual e relator do projeto de lei de diretrizes orçamentárias serão exercidas, a cada ano, alternadamente, por representantes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados. Cada parlamentar somente poderá, em cada legislatura, exercer uma vez, uma das seguintes funções: relator-geral, relator da receita e relator setorial do projeto da LOA; e relator do projeto da LDO e do PPA.

Áreas temáticas – O projeto de lei orçamentária anual será dividido em áreas temáticas,³⁵ cujos relatórios ficarão a cargo dos respectivos relatores setoriais. Estes serão indicados pelas lideranças partidárias segundo os critérios da proporcionalidade partidária e da proporcionalidade dos membros de cada Casa na Comissão Mista. Os relatores setoriais serão indicados dentre os membros das Comissões Permanentes afetas às respectivas áreas temáticas ou dentre os que

tenham notória atuação parlamentar nas respectivas políticas públicas. Na designação dos relatores setoriais será adotado critério de rodízio de forma que não seja designado, no ano subsequente, membro de mesmo partido para relator da mesma área temática.

Comitês – O relator geral e os relatores setoriais contarão com o apoio de quatro comitês permanentes: (i) Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle da Execução Orçamentária; (ii) Comitê de Avaliação da Receita; (iii) Comitê de Avaliação das Informações sobre Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves; e (iv) Comitê de Exame da Admissibilidade de Emendas. Os comitês serão constituídos por no mínimo cinco e no máximo dez membros, indicados pelos líderes. O número de membros de cada comitê será definido pelo presidente da CMO, ouvidas, também, as lideranças. A designação do conjunto dos membros e coordenadores dos comitês permanentes obedecerá ao critério da proporcionalidade partidária e ao da proporcionalidade dos membros de cada Casa na Comissão Mista. Poderão ser constituídos até dois comitês de assessoramento ao relator-geral, ao seu critério, com o mínimo de três e o máximo de dez integrantes, por ele indicados. A designação dos membros e dos coordenadores dos comitês obedecerá ao critério da proporcionalidade partidária e ao da proporcionalidade dos membros de cada Casa na CMO.

Audiências públicas – A Comissão Mista de Orçamento realizará audiências públicas para o debate e o aprimoramento dos projetos do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como para o cumprimento de suas atribuições no acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária e financeira. As audiências públicas que tiverem como objeto o debate de assuntos relacionados aos campos temáticos regimentais das Comissões Permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados serão realizadas sob a coordenação da CMO, na forma de reuniões conjuntas. Poderão ser realizadas audiências públicas regionais para debater o projeto, quando de interesse de Estado ou Região Geográfica.

Calendário – As normas que dispõem sobre a CMO e sobre a tramitação das matérias orçamentárias – PPA, LDO, LOA, créditos adicionais e prestação de contas do presidente da República – estabelecem calendário com prazos para os principais eventos desenvolvidos no Congresso Nacional. No caso do projeto de lei orçamentária, a título de exemplo, o calendário destaca prazos para: publicação e distribuição em avulsos, a partir do recebimento do projeto; realização de audiências públicas; apresentação de emendas à receita e de renúncia de receitas ao projeto; publicação e distribuição de avulsos das emendas à receita e de renúncia de receitas; apresentação, publicação e distribuição do relatório da receita; votação do relatório da receita e suas emendas; apresentação, publicação e distribuição do relatório preliminar; apresentação de emendas ao relatório preliminar; votação do relatório preliminar e suas emendas; apresentação de emendas ao projeto; publicação e distribuição de avulsos das emendas;

apresentação, publicação, distribuição e votação dos relatórios setoriais; apresentação, publicação, distribuição e votação do relatório do relator-geral; encaminhamento do parecer da CMO à Mesa do Congresso Nacional; implantação das decisões do plenário do Congresso Nacional e geração dos autógrafos, a partir da aprovação do parecer pelo Congresso Nacional.

C. Emendas

Ao projeto de lei orçamentária anual, cabe a apresentação de três tipos de emendas:

- **texto** – altera o texto do projeto de lei ou seus quadros e tabelas.
- **receita** – altera a estimativa da receita. Estão incluídas aqui, as emendas que propõe a redução da receita estimada em decorrência da aprovação de projeto de lei.
- **despesa** – acresce valor às dotações do projeto de lei; inclui novas programações e respectivas dotações; e cancela dotações do projeto de lei orçamentária

Poderá ser apresentada emenda de renúncia de receita, decorrente de projeto de lei de iniciativa do Congresso Nacional, em tramitação em qualquer das suas Casas. A emenda que altera a estimativa da receita somente será aprovada caso indique os recursos compensatórios necessários, provenientes de anulação de despesas ou de acréscimo de outra receita.

São três as modalidades de emendas à despesa:

- **remanejamento** – propõe acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, como fonte exclusiva de recursos, a anulação equivalente de dotações constantes do projeto, exceto as da Reserva de Contingência. A emenda de remanejamento somente poderá ser aprovada com a anulação das dotações indicadas na própria emenda, observada a compatibilidade das fontes de recursos.
- **apropriação** – propõe acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, como fonte de recursos, a anulação equivalente de recursos integrantes da Reserva de Recursos e de outras dotações.
- **cancelamento** – propõe, exclusivamente, a redução de dotações constantes do projeto de lei orçamentária.

Quanto à iniciativa, as emendas são de comissão, de bancada estadual e individual.

Emendas de comissão – As comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados poderão apresentar:

- até quatro emendas, sendo duas de *apropriação* e duas de *remanejamento*, para as comissões cuja competência esteja restrita a uma única subárea temática;
- até oito emendas, sendo quatro de *apropriação* e quatro de *remanejamento*, para as comissões cuja competência abranja mais de uma subárea temática;
- As Mesas Diretoras do Senado Federal e da Câmara dos Deputados poderão apresentar quatro emendas de *apropriação* e até quatro de *remanejamento*.

Emendas de bancada estadual – Relativas a matérias de interesse de cada Estado ou Distrito Federal, as bancadas estaduais no Congresso Nacional poderão apresentar no mínimo quinze e no máximo vinte emendas de *apropriação*, além de três emendas de *remanejamento*, sendo que: ³⁶

- as bancadas estaduais com mais de onze parlamentares, além do mínimo de quinze emendas, poderão apresentar uma emenda de *apropriação* para cada grupo completo de dez parlamentares da bancada que exceder a onze parlamentares;
- nas bancadas estaduais integradas por mais de dezoito parlamentares, caberá à representação do Senado Federal a iniciativa da apresentação de três emendas de *apropriação*.

Os projetos constantes de lei orçamentária anual, oriundos de aprovação de emendas de bancada estadual, uma vez iniciados, deverão ser, anualmente, objeto de emendas apresentadas pela mesma bancada estadual até a sua conclusão, salvo se: (i) constem do projeto de lei orçamentária; ou (ii) a execução física não tiver alcançado 20 % (vinte por cento) do total da obra; ou (iii) houver comprovado impedimento legal à continuidade da obra; ou (iv) houver decisão em contrário da unanimidade da bancada. ³⁷

As emendas de *remanejamento* somente poderão propor acréscimos e cancelamentos em dotações no âmbito da respectiva Unidade da Federação, mesmo órgão e mesmo grupo de natureza de despesa, observada a compatibilidade das fontes de recursos.

Emendas individuais – Cada parlamentar poderá apresentar até vinte e cinco emendas ao projeto de lei orçamentária, cabendo ao parecer preliminar fixar o valor total do conjunto das emendas a serem apresentadas, por mandato parlamentar.

As disposições sobre emendas, no que couber, aplicam-se aos projetos do PPA, da LDO e de créditos adicionais, com as seguintes diferenças quanto aos quantitativos:

- ao anexo de metas e prioridades da LDO: até cinco emendas para cada uma das comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados; até cinco emendas para cada bancada estadual no Congresso Nacional; e até cinco emendas por parlamentar.
- ao projeto de lei do PPA até cinco emendas para cada uma das comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados; até cinco emendas para cada bancada estadual no Congresso Nacional; e até dez emendas por parlamentar.
- aos projetos de lei de créditos adicionais: até dez emendas por parlamentar.

Os relatores somente poderão apresentar emendas à programação da despesa com a finalidade de: (i) corrigir erros e omissões de ordem técnica ou legal; (ii) recompor, total ou parcialmente, dotações canceladas, limitada a recomposição ao montante originalmente proposto no projeto; e (iii) atender às especificações dos pareceres preliminares.

D. Relatórios e Pareceres

Na apreciação do projeto de lei orçamentária anual, produzem-se *relatórios* e *pareceres*. O *relatório* – constituído de histórico, análise e voto – é elaborado e apresentado pelo relator. Aprovado, o *relatório* se transforma em *parecer* da subcomissão ou comissão que o apreciou. Os principais tipos de *relatórios* e *pareceres* serão identificados aqui, ainda que rapidamente.

Parecer preliminar – O *parecer preliminar* da CMO inaugura o processo de apreciação do projeto de lei orçamentária. Elaborado pelo *relator-geral*, o *parecer preliminar* é constituído de duas partes. A primeira, é dedicada à análise das finanças públicas da União, dos grandes números do novo orçamento e do atendimento, por parte da proposta, do que dispõe o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. Nesta parte, o parecer destaca os pressupostos macroeconômicos – taxa de crescimento do PIB, taxa de inflação etc. – levados em consideração nas estimativas da receita, assim como comparações entre os valores executados no exercício anterior, os da lei orçamentária em execução e os da proposta. Na segunda parte, o *parecer preliminar* estabelece as orientações a serem seguidas na apresentação das emendas, assim como os parâmetros e critérios a serem obedecidos pelos relatores setoriais e pelo relator-geral na apreciação de emendas e na elaboração dos relatórios.

Parecer setorial – O *relatório setorial* é constituído também de duas partes. A primeira traz a apreciação da proposta orçamentária dos órgãos que constituem a área temática, com destaque para os grandes agregados da despesa e para comparações entre os valores da proposta e dos exercícios anteriores. A segunda

parte é reservada ao pronunciamento do *relator setorial* sobre cada uma das emendas relacionadas com a área temática. Apresentado, discutido e votado em sessão da CMO, o *relatório setorial* incorporará outras deliberações do plenário e se transformará em *parecer setorial*.

Parecer final – Sob a responsabilidade do *relator-geral*, os *pareceres setoriais* das áreas temáticas sofrerão consolidação e adequação dando origem ao *relatório geral* a ser submetido ao plenário da Comissão Mista. O *relatório geral* será acompanhado de demonstrações contendo a proposta do Poder Executivo com as alterações determinadas pelas emendas aprovadas, na forma de um substitutivo ao projeto de lei orçamentária. Aprovado na Comissão Mista, o *parecer final* sofrerá sistematização e posterior encaminhamento para discussão e votação no plenário do Congresso Nacional.

E. Recursos para Atendimento de Emendas

Recordando, a regra constitucional estabelece que as *emendas de despesa* somente serão aprovadas caso indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa. Assim dispondo, a Constituição não concede aos autores de emendas a prerrogativa de apontar novos recursos – aumento da arrecadação ou realização de empréstimos – como forma de viabilizar as emendas. Para serem aprovadas, as emendas devem substituir outras programações constantes da proposta orçamentária. A intenção do constituinte parece ter sido responsabilizar o autor da emenda com a indicação da despesa a ser cancelada. Ao lado do bônus, haveria também um ônus. Na prática, isso tem sido difícil observar. Em primeiro lugar, há os aspectos operacionais: em várias emendas seria indicada a mesma programação para cancelamento, podendo os valores indicados ultrapassar o próprio valor total da dotação. Em segundo lugar, há com frequência falta de critério na indicação da dotação a ser cancelada; ou seja, o autor escolhe aleatoriamente dotações para anulação, sem considerar prioridades, necessidades etc.

Essas limitações levaram a CMO a adotar prática peculiar no tratamento dessa exigência constitucional. Para cumprir a formalidade, o autor da emenda – individual ou coletiva – indica dotação ou dotações da proposta orçamentária para cancelamento. Os relatores não consideram essas indicações e escolhem eles próprios as dotações a serem canceladas e nos montantes necessários ao atendimento de todas as emendas. Por esse mecanismo, autorizado no parecer preliminar, tanto os *relatores setoriais* como o *relator-geral* possuem seu próprio “banco de fontes”, alimentado com cancelamentos realizados segundo algumas regras.

Com a entrada em vigor da Resolução nº 1, de 2006, a prática que perdurou bastante tempo deverá mudar sensivelmente. Em primeiro lugar, como resultado

da criação da emenda de *remanejamento* que, como visto, só poderá ser aprovada com a anulação das dotações indicadas na própria emenda. Essa exigência obriga o autor de emenda a ponderar com cuidado e atenção os cancelamentos. Outra importante alteração está representada na criação da Reserva de Recursos que será composta dos eventuais recursos provenientes da reestimativa das receitas, da Reserva de Contingência e outros definidos no parecer preliminar.

O montante total atribuído a cada parlamentar para distribuir entre as suas emendas individuais continuará a ser definido no parecer preliminar que, igualmente, indicará origem dos recursos destinados ao atendimento das mesmas. Outro avanço da nova sistemática é o estabelecimento, no parecer preliminar, do valor mínimo por bancada estadual para atendimento das emendas de *apropriação*. A prévia determinação de um valor mínimo será muito útil para que as bancadas elaborem emendas com maior critério.

As novas regras vão além ao estabelecer o seguinte destino para os recursos líquidos da Reserva de Recursos destinados ao atendimento de emendas coletivas de *apropriação*:

- Vinte e cinco por cento para as emendas de bancada estadual, dos quais, cinquenta por cento com base nos critérios estabelecidos para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE; quarenta por cento com base na média histórica de atendimento das respectivas bancadas estaduais nos últimos três anos; e dez por cento com base na população residente estimada pelo IBGE;
- Cinquenta e cinco por cento aos relatores setoriais, para as emendas de bancada estadual e as de comissão; e
- Vinte por cento ao relator-geral, para alocação, entre as emendas de bancada estadual e de comissão.

F. Destaques

Como ocorre com as demais matérias, também nas votações do projeto de lei orçamentária é permitido aos parlamentares a apresentação de *destaques para votação em separado*. Requerido apenas por membro da Comissão Mista durante as sessões de discussão e votação das matérias, o destaque é um recurso que o parlamentar utiliza para propor a alteração: (i) de emenda ou parte de emenda; (ii) de parte do substitutivo; e (iii) de parte do projeto. Os efeitos pretendidos pelo destaque são de várias ordens: redução, acréscimo, remanejamento, recomposição, aprovação, exclusão ou correção de erro material. No caso do projeto de lei orçamentária anual, a maior parte dos destaques tem por objetivo obter, junto aos relatores, novos recursos além daqueles já concedidos quando da apreciação das emendas.

G. Devolução do Projeto de Lei para Sanção

Conforme visto, o Congresso Nacional deve devolver o projeto de lei orçamentária anual para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Durante o período autoritário, quando a tramitação do orçamento não apresentava maior interesse aos parlamentares pela impossibilidade de alterar a proposta do Poder Executivo, compreensivelmente não ocorriam atrasos na devolução do projeto de lei. Após a Constituição de 1988, a retomada de prerrogativas de apresentação de emendas tornou mais complexa e demorada a apreciação legislativa do orçamento. No âmbito federal, passou a ser comum a votação do projeto de lei não mais no prazo regulamentar, mas, sim, no próprio exercício de execução do orçamento. Nessa situação, como realizar despesas sem existência de créditos orçamentários devidamente autorizados.

A solução adotada tem sido a inclusão, nas leis de diretrizes orçamentárias, de disposição prevendo a hipótese de atrasos e autorizando a realização das despesas necessárias no período compreendido entre o início do exercício e a promulgação da lei orçamentária.

Para os exercícios de 1990 a 1996, as LDOs respectivas autorizavam a execução das dotações da proposta orçamentária a razão de um doze avos por mês até a promulgação da lei orçamentária. As características da autorização traziam algumas variações. Em quatro LDOs desse período, apenas as despesas de custeio, do serviço da dívida e de investimentos já iniciados seriam executadas em duodécimos a cada mês. Em outras LDOs, a autorização era mais ampla: sem limite para algumas despesas, especialmente pessoal e encargos sociais e serviço da dívida, e na proporção de um doze avos, em cada mês, para as demais despesas.

A partir de 1997, as LDOs aumentaram as restrições para a execução provisória do orçamento. A LDO para esse exercício autorizava a execução de despesas, à razão de um doze avos em cada mês, apenas durante os três primeiros meses do exercício.³⁸ Nos exercícios de 1998 e 1999, a autorização alcançava apenas o primeiro mês do ano. A LDO para 2000, trouxe duas novidades: deixou de fixar prazo para a execução provisória e o limite foi aumentado para dois doze avos do total de cada dotação.³⁹ Cabe observar que, nos exercícios a partir de 1997, um grande número de despesas obrigatórias – pessoal, benefícios previdenciários, serviço da dívida, transferências constitucionais, pagamentos na área do Sistema Único de Saúde, bolsas de estudos, entre outras – não ficavam submetidas aos limites autorizados nas LDOs.

Para o exercício de 2001, a LDO inovou novamente ao não trazer autorização genérica para a execução de despesas em duodécimos. Apenas autorizou, sem prazo, a execução das seguintes modalidades de despesas, independentemente da existência de lei orçamentária aprovada: (i) pessoal e

encargos sociais; (ii) pagamento de benefícios previdenciários e prestações de duração continuada a cargo do Ministério da Previdência e Assistência Social; (iii) pagamento do serviço da dívida; e (iv) transferências constitucionais e legais por repartição de receitas a Estados, Distrito Federal e Municípios.⁴⁰

A regra era restritiva, pois todas as demais despesas não poderiam ser realizadas já a partir do início do novo ano. Certamente preocupado com as possíveis consequências, o Congresso Nacional agilizou o trâmite do projeto de lei orçamentária votando-o antes do final de dezembro de 2000.

Nos exercícios mais recentes, a execução provisória do orçamento federal voltou a ser flexibilizada. Juntamente com as despesas obrigatórias, a LDO passou a autorizar a execução, à razão de um doze avos por mês, das despesas correntes de caráter inadiável. Assim estabelecido, restam fora da autorização provisória apenas as despesas de capital e as despesas correntes não inadiáveis. As primeiras, como se sabe, são mínimas e a definição do que é ou não inadiável só pode ser feita pelo próprio gestor que é, ao mesmo tempo, o maior interessado na realização dessas despesas.

O Congresso Nacional renúncia a uma das suas mais importantes atribuições ao autorizar por meio da LDO a execução de despesas sem orçamento aprovado. Além do mais, a solução adotada é de duvidosa legalidade. A Constituição Federal estabelece precisamente que o projeto de lei orçamentária deve ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa e não há indicações de que entre os conteúdos da LDO está o de autorizar a execução provisória do orçamento.⁴¹ Considerações de ordem prática estão, também, envolvidas aqui, pois o mecanismo que a LDO federal acabou por institucionalizar vem ajudando a tornar rotineiro o atraso na votação do projeto de lei orçamentária anual. Já que as despesas podem ser realizadas mesmo sem o orçamento aprovado, deixam de existir razões para acelerar o processo de apreciação e votação da lei orçamentária. Das leis orçamentárias da década de noventa, apenas a do exercício de 1998 foi promulgada antes do início do exercício.

---X---

Páginas 249 a 254 – Alterar a redação das notas de rodapé 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 e 41. Fica assim:

32. Resolução nº 1, de 2006–CN: art. 2º.
33. Idem, art. 5º. Anteriormente, a CMO era constituída por 84 membros titulares, sendo 63 deputados e 21 senadores. A redução do número de integrantes tem por objetivo facilitar a obtenção de *quorum* e melhorar a dinâmica dos trabalhos. De acordo com estudo das consultorias técnicas da CMO, “O menor número de integrantes da Comissão reduzirá, de um lado, o número mínimo de parlamentares presentes para abertura dos trabalhos ou para a votação de matérias, criando condições mais favoráveis ao debate e à formação de maiorias. De outro, porém, a redução aumentará ainda mais a disputa por uma vaga na CMO e exigirá de seus membros maior empenho e participação em face do elevado número de matérias que tramitam nesse órgão”. Ver TANNO, C.R. et al. *Nova Resolução Orçamentária: principais aspectos e inovações*. Nota Técnica Conjunta nº 01, de 2007. Brasília: COFF-CD e CONORF-SF, 2007. p. 6-7.
34. Resolução nº 1, de 2006: art. 7º, § 1º. Esta disposição estabelece mandato anual, proibida a recondução na sessão legislativa seguinte. Há vantagens e desvantagens nessa solução. Beneficia-se a renovação, mas perde-se experiência.
35. Infra-Estrutura; Saúde; Integração Nacional e Meio Ambiente; Educação, Cultura, Ciência e Tecnologia e Esporte; Planejamento e Desenvolvimento Urbano; Fazenda, Desenvolvimento e Turismo; Justiça e Defesa; Poderes do Estado e Representação; Agricultura e Desenvolvimento Agrário; Trabalho, Previdência e Assistência Social.
36. As emendas de bancada estadual deverão ser propostas juntamente com a ata da reunião que decidiu por sua apresentação, aprovada por três quartos dos deputados e dois terços dos senadores da respectiva Unidade da Federação.
37. Na sistemática anterior, boa parte das emendas de bancada estadual apresentavam o grave defeito de designar genericamente a finalidade, favorecendo as transferências para mais de um município ou instituição, o que, na prática, as transformava em emendas individuais. Na nova regra, a emenda de bancada deve identificar de forma precisa o seu objeto, sendo vedada a designação genérica de programação que possa contemplar obras distintas ou possam resultar, na execução, em transferências voluntárias, convênios ou similares para mais de um ente federativo ou entidade privada. No caso de projetos, a emenda de bancada deverá contemplar, alternativamente, a projeto de grande vulto, conforme definido na lei do plano plurianual ou projeto

estruturante, nos termos do parecer preliminar, especificando-se o seu objeto e a sua localização. Ver Resolução nº 1, de 2006-CN: art. 47.

38. Lei nº 9.293, de 15-7-1996: art. 53.

39. Lei nº 9.811, de 28-7-1999: art. 84.

40. Lei nº 9.995, de 25-7-2000: art. 81.

41. Na Itália e na Alemanha, a execução provisória do orçamento é prevista, mas está autorizada em disposições constitucionais: art. 81, na Constituição Italiana, e art. 111, na Constituição Alemã.

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Página 262 – Terceiro parágrafo – Segunda linha – Substituir a expressão século passado. Fica assim:

.... Na França do século XIX, onde

---X---

Página 283 – Quarto parágrafo – Retirar a última frase: Para o exercício de 1999.....constar da lei orçamentária. A chamada da nota de rodapé 63 passa para o final do período anterior. Fica assim:

....das novas categorias passasse a integrar a lei orçamentária.⁶³

---X---

Páginas 284, 285 e 286 – Substituir integralmente o texto da seção B. Passa a ficar assim:

B. Programação dos Desembolsos

Na União, a programação da execução da despesa tinha como principal norma disciplinadora o Decreto-Lei nº 200/67, que define a *programação financeira de desembolso* como instrumento básico do planejamento.⁶⁷

Nos últimos exercícios da década de 1990, a programação financeira no âmbito da União, amparada em disposições das LDOs, compreendia cronograma de cotas financeiras mensais e não cotas trimestrais conforme estabelece Lei nº 4.320/64. Esse modelo foi adotado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cujas principais características estão descritas, neste Capítulo, na seção dedicada à Norma Geral.

As LDOs federais disciplinam a programação financeira instituída pela Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo que cada Poder e o Ministério Público, face à autonomia administrativa e financeira, devem elaborar os respectivos cronogramas anuais de desembolso mensal por órgão, no prazo de trinta dias após a publicação da lei orçamentária. Ressalte-se que a Constituição Federal, ao determinar que os recursos correspondentes às dotações orçamentárias destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público ser-lhes-ão

entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, acaba por definir o cronograma mensal de desembolso desses órgãos.⁶⁸

Nos últimos exercícios, o Poder Executivo por meio de decretos e portarias estabelece a programação orçamentária e financeira inicial e as alterações durante o exercício. O decreto inicial é acompanhado pelos seguintes demonstrativos:

- valores autorizados para movimentação e empenho;
- valores mensais para pagamento de despesas autorizadas na lei orçamentária;
- valores mensais autorizados para pagamento de restos a pagar processados e não processados;
- valores mensais autorizados para pagamento de pessoal e encargos sociais;
- metas bimestrais de arrecadação; e
- resultado primário dos orçamentos fiscal e da seguridade social e das empresas estatais.

No primeira demonstrativo – programação orçamentária –, estarão explicitados: (i) os valores fixados na lei orçamentária e (ii) os valores liberados para movimentação e empenho. A diferença representa *valores contingenciados*, ou seja, créditos autorizados na lei orçamentária, mas que as unidades não estão autorizadas a utilizar. Essa prática de contingenciamento “preventivo” vinha sendo praticada no âmbito do governo federal antes da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal e foi mantido apesar de a LRF estabelecer outro mecanismo de limitação de gastos a ser realizado, quando for o caso, durante o exercício.⁶⁹

A segunda parte – programação financeira – é constituída pelo cronograma anual de cotas mensais de desembolso financeiro. Aqui não se trata mais de cotas orçamentárias, como acima, mas valores financeiros que as unidades, em princípio, poderão contar em cada um dos meses do exercício. Tais valores deverão atender tanto as despesas do exercício em curso, como os *restos a pagar*.

Não estão submetidas às limitações estabelecidas no decreto de programação as despesas classificadas nos grupos Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Amortização da Dívida. Igualmente, recursos recebidos de doações, despesas financeiras indicadas e a maior parte das despesas que constituem obrigações constitucionais ou legais da União não são atingidos pelas regras estabelecidas na programação.

Apesar de o decreto fixar as cotas mensais de desembolso por órgão (Ministério), a cada mês tais valores apenas servirão como parâmetro, já que a

liberação efetiva dependerá da disponibilidade de recursos, bem como do limite de saque e do pagamento efetivo de cada órgão.

Quando a lei orçamentária anual é promulgada com atraso, ou seja, durante o exercício a que se refere, a programação sofre evidentes prejuízos. Exemplo bem recente é o da lei orçamentária de 2006, cuja sanção apenas em 16-5-2006 trouxe limitações para a efetiva observância da programação de desembolsos. Como resultado, restringiu-se o Poder Executivo a estabelecer, num primeiro decreto, (i) o limite mensal de movimentação e empenho a ser multiplicado pelo número de meses até a sanção da lei orçamentária, e (ii) um limite de pagamento, igualmente por órgão, sujeito a ser alterado, como foi, devido ao atraso na apreciação legislativa do orçamento.⁷⁰

C. Descentralização de Créditos

.....

---X---

Páginas 262, 283, 284 e 285 – Alterar a redação das notas de rodapé 2, 4, 63, 67, 68, 69 e 70. Fica assim:

2. De 1829 a 1886, o ano financeiro de 12 meses iniciava em 1º de julho. No Império e na República até 1914, o exercício financeiro era de 18 meses, ou seja, estendia-se por mais seis meses após o encerramento do ano financeiro. Na primeira metade do Século XX, o período do exercício financeiro variou de 21, 16 e 13 meses. A partir de 1949, o ano financeiro passa a coincidir com o exercício: 1º de janeiro a 31 de dezembro.
4. No tópico F. Inscrição em Restos a Pagar, da Seção II – Norma Federal, discute-se a questão do regime da despesa na norma brasileira. A Lei nº 4.320 estabelece que pertence ao exercício a despesa nele empenhada. Considerando que o empenho deve ser prévio, isto é, antecede a realização da despesa, é forçoso reconhecer que esse estágio não atende adequadamente ao regime da competência.
63. A partir do exercício de 1999, apenas a classificação por *elementos* continuou fora da lei orçamentária.
67. Os principais dispositivos do citado decreto-lei voltados à programação dos desembolsos são: “Art. 17. Para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral e o Ministério da Fazenda elaborarão, em conjunto, a programação financeira de desembolso de modo a assegurar a liberação

automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho.” e “Art. 72. Com base na lei orçamentária, créditos adicionais e seus atos complementares, o órgão central da programação financeira fixará as cotas e prazos de utilização de recursos pelos órgãos da Presidência da República, pelos ministérios e pelas autoridades dos Poderes Legislativo e Judiciário, para atender à movimentação dos créditos orçamentários ou adicionais.”

68. Constituição Federal: art. 168.

69. Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000: art. 9º.

70. Decreto nº 5.698, de 8-2-2006, alterado pelo Decreto nº 5.748, de 6-4-2006. A programação definitiva só foi estabelecida por meio do Decreto nº 5.780, de 19-5-2006.

---X---

Página 290 – Antepenúltimo parágrafo – duas últimas linhas. Retirar a frase:

Como exemplo do tratamentoo Apêndice 14.4 apresentado ao final deste Capítulo.

---X---

Página 295 e 296 – Retirar o Apêndice 14.1

---X---

Página 297 – Retirar o Apêndice 14.2

---X---

Página 298, 299 e 300 – Retirar o Apêndice 14.3

---X---

Página 301 e 302 – Retirar o Apêndice 14.4

CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

...o controle será sempre o primeiro problema de qualquer processo orçamentário.

Allen Schick¹

Recordando, o orçamento público surgiu com a finalidade precípua de ser instrumento de controle. Uno e envolvendo o universo das receitas e despesas, o orçamento desde o início constituiu-se numa fórmula eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos. Durante algum tempo, a função de controle pode ser exercida por meio da própria elaboração do orçamento que, na maioria dos casos, era de competência do Parlamento ou, então, recebia desse grande influência.²

Com o crescimento das funções executivas do governo e, conseqüentemente, de suas receitas e despesas, assim como em decorrência da perda da ascendência dos legisladores sobre a elaboração orçamentária, a ênfase do controle passou a ser dirigida à execução do orçamento. Situando historicamente o início efetivo da fiscalização parlamentar sobre a execução orçamentária, na França em 1822 e 1831 e na Inglaterra em 1866, Newton C. Ramalho afirma:

Essas datas são significativas. Indicam, com efeito, que as assembleias políticas passaram a interessar-se na execução orçamentária precisamente na época em que os serviços públicos começaram a expandir-se e a apresentar utilidade social.³

Inicialmente, ao atender às ainda fortes concepções liberais que consideravam o gasto público como um desperdício a ser minimizado, o controle parlamentar tratava de garantir a observância dos quantitativos financeiros alocados no orçamento por objeto de despesa, bem como de fiscalizar a arrecadação. Tal modalidade de controle externo enfatizava os aspectos financeiro e jurídico da gestão pública, especialmente quanto à legalidade dos atos dos

¹ SCHICK, Allen. Uma morte na burocracia: o passamento do PPB federal. *Revista ABOP*. Brasília, 4 (2): 131-159, maio/ago. 1978.

² A experiência federal norte-americana é bom exemplo de controle parlamentar por meio da elaboração orçamentária, pois, foi apenas a partir de 1921 que o presidente passou a encaminhar projeto de orçamento ao Congresso.

³ RAMALHO, Newton Corrêa. *Instituições orçamentárias fundamentais*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1955. p. 41.

agentes da administração governamental. Essa concepção passou a ser amplamente aceita, predominando até hoje nos modelos de controle parlamentar, inclusive no Brasil.

De nenhuma forma se deve diminuir a importância dos controles legais que visam preservar a correção, a lisura e a honestidade nos procedimentos administrativo-financeiros públicos; é perfeitamente sabido que os agentes funcionais do governo devem colocar o interesse público acima de quaisquer outros subalternos. Toda a sociedade deve ter na moralidade administrativa um pressuposto ético a ser buscado permanentemente por todos os meios, inclusive pelo aperfeiçoamento dos mecanismos de controle.

A nova realidade da administração estatal nos últimos cinquenta anos, caracterizada por crescentes demandas e maior número de funções, por formas de atuação mais complexas e por situações fiscais difíceis, exige, por sua vez, enfoques de controle preocupados com a avaliação dos *resultados* econômicos e sociais da ação governamental. As práticas tradicionais de controle, dirigidas principalmente aos *meios*, não são dispensadas e passam a ter até mesmo maior sentido, pois se transformam em instrumentos de avaliação dos *fins* (resultados).

No Estado moderno, o controle parlamentar comprova-se, também, insuficiente. A grande dimensão do aparelho estatal exige que cada um dos Poderes estabeleça estrutura e métodos de controle, fiscalização e auditoria os trabalhos em seus diversos escalões.

J. Diamond observa que a função de controle, tradicionalmente percebida como parte da gestão financeira, é vista cada vez mais como mecanismo para a melhoria do desempenho do setor público.

O controle cumpre uma ampla gama de atividades com objetivos distintos. Tradicionalmente tem sido um mecanismo tendente a assegurar, ao governo e aos seus ministérios (controle interno) e ao Poder Legislativo (controle externo), que os recursos públicos sejam arrecadados e aplicados de acordo com as dotações orçamentárias e outras leis relevantes (controle de conformidade) e que o uso dado aos recursos de acordo com a administração representa total e exatamente a sua posição financeira (controle financeiro). A função de controle foi evoluindo em muitos países até adquirir uma visão mais completa das conseqüências econômicas e sociais das operações governamentais – aquilo que geralmente se denomina de “valor por dinheiro” ou controle de resultados.⁴

Fiel ao escopo do livro, este capítulo concentra-se no controle e na avaliação da execução orçamentária e financeira, cujas bases encontram-se na Constituição

⁴ DIAMOND, Jack. El papel de la auditoria interna en la gestión financiera dentro del sector público: panorama internacional. *Revista Internacional de Presupuesto Público*. Buenos Aires, XXXI(51), mar-abr, 2003, p. 119.

Federal e nas Leis nº 4.320, de 1964, e Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A primeira parte do capítulo – Norma Geral – apresenta o marco jurídico do controle aplicado ao conjunto dos entes da Federação e a segunda parte – Norma Federal – destaca as principais normas e instrumentos de controle externo e interno aplicados na União, destacando o papel do Tribunal de Contas da União – TCU e da Controladoria-Geral da União – CGU.

I – Norma Geral

De acordo com a Lei nº 4.320/64, o controle da execução orçamentária compreenderá:⁵

- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

As duas primeiras modalidades de controle – legalidade e fidelidade funcional dos agentes – tratam da observância de normas e de determinações legais da gestão, de longa tradição, conforme foi visto. Já a avaliação do cumprimento do programa de trabalho, representa uma evolução nas concepções do controle, possibilitada pelas modernas formas de estruturação do orçamento. Obviamente, o orçamento tradicional não permitia o controle do cumprimento do programa de trabalho, já que não o expressava.

Ainda de acordo com a Lei nº 4.320/64 há dois sistemas de controle da execução orçamentária: interno e externo. A atual Constituição mantém essa concepção e dá-lhe sentido ainda mais amplo. É o que estabelece o *caput* do art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante *controle externo*, e pelo sistema de *controle interno* de cada Poder (grifo nosso).⁶

⁵ Lei nº 4.320/64: art. 75.

⁶ Mesmo que referida à União, esta é uma norma geral, e nos termos do art. 24, § 1º, da Constituição, deve ser observada pelos demais entes da Federação. Esse entendimento é reforçado pela regra do art. 31, *caput*, da Constituição, que estende aos municípios esse duplo

Enquanto a Constituição anterior – 1967/69 – enfatizava a fiscalização financeira e orçamentária, a atual ampliou o conceito, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial, além de cobrir de forma explícita o controle da aplicação de subvenções e a própria política de isenções, estímulos e incentivos fiscais. Ficou demonstrada, igualmente de forma clara, a abrangência do controle constitucional sobre as entidades de administração indireta, questão controversa na sistemática anterior.

A. Controle Externo

FINALIDADES E COMPETÊNCIA

Conforme já referido, a Constituição dá ao Poder Legislativo a titularidade do *controle externo*. Aplicam-se a todos os entes da Federação, com as adaptações devidas, os seguintes dispositivos:

É da competência exclusiva do Congresso Nacional: ⁷

- julgar anualmente as contas prestadas pelo presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;
- fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

Compete privativamente à Câmara dos Deputados: “proceder à tomada de contas do presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa”. ⁸

Essas disposições constitucionais consagram o estabelecido pela Lei nº 4.320/64, que prevê os seguintes papéis para o Poder Legislativo no tocante ao *controle externo*:

O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a *probidade da administração*, a *guarda e legal emprego dos dinheiros públicos* e o *cumprimento da Lei de Orçamento* (grifo nosso). ⁹

Com esses dispositivos, a Lei Maior e a norma geral sobre orçamento e contabilidade – a Lei nº 4.320/64 – evidenciam que as questões centrais de interesse do *controle externo* são os aspectos legais ligados à arrecadação e

sistema de controle: "A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei".

⁷ Constituição Federal de 1988: art. 49, *caput*, IX e X.

⁸ Idem, art, 51, *caput* e II.

⁹ Art. nº 4.320/64: art. 81.

aplicação dos dinheiros públicos e à observância dos limites financeiros consignados no orçamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. nº 101, de 2000), elaborada e recebida como instrumento capaz de produzir um novo padrão de gestão fiscal, encarrega o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno de cada Poder de fiscalizarem as novas regras que a lei estabelece particularmente no que se refere a: (i) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; (iii) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; (iv) providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; (v) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da própria Lei Complementar; e (vi) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.¹⁰

As atividades de controle e fiscalização possuem tantas especificidades que o seu exercício pelo Poder Legislativo dependerá de suporte e auxílio técnico especializado. A Constituição reconhece essa realidade e estabelece que o *controle externo* será exercido com o auxílio de tribunais de contas.¹¹

TRIBUNAIS DE CONTAS

Os países democráticos optam entre dois formatos institucionais de apoio ao controle externo: *tribunais de contas* ou *controladorias*. Os *tribunais* ou *cortes de contas* são integrados por ministros ou conselheiros e as decisões são coletivas; nas *controladorias*, a autoridade está concentrada no controlador-geral e as decisões têm caráter unipessoal.

Os dois sistemas são originários da Europa, predominando o modelo de tribunais de contas nos países de origem latina, e o de controladorias nos países de origem ou que sofreram influência anglo-saxônica.¹² De acordo com A. R. Citadini, além do formato organizacional, os dois sistemas possuem, também, diferenças de enfoque quanto ao controle. Os tribunais de contas tradicionalmente concentram maior atenção no controle de legalidade da gestão financeira. Já as

¹⁰ Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000: art. 59, *caput* e incisos.

¹¹ No caso da União: Constituição Federal, art. 71, *caput*.

¹² Adotam o sistema de *tribunais de contas* os seguintes países: Argélia, Alemanha, Áustria, Bélgica, Brasil, República da China, Coréia do Sul, Espanha, França, Grécia, Itália, Portugal e Uruguai. Já *controladorias* funcionam na África do Sul, Austrália, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Dinamarca, Estados Unidos, Índia, Irlanda, Israel, México, Inglaterra e Venezuela. Ver CITADINI, Antonio Roque. *O controle externo da administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995. p. 13.

controladorias não esse deixam de lado esse aspecto, mas valorizam o chamado *controle de mérito*, ou seja, a verificação do cumprimento da missão, objetivos e finalidades por parte das instituições públicas.¹³

Na opinião de J. Lyra Filho, a mais antiga representação dos atuais tribunais de contas estaria na Grécia antiga, no trabalho dos dez *logistas*, eleitos pelo povo com a finalidade de fiscalizar os atos de gestão financeira e patrimonial e o cumprimento das deliberações do Senado.¹⁴

A criação da Câmara de Contas de Paris ainda na Idade Média constituiu-se em importante passo na instituição de estruturas de controle. No início do Século XIV foram fixadas as competências da mencionada Corte, com atribuições, inicialmente, no âmbito do controle administrativo e, posteriormente, jurisdicional.¹⁵ As Câmaras de Contas provinciais, instituídas posteriormente, foram extintas a partir do Século XVI devido ao seu funcionamento descoordenado, passando as suas atribuições para a Câmara de Contas de Paris.

As reformas que se sucederam não produziram uma instituição que verdadeiramente uniformizasse e centralizasse a apuração e o julgamento das contas públicas. Por meio da Lei Orgânica de 16-9-1807, o Imperador Napoleão criou finalmente uma Corte de Contas possuidora de dupla competência: “... um juízo de contas e um corpo de controle administrativo”.¹⁶ A feição moderna do modelo francês de controle, com os aperfeiçoamentos incorporados no decorrer do Século XIX, influenciou a criação de cortes congêneres em outros países, especialmente, os europeus.

No Brasil Imperial, tentou-se em 1828 e 1845, sem sucesso, instituir um tribunal de contas. Por meio do Decreto nº 966-A, de 7-11-1890, de iniciativa de Ruy Barbosa, finalmente, foi criado o Tribunal de Contas da União. A primeira Constituição Republicana (1891) referendou o importante ato assim:

Art. 89. É instituído um tribunal de contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

Nas Constituições que se seguiram, os tribunais de contas mereceram sempre crescente atenção, assim como, aumentaram suas atribuições. Em escrito anterior à Constituição de 1988, J. A. da Silva acredita que a criação do sistema de

¹³ Idem, *ibidem*, p. 16-21.

¹⁴ LYRA Fº, João. *Controle das finanças públicas*. Rio de Janeiro: Livro, 1966. p. 50.

¹⁵ Idem, *ibidem*. p. 51.

¹⁶ Idem, *ibidem*. p. 59.

controle interno por meio da Constituição de 1967 configura diminuição do prestígio alcançado pelos tribunais de contas na Constituição de 1946.¹⁷

Também se referindo à Constituição de 1967 e à Emenda nº 1, de 1969, R. O. Lima chama a atenção para a tendência de se "submeter a Administração Pública ao controle político",¹⁸ pois aos tribunais de contas compete representar ao Poder Legislativo sobre as irregularidades verificadas, ficando a deliberação sob a responsabilidade destes. A observação é válida, também, para a Constituição de 1988, que no caso das contas prestadas pelos chefes de Poder, os tribunais de contas oferecem parecer prévio ao Poder Legislativo. Noutros campos da ação fiscalizadora, como será visto adiante, a Constituição ampliou as competências dos tribunais de contas, inclusive no julgamento das contas dos administradores e na aplicação de penalidades.

No passado, em respeito ao modelo federativo brasileiro, o disciplinamento do controle nos Estados e Municípios estava a cargo das constituições estaduais, como exemplifica o dispositivo a seguir da Constituição Federal de 1946:

Art. 22. A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

Seguindo tendência esboçada na norma constitucional anterior (1967), a Constituição Federal de 1988 sacrificou a autonomia de Estados e Municípios, ao estabelecer que as normas sobre a organização, composição e fiscalização do Tribunal de Contas da União aplicam-se aos congêneres estaduais e municipais. Além disso, a Constituição Federal veda a criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais.¹⁹

Os tribunais de contas dos Estados estão organizados e operam de maneira similar ao da União,²⁰ tendo, porém, como encargo adicional o assessoramento às Câmaras Municipais nas tarefas de controle externo.²¹ De acordo com o art. 31, § 2º, da Constituição Federal, "o parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer

¹⁷ SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 371.

¹⁸ LIMA, Rubem de Oliveira. O controle externo. *Revista ABOP*. Brasília, 1(2): 65. set./dez. 1975.

¹⁹ Constituição Federal: art. 75, *caput*, e art. 31, § 4º.

²⁰ A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989, por exemplo, praticamente transcreve os dispositivos da Constituição Federal de 1988, relativamente à fiscalização financeira e orçamentária.

²¹ Em alguns poucos estados brasileiros, além do Tribunal de Contas do Estado, há o Tribunal de Contas dos Municípios. Há tribunais de contas municipais singulares apenas nas capitais dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro.

por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal". Com essa precaução, as questões políticas pesam menos no controle externo realizado no âmbito municipal.

B. Controle Interno

FINALIDADES

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de *controle interno* com a finalidade de:²²

- 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 os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Há, aqui, claro avanço em relação aos dispositivos da Constituição anterior. Em primeiro lugar, porque todos os Poderes se obrigam a manter *controle interno* e não só o Poder Executivo como na Emenda Constitucional nº 1, de 1969; e, especialmente, porque determina a realização de avaliações relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos.

Ao contrário do que ocorria no passado, quando a ênfase do *controle interno* residia, exclusivamente, nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos trazem positivas inovações no campo do controle substantivo. É exatamente o caso da disposição que estabelece como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

Para reforçar a exigência de articulação entre os controles – também finalidade do *controle interno* –, outra disposição do mesmo artigo determina que "Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer

²² Constituição Federal: art. 74.

irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária".²³

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novidades ao fixar as competências do organismo responsável pelo *controle interno*. Numa das mais importantes, o responsável firmará, juntamente com a autoridade financeira e eventualmente outras definidas em ato próprio de cada Poder, o Relatório de Gestão Fiscal emitido pelos titulares de Poder e de órgãos dotados de autonomia, como o Ministério Público e Tribunais de Contas.²⁴ De periodicidade quadrimestral, o relatório apresenta dados sobre o cumprimento dos limites que a LRF estabelece, particularmente, para a despesa com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias e operações de crédito. Ultrapassado qualquer dos limites, o Relatório deverá indicar as medidas corretivas adotadas. No relatório do último quadrimestre de cada exercício, os demonstrativos indicarão as disponibilidades de caixa no dia 31 de dezembro e as despesas liquidadas e as não liquidadas inscritas em Restos a Pagar.²⁵ Apesar de a unidade de controle interno não integrar a estrutura encarregada dos atos de gestão, a exigência de que o seu titular assine o Relatório de Gestão Fiscal tem grande significado, pois representa a responsabilização, também, do setor que deve vigiar e atestar a correção da ação administrativa.

Na seção anterior sobre *controle externo*, viu-se que as unidades de *controle interno* deverão prestar auxílio ao Poder Legislativo na fiscalização do cumprimento das normas da LRF.²⁶

COMPETÊNCIA

Quem são os responsáveis pelo *controle interno*? Como organizar o exercício dessa atividade? Onde localizar a unidade responsável na estrutura administrativa? Qual é a autonomia ou independência concedida aos responsáveis pelo controle interno face às autoridades do Poder Executivo? Devido a ausência de normas gerais que orientem o exercício do *controle interno* por parte dos entes da Federação, não há respostas precisas a essas indagações. Mesmo exigida na Lei nº 4.320/64 e na Constituição Federal, essa modalidade de controle, em boa parte dos órgãos públicos, proporcionava quase nenhum ou, então, mínimos resultados, exatamente pela ausência de ordenamentos precisos para a atividade.²⁷

²³ Idem, art. 74, § 1º.

²⁴ Lei Complementar nº 101, de 2000: art. 54 e § único.

²⁵ Idem, art. 55.

²⁶ Idem, art. 59.

²⁷ Alguns tribunais de contas dos Estados são atuantes e cobram dos municípios a aprovação de leis instituindo unidades de controle interno.

Além das competências da unidade de *controle interno*, a Lei nº 4.320/64 responsabiliza, na ausência de outro indicado na legislação, o órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária de verificar o cumprimento do programa de trabalho. Quando for o caso, tal controle levará em conta unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.²⁸

É natural que órgãos centrais se responsabilizem pela avaliação, especialmente, das realizações e dos resultados da gestão. Essa tarefa, porém, não lhes é exclusiva. Assim como ocorre com a programação, a avaliação deve ser parte central das preocupações de cada unidade responsável pela execução do trabalho. No parágrafo único do mesmo artigo encontra-se outra faceta modernizadora da Lei nº 4.320/64, isto é, a utilização de unidades de medida como base para a realização do controle. Para que isto se concretize, entretanto, é necessário que a linguagem orçamentária, ao lado da representação financeira, passe a adotar indicadores e metas físicas.

Ainda que não tenha criado empecilhos para eventuais avanços, a Lei nº 4.320/64 não exige a incorporação ampla de metas físicas e de trabalho no orçamento. Faz indicações nesse sentido no caso das despesas de capital e dos programas custeados por dotações globais.²⁹ Como resultado, as unidades de governo continuaram optando pelas práticas e processos tradicionais de organização do orçamento. Uma interpretação possível, talvez, é de que não basta a facilidade propiciada pela lei; seria necessário que a própria norma legal fosse indutora dos aperfeiçoamentos, exigindo o cumprimento de determinados requisitos qualificadores em prol da melhoria do orçamento. Tal estratégia, de implantação progressiva, traria como resultado o aprendizado e a aceitação dos novos conceitos e metodologias por parte das equipes técnicas que lidam com os orçamentos públicos.

Há exemplos de avanços decorrentes de medidas institucionais. A incorporação na Lei nº 4.320/64 da classificação funcional-programática, por meio da Portaria nº 9/74, da Seplan/PR foi clara indicação do interesse da área federal em fomentar a modernização do orçamento brasileiro em seus diversos níveis. Após um longo hiato de tempo, outro importante passo foi dado com a instituição do plano plurianual na Constituição Federal de 1988 e, especialmente, com a adoção dos programas no PPA 2000-2003 e nos orçamentos anuais a partir do exercício de 2000.

²⁸ Lei nº 4.320/64: art. 79, caput e § único.

²⁹ Nas previsões plurianuais, os programas constantes do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital sempre que possível serão correlacionados a metas objetivas em termos de realização de obras e de prestação de serviços. Por outro lado, a proposta orçamentária especificará os programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa. Ver Lei nº 4.320/64, art. 25, *caput*, e art. 22, IV.

Ainda que, na maior parte das situações, o exercício do controle compreenda avaliações e levantamentos realizados a posteriori, a Lei nº 4.320/64 determina que a verificação da legalidade dos atos de gestão será prévia, concomitante e subsequente.³⁰

O orçamento constitui-se no mais eficaz instrumento de *verificação prévia* já que apenas as despesas autorizadas nas leis orçamentárias podem ser realizadas; no capítulo anterior, viu-se que o momento oportuno para o controle das autorizações orçamentárias é o *empenho prévio*, primeiro dos estágios da despesa. Relatórios de andamento, balancetes periódicos etc. são instrumentos que permitem a realização de *verificações concomitantes*. A *verificação subsequente* terá por base os relatórios, balanços, prestações de contas e auditorias elaborados após a execução de ações e empreendimentos ou encerramento do exercício.

II – Norma Federal

A. Tribunal de Contas da União – TCU

JURISDIÇÃO

O TCU tem jurisdição própria e privativa em todo o território nacional sobre um conjunto bastante variado de agentes. O maior segmento é formado pelas pessoas físicas, órgãos ou entidades que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária. Igualmente, são visados pelos mecanismos de fiscalização do TCU: (i) os dirigentes de empresas públicas e sociedades de economia mista constituídas com recursos da União; (ii) os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; (iii) os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social; e (iv) os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção e os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta. A jurisdição do Tribunal alcança também aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário e todos os que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei.³¹

³⁰ Lei nº 4.320/64: art. 77.

³¹ Lei nº 8.443, de 16-7-1992 (Lei Orgânica do TCU): art. 5º.

ORGANIZAÇÃO

O Tribunal de Contas da União tem sede no Distrito Federal e compõe-se de nove ministros, três auditores e representação do Ministério Público. São órgãos do Tribunal: o Plenário, a Primeira e a Segunda Câmaras, o Presidente, as comissões, de caráter permanente ou temporário, e a Secretaria.³²

Ministros

Os ministros serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos: (i) mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade; (ii) idoneidade moral e reputação ilibada; (iii) notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; e (iv) mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no item anterior.

A escolha dos ministros é realizada da seguinte maneira: (i) um terço pelo presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antigüidade e merecimento; e (ii) dois terços pelo Congresso Nacional.

Os ministros do TCU equiparam-se aos ministros do Superior Tribunal de Justiça – STJ, gozando das seguintes garantias e prerrogativas da magistratura: (i) vitaliciedade, não podendo perder o cargo senão por sentença judicial transitada em julgado; (ii) inamovibilidade; e (iii) irredutibilidade de subsídio.

Auditores

O TCU conta com três auditores nomeados pelo presidente da República, dentre os cidadãos que satisfaçam os requisitos exigidos para o cargo de ministro do Tribunal de Contas da União, mediante concurso público de provas e títulos.

O auditor atua, em caráter permanente, junto ao Plenário e à câmara para a qual for designado, presidindo a instrução dos processos e relatando-os com proposta de acórdão por escrito, a ser votada pelos membros do respectivo colegiado. Igualmente, os auditores substituirão os ministros nas suas ausências e impedimentos. No caso de vacância, o auditor exercerá as funções relativas ao cargo de ministro, até novo provimento, observada a ordem de preferência;

³² Idem, título III.

Ministério Público

A representação do Ministério Público junto ao TCU compõe-se de um procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo presidente da República, dentre brasileiros, bacharéis em Direito.

Ao procurador-geral, bem como, aos subprocuradores e procuradores por delegação, competem as seguintes atribuições: (i) promover a defesa da ordem jurídica, requerendo, perante o Tribunal, as medidas de interesse da Justiça, da Administração e do erário; (ii) comparecer às sessões do Tribunal e dizer de direito, oralmente ou por escrito, em todos os assuntos sujeitos à decisão do Tribunal; (iii) interpor os recursos permitidos em lei; e (iv) promover junto à Advocacia-Geral da União ou, conforme o caso, perante os dirigentes das entidades jurisdicionadas do Tribunal, as medidas necessárias à cobrança judicial de dívidas e ao arresto de bens dos responsáveis julgados em débito.

Câmaras

Cada uma das Câmaras compõe-se de quatro ministros, que a integrarão pelo prazo de dois anos, findos os quais se dará a recondução automática por igual período. O auditor atua, em caráter permanente, junto à câmara para a qual for designado pelo presidente do Tribunal. Igualmente, funciona junto a cada câmara um representante do Ministério Público. Entre outras atribuições, compete às Câmaras deliberar sobre: (i) prestação e tomada de contas, mesmo especial; (ii) ato de admissão de pessoal da administração direta e indireta; e (iii) a legalidade, para fins de registro, de concessão de aposentadoria, reforma ou pensão a servidor público e a militar federal ou a seus beneficiários;

Comissões

Comissões permanentes e temporárias colaboram no desempenho das atribuições do TCU. São permanentes as Comissões de Regimento e a de Jurisprudência, cada uma composta de três membros, designados entre ministros e auditores, podendo funcionar com a presença de dois deles. As comissões temporárias compõem-se de dois ou mais membros, entre ministros e auditores, indicados pelo presidente no ato de sua constituição.

Secretaria

A prestação de apoio técnico e a execução de serviços administrativos cabem à Secretaria do Tribunal. As atividades-fins estão sob a responsabilidade da Secretaria-Geral de Controle Externo – Segecex, que tem por finalidade gerenciar

a área técnico-executiva de controle externo, visando prestar apoio e assessoramento às deliberações do Tribunal.³³

Integram a estrutura da Segecex, várias unidades especializadas, dentre elas: as Secretarias-Adjuntas de Fiscalização e de Contas; a Secretaria de Macroavaliação Governamental; sete secretarias de controle externo em Brasília; e vinte e seis secretarias de controle externo, uma em cada estado da Federação. Igualmente, fazem parte da Segecex as Secretarias de Fiscalização de Pessoal; de Obras e Patrimônio; de Desestatização; de Tecnologia da Informação; e de Avaliação de Programas de Governo.

ATRIBUIÇÕES

De conformidade com a Constituição Federal, com sua lei orgânica, e, mais recentemente, com as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, as atribuições do TCU estão compreendidas nos seguintes grupos de atividades principais:³⁴

- julgamento de contas;
- auxílio ao Congresso Nacional;
- fiscalização de atos e contratos.

Julgamento de contas

Anualmente, serão submetidas ao julgamento do TCU as contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos, inclusive gestores de outros entes da Federação que receberem recursos da União. O *julgamento de contas* dá-se sob a forma de:³⁵

- *tomada de contas*: processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração direta; e
- *prestação de contas*: processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração indireta e daquelas não classificadas como integrantes da administração direta.

Na falta do processo de tomada ou prestação de contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato

³³ Resolução-TCU nº 100, de 28-12-2006: arts 31 a 33.

³⁴ Constituição Federal: art. 71; Lei nº 8.443, de 16-7-1992; Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000.

³⁵ Lei nº 8.443, de 16-7-1992 (Lei Orgânica do TCU): arts 7º e 8º; Instrução Normativa TCU nº 47, de 27-10-2004: art. 1º, § único, IV e V.

de que resulte em dano para o Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente instaurar *tomada de contas especial* para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. Na hipótese de a *tomada de contas especial* não ter sido instaurada, o Tribunal o fará, fixando prazo para cumprimento dessa decisão.

Em qualquer das modalidades de julgamento, verificada irregularidade nas contas, o Relator ou o Tribunal: (i) definirá a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado; (ii) se houver débito, ordenará a citação do responsável para apresentar defesa ou recolher a quantia devida; (iii) se não houver débito, determinará a audiência do responsável para apresentar razões de justificativa; (iv) adotará outras medidas cabíveis.

Em grandes números, a tarefa de *julgamento de contas* por parte do TCU abrange cerca de 2.300 órgãos e entidades e quase 6.000 Prefeituras Municipais.

Auxílio ao Congresso Nacional

Apreciar as Contas do Governo da República mediante pareceres conclusivos é a mais importante atribuição do TCU como órgão auxiliar do Congresso Nacional. Os pareceres serão dados separadamente sobre as contas prestadas pelo presidente da República, pelos presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, pelos presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, que consolidarão as dos respectivos tribunais, e pelo chefe do Ministério Público da União.³⁶

Compete ao TCU, no atendimento de solicitações do Senado Federal, da Câmara dos Deputados ou de suas comissões: (i) realizar inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos três Poderes e nas entidades da administração indireta; (ii) prestar as informações solicitadas sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de inspeções e auditorias realizadas; (iii) emitir, no prazo de trinta dias contados do recebimento da solicitação, pronunciamento conclusivo sobre matéria que seja submetida a sua apreciação pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização; e (iv) auditar, por solicitação da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização ou comissão técnica de qualquer das Casas do Congresso Nacional,

³⁶ A Constituição de 1988, como as anteriores, encarrega o TCU de apreciar as contas prestadas anualmente pelo presidente da República mediante parecer prévio. Ainda que apresentadas pelo presidente da República, as contas são de responsabilidade de cada um dos três Poderes e do Ministério Público, independentes e dotados de autonomia financeira. A Lei de Responsabilidade Fiscal aperfeiçoou o tratamento do assunto determinando a elaboração de pareceres separados. O parecer prévio das contas do próprio TCU será emitido pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional. Ver Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000: art: 56 e 57 e Regimento Interno do TCU (Resolução nº 155, de 4-12-2002): art. 221.

projetos e programas autorizados na Lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, o TCU e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público auxiliarão o Congresso Nacional na fiscalização do cumprimento das normas daquela lei complementar, em especial no que se refere: ³⁷ (i) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; (iii) medidas para a recondução da despesa total de pessoal e dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e (iv) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da própria Lei Complementar.

O TCU alertará o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e Ministério Público da União quando constatarem: (i) a possibilidade de a receita não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscal; (ii) que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou noventa por cento do limite; (iii) que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de noventa por cento dos respectivos limites; (iv) que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei; e (v) fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Fiscalização de atos e contratos

Entre as principais atividades de fiscalização de atos e contratos, a cargo do Tribunal, estão as seguintes: (i) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões; (ii) fiscalizar a aplicação dos recursos repassados pela União a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; (iii) realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades dos três Poderes; e (iv) fiscalizar a arrecadação da receita a cargo dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, a renúncia de receitas e as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta.

Igualmente, constitui atribuição do TCU: (i) fixar os coeficientes de participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal nos fundos de participação; (ii) assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; (iii) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao

³⁷ Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000: art. 59.

Senado Federal; (iv) representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados; (v) encaminhar ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. (vi) verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão; e (vii) acompanhar o cumprimento do disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a aquisição de títulos emitidos pela União por parte do Banco Central.

AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

Como mencionado no início deste capítulo, a Constituição de 1988 ampliou o escopo do controle comprometendo-o com os aspectos operacionais e de economicidade da gestão governamental. Trata-se de importante avanço no paradigma da fiscalização, tradicionalmente voltado para as verificações de legalidade e de conformidade.

Em meados da década de 1990, o TCU desenvolveu programas de treinamento de seus técnicos nas novas práticas. Em 1998, foi aprovada a primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional. No mesmo ano, o Tribunal iniciou profícuo intercâmbio com o Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional, com a finalidade de capacitar os auditores e aperfeiçoar os métodos e técnicas na área de auditoria de natureza operacional, envolvendo a produção de documentos e a revisão do manual em vigor. Novo manual é adotado em 2000.³⁸

De acordo com o manual, a “auditoria de natureza operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal.” Compreende duas modalidades: *auditoria de desempenho operacional* e *avaliação de programa*.

Auditoria de desempenho operacional

O objetivo da modalidade é examinar a ação governamental quanto aos aspectos da **economicidade, eficiência e eficácia**.³⁹ Os seguintes aspectos são considerados:

³⁸ Brasil. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. O manual foi aprovado pela Portaria nº 144, de 10-7-2000.

³⁹ “*Economicidade*. Conceito relacionado com a capacidade de uma instituição de gerar e mobilizar adequadamente os recursos financeiros em prol de sua missão institucional.” “*Eficiência*. Descreve a relação entre duas magnitudes: a produção física de um produto (bem ou serviço) e os insumos ou recursos que serão utilizados para alcançar esse nível de produto. Em outros termos, refere-se a execução de ações, benefícios ou prestação de serviços utilizando o

- como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos;
- as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
- o cumprimento das metas previstas;
- a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da *economicidade, eficiência e eficácia* da gestão.

Frente às questões concretas a examinar, a *auditoria de desempenho operacional* se vale de três abordagens, identificadas no Quadro 15.1 com os respectivos aspectos a serem considerados.

mínimo de recursos possíveis”. “*Eficácia*. Refere-se ao grau de cumprimento dos objetivos pretendidos, ou seja, em que medida o setor, ou a instituição como um todo, está cumprindo com os seus objetivos, sem considerar necessariamente os recursos alocados para tal. É possível obter medidas de *eficácia* se existir clareza em relação aos objetivos da instituição.” Ver GUZMÁN S., Marcela. Evaluación de programas e indicadores de desempeño. Transparencia y mejoramiento de los procedimientos para la discusión presupuestaria. *Revista Internacional de Presupuesto Público*. Buenos Aires, XXIX(48), mar-abr, 2002, p. 14.

Quadro 15.1 *Auditoria de desempenho operacional: abordagens e aspectos a considerar*

Abordagens	Aspectos a considerar
Análise da estratégia organizacional	- o cumprimento da missão definida em lei; - a adequação dos objetivos estratégicos às prioridades de Governo; - a identificação dos principais produtos, indicadores de desempenho e metas organizacionais; - a identificação dos pontos fortes e fracos da organização, e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional; - a existência de superposição e duplicação de funções.
Análise da gestão	- a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade; - a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economicidade, à eficiência e à eficácia; - o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos; - a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.
Análise dos procedimentos operacionais	- a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados; - o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para aquisição de bens e serviços; - a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços; - a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis.

Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. p. 16-7.

Avaliação de programa

A *avaliação de programa* tem por finalidade apurar a *efetividade* dos programas e ações governamentais. Verificar a eficiência operativa e o grau de cumprimento das metas são objetivos da *auditoria de desempenho operacional*. A *avaliação de programa*, por seu turno, trata de apurar em que medida as ações executadas produziram os resultados pretendidos. A *avaliação de programa* é uma forma de auditoria mais ambiciosa porque mede o impacto na realidade produzido pelas ações governamentais.

Um exemplo permite esclarecer o exposto. Uma *auditoria de desempenho operacional* em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correções diminuirão a desnutrição. Por outro lado, a *avaliação de programa* procurará estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da

população-alvo – se houve mudanças, a magnitude das mesmas e que segmentos da população-alvo foram afetados. (grifo nosso) ⁴⁰

Na *avaliação de programa*, inúmeros aspectos devem ser considerados, dentre eles os seguintes:

- a concepção lógica do programa;
- a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
- a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- as consequências globais para a sociedade;
- os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta;
- os fatores inibidores do desempenho do programa;
- a qualidade dos efeitos alcançados;
- a existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo-efetividade);
- o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à natureza do programa, aos seus objetivos e à população-alvo. ⁴¹

A título de ilustração, reproduz-se a seguir, com adaptações, algumas das conclusões do ministro-Relator proferidas no seu voto sobre a *auditoria de desempenho operacional* realizada no Programa Nacional de Eliminação da Hanseníase, coordenado pela Secretaria de Vigilância em Saúde, do Ministério da Saúde.

⁴⁰ Brasil. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Op. cit. p. 18.

⁴¹ Idem, *ibidem*, p. 18-9.

Quadro 15.2 *Auditoria de desempenho operacional no Programa Nacional de Eliminação da Hanseníase: excertos do voto do ministro-Relator*

Duas questões mostram as conseqüências da falta de informação dos portadores da hanseníase e a necessidade de atuação mais efetiva das autoridades de saúde:

1) a cada ano, em torno de 40.000 novos casos são detectados no Brasil, incluindo-se aproximadamente 3.000 pessoas que apresentam alguma deformidade física no momento do diagnóstico;

2) a ocorrência da hanseníase está ligada à pobreza e à má distribuição de renda, com prevalência maior nos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Além disso, o relatório mostra que os pacientes de hanseníase, em sua maioria, são pessoas de baixo poder aquisitivo, com problemas financeiros para ir até a unidade de saúde receber os medicamentos, com dificuldades até mesmo para se alimentar adequadamente e com necessidade de apoio para dar continuidade ao tratamento.

A equipe de auditoria registra que há poucas ações nesse sentido, uma vez que, de acordo com os pacientes entrevistados, apenas 19,7% recebem alguma ajuda para o tratamento.

Por um lado, os técnicos do Tribunal ressaltam que a coordenação nacional vem adotando diversas estratégias, com vistas a consolidar e proporcionar maior efetividade ao Programa. Por outro lado, a equipe de auditoria aponta as seguintes falhas, que estão dificultando o alcance do objetivo do Programa:

a) as ações de controle e eliminação da hanseníase atribuídas à atenção básica de saúde mostraram deficiências na execução;

b) as ações de educação e mobilização social são insuficientes e frágeis;

c) as visitas médicas domiciliares estão tendo tendência geral de redução, enquanto os índices de consultas realizadas por médicos nas Unidades de Saúde da Família vêm crescendo;

d) no campo gerencial, subsistem dificuldades de articulação entre as esferas de governo e entre Programas do setor saúde;

e) estados e municípios prioritários contam com reduzida capacidade de prover as ações de reabilitação física e social dos seqüelados, típica dos serviços de média e alta complexidade;

f) os Centros de Referência Estaduais realizam atividades que seriam de competência de unidades básicas, favorecendo a centralização do atendimento, em detrimento da execução de ações de maior complexidade, como pesquisas e cirurgias;

g) casos de preconceito envolvendo a comunidade e profissionais de saúde, ou mesmo o próprio paciente, têm origem na desinformação ou na incompreensão;

h) a análise dos indicadores revelou que tanto a taxa de prevalência como os demais indicadores ainda não refletem com precisão o nível de morbidade (quantidade de doentes) e a magnitude da doença (risco de transmissão) no País;

i) provável migração de pacientes de municípios não prioritários para os prioritários, à procura de diagnóstico, tratamento e internação hospitalar, resultando em sobrecarga de demanda.

Fonte: TCU Acórdão 2259/2006 – Plenário. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br>

B. Controladoria-Geral da União – CGU

ORGANIZAÇÃO

A Controladoria Geral da União integra a estrutura da Presidência da República e é chefiada pelo ministro de Estado do Controle e da Transparência Interno. Afora as unidades encarregadas da assistência direta ao ministro e de atividades de gestão administrativa, a CGU é constituída dos seguintes órgãos voltados às ações-fins: Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, Ouvidoria-Geral da União, Corregedoria-Geral da União e Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. A Controladoria conta também com três órgãos colegiados – Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção; Comissão de Coordenação de Controle Interno; e Comissão de Coordenação de Correição – e Controladorias Regionais da União nos Estados.⁴²

A CGU é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo federal, cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno – SFC desempenhar as funções operacionais do órgão central do sistema, bem como as atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais.⁴³

Nos ministérios, a Controladoria-Geral da União contará com o apoio dos Assessores Especiais de Controle Interno, incumbidos das seguintes tarefas: (i) assessorar o ministro de Estado nos assuntos de competência do controle interno; (ii) orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas; (iii) submeter à apreciação do ministro de Estado os processos de tomadas e prestação de contas; (iv) auxiliar os trabalhos de elaboração da prestação de contas anual do presidente da República; (v) acompanhar a implementação, pelos órgãos e pelas unidades, das recomendações do sistema de controle interno e do TCU; (vi) coletar informações dos órgãos da jurisdição, para inclusão de ações de controle nos planos e programas do órgão central do sistema, com vistas a atender às necessidades dos ministérios. Os Assessores Especiais de Controle Interno, sob pena de responsabilidade solidária, no prazo de cinco dias úteis, encaminharão à Secretaria Federal de Controle Interno, após ciência do respectivo ministro de Estado, os fatos irregulares de que tiverem conhecimento.⁴⁴

A Secretaria Federal de Controle Interno está organizada nos moldes funcionais, com quatro diretorias encarregadas de auditorias nas áreas econômica,

⁴² Lei nº 11.204, de 5-12-2005: art. 17 e art. 25, § único.

⁴³ A Casa Civil, a Advocacia-Geral da União, o Ministério das Relações Exteriores e o Ministério da Defesa possuem suas próprias Secretarias de Controle Interno (CISSET) que são órgãos setoriais do sistema de controle interno do Poder Executivo. Ver Lei nº 10.180, de 6-2-2001: art. 22; e Decreto nº 3.591, de 6-9-2000: art. 8º.

⁴⁴ Decreto nº 3.591, de 6-9-2000: art. 13.

social, infra-estrutura e produção e emprego, além das diretorias de planejamento e coordenação das ações de controle e de auditoria de pessoal e de tomada de contas especial.⁴⁵

As entidades da administração pública indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, que ficará sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do sistema de controle interno do Poder Executivo, em suas respectivas áreas de jurisdição. Na hipótese em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, o desempenho dessa atividade dar-se-á por auditor interno.⁴⁶

A Controladoria-Geral da União poderá recomendar aos serviços sociais autônomos as providências necessárias à organização da respectiva unidade de controle interno, assim como firmar termo de cooperação técnica, objetivando o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle. Os serviços das unidades de auditoria interna dos serviços sociais autônomos poderão ser utilizados pela Secretaria Federal de Controle Interno desde que atendam aos padrões e requisitos técnicos e operacionais necessários à consecução dos objetivos do sistema de controle interno.⁴⁷

ATRIBUIÇÕES

Compete à Controladoria-Geral da União as atividades de correição, ouvidoria, prevenção da corrupção e promoção da transparência e controle interno. Correição, sob a responsabilidade da Corregedoria-Geral da União, compreende as atividades relacionadas à prevenção e apuração de irregularidades, no âmbito do Poder Executivo, por meio da instauração e condução de procedimentos correccionais. A Ouvidoria-Geral da União é responsável por receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo. A detecção e a prevenção de casos de corrupção são tarefas a cargo da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas.

Entre as atribuições dos órgãos e unidades do sistema de controle interno, algumas voltam-se à verificação da legalidade dos atos de gestão, enquanto outras focalizam a atuação e o desempenho das unidades gestores.⁴⁸ Entre as primeiras, estão as seguintes: (i) realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados; (ii) apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o

⁴⁵ Decreto nº 5.683, de 24-1-2006: Anexo I, art. 3º.

⁴⁶ Decreto nº 3.591, de 6-9-2000: art. 14 e 15.

⁴⁷ Idem, art. 15, §§ 8º e 9º.

⁴⁸ Ver Lei nº 10.180, de 6-2-2001: art. 24.

caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis; (iii) exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União; (iv) realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; e (v) avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal.

No âmbito do controle e da avaliação do trabalho e dos resultados, constituem atribuições das unidades de controle interno: (i) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual; (ii) fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento; (iii) avaliar a execução dos orçamentos da União; (iv) fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União; (v) elaborar a prestação de contas anual do presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional; e (vi) criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são duas as principais técnicas de controle utilizadas no âmbito do sistema: *auditoria* e *fiscalização*.⁴⁹

Auditoria

A *auditoria* tem como finalidade básica

comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.⁵⁰

No Quadro 15.3 estão identificados os cinco tipos de *auditoria* e principais finalidades de cada uma.

⁴⁹ Manual aprovado pela Instrução Normativa nº 01, de 6-4-2001, da Secretaria Federal de Controle Interno.

⁵⁰ Idem, p. 32.

Quadro 15.3 *Auditoria: tipos e finalidades*

Tipos	Finalidades
Auditoria de avaliação da gestão	Certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.
Auditoria de acompanhamento da gestão	Atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.
Auditoria contábil	Compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.
Auditoria o Operacional	Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.
Auditoria especial	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

Fonte: Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Brasília: MF/SFC, 2003. p. 33.

Fiscalização

Fiscalização é a técnica de controle que verifica se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes. A *fiscalização* tem por principal finalidade avaliar a execução dos programas de governo integrantes ou não dos orçamentos da União e do plano plurianual.⁵¹ Ainda de acordo com o Manual, “o ato de fiscalizar é a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração

⁵¹ Idem, p. 37.

pública, visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal.”⁵²

Por intermédio da *fiscalização*, dentre outras atividades, cabe ao sistema de controle interno:

- fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto à execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

Nos últimos anos, a CGU tem utilizado sorteios públicos para definição das regiões onde serão realizadas fiscalizações especiais, por meio de amostragem, com o objetivo de verificar a aplicação dos recursos, diretamente por órgãos da administração federal ou por meio de repasse para Estados, Municípios ou quaisquer outros órgãos ou entidades legalmente habilitados.

O Quadro 15.4 reproduz parcialmente a síntese de um dos relatórios de fiscalização procedida a partir de sorteios.

⁵² Idem, *ibidem*.

Quadro 15.4 *Síntese de Relatórios de Fiscalização – 3º Sorteio de Estados*

Controladoria-Geral da União – Assessoria de Imprensa

Estado 01 – Alagoas

Área fiscalizada: Educação

Total de recursos fiscalizados: R\$ 233.399.057,58

Principais constatações:

1) Aquisição de gêneros alimentícios para o fornecimento de merenda escolar, nos exercícios de 2003 e 2004, feita junto a empresas fantasmas: dos R\$ 4,4 milhões repassados em 2003 pelo Ministério da Educação, via Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae), cerca de R\$ 1,8 milhão foram utilizados pela Secretaria de Educação do Estado de Alagoas para a compra, mediante dispensa de licitação, de produtos alimentícios dos fornecedores (...). Ocorre que as empresas escolhidas para o fornecimento dos produtos não existem, conforme verificou a Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas em suas inspeções. (...).

2) Comprovação de despesas com notas fiscais frias e operações de vendas não reconhecidas pela Secretaria da Fazenda de Alagoas: a Secretaria de Educação efetuou no exercício de 2003, por dispensa de licitação, a compra emergencial de gêneros alimentícios no valor de R\$ 1,8 milhão. Desse total, gastos de R\$ 1,5 milhão foram justificados com a emissão de notas fiscais frias.

3) Aquisição superfaturada de ovos e outros gêneros alimentícios: através da Concorrência 01/2004, a Secretaria de Educação comprou 90 mil dúzias de ovos ao preço de R\$ 3,10 a dúzia, num total de R\$ 279 mil; 60 toneladas de farinha de milho, a R\$ 1,88 o quilo – somando R\$ 112,8 mil; e 15 toneladas de arroz (R\$ 1,96 o quilo), num valor total de R\$ 29,4 mil. A auditoria constatou que consultando o mercado local em agosto de 2005, o preço dos ovos no mercado varejista era de R\$ 1,70 a dúzia, preço inferior ao que foi adquirido no atacado pelo Estado.

4) Irregularidades na aquisição de livros didáticos: foram adquiridos com recursos do programa Educação de Jovens e Adultos (EJA), no valor de R\$ 3,6 milhões, no exercício de 2003, 176 mil livros didáticos para atender alunos da 1ª a 8ª séries. A aquisição foi realizada por inexigibilidade de licitação. Porém, não foi comprovada a impossibilidade de realização de licitação para aquisição dos livros, uma vez que o ofício 316/CED/SEE, que apresentava a justificativa para aquisição dos livros da Editora Expoente, não esclarecia de forma objetiva os motivos técnicos para que somente os livros daquela editora pudessem atender às necessidades dos alunos.

5) Ausência de planejamento na aquisição dos livros didáticos: constatou-se que não houve planejamento eficiente na aquisição dos livros didáticos para atender aos alunos do programa de Educação de Jovens e Adultos. De acordo com o censo realizado em 2003, existiam 21.095 alunos matriculados no 1º segmento (até a 4ª série) e 10.192 alunos matriculados no 2º segmento (5ª a 8ª séries). No entanto, a Secretaria de Educação adquiriu livros para atender apenas 10.000 alunos do 1º segmento (cada aluno receberia um kit com 10 livros) e 19.000 alunos do 2º segmento (cada aluno receberia um kit com 4 livros), ou seja, um quantitativo insuficiente para a demanda de 1ª a 4ª séries, visto que 11.095 alunos ficaram sem os kits, e uma quantidade superior ao necessário para atender à demanda de 5ª a 8ª séries, visto que sobraram 8.808 kits desse segmento. A falta de planejamento acarretou um desperdício de R\$ 739,8 mil. (...)

6) Desvio de recursos do Fundef para conta do governo do Estado: o pagamento dos profissionais vinculados ao ensino fundamental e que são servidores efetivos lotados na Secretaria de Educação de Alagoas não ocorre diretamente a partir da conta exclusiva do Fundef. A Secretaria de Educação transfere recursos para a conta do tesouro estadual e, paralelamente, envia a folha discriminada de seus servidores à Secretaria da Fazenda, que faz o pagamento.

Fonte: Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2006/SinteseRelatoriosorteio3/sorteio3_estados_alagoas.pdf> Acesso em 6 mar 2007.

BIBLIOGRAFIA

Página 313 a 318 – Inserir, onde for o caso, as seguintes referências:

BUGARIN, M.S., VIEIRA, L.M., GARCIA, L.M. Controle dos gastos públicos no Brasil. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CITADINI, Antonio Roque. *O controle externo da administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995.

CORE, Fabiano G. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. In: GIACOMONI, J., PAGNUSSAT, J.L. (org.) *Planejamento e orçamento governamental*. Coletânea – volume 2. Brasília: ENAP, 2006.

DIAMOND, Jack. El papel de la auditoria interna en la gestión financiera dentro del sector público: panorama internacional. *Revista Internacional de Presupuesto Público*. Buenos Aires, XXXI(51), mar-abr, 2003.

_____. Do orçamento por programas para o orçamento de desempenho: o desafio para economias de mercado emergentes. In: GIACOMONI, J., PAGNUSSAT, J.L. (org.) *Planejamento e orçamento governamental*. Coletânea – volume 2. Brasília: ENAP, 2006.

GUZMÁN S., Marcela. Evaluación de programas e indicadores de desempeño. Transparencia y mejoramiento de los procedimientos para la discusión presupuestaria. *Revista Internacional de Presupuesto Público*. Buenos Aires, XXIX(48), mar-abr, 2002.

PEIXE, Blênio C. S. *Finanças públicas: controladoria governamental*. Curitiba: Juruá, 2003.

PYHRR, Peter A. *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das empresas*. Rio de Janeiro: Interciência; São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.

_____. A abordagem base-zero aplicada ao orçamento governamental. In: GIACOMONI, J., PAGNUSSAT, J.L. (org.) *Planejamento e orçamento governamental*. Coletânea – volume 2. Brasília: ENAP, 2006.

REZENDE, F., CUNHA, A. (coord.) *O orçamento público e a transição do poder*. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

REZENDE, F., CUNHA, A. (coord.) *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.