

O ORÇAMENTO GOVERNAMENTAL: UM DEBATE POR MEIO DE LEVANTAMENTOS TEÓRICOS SOBRE OS MECANISMOS DE FREIOS/TRAVAS DA EVOLUÇÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS

Rolando Vanzela¹

RESUMO

Este estudo teve como objetivo explorar teoricamente os mecanismos de freios e/ou travas, para inibir e/ou evitar a evolução das despesas públicas obrigatórias, principalmente às relacionadas com as despesas com pessoal e encargos sociais. Fora no decorrer do debate discutido o orçamento, não de forma exaustiva, desde os tempos distantes como um instrumento de gestão, que proporciona desde o levantamento das ações e composição dos programas no seu processo de elaboração, a classificação de despesas de modo a permitir além de priorizar aquilo que é importante para o momento, a vinculação de fontes de receitas com o fim de atender o princípio do equilíbrio, de modo a não ultrapassar a RCL. Ficou demonstrada também a experiência brasileira, com destaque a instituição da LRF impondo freios/travas por meio de limites das despesas, propondo uma gestão fiscal mais eficiente e transparente com a participação popular. Por fim, restou às considerações com base nos argumentos, que existem mecanismos capazes de promover uma gestão das despesas, respeitando os limites e a escassez de recursos priorizando aquilo que é importante para o momento, desde que as decisões políticas não sobreponham às decisões técnicas.

Palavras-Chave: Orçamento. Despesas. Gestão fiscal. Limites. Prioridades.

ABSTRACT

This study aimed to explore theoretically the mechanisms of brakes and / or locks, to inhibit and / or prevent the evolution of mandatory public spending, especially those related to spending on personnel and social charges. It was in the course of the debate discussed the budget, not exhaustively, since distant times as a management tool, which provides since the survey of actions and composition of the programs in their drafting process, the classification of expenditure so as to allow beyond prioritizing what is important for the moment, the linking of revenue sources in order to meet the principle of balance, so as not to exceed the RCL. It was also demonstrated the Brazilian experience, highlighting the institution of LRF imposing brakes / restraints through limits on spending, proposing a more efficient and transparent fiscal management with popular participation. Finally, it remained to the

¹ Professor de Finanças e Contabilidade Aplicada ao Setor Público e mestre em Administração

considerations based on the arguments, that there are mechanisms capable of promoting an expenditure management, respecting the limits and the scarcity of resources prioritizing what is important for the moment, provided that political decisions do not override the technical decisions.

Key-words: Budget. Expenditure. Fiscal management. Limits. Priorities.

INTRODUÇÃO

O orçamento é um ato legal e administrativo que não pode ser entendido como um catálogo de receitas e despesas e/ou um apanhado que se constitui em um documento inócuo que, apenas determina o que deve ser gasto, mas em um instrumento que possui características: contábil, jurídica, administrativa, econômica, políticas, financeira com técnicas, regras e diretrizes que se inicia desde as orientações do Plano Diretor como ponto de partida para às políticas de desenvolvimento econômico e social, para compor o processo de planejamento constituído pelo Plano Plurianual de médio prazo (quatro anos), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (um ano), que estabelece diretrizes para a elaboração do orçamento por meio de ações e programas que constituirão as prioridades para aquele momento.

Com as práticas e técnicas de elaboração do orçamento e os mecanismos que envolvem o levantamento de dados para compor as receitas e despesas, sem dúvida, consagra-o como um instrumento de gestão de que serve a administração pública para parametrizar os limites entre receitas e despesas e sua forma de execução, para o período e/ou exercício financeiro para o qual está sendo elaborado.

No entanto, mesmo com todos os esses cuidados surgem inconformidades no decorrer de sua execução, que pode estar ligada à maneira como foram priorizadas as ações que fazem parte das decisões tomadas pelos seus gestores. Essas decisões percorrem vários caminhos antes de serem transformadas em dados operacionais. Entretanto, esses dados antes de compor o planejamento/orçamento, dependem de escolhas que resultam nas ações que serão implementadas.

Um dos primeiros aspectos a ser considerados diz respeito ao equilíbrio das receitas e despesas, não só na elaboração do orçamento como também na sua

execução, no sentido de orientar a execução das ações que foram proposta. Esse é um princípio basilar que confere à administração pública, no sentido de evitar orçamentos e despesas que não correspondam à realidade e, portanto, deixando de executar ações prioritárias que fazem parte dessas escolhas.

Essas escolhas, sem pretender fazer comparações pela sua complexidade, são como os parâmetros que fazem os indivíduos realizarem as suas satisfações sem perder de vista o equilíbrio financeiro.

A parametrização entre os limites de recursos disponíveis e o quanto pode gastar, devem levar não só a administração pública, mas os indivíduos a pensarem neste movimento como uma regra. Quanto ao indivíduo, o importante são as suas satisfações realizadas por meio de transações nos mercados, se não fosse assim, não haveria razão para sua existência. Esta é a percepção sob o ponto de vista do mercado. Esses indivíduos são consumidores que agem de acordo com as suas próprias conveniências, demandando mercadorias e serviços na proporção do poder aquisitivo a que dispõe.

As transações além de serem voluntárias representam a sua liberdade de escolha que, segundo Filellini (1994), é uma palavra-chave na análise das transações de mercados – a escassez implica escolha. Toda a atividade que utiliza recursos escassos impõe um custo real aos indivíduos, e à sociedade cabe à oportunidade sacrificada de usar esses mesmos recursos na melhor alternativa seguinte.

Percebe que as ‘escolhas’ é importante nas decisões cotidianas, dilema que também afeta o setor público. O governo não dispõe de recursos ilimitados para atender aos seus programas, mas é comum ouvir que a sua capacidade de tributação e endividamento é ampla. Mas há um limite para esse poder, enquanto as necessidades que se apresentam, principalmente quando ocorrem eventos que altera toda a matriz econômica: crescimento da população e/ou situações de guerras ou calamidade pública, levam às circunstâncias de fazer escolhas para àquelas prioridades que melhor atendam a situação presente. E, como proceder de modo eficiente nesse processo, uma vez que têm-se configurado nas últimas décadas uma evolução das despesas do Estado e, principalmente as despesas obrigatórias.

Giacomoni (2010) deixa claro que uma das características mais marcantes da economia no final do século XX foi o crescente aumento das despesas públicas. Essa constatação da evolução das despesas públicas resultando em grandes déficits teve início nos anos 70. O Brasil com o objetivo de manter a política de crescimento econômico durante os anos 70 continuou com os investimentos públicos, por meio do PND – Plano Nacional de Desenvolvimento considerado à época símbolo desenvolvimentista. Para enfrentar essa empreitada houve a necessidade da manutenção de uma carga tributária em patamares elevados.

Com as taxas de juros baixos e o esforço do ajuste fiscal iniciado no final da década de 60, trouxeram pequenos superávits públicos no início da década de 70. Entretanto, já no final daquela década, já apresentava registros de pequenos déficits. “[...] Já na primeira metade dos anos 80, as despesas públicas aumentaram consideravelmente, em especial, as despesas com juros em decorrência do aumento do endividamento dos anos 70, o aumento das taxas dos juros americanos e o aumento das despesas com previdência social sem correspondente aumento das receitas” (REZENDE, 2010).

Ainda (*Ibidem*, 2010), embora a carga tributária estivesse elevada, houve uma explosão do déficit público com a aceleração da taxa de inflação, elevando o valor nominal da dívida e, em consequência, o pagamento de juros.

Com elevado índices inflacionários e de déficit público, mereceu uma discussão e atenção dos constituintes com o tema ‘orçamento’, que resultou na compreensão daqueles parlamentares em uma proposta na Seção dos orçamentos que integra o capítulo II – Das Finanças Públicas, composta por cinco artigos e inúmeros incisos e parágrafos, trazendo novos conceitos e regras que pudessem contribuir na organização das finanças públicas por meio de um planejamento integrado por plano, diretrizes e programas, conforme dispõe o artigo 165 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo como leis de iniciativa do Poder Executivo I – o Plano Plurianual; II – as Diretrizes Orçamentárias; III – os Orçamentos anuais.

Essa nova determinação da Constituição Federal, trouxe um novo conceito de planejamento para que se estabelecesse de forma integrada. O processo orçamentário tem que estar amparado em uma Lei de Plano Plurianual – PPA, com

um horizonte de quatro anos para balizar as metas e prioridades, e a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO para guiar as orientações na elaboração, discussão e aprovação da Lei Orçamentária Anual – LOA para o respectivo exercício financeiro.

Todo esse arcabouço constitucional em vigência tinha e/ou tem como objetivo regular os trabalhos de elaboração do orçamento e devem ser guiados com a instituição da LDO. Isto se deu no vácuo da não aprovação da lei complementar prevista no § 9.º do artigo 165 da Constituição Federal, no entanto, algumas dificuldades persistiram. Rezende (IPEA², 2018) acrescenta que o Plano Plurianual nasceu com um vício de origem que vinha de práticas adotadas no regime militar, que elaboravam planos quadrienais de desenvolvimento que cobriam o período que correspondiam ao segundo ano de mandato do novo gestor. Essa regra tinha o propósito, se aplicada a rigor, fazer que no primeiro mandato do sucessor, que consistia em àquele que trataria de impor a sua marca, se passasse sob a égide de um plano elaborado pelo antecessor. Isto implicou, por exemplo, de a LDO ter que ajustar-se ao PPA logo no início da nova administração.

Com esses novos *modus operandi* surgiram algumas situações conflitantes de desajustes da Lei de Diretrizes Orçamentárias com o Plano Plurianual, além de uma questão adicional que implicava em limitações ao novo governante, de não poder incluir na Lei Orçamentária Anual qualquer investimento com duração superior a um exercício financeiro que não estivesse e/ou estiver (uma vez que continua em vigência), explicitamente contemplado no Plano Plurianual, impondo certa limitação do poder do sucessor por todo o seu período de gestão se observado tal premissa a rigor.

Com esta nova situação considerada conflitante, resultou à prática de inchar o Plano Plurianual transformando em um imenso catálogo de programas e ações. Por outro lado, isto provocou diversas alterações no Plano Plurianual a fim de abrir espaço à inclusão de novas iniciativas na elaboração dos orçamentos (REZENDE, Capítulo V – in IPEA/2018).

² Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Trata-se de uma Fundação Pública Federal vinculada ao Ministério da Economia. Suas atividades de pesquisas fornecem suporte técnico e institucional às ações governamentais para a formulação de políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros.

Todavia, todos aqueles esforços empreendidos para consolidar o planejamento foram atropelados pela conturbada conjuntura política e econômica dos anos 90. Os sucessivos fracassos das primeiras tentativas de controle da inflação concentraram às atenções de todos, contribuindo para que as novidades introduzidas pela constituinte no campo orçamentário apenas aumentassem o cumprimento de normas legais.

Nesta trajetória de tentativas e/ou intencionalidade de consolidar o planejamento e o vácuo deixado pela desatenção à exigência de elaboração de uma nova lei para substituir a Lei n.º 4320/64, a Lei de Diretrizes Orçamentárias foi assumindo o seu papel.

A crise econômica no final dos anos 90 exigiu medidas mais contundentes para evitar que o sucesso do plano real fosse ameaçado, razão que levou a fixação de metas anuais para o resultado primário do setor público, para reverter à trajetória do endividamento. Nesta esteira foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal, como um instrumento para reverter à ascendência do endividamento e reforçar os meios utilizados de controle da execução das despesas. A Lei de Responsabilidade Fiscal ganhou *status* e passou a ser o veículo para fixar a meta de resultado primário do setor público e, ainda, incorporando outros dispositivos com esse propósito.

Naquele período dos anos 90, mesmos com os esforços para o controle das despesas públicas e do dimensionamento da dívida a patamares controláveis, a regulamentação do artigo 163 da Constituição Federal que resultou na Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000, foi decisiva no estabelecimento de normas orientadoras das finanças públicas do País.

A Lei Complementar tinha e/ou tem como objetivo aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio da implementação de ações planejadas e transparentes de modo a possibilitar a prevenção de riscos fiscais e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Segundo Khair (2000), o ponto de partida da LRF é o planejamento e, através dele, estabelecer as regras do jogo criando novas funções para a Lei de Diretrizes Orçamentárias e para a Lei Orçamentária Anual. A 'regra do jogo' estabelecem metas, limites e condições para a gestão das receitas e despesas, especialmente as despesas obrigatórias com pessoal e encargos sociais e juros da dívida.

Com esses breves argumentos percebem que sempre houve um problema estrutural que dizem respeito à evolução das despesas. Nesta direção, o objetivo deste trabalho, é o de discutir e/ou esclarecer a evolução das despesas públicas e, evidenciar àquelas que merecem destaque (despesas obrigatórias), com a regulamentação do artigo 163, que convergiu na Lei Complementar n.º 101/00 – LRF, que estabelece exclusividade para as despesas obrigatórias a imposição de limites, especialmente as despesas com pessoal e encargos sociais e o endividamento público.

O desafio deste trabalho é despender um esforço para exteriorizar, mesmo com toda a problemática estrutural existente, os mecanismos de travas e freios para minimizar a evolução das despesas, especialmente as obrigatórias, expondo algumas práticas normativas do orçamento e determinações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para o fim de atingir os objetivos proposto neste trabalho, será utilizada a pesquisa bibliográfica para a reflexão do tema e demonstração de exemplos utilizando-se das práticas normativas de elaboração do orçamento. Quanto à pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2008), é desenvolvida a partir de material já elaborado constituídos principalmente de livros e artigos científicos. Portanto, o estudo proposto será baseado em diversas consultas de fontes relacionadas ao tema, que abrange inúmeras bibliografias encontradas em domínio público: livros, revistas, teses, artigos científicos e outras fontes: leis, decretos, portarias e resoluções, estes últimos, são fontes importantes por se tratar de órgão público e tudo serem regulamentados por estes instrumentos.

O debate que se propõe é o desafio de levantar teoricamente à evolução do orçamento público, para compreender sua origem e fundamentos, sintetizar as hipóteses teóricas discutidas em outros tempos para justificar a evolução das despesas públicas, a sua relação com a atualidade e evidenciar os mecanismos de travas e freios para o controle da evolução das despesas.

Deste modo, balizado na contextualização exposta sobre as despesas públicas e os esforços para minimizar a sua evolução e o aumento do endividamento, resta o desafio proposto neste trabalho com base nos especialistas e a legislação sobre o assunto, demonstrar os mecanismos criados como travas e

freios e as práticas normativas orçamentárias, que podem contribuir para a minimização da evolução das despesas públicas. Ressalta-se que as 'escolhas', como mencionado no início deste trabalho, tem papel importante neste processo, uma vez que estas nem sempre são técnicas, tampouco com a participação popular, mas escolhas políticas que, às vezes, não representam o interesse público.

É importante esclarecer que a Lei de Responsabilidade Fiscal, além dos mecanismos para estabelecer limites das despesas públicas, traz no seu escopo dentro dos quatros eixos que a fundamenta, a transparência como princípio basilar ao seu 'Estado da Arte', que é a participação popular na construção das ações de governos.

ORÇAMENTO PÚBLICO E A EVOLUÇÃO DAS DESPESAS

A evolução da humanidade não teria sentido se não ocorresse com o objetivo perene de buscar o bem estar social e econômico. Para a consecução desses objetivos em especial, há a necessidade de instrumentos para converter esta premissa em realidade, isto é, organizar todo esse processo evolutivo de forma que o interesse coletivo prevaleça em todas as instâncias. Percebe recorrendo aos argumentos mencionados no início deste trabalho, que o responsável por essa premissa é o Estado. E, este utiliza como instrumento o orçamento público que serve à administração para implementar as políticas públicas para atender às demandas coletivas e/ou demandas da sociedade.

E, por isso, o orçamento público conforme esclarece Giacomoni (2010), é caracterizado por uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo. Em função desses aspectos o seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência de suas funções. Neste sentido, a sua evolução conceitual deve ser compreendida em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno.

O orçamento tradicional surgiu na Inglaterra por volta do ano de 1822, em pleno desenvolvimento do liberalismo econômico com forte consciência contrária ao crescimento das despesas públicas, o que determinava o aumento da carga tributária. E, mesmo compreendendo-o como uma conquista importante como instrumento disciplinador das finanças públicas, tinha como função principal

possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os executivos. No entanto, “[...] o orçamento e os demais elementos financeiros estavam a serviço da concepção do Estado Liberal, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos”. (GIACOMONI, 2010).

Para Pires e Motta (2006), a trajetória do orçamento na Inglaterra, evidencia questões relevantes incorporadas no avanço da sistemática orçamentária, como: testou que a despesa pública depende da política adotada; delineou a natureza técnica e jurídica do orçamento público; e serviu como ponto de referência para a implementação desse instrumento nas organizações governamentais do mundo todo.

Além dos aspectos técnicos que valoriza o orçamento, como o seu aperfeiçoamento e sua valorização como instrumento de política econômica e financeira do Estado, a instituição orçamentária foi difundida para outros países, com destaque para a França. Depois de abusivas cobranças de impostos o povo francês reuniu-se num levante para limitar o poder de seus governantes, dando surgimento a prática orçamentária naquele país. Araújo e Arruda (2006) acrescenta que a constituinte da França de 1789, resultante da revolução francesa, consagrou o princípio de que a ‘votação de receitas e despesas seria atribuição dos representantes da nação’. Com a aprovação da Declaração dos Direitos Humanos, foram estabelecidos princípios e regras básicas, como: cabendo exclusivamente aos representantes do povo o direito de votar impostos.

Em uma segunda fase ainda antes do século XX, o Estado começou rapidamente a abandonar a neutralidade surgida nas fases do *laissez-faire*, passando a intervir nas distorções do sistema econômico e no orçamento como instrumento propulsor do desenvolvimento econômico (GIACOMONI, 2010). Até aquele momento o orçamento era uma mera técnica organizada como um instrumento para demonstrar as autorizações legislativas, que não atendia mais as necessidades dos executivos, isto é, não colaborava com os crescentes encargos que pressionava cada vez mais os governantes, que desejavam uma economia eficiente para economizar dinheiro e possibilitar ao governo desenvolver projetos que fossem benéficos.

Compreenderam que o orçamento era algo mais que uma simples previsão de receitas e estimativas de despesas, e deveria constituir-se de um instrumento de administração que pudesse auxiliar o executivo nas várias etapas do processo administrativo de: programação, execução e controle das ações de governo.

Com essa nova concepção citando a doutrina Keynesiana, segundo Giacomoni (2010), o orçamento público passou a ser sistematicamente utilizado como instrumento da política fiscal do governo, visando à estabilização ou a ampliação dos níveis de atividades econômicas. Com essa nova experiência a tendência foi aproximar o orçamento do planejamento, programação e orçamentação, que se constituem os processos pelos quais os objetivos e os recursos e suas inter-relações, são levados em conta visando à obtenção de um programa de ação coerente.

Recorrendo a experiência brasileira em relação aos orçamentos públicos, não foge muito aos mesmos desafios enfrentados pelos países estrangeiros. Porém, no Brasil, o orçamento era visto como um documento unicamente contábil. Esta situação começou a projetar outros contornos, com a aprovação do Código de Contabilidade em 1922. Houve um grande progresso, inclusive para o orçamento que mereceu maiores cuidados e atenção, dando início aos primeiros critérios de classificação da despesa.

Desta feita, com a aprovação da Lei n.º 4320/64, com o propósito de consolidar a padronização dos procedimentos orçamentários para os diversos níveis de governo, adotou-se a classificação econômica e a classificação funcional, mantendo quanto às despesas, a concepção antiga de funções e subfunções.

ANÁLISE DAS TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS

Percebe nos argumentos tratados na introdução desse trabalho, que na década de 90 houve várias tentativas de ajustes para a integração das leis do PPA, LDO e LOA. A Lei de Diretrizes Orçamentárias considerada Lei de meio, em razão da sua ligação entre o PPA e LOA, foi a que assumiu um papel importante com o objetivo de estabelecer uma orientação prévia para a elaboração do orçamento. Entretanto, o Plano Plurianual ainda estava distante de ser um instrumento que representasse os problemas locais, uma vez que as funções, subfunções,

programas e os subprogramas eram definidos em lei federal para todos os entes da federação. Isto é, estados e municípios tinham que se adequar aos programas pré-estabelecidos sem levar em consideração a sua regionalidade, o que não coadunavam com os problemas locais.

Nesta esteira, foi emitida em 14 de abril de 1999, a Portaria MOG n.º 14/99, com o objetivo de atualizar a discriminação da despesa por funções de que trata o inciso I, do § 1.º do artigo 2.º e § 2.º do artigo 8.º, ambos da Lei n.º 4320/64, estabelecendo-se os conceitos de funções, subfunção, programa, projeto e atividade. Além de introduzir novos conceitos para a funcional, quando estabeleceu em seu artigo 3.º que “a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios estabelecerão em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação respeitados os conceitos e determinações desta Portaria”.

O artigo 3.º da Portaria resolveu o problema da integração do Plano Plurianual, isto é, o ente identifica um problema na sua base e propõe ações para resolvê-lo. Aquele conjunto de ações é transformado em um programa que é codificado pelo próprio ente (município e/ou estado), o qual é dotado de valores e quantificado por metas com a determinação de qual objetivo conjugado com a função e subfunção - estas últimas pré-estabelecidas pela legislação federal (Portaria MOG n.º 42/99) - irão compor a funcional programática e a classificação das despesas com coerência nos três documentos.

A figura do ‘programa’ diante dessas alterações, passou a figurar-se como um elo de integração entre a identificação de um problema local às ‘funções e subfunções’ estabelecidas pela Portaria MOG n.º 42/99.

Desse modo, os valores que serão catalogados para compor as despesas que serão fixadas na composição e resolução do problema são identificados por cada ação, que irão compor o programa e classificadas de acordo com as codificações estabelecidas para a elaboração do orçamento. Essa classificação passa-se a exemplificar com as figuras que serão demonstradas na sequência: primeiro uma ilustração de como montar a codificação das despesas que vai compor as ações, segundo a sua categoria, natureza, modalidade gerencial e elementos de despesas.

Figura 1. Quadro com a codificação para a classificação da despesa

ANEXO II (ANEXO 4, da Lei n.º 4320/64 – NATUREZA DA DESPESA)		
I		DA ESTURUTRA
A		CATEGORIAS ECONÔMICAS
	3	Despesas Correntes
	4	Despesas de Capital
B		GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA
	1	Pessoal e Encargos Sociais
	2	Juros da Dívida
	3	Outras Despesas Correntes
	4	Investimentos
	5	Inversão Financeira
	6	Amortização da Dívida
C		MODALIDADES DE APLICAÇÃO
	20	Transferências a 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 Nacionais
	80	Transferências ao Exterior
	90	Aplicações Diretas
	99	A definir
D		ELEMENTOS DE DESPESAS
	01	Aposentadorias e Reformas
	04	Contratação por Tempo Determinado
	05	Outros Benefícios Previdenciários
	09	Salário Família
	11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
	12	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
	13	Obrigações Patronais
	21	Juros e Encargos da Dívida
	30	Material de Consumo
	36	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
	39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
	51	Obras e Instalações
	52	Equipamentos e Material Permanente
	99

Fonte: ADAPTADO, do Anexo 4 da Lei n.º 4320/64.

Observação: *(D) Só utilizamos alguns códigos do elemento de despesas a título de exemplo.

A partir do quadro de elementos de despesa apresentado, pode-se compor a codificação de uma despesa. Para fins de exemplificação será descrita uma ilustração da despesa de Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil, de acordo com os códigos que foram apresentados na figura 1.

Primeiro define a categoria econômica da despesa, neste caso, despesa corrente (3); e segundo define qual o grupo de natureza a que pertence a despesa com pessoal (1) Pessoal e Encargos Sociais; qual a entidade que fará a execução da despesa, se for a própria entidade (90) Aplicação Direta; e, por fim, o elemento da despesa (11) Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil, colocando os códigos em ordem de classificação teremos “3.1.90.11”.

Verificando a figura 1 acima, temos que a composição do Grupo (A) despesa corrente mais a composição do grupo (B), temos o código “31” que representa o grupo de natureza da despesa. Esta classificação pode ser verificada no próximo exemplo, assim como o código “32” Juros da Dívida; “33” outras despesas correntes e compondo as despesas de capital os códigos “44” Investimentos, “45” Inversão Financeira e o código “46” Amortização da Dívida.

Os números que compõem o Grupo de Natureza da Despesa 1, 2 e 3 que pertencem às despesas correntes representam os gastos com manutenção, conservação, etc, isto é, compõem as despesas permanentes obrigatórias. Àqueles que pertencem ao Grupo de Natureza da Despesa 4, 5 e 6 pertencem às despesas de capital.

A seguir apresenta-se o Anexo 2 da Despesa Lei n.º4320/64, com demonstração de exemplo e análise de como é elaborado o orçamento com as classificações exemplificadas acima.

Figura 2. Anexo 2, da Despesa Lei n.º 4320/64

Anexo 2, da Lei n.º 4320/64				
05 - ÓRGÃO	DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO E CULTURA	NATUREZA DA DESPES POR ÓRGÃO E UNIDADE		
001 - Unidade	Divisão de ensino Fundamental			
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Desdobramento	Fonte	Categoria Econômica Grupo Natureza da Despesa
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES			2.380,00
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			2.080,00
3.1.90.00.00	Aplicação Direta		2.080,00	
3.1.90.09.00	Salário Família	80,00		
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens – Pessoal Civil	1.500,00		
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	500,00		
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENRTES			300,00
3.3.90.00.00	Aplicação Direta		300,00	
3.3.90.30.00	Material de Consumo	150,00		
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa	100,00		

	Física			
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	50,00		
4.0.00.00.00	DESPESA DE CAPITAL			550,00
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS			450,00
4.4.90.00.00	Aplicação Direta		450,00	
4.4.90.51.00	Obras e Instalações	300,00		
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente	150,00		
4.5.00.00.00	INVERSÕES FINANCEIRAS			100,00
4.5.90.00.00	Aplicação Direta		100,00	
4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis	100,00		
TOTAL				2.930,00

Esta classificação e quantificação das despesas são planilhas que servem para o controle dos gastos, os quais foram fixados para uma situação problema que foi transformado em um programa. É importante esclarecer que existem as despesas discricionárias aquelas que o governo tem uma maior margem de manobra para a decisão alocativa. E as despesas não discricionárias que estão vinculadas às fontes de recursos. Estas últimas são despesas que estão vinculadas a uma fonte de recursos (receita), identificadas por meio de códigos que irão orientar o tipo de financiamento (receita), especificando quais despesas - ações e/ou programas - podem ser financiadas por aquela fonte de recurso, impossibilitando gastos diferentes daqueles que foram definidos e/ou vinculados a aquela fonte.

Observa-se tratar de uma trava ou freio determinando que aquelas despesas devam ser destinadas para aquele fim específico, para que aquela ação seja executada e as despesas não podem ultrapassar os limites da fonte de financiamento (receita), em observação ao princípio do equilíbrio.

A classificação da despesa por elementos demonstra os tipos de gastos necessários para determinada ação, mas não identifica institucionalmente os órgãos e unidades que serão responsáveis pela execução da ação. É necessário, neste caso, recorrer à Portaria MOG 42/99, para definir por onde ocorrerão as despesas, com identificação da função, subfunção e o programa que fora criado especificamente para integração da funcional, que no exemplo a seguir será representado pelo número “0001”, e o órgão e unidade que estão representados no organograma da entidade.

A seguir será apresentada parte da relação das funções e subfunções da Portaria MOG 42/99, somente a que será utilizada no próximo exemplo: função educação e as suas subfunções.

Figura 3. Tabela parcial das funções e subfunções como modulação somente para o exemplo.

PARTE DA RELAÇÃO DE FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES PORTARIA 42/99 – A TÍTULO DE EXEMPLO			
12	Educação	361	Ensino Fundamental
		362	Ensino Médio
		363	Ensino Profissional
		364	Ensino Superior
		365	Ensino Infantil
		366	Educação de Jovens e Adultos
		367	Educação Especial

Fonte: ADAPTADO, Portaria MOG. n.º 42/99 – 14 de abril de 1999.

A composição da codificação e classificação institucional inicia-se pela identificação do órgão e unidade por onde ocorrerão as despesas. Neste caso, deve-se recorrer ao organograma da entidade para verificar qual órgão e unidade serão responsáveis pela execução daquele programa de forma direta. No exemplo que será apresentado, foi adotado o Departamento de Educação e definido o número 05 para a sua identificação e a unidade o número 001.

A partir dessas identificações passar-se-á a demonstração da composição da despesa utilizando-se das informações catalogadas e consolidadas por meio da figura 1, 2 e 3, conforme segue:

Figura 4. Modelagem para demonstrar a integração do programa com a Função e Subfunção

DESPESAS SEGUNDO A CATEGORIA ECONÔMICA				
Anexo 2, da Despesa Lei n.º 4320/64				
05.000.00.000.0000.0.000	Órgão	Departamento de Educação e Cultura		
05.001.00.000.0000.0.000	Unidade	Divisão de Ensino Fundamental		
05.001.12.000.0000.0.000	Função	EDUCAÇÃO		
05.001.12.361.0000.0.000	Subfunção	Ensino Fundamental		
05.001.12.361.0001.0.000	Programa	Programa de Ensino Fundamental		
05.001.12.361.0001.2.001	Atividade	Manutenção do Ensino Fundamental		
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Desdobramento	Fonte	Categoria Econômica Grupo Natureza da Despesa
3.0.00.00.00	DESPESA CORRENTE			2.380,00
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			2.080,00
3.1.90.00.00	Aplicação Direta		2.080,00	
3.1.90.09.00	Salário Família	80,00		
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens – Pessoal Civil	1.500,00		

3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	500,00		
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES			300,00
3.3.90.00.00	Aplicação Direta		300,00	
3.3.90.30.00	Material de Consumo	150,00		
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física.	100,00		
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica.	50,00		
4.0.00.00.00	DESPESA DE CAPITAL			550,00
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS			450,00
4.4.90.00.00	Aplicação Direta		450,00	
4.4.90.51.00	Obras e Instalações	300,00		
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente.	150,00		
4.5.00.00.00	INVERSÕES FINANCEIRAS			100,00
4.5.90.00.00	Aplicação Direta		100,00	
4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis.	100,00		
TOTAL				2.930,00

Com essa modulagem percebe com a utilização dos dados apresentados nas figuras anteriores, uma planilha de despesa completa demonstrando qual o órgão e unidade, função e subfunção que ocorrerão as despesas, as quais foram consolidadas no programa “0001” que faz a integração com a codificação institucional.

Verifica-se que a forma como são organizadas e classificadas as despesas, são extremamente técnicas com orientação para acompanhar a sua operação, obviamente parametrizada com as receitas (fontes de recursos) que irão financiá-las. Todo esse processo tem o propósito de fixarem as despesas em razão de elas (despesas), serem estabelecidas para resolver uma situação problema que foi diagnosticada e convertida em programa.

Para fins de facilitação do processo de operação da execução das despesas, mesmo que houver algum erro de estimativa e/ou qualquer outro fator externo (inflação), que interferia na sua execução com alteração dos seus custos, existem mecanismos de flexibilização para a movimentação desses recursos, utilizando-se do que determina o artigo 42 e 43 da Lei n.º 4320/64, respeitados os contidos no artigo 43 que impõem quais são os recursos que serão utilizados sob regras, de modo que não desrespeite o princípio do equilíbrio.

Esses mecanismos os quais são regulados pelos artigos expostos acima são os créditos adicionais compostos pelos Créditos Suplementares, Especiais e Extraordinários, cada um com critérios específicos quanto a sua aplicação jurisdicional imposta pelo artigo 42, porém se sujeitam as mesmas regras do artigo 43 da Lei n.º 4320/64.

Foi demonstrado com este exemplo que todos os mecanismos de fixação, execução e controle das despesas, são práticas que favorecem a minimização da evolução das despesas sem uma causa que justifique. Existem aquelas difíceis de ser controlada que evoluem com o próprio crescimento econômico, conforme cita Rezende (2010), referindo-se ao estudo do crescimento das despesas públicas que é sintetizado na chamada 'Lei de Wagner', à medida que cresce o nível de renda em países industrializados o setor público cresce em taxa mais elevada, ou ainda, o 'Efeito Translação' de Peacock e Wiseman, também citado por Rezende. O 'Efeito Translação' são os casos em que a expansão dos gastos são financiados com a emissão de papel moeda e/ou poupança forçada, como substituto ao aumento de impostos.

São hipóteses teóricas, mais importantes para explicar situações que, às vezes, exige um esforço muito grande para entender qual a razão do crescimento das despesas obrigatórias sem um motivo que justifique.

ANÁLISE DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E SEUS MECANISMOS DE LIMITES E DE ORIENTAÇÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS.

A Lei Complementar n.º 101/00 – LRF foi um marco no aperfeiçoamento do controle da gestão das finanças públicas, com a ampliação de mecanismos para impor limites na evolução das despesas obrigatórias principalmente.

Recorrendo o que foi referenciado neste trabalho sobre a década de 90, percebe a vontade política de estabelecer mecanismos para, além de organizar as finanças públicas, garantir o sucesso do plano real e a estabilização das despesas públicas, evitando com isso, o aumento do déficit público e o controle dos índices inflacionários. O propósito da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de “[...] trazer uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, dinheiro da sociedade, gerar uma ruptura na história político-administrativa do País, introduzindo a restrição orçamentária na legislação brasileira”. (KHAIR, 2000).

A Lei teve e/ou tem como finalidade estabelecer normas às finanças públicas e possibilitar o aprimoramento da gestão fiscal dos recursos públicos em todo o País, impondo ações planejada e transparente para possibilitar a prevenção de riscos

fiscais e corrigir os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, “[...] com o estabelecimento de regras do jogo da gestão fiscal, e a criação de novas funções para a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual” (KHAIR, 2000).

Uma das premissas da LRF, além das novas funções para a Lei de Diretrizes Orçamentárias, foi o de estabelecer limites para o controle das despesas obrigatórias conforme definido em seu artigo 17. “Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de execução por um período superior a dois exercícios financeiros”.

Esses mecanismos são normas que devem ser criadas com o objetivo de inibir a expansão das despesas obrigatórias e, entre àquelas que pode colocar em risco o equilíbrio das contas públicas, estão às despesas com pessoal e encargos sociais e o endividamento público (operações de créditos). Para fins de demonstração e exemplificação deste trabalho, serão destacadas as despesas com pessoal e encargos sociais e os limites definidos na lei para cada ente da federação como propositura desse estudo.

Será apresentada uma figura com os limites fixados para as despesas com pessoal e encargos sociais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os quais representam verdadeiros freios e/ou travas com o objetivo de inibir a expansão e/ou evolução das despesas obrigatórias, previsto nos artigos 19 a 20 da Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Figura 5. Limites com despesas de pessoal e encargos sociais – Percentual da RCL³

ÓRGÃOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
Global	50%	60%	60%
Legislativo	2,5%	3%	6%
Judiciário	6%	6%	não há
Executivo	40,9%	49%	54%
Ministério Público	0,6%	2%	não há

Fonte: ADAPTADO, Lei n.º 101/00 – Artigos 19 e 20.

³ RCL – Receita Corrente Líquida. A Lei n.º 4320/64, traz o conceito de receita corrente, como sendo aquelas compostas pelas subcategorias: Tributária, De Contribuição, Patrimonial, Agropecuária, Serviços, Transferências Correntes e Outras Receitas Correntes. Complementarmente, a LRF trouxe em seu texto a palavra liquidez, ampliando o conhecimento par a lógica: Receita Corrente + Liquidez = Receita Corrente Líquida, utilizada como parâmetro para os cálculos dos indicadores daquelas despesas, as quais, são impostos limites pela LRF.

É importante esclarecer que os indicadores com os limites impostos pela LRF devem estar presentes na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a LDO é um instrumento de diretrizes para a elaboração da LOA, e os indicadores limitadores estabelecidos na LRF sejam cumpridos, sob pena de punição aos agentes públicos.

Percebe com o que foi contextualizado neste estudo que existem vários mecanismos e indicadores que facilitam a composição das despesas para a elaboração do orçamento, facilitando a organização das despesas em ações e programas demonstrando a existência de vários mecanismos de freios e/ou travas, que auxiliam o controle e evolução das despesas, principalmente àquelas classificadas como obrigatórias.

Essa premissa de delimitar as despesas é importante na condução da gestão dos gastos públicos, considerando que o Estado não tem condições, pela escassez de recursos, de atender a todas as demandas imposta. A escassez de recursos leva a necessidade de priorizar determinadas ações em detrimento de outras e, portanto, é necessário escolher entre aquelas que melhor convierem com a participação popular.

A participação popular tido como o “Estado da Arte” da Lei de Responsabilidade Fiscal, está prevista em um dos quatro eixos da Lei (transparência) e provocou as instituições públicas para a aprovação da Lei Federal n.º 11.527/2011, conhecida como a lei de Acesso à Informação que preceitua que as informações que se referem às atividades do Estado são públicas, exceto aquelas expressas na legislação.

O propósito deste trabalho foi evidenciar que existem vários mecanismos desde a elaboração do orçamento e vários indicadores de limites considerados verdadeiros freios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, embora demonstrou-se somente de pessoal e encargos sociais como referência, mas todos devem ser utilizados para o equilíbrio das contas públicas, especialmente as despesas obrigatórias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo ficou demonstrado que o orçamento é caracterizado por vários aspectos: político, contábil, jurídico, econômico e administrativo. Esse conjunto de aspectos já fora percebido em épocas distantes para tratá-lo como um instrumento econômico, que pudesse contribuir com programas benéficos de desenvolvimento econômico social e não mais como um catálogo de receitas e despesas, sem uma orientação para cumprir as suas funções fiscais: alocativa, distributiva e estabilizadora.

A experiência de ter que compartilhar recursos escassos entre tantas pessoas tem sido, às vezes, inconveniente e, às vezes, traumático. Por isso, os aspectos políticos são importantes nas ‘escolhas’ daquilo que é prioridades e mais importante para a sociedade em determinado momento. Entretanto, não pode sobrepor aos demais aspectos e à vontade popular na composição e elaboração do orçamento, uma vez que não se trata de um apanhado de receitas e despesas sem nenhuma discriminação.

O orçamento se constitui em uma construção de ideias, objetivos e metas quantificáveis cercados de princípios: equilíbrio, unidade, anualidade, universalidade, exclusividade, especificação, publicidade, etc., com fortes imposições jurídicas e administrativas com iniciativas que darão credibilidade ao documento. “[...] o orçamento se reveste de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado” (FEIJÓ, et. al. 2015).

Como exemplificado neste estudo, percebe que a elaboração do orçamento é cercada de todo um mecanismo disponibilizado pela legislação aplicável na prática, para a composição das despesas e de sua organização de modo que na proposição das ações e programas é possível determinar os custos das atividades e adequá-las às fontes de financiamentos (receitas), com instrumentos que possibilitam todo o acompanhamento e controle dos gastos durante a execução dos programas. É relevante ressaltar que todos esses processos são integrados ao sistema de contabilidade aplicada ao setor público, possibilitando a emissão de relatórios da gestão fiscal e do orçamento, em conformidade com a Lei n.º 4320/64 e a Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como se vê, todo esse processo que envolve o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual são muito complexos pela sua natureza, no entanto, ficou demonstrado que existem mecanismos utilizados na elaboração desses instrumentos que possibilitam a não extrapolação das despesas em detrimento de suas fontes de financiamentos, de modo a inibir a evolução, por exemplo, das despesas obrigatórias.

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu com a finalidade de complementar todo esse processo, impo limites cujo objetivo foi de criar freios/travas para promover o equilíbrio das finanças públicas, inclusive impondo punições pelo não cumprimento das determinações legais impostas.

De todo o exposto conclui-se que os instrumentos existem, contudo é necessário respeitar os limites que estão delimitados em praticamente todos os artigos da LRF e as práticas orçamentárias, para evitar que as despesas superem o teto de gastos parametrizados de acordo com a Receita Corrente Líquida, além de outros mecanismos que são específicos na composição dos elementos de despesas, conforme demonstrado com os exemplos neste trabalho.

É importante destacar que foi citado por diversas vezes neste trabalho a palavra ‘escolha’ referenciada por Filellini. As necessidades humanas são insaciáveis, à medida que melhoramos em alguns aspectos aparecem outras necessidades, razão de utilizarmos a escolha priorizando aquilo que é importante para o momento. A palavra escolha neste sentido tem papel fundamental por que não pode levar em consideração somente o aspecto político na acepção da palavra, mas atender ao interesse público com a participação popular, conforme estabelece um dos eixos da LRF.

O papel de escolher sempre estará presente em situações de recursos escassos, mesmo em período de desenvolvimento em que as despesas crescem exponencialmente. São situações em que o crescimento da despesa se justifica, conforme citado por Rezende (2010), aplica-se neste caso, a Lei de Wagner “à medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país”. Situações contrárias também são verdadeiras, à medida que cresce a pobreza

crecem os gastos públicos, agravado pela não expansão das receitas. Neste sentido, o Estado sempre precisar-se-á de fazer ‘escolha’.

Importa destacar que essas situações colocaram em evidencia o “Estado da Arte” da Lei de Responsabilidade Fiscal, como condição para que essas escolhas tenham a participação da sociedade e que todos os atos na área pública que dizem respeito às receitas e despesas, sejam colocados em módulos transparências.

Por fim, entende-se que restou demonstrado objetivamente que existem travas e/ou freios que possibilitam esforços para evitar a evolução das despesas, principalmente às obrigatórias, além de mandamento legal que prevê tais iniciativas.

Ficou evidenciada neste trabalho a palavra ‘escolha’ como destaque, em razão do orçamento ser um instrumento, conforme Feijó, et. al. (2015, p. 29), ser “revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado”. Esse conjunto de ações devem constituir as prioridades para aquele momento e/ou período estabelecido para a execução do orçamento, por isso, depende da escolha daquilo que é mais importante naquele momento.

Por derradeiro, o objetivo desse estudo não foi de esgotar o assunto, por existirem vários outros temas que podem ser levantados e analisados, principalmente quando se trata de despesas públicas e, especificamente as despesas obrigatórias, portanto, ficou em aberto várias situações conflitos que podem ser exploradas e/ou discutidas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALBANEZ, Oswaldo. Lei n. 4320/64 de 17 de março de 1964: anotada, revista e atualizada. Ribeiro Preto, SP: Ed. IBRAP, 2001.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública da Teoria a Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006

AQUINO, Nilton Andrade D. (organizador) [et. al.]. Planejamento Governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. 1. ed. – 1. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL, Constituição Federativa de 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

FILELLINI, Alfredo. Economia do setor público. São Paulo: Atlas, 1989.

FEIJÓ, P. Henrique; JORGE, P. Carvalho; RIBEIRO, C. Eduardo. Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2015. 624 p.: il.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 15. ed. ampliada, revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

KHAIR, Amir Antonio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: BNDES, 2000. 144p.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A Evolução do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**. Maringá, v. 25, n. 2, p. 18, maio/ago. 2006.

REZENDE, Fernando Antonio. Finanças Públicas. 2. ed. 6. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

REZENDE, Fernando Antonio. O processo orçamentário na Constituição de 1988: intenções e realidades. Desafios da Nação - Capítulo V - Volume 01. Brasília, 2018. Acessado: www.ipea.gov.org. 07/04/2021