

JOSÉ MAURICIO CONTI  
*Coordenação*

## ORÇAMENTOS PÚBLICOS

---

A Lei 4.320/1964 comentada

ALEXSANDRA KATIA DALLAVERDE  
CLEUCIO SANTOS NUNES  
ELCIO FIORI HENRIQUES  
ÉMERSON CÉSAR DA SILVA GOMES  
EURÍPEDES GOMES FAIM FILHO  
FLÁVIO RUBINSTEIN

JOSÉ ALEXANDRE MAGRINI PIGATTO  
JOSÉ AUGUSTO MOREIRA DE CARVALHO  
KLEBER LUIZ ZANCHIM  
RODRIGO OLIVEIRA DE FARIA  
ROGERIO SANDOLI DE OLIVEIRA  
SÉRGIO ASSONI FILHO

2.<sup>a</sup> edição revista e atualizada

EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

---

Orçamentos públicos : a Lei 4.320/1964 comentada /organizador José Mauricio Conti. – 2. ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2010.

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-85-203-3739-4

1. Despesas públicas – Leis e legislação – Brasil 2. Despesas públicas – Previsão 3. Orçamento – Brasil 4. Orçamento – Leis e legislação – Brasil 5. Orçamentos públicos 6. Orçamentos públicos – Leis e legislação – Brasil I. Conti, José Mauricio.

---

10-09327

CDU-34:336.126.5(81)(094)

**Índice para catálogo sistemático: 1. Brasil : Leis : Orçamentos públicos : Finanças públicas : Direito financeiro 34:336.126.5(81)(094)**

em montante equivalente a, no máximo, 0,05% (cinco centésimos por cento) da receita corrente líquida (art. 19).

c) da relação de “todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão” (LRF, art. 5.º, § 1.º), incluindo as despesas com o refinanciamento da dívida pública federal (LDO União 2010, art. 73) e a estimativa de receita decorrente da emissão de títulos da dívida pública federal para fazer face a despesas com o refinanciamento da dívida interna e externa e o aumento de capital de empresas e sociedades em que a União detenha a maioria do capital social com direito a voto (LDO União 2010, art. 74).

## 22.2 Iniciativa legislativa da proposta orçamentária

A lei orçamentária, bem como o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, são de iniciativa privativa do Poder Executivo, no termos do art. 165 da Constituição, cabendo ao Chefe do Poder Executivo encaminhar a proposta orçamentária nos prazos legais. O art. 84, XXIII, da CF/1988 é claro: “Compete privativamente ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição”. José Afonso da Silva as nomeia como sendo *leis de iniciativa reservada* (SILVA, 1973, p. 277). O mesmo autor ainda as considera como sendo *leis de iniciativa vinculada*, uma vez que a apresentação destas leis não é uma faculdade do responsável, mas uma obrigação que lhe é imposta pela legislação (SILVA, 1973, p. 278).

Há que se ressaltar, no entanto, que órgãos e Poderes independentes, dotados de autonomia financeira, têm a iniciativa da proposta orçamentária no âmbito da respectiva instituição. É o caso do Poder Judiciário, em que compete aos tribunais elaborar as respectivas propostas orçamentárias (CF, art. 99, § 1.º). O Ministério Público também deve elaborar sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (CF, art. 127, § 3.º), bem como as Defensorias Públicas Estaduais (CF, art. 134, § 2.º).

## Capítulo II

### Da elaboração da proposta orçamentária

JOSÉ MAURICIO CONTI

### Seção I

#### *Das previsões plurianuais*

Art. 23. As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo, um triênio.

**Parágrafo único.** O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado acrescentando-se-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

SUMÁRIO: 23.1 Principais conceitos – 23.2 O Plano Plurianual (PPA) e os anexos de metas e riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

### 23.1 Principais conceitos

*Receitas de Capital* são “as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente” (art. 11, § 2.º – vide comentários específicos).

*Despesas de capital* são os investimentos, inversões financeiras e transferências de capital (art. 12 – vide comentários específicos).

### 23.2 O Plano Plurianual (PPA) e os anexos de metas e riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, previsto no art. 23, foi substituído pelos novos mecanismos criados pela Constituição de 1988, especialmente o Plano Plurianual, exercendo também esta função o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, previsto no art. 4.º, § 1.º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e o Anexo de Riscos Fiscais da mesma Lei de Diretrizes Orçamentárias, previsto no art. 4.º, § 3.º, também da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O *Plano Plurianual* é lei que estabelece, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (CF, art. 165, § 1.º).

Sendo lei, é, evidentemente, ato do Poder Legislativo, no que se difere do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, baixado por decreto do Poder Executivo. O plano plurianual tem suas peculiaridades no tocante à tramitação legislativa. É lei de iniciativa privativa do Poder Executivo (CF, art. 165, *caput*) e tem prazos e ritos diferenciados de apresentação, tramitação e aprovação.

Ainda não há regulamentação específica do plano plurianual, estando seus prazos provisoriamente estabelecidos no art. 35, § 2.º, do ADCT-CF, segundo o qual caberá, ao Presidente da República, encaminhar o projeto de lei até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro (até o final do mês de agosto do primeiro ano do mandato) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro – CF, art. 57, *caput*).

Admite-se que Estados e Municípios fixem prazos diferentes. No Estado de São Paulo, por exemplo, cabe ao Governador enviar à Assembleia Legislativa o

projeto de lei dispendo sobre o plano plurianual até 15 de agosto do primeiro ano do mandato do Governador eleito (CE-SP, art. 174, § 9.º, I – conforme redação dada pela Emenda Constitucional 24, de 23.01.2008).

Sendo assim, seguindo essas regras provisórias, o plano plurianual tem validade por quatro anos, iniciando sua vigência no começo do segundo ano do mandato do Chefe do Executivo e vigorando até o final do primeiro ano do mandato do sucessor (ou do segundo mandato, no caso de reeleição). Não há, pois, a renovação anual a que se refere o parágrafo único do art. 23. Esta renovação, no entanto, existe nos anexos de metas e riscos fiscais, uma vez que integram a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que é anual.

Sobre o conteúdo do Plano Plurianual, vide comentários ao art. 24.

**Art. 24. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital abrangerá:**

I – as despesas e, como couber, também as receitas previstas em planos especiais aprovados em lei e destinados a atender a regiões ou a setores da administração ou da economia;

II – as despesas à conta de fundos especiais e, como couber, as receitas que os constituam;

III – em anexos, as despesas de capital das entidades referidas no Título X desta lei, com indicação das respectivas receitas, para as quais forem previstas transferências de capital.

SUMÁRIO: 24.1 Principais conceitos – 24.2 O Plano Plurianual e os anexos de metas e riscos fiscais da LDO – 24.3 Conteúdo e elaboração do Plano Plurianual.

## 24.1 Principais conceitos

*Planos especiais* são conjuntos de medidas adotados pelo governo da unidade da federação que visam promover o crescimento e desenvolvimento econômico e social. É o caso, por exemplo, do PAC (Plano de Aceleração do Crescimento), lançado em janeiro de 2007, que tem como objetivo “acelerar o ritmo de expansão da atividade econômica, a partir da taxa de investimento da economia brasileira. As ações e metas do PAC estão organizadas em um amplo conjunto de investimentos em infraestrutura e um grupo de medidas de incentivo e facilitação do investimento privado. O programa prevê também a melhora na qualidade do gasto público, em contenção do crescimento do gasto corrente e aperfeiçoamento da gestão pública, tanto no orçamento fiscal quanto no orçamento da previdência e seguridade social” (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 67).

*Fundo especial* é “o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação” (art. 71 da Lei 4.320/1964 – vide comentários específicos).

As entidades referidas no Título X são as *autarquias*, as *paraestatais*, inclusive de *previdência social* ou investidas da delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como as *empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público* (art. 107 – vide comentários específicos).

O art. 24, III, determina que os anexos contenham as entidades para as quais foram previstas transferências de capital.

*Transferências de capital* são “as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública” (art. 12, § 6.º, da Lei 4.320/1964 – vide comentários específicos).

## 24.2 O Plano Plurianual e os anexos de metas e riscos fiscais da LDO

Conforme já foi mencionado anteriormente, o “Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital” não está mais em uso, tendo sido substituído pelo Plano Plurianual e pelos anexos de metas e riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O *plano plurianual* deve conter “as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (CF, art. 165, § 1.º).

O plano plurianual, previsto no art. 165, I e § 1.º, da Constituição é o principal instrumento de planejamento da ação governamental, mas há outros planos e programas que compõem o sistema de planejamento da ação governamental.

O Anexo de Metas Fiscais da LDO prevê metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois seguintes (LRF, art. 4.º, § 1.º), a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior, demonstrativo das metas anuais e respectiva justificativa, a evolução do patrimônio líquido nos três últimos exercícios, a avaliação da situação financeira e atuarial da previdência social e dos fundos públicos e programas estatais, bem como o demonstrativo das renúncias de receitas e da expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (LRF, art. 4.º, § 2.º).

O Anexo de Riscos Fiscais da LDO conterà a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, com a informação das providências que serão tomadas caso se concretizem (LRF, art. 4.º, § 3.º).

O sistema de planejamento da ação governamental já vem sendo acolhido pela organização da administração pública brasileira há muito tempo, sendo a atual Constituição plena de dispositivos que dão fundamento a este princípio por meio do qual se alcançam os objetivos da República Federativa do Brasil consagrados no art. 3.º da Constituição.

Está entre as incumbências da União “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social” (CF, art. 21, IX), o que vai de encontro aos objetivos de garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3.º, II e III, respectivamente).

Ao Congresso Nacional cabe dispor sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento (CF, art. 48, IV), que deverão ser elaborados em consonância com o plano plurianual (CF, art. 165, § 4.º).

### 24.3 Conteúdo e elaboração do Plano Plurianual

No que tange ao Plano Plurianual da esfera federal, a Lei 11.653, de 07.04.2008, instituiu o Plano Plurianual para o período 2008-2011.

O Plano Plurianual compreende a elaboração das Orientações Estratégicas de Governo – OEG, em que se analisam as prioridades, conforme o programa do candidato eleito, e as estratégias que se pretendem adotar para cumprir os compromissos assumidos, tendo em vista os meios e recursos disponíveis.

Com base no que ficou definido nas OEG, os Ministérios elaborarão as Orientações Estratégicas dos Ministérios – OEM, em que serão estabelecidos os objetivos setoriais e as políticas públicas a serem desenvolvidas para a sua viabilização (*Manual de elaboração...*, p. 15).

Elabora-se também um Cenário Fiscal, que tem por função estimar o montante de recursos orçamentários que estarão disponíveis para aplicação no PPA, bem como a Estratégia de Financiamento, em que serão analisadas as possibilidades de obtenção de recursos por meio de crédito que permitam suprir as necessidades de caixa para as ações do PPA (*Manual de elaboração...*, p. 17).

Com base nessas orientações, são elaborados os programas de governo, cujos detalhes serão analisados detalhadamente nos comentários ao art. 25.

**Art. 25.** 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.

**Parágrafo único.** Consideram-se metas os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa.

SUMÁRIO: 25.1 Os programas de trabalho – 25.2 Metas.

#### 25.1 Os programas de trabalho

Os programas de trabalho do governo são “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos” (Portaria MOG

42/1999, art. 2.º, *a*; e Lei 12.017/2009 – LDO União 2010, art. 5.º, I), e constituem o principal instrumento de veiculação do orçamento por programas, fundado na classificação das despesas por função e programa de governo.

E cada programa contém um objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha por fim modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas as ações, sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 39-46).

Determina a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2010 que “as categorias de programação de que trata esta Lei serão identificadas no Projeto de Lei Orçamentária de 2010 e na respectiva Lei, bem como nos créditos adicionais, por programas e respectivos projetos, atividades ou operações especiais e respectivos subtítulos, com indicação, quando for o caso, do produto, da unidade de medida e da meta física” (art. 5.º, § 1.º).

*Projeto* é o instrumento de programação destinado a alcançar o objetivo de um programa, que compreende um conjunto de operações, em um período determinado, que resultam em um produto voltado à expansão ou ao aperfeiçoamento da ação de governo (Portaria 42, art. 2.º, *b*; Lei 12.017/2009, art. 5.º, III).

Já a *atividade* corresponde a um instrumento de programação que visa alcançar um objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações contínuas e permanentes, das quais resulta um produto necessário à manutenção do Governo (Portaria 42, art. 2.º, *c*; Lei 12.017/2009, art. 5.º, II).

*Operações especiais* é uma categoria que engloba as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação sob a forma de bem ou serviço (Portaria 42, art. 2.º, *d*; Lei 12.017/2009, art. 5.º, IV).

Os programas poderão ser divididos em subprogramas. Esses, em cada área de Governo, serão obrigatoriamente desdobrados em projetos e atividades (Portaria SOF 9, de 28.01.1974).

Cada programa de governo deve ter uma denominação, identificar o órgão e a unidade responsável pelo seu gerenciamento, e as ações governamentais que o integram, com os respectivos objetivo, público-alvo, produto e correspondente unidade de medida, a meta a ser atingida e, por fim, o valor da dotação que lhe é destinada.

A elaboração de um programa compreende um ato complexo com duas fases que podem ser identificadas e sistematizadas da seguinte forma:

a) fase qualitativa



Inicialmente, identificam-se os problemas (“demandas não satisfeitas, carências ou oportunidades identificadas, que, ao serem reconhecidas e declaradas pelo governo, passam a integrar sua agenda de compromissos”, conforme consta do já citado *Manual de elaboração*, p. 38), fase em que deve ser explicitado o setor por ele afetado, a incidência (em termos territoriais, faixa etária, faixa de renda, gênero etc.) e suas causas. Definem-se então os programas; em seguida, definem-se o objetivo e as ações (projetos e/ou atividades) a serem implementadas para solucionar o problema.

#### b) fase quantitativa

Criam-se os indicadores que permitam medir o desempenho do programa, na qual serão explicitados os produtos, unidades de medida e as metas físicas a que se refere o art. 25, parágrafo único da Lei 4.320/1964, ora comentado.

## 25.2 Metas

As metas, nos termos do parágrafo único do artigo ora comentado, são “os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa”, ou ainda “a quantidade de produto a ser ofertado, por ação, num determinado período” (*Manual de elaboração: plano plurianual 2008-2011*, 2007, p. 61). *Resultado* de um programa corresponde à “efetividade no alcance do objetivo proposto, ou seja, a transformação ou mudança em uma realidade concreta a qual o programa se propôs modificar” (*Manual de elaboração*, p. 37).

Não é tarefa fácil, embora seja da maior relevância, a identificação dos exatos objetivos e respectiva quantificação, com a especificação de qual seja a unidade de medida para cada programa, e, conseqüentemente, as metas a serem atingidas.

As metas são quantificadas em unidades de medida do produto, que variam para cada programa.

*Unidade de medida* é “o padrão selecionado para mensurar a produção do bem ou serviço” (*Manual de elaboração*, p. 48).

*Produto* é o “bem ou serviço que resulta da ação, destinado ao público-alvo ou o investimento para a produção deste bem ou serviço” (*Manual de elaboração*, p. 50).

*Meta física* é a “quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano”. As metas físicas “são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais” (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 48).

A seguir estão alguns dos programas do orçamento do Estado de São Paulo (Orçamento para 2005 – Lei Estadual 11.816, de 30.12.2004) para exemplificar o quanto exposto:

PROGRAMA: Alimentação escolar (denominação)

OBJETIVO: Fornecer aos alunos de ensino fundamental o equivalente a 15% das recomendações nutricionais diárias para as faixas etárias atendidas, com vistas a proporcionar o bem estar indispensável ao bom rendimento escolar, colaborando para a redução da evasão e repetência e formar bons hábitos alimentares

PÚBLICO-ALVO: Alunos do ensino fundamental da rede pública estadual

AÇÃO (Atividade): Suprimento de alimentação, utensílios e equipamentos para a alimentação escolar

PRODUTO: Alunos atendidos

UNIDADE DE MEDIDA: Unidade

META: 2.950.000 (Número de alunos que se pretende atender)

ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria da Educação

VALOR DA DOTAÇÃO: R\$ 71.500.000,00

PROGRAMA: Prevenção e repressão à criminalidade (denominação)

OBJETIVO: Investigar os delitos de autoria desconhecida por meio de atividades da polícia judiciária, administrativa e preventiva especializada, com especial ênfase à repressão ao crime organizado, narcotráfico e homicídios. Manter e expandir as delegacias participativas

PÚBLICO-ALVO: População em geral

AÇÃO (Projeto): Instalações da Polícia Civil

PRODUTO: Obras realizadas

UNIDADE DE MEDIDA: Unidade

META: 5

ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria da Segurança Pública

VALOR DA DOTAÇÃO: R\$ 21.000.000,00

**Art. 26. A proposta orçamentária conterá o programa anual atualizado dos investimentos, inversões financeiras e transferências previstos no Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital.**

SUMÁRIO: 26.1 Principais conceitos.

### 26.1 Principais conceitos

O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, ao qual já se fez referência nos comentários aos artigos anteriores, foi substituído pelo Plano Plurianual, que hoje cumpre suas funções, especialmente a de ser um documento que traz as diretrizes para as despesas de capital da unidade da federação a médio prazo.

Sendo assim, não interessam as chamadas despesas correntes, destinadas essencialmente ao custeio e manutenção dos serviços prestados pelo Poder Público,

mas sim, as despesas de capital, que representam os aportes de recursos “que contribuem, diretamente, para formação ou aquisição de um bem de capital” (*Manual técnico de orçamento* – 2010, p. 49).

As despesas de capital, conforme classificação da Lei 4.320/1964, art. 12, a cujos comentários remeto o leitor, podem ser investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

A seguir, apenas uma sucinta referência aos mencionados conceitos, uma vez que já foram tratados no aludido art. 12.

*Investimentos* são “as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro” (art. 12, § 4.º).

*Inversões financeiras* são as dotações destinadas a aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização e de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e as dotações para constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (art. 12, § 5.º).

*Transferências* são “as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública” (art. 12, § 6.º).

## Seção II

### *Das previsões anuais*

**Art. 27.** As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômico-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.

SUMÁRIO: 27.1 A fase administrativa de elaboração da proposta orçamentária – 27.2 As propostas parciais.

#### 27.1 A fase administrativa de elaboração da proposta orçamentária

A lei orçamentária deve ser elaborada conforme o que foi estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias e de forma compatível com o plano plurianual, de modo a que se organize o sistema de planejamento da ação governamental.

Essa fase de elaboração da lei orçamentária, que integra o chamado “ciclo orçamentário”, período em que se processam atividades peculiares ao processo orçamentário, como a preparação, a votação e a execução (SILVA, 1973, p. 229-230), pode ser dividida em duas grandes etapas. A primeira, que denomino de fase administrativa, compreende o período que vai do início das previsões e cálculos nas várias unidades orçamentárias e demais órgãos que integram o processo de elaboração da lei orçamentária, até o momento em que se finaliza a proposta de lei orçamentária, encaminhando-se-a ao Poder Legislativo para deliberação e aprovação (fase legislativa). E a segunda, que se inicia neste momento, e abrange os atos havidos durante o processo legislativo até que se aprove e promulgue a lei orçamentária.

Para compreender os arts. 27 a 31 da Lei 4.320/1964, interessa-nos, particularmente, a primeira fase, chamada de administrativa, de elaboração da lei orçamentária, na qual se realizarão os atos a que fazem referência os mencionados dispositivos legais.

A elaboração do orçamento na fase administrativa envolve agentes de três naturezas: o órgão central, os órgãos setoriais e as unidades orçamentárias.

Faremos referência, no mais das vezes, ao orçamento na esfera federal, por ser o mais complexo e completo, fazendo, quando conveniente, menção aos orçamentos de outras unidades da federação.

As funções de Órgão Central são exercidas pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que é responsável pela coordenação, consolidação e elaboração da proposta orçamentária da União. Compete aos órgãos setoriais fazer o levantamento das despesas necessárias em suas respectivas áreas, enquanto as unidades orçamentárias avaliam os programas e respectivos custos sob sua gestão. O *Manual Técnico de Orçamento – 2008* registrava 377 unidades orçamentárias compondo os orçamentos fiscal e da seguridade social da União, mais 59 unidades no orçamento de investimento, perfazendo um total de 436 (p. 13-14).

As unidades orçamentárias (UO) constituem “o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”, nos termos da Lei 4.320/1964, art. 14 (vide comentários específicos) e o menor nível de classificação institucional, agrupada em órgãos orçamentários, entendidos estes como os de maior nível da classificação institucional (LDO União 2010, art. 5.º, incisos VI e VII) e podem ter unidades administrativas destinadas a melhor organizar seus serviços. As UO coordenam o processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho das unidades administrativas componentes. São responsáveis pela apresentação da programação orçamentária detalhada da despesa por programa, ação orçamentária e subtítulo, devendo estabelecer suas diretrizes, fixar as prioridades, consolidar e formalizar a respectiva proposta orçamentária (*Manual Técnico de Orçamento - 2010*, p. 72-73).

Na fase administrativa de elaboração da proposta orçamentária, para fins didáticos, podem ser identificadas três etapas (preliminar, intermediária e final), a que já fiz referência em obra anterior, que me permito reproduzir a seguir (CONTI, 2006, p. 78-81):

“a) etapa preliminar

“Na etapa preliminar, o órgão central de planejamento, que na esfera federal corresponde ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Lei n. 10.180/2001, art. 4.º, I), elabora as diretrizes e fixa as normas gerais para a elaboração do orçamento federal. É feito um planejamento do processo de elaboração, com a definição das etapas, agentes responsáveis, cronograma e instruções necessárias, para, em seguida, estabelecerem-se as prioridades e as metas, bem como elaborar-se a estrutura programática. Faz-se, então, o cálculo das receitas estimadas, o que permite passar à fase seguinte, de fixação dos referenciais monetários, os quais serão enviados aos órgãos setoriais, para que, com base neles, sejam elaboradas as respectivas propostas orçamentárias.

“A estimativa da receita a ser arrecadada é uma questão complexa, pois envolve previsões de arrecadação de tributos e também receitas de outras fontes, cujos valores estão sujeitos, na maior parte dos casos, às variações do comportamento do mercado nacional e internacional, além de conjunturas políticas e outras circunstâncias difíceis de se prever com precisão, tais como câmbio, juros, inflação, crescimento da economia, nível de endividamento e outros. Dependem de informações de outros órgãos, em especial daqueles ligados à arrecadação tributária, como o Ministério da Fazenda, bem como todos os demais que tenham fontes próprias de arrecadação. Além disso, há divergências quanto aos critérios a serem adotados em diversos aspectos da elaboração desses cálculos. A estimativa da receita pública, a par das dificuldades enfrentadas, é de grande relevância para a elaboração orçamentária, pois os valores nela previstos servirão de base para a fixação das despesas públicas e, conseqüentemente, para o cálculo das dotações a cada um dos programas existentes.

“A fixação dos referenciais monetários para a apresentação das propostas orçamentárias setoriais, no caso do Poder Judiciário, obedece a diretrizes estabelecidas previamente na lei de diretrizes orçamentárias, nos termos do § 1.º do art. 99 da CF.

‘Art. 99. Ao Poder Judiciário é assegurada autonomia administrativa e financeira. § 1.º Os tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias’ (grifo nosso) [nota de rodapé do texto original].

“Para exemplificar, na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) da União para 2005 (Lei 10.934/2004), que contém as diretrizes para a elaboração do orçamento de 2005, foi estabelecido, no art. 17, que o Poder Judiciário terá como parâmetro para suas despesas o conjunto das dotações fixadas na lei orçamentária de 2004, com as alterações decorrentes dos créditos suplementares e especiais, aprovados até 30.06.2004. O que se observa, em regra, é que as leis de diretrizes orçamentárias da

União vêm mantendo redação semelhante neste ponto, estabelecendo este padrão de limite de despesas para o Poder Judiciário. Ou seja: basicamente, o Poder Judiciário tem como limite de despesas, fixado pela lei de diretrizes orçamentárias, o mesmo valor do ano anterior, com as alterações que ocorreram no decorrer do exercício e eventuais acréscimos para despesas não ordinárias já previstas. O mesmo art. 17 (LDO para 2005) já estabelece alguns acréscimos a esse montante, como a inclusão das despesas com manutenção de imóveis cuja aquisição ou conclusão esteja prevista para os exercícios de 2004 e 2005, a implantação de novas varas e juizados especiais federais, bem como as despesas necessárias para a realização do referendo popular sobre a proibição e a comercialização de armas de fogo.

‘Despesas classificadas nos grupos de natureza de despesa: 3: Outras Despesas Correntes, 4 – Investimentos e 5 – Inversões Financeiras, em 2004’ [nota de rodapé do texto original].

“Cumpre notar que o mecanismo para a elaboração do orçamento, da forma como vem sendo utilizado no Brasil, não adota a técnica do ‘orçamento base zero’, que tem como fundamento a obrigatoriedade do administrador de justificar todos os recursos pleiteados.

‘O *orçamento base zero* é um processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrado a fundamentação da necessidade dos recursos totais solicitados, e em detalhes lhe transfere o ônus da prova, a fim de que ele justifique a despesa’ (KOHAMA, *Contabilidade...*, p. 81). Surgiu nos Estados Unidos, e houve tentativa de implantá-lo, na década de 1970, especialmente durante o Governo de Jimmy Carter’ [nota de rodapé do texto original].

“O que se observa é a manutenção dos gastos que já vinham sendo feitos em exercícios anteriores, justificando-se tão somente os incrementos incorporados ao novo orçamento. É o que se pode denominar de ‘sistema incrementalista’, nas palavras de José Joaquim Teixeira Ribeiro.

‘*Lições de finanças públicas*, p. 107’ [nota de rodapé do texto original].

“b) etapa intermediária

“Com base nos parâmetros e referenciais monetários fixados pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, os órgãos setoriais elaboram suas propostas orçamentárias. Essa elaboração envolve a análise da adequação da estrutura programática do setor e das necessidades de alterações, com a fixação dos referenciais monetários a serem observados pelas unidades orçamentárias.

“No âmbito da Justiça Federal, cabe destaque, neste ponto, ao Conselho da Justiça Federal, que é o órgão criado pela Constituição para funcionar junto ao Superior Tribunal de Justiça, com a finalidade de exercer a supervisão administra-

tiva e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo grau (CF, art. 105, parágrafo único). Cabe a ele elaborar a proposta orçamentária setorial das unidades orçamentárias que compõem a Justiça Federal.

“As unidades orçamentárias, limitadas pelos valores indicados pelo órgão setorial, verificam as propostas das unidades administrativas (onde houver), a adequação da estrutura programática, os gastos dos exercícios anteriores, as prioridades e as necessidades do setor, além de formalizar sua proposta orçamentária.

“A proposta da unidade orçamentária é encaminhada ao órgão setorial, que desempenha o papel de articulador em seu âmbito de atuação. Cabe aos órgãos setoriais fixar, atendidas as prioridades de sua área, os referenciais monetários a serem seguidos pelas unidades orçamentárias, bem como coordenar o processo de elaboração de sua proposta. Deve, por conseguinte, avaliar as propostas das unidades orçamentárias em função das necessidades a serem atendidas e consolidá-las, formalizando a proposta orçamentária do órgão setorial.

BRASIL, Ministério do Planejamento, *Manual técnico de orçamento*, p. 15' [nota de rodapé do texto original].

“A proposta orçamentária setorial é, então, encaminhada ao órgão central.

“No caso dos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público da União, esses encaminharão suas propostas ao órgão central, por meio do Sistema Integrado de Dados Orçamentários (Sidor), até o dia 10 de agosto (art. 14 da Lei n. 10.934/2004 – LDO para 2005).

“c) etapa final

“Compete à Secretaria de Orçamento Federal consolidar e formalizar a proposta orçamentária da União.

“Ela recebe informações da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda sobre meta de inflação, taxa média de juros, taxa média de câmbio, evolução da massa salarial, expectativa de crescimento real do PIB, repassando-as à Secretaria da Receita Federal, que faz as previsões de arrecadação tributária.

“Com esses dados, mais as informações relacionadas ao montante de refinanciamento da dívida, resultado primário desejado e outras, a Secretaria de Orçamento Federal passa ao processo decisório, em que são analisadas as propostas setoriais e definidas as dotações, sendo então consolidadas as propostas setoriais e finalizada a proposta orçamentária, a qual é encaminhada à Presidência da República, acompanhada de exposição de motivos do Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão.

BRASIL, Senado Federal, Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle, *Sistema orçamentário brasileiro*, p. 1. Disponível em: [www.senado.gov.br/sf/orcamento/sistema](http://www.senado.gov.br/sf/orcamento/sistema). Acesso em: 21.07.2004' [nota de rodapé do texto original].

“O Presidente, concordando com a proposta, remete o projeto de lei para o Congresso Nacional, por meio de Mensagem, até o dia 31 de agosto (CF, art. 84, XXIII; ADCT, art. 35, § 2.º, III).”

Vide comentários ao art. 22.

## 27.2 As propostas parciais

Conforme verificado no item anterior, às unidades orçamentárias (UO) cabe elaborar suas propostas orçamentárias, que serão encaminhadas ao respectivo órgão setorial, a quem compete consolidá-las, fazendo os ajustes necessários, elaborando, assim, a proposta setorial, que por sua vez será enviada ao órgão central.

Referidas propostas observam os limites monetários fixados. As UO têm seus limites determinados pelo órgão setorial, e os órgãos setoriais têm seus limites estabelecidos pelo órgão central.

Em todos os casos, referidas propostas devem estar de acordo com a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo.

Com a Constituição de 1988, os programas de governo constam expressamente do Plano Plurianual, que prevê as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e programas de duração continuada (CF, art. 165, § 1.º), com vigência do primeiro dia do exercício financeiro que inicia o segundo ano do mandato até o último dia do exercício financeiro do primeiro ano do mandato do sucessor (ADCT-CF, art. 35, § 2.º). Constam, também, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que contém as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual.

A proposta de lei orçamentária deve respeitar o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, nos expressos termos do art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“Art. 5.º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: (...)”.

E é relevante destacar também que:

“Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade” (CF, art. 167, § 1.º).

No que tange aos limites, os Poderes, instituições e órgãos dotados de autonomia financeira os terão fixados pela lei de diretrizes orçamentárias, e não pelo órgão central e órgãos setoriais. É o caso dos tribunais do Poder Judiciário, cujas propostas serão elaboradas dentro de limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias (CF, art. 99, § 1.º), do Ministério Público, que elaborará sua proposta orçamentária nos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (CF, art. 127, § 3.º) e da Defensoria Pública (CF, art. 134, § 2.º).



Sendo assim, todas as propostas orçamentárias elaboradas durante essa fase administrativa de elaboração da proposta final de lei de orçamento devem, nos termos previstos no *caput* do artigo ora comentado, quer pelas unidades orçamentárias, quer pelos órgãos setoriais ou mesmo pelo órgão central, estar de acordo com a política econômico-financeira, bem como com o programa de trabalho do governo e respeitar os limites que lhe forem fixados nos termos da legislação.

**Art. 28. As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas de:**

**I – tabelas explicativas da despesa, sob a forma estabelecida no art. 22, inciso III, letras d, e e f;**

**II – justificação pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina.**

SUMÁRIO: 28.1 Unidades administrativas e unidades orçamentárias – 28.2 Os sistemas informatizados de elaboração das propostas orçamentárias.

### 28.1 Unidades administrativas e unidades orçamentárias

O artigo faz referência às “unidades administrativas”, que não se confundem com as “unidades orçamentárias”. Estas últimas estão definidas no art. 14 desta Lei, remetendo-se o leitor aos respectivos comentários.

Conforme já abordado nos comentários ao art. 27, a organização da administração pública no que tange ao sistema orçamentário envolve os órgãos centrais do ente da federação, os órgãos setoriais e unidades orçamentárias.

As unidades orçamentárias, às quais já se fez referência (arts. 14 e 27), podem ser organizadas em *unidades administrativas*, que correspondem a um “segmento da administração direta ao qual a lei orçamentária anual não consigna recursos e que depende de destaques ou provisões para executar seus programas de trabalho” (Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional, <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>, acesso em 06.10.2008).

Portanto, as dotações são consignadas às unidades orçamentárias, mas nesta pode haver unidades administrativas que as utilizam para melhor gerenciar os serviços.

Convém destacar, ainda, que nem sempre as unidades orçamentárias correspondem a uma estrutura administrativa, podendo existir para “individualizar determinado conjunto de despesas, de modo a atender à necessidade de clareza e transparência orçamentária” (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 13), como é o caso, por exemplo, da unidade orçamentária “reserva de contingência”.

Há ainda a *unidade gestora*, conceito que corresponde a uma “unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização” (Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional, <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>, acesso em 06.10.2008).

## 28.2 Os sistemas informatizados de elaboração das propostas orçamentárias

A partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, surgiu o SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), inaugurando-se os sistemas informatizados de elaboração e execução dos orçamentos públicos. Foi desenvolvido e implantado pelo Ministério da Fazenda, passando a vigorar em janeiro de 1987 (<[www.stn.fazenda.gov.br/siafi](http://www.stn.fazenda.gov.br/siafi)>, acesso em 06.10.2008).

Os “formulários próprios” a que se refere o art. 28 foram substituídos por programas informatizados destinados a elaborar, acompanhar, fiscalizar e executar os orçamentos públicos em grande parte das unidades da federação.

As unidades administrativas e orçamentárias do governo federal passaram a integrar os sistemas informatizados, alimentando-os com as informações exigidas pelos incisos do art. 28 e outras previstas nos demais diplomas normativos aplicáveis.

Os principais programas utilizados na esfera federal são:

- a) Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI;
- b) Sistema Integrado de Dados Orçamentários – SIDOR;
- c) Sistema de Análise Gerencial da Arrecadação – ANGELA;
- d) Sistema Integrado de Tratamento Estatístico de Séries Estratégicas – SINTESE;
- e) Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual – SIGPLAN;
- f) Sistema de Informação das Estatais – SIEST;
- g) Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG;
- h) Sistema de Informações Gerenciais de Arrecadação – INFORMAR.

Há outros programas utilizados em outras unidades da Federação, como o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios – SIAFEM.

Nos termos previstos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2010, as propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público da União são encaminhadas à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por meio do Sistema Integrado de Dados Orçamentários – SIDOR na data fixada, para que este órgão possa fazer a consolidação do projeto de lei orçamentária (art. 14).

E o Poder Executivo envia ao Congresso Nacional o projeto de lei orçamentária em meio eletrônico, com a despesa regionalizada e discriminada por elemento de despesa (arts. 15 e 16).

A despesa deverá ser discriminada por unidade orçamentária, “detalhada por categoria de programação em seu menor nível, com suas respectivas dotações, especificando a esfera orçamentária, o grupo de natureza de despesa, o identificador de resultado primário, a modalidade de aplicação, o identificador de uso e a fonte de recursos” (LDO da União para 2010, art. 7.º, *caput*).

A *esfera orçamentária* visa identificar se a despesa integra o orçamento fiscal (F), da seguridade social (S) ou de investimento (I) (art. 7.º, § 1.º). No programa SIDOR a identificação é composta de dois dígitos, sendo o código 10 para o orçamento fiscal, o código 20 para o orçamento da seguridade social e o código 30 para o orçamento de investimento (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 35-36).

Os *grupos de natureza de despesa* constituem agregação de elementos de despesa de mesmas características quanto ao objeto do gasto, podendo referir-se a pessoal e encargos sociais (1), juros e encargos da dívida (2), outras despesas correntes (3), investimentos (4), inversões financeiras (5) e amortização da dívida (6) (art. 7.º, § 2.º).

O *identificador de resultado primário* tem a finalidade de auxiliar a apuração do resultado primário (meta de superávit primário), identificando se a despesa é financeira, primária obrigatória, primária discricionária, primária discricionária relativa ao PAC ou do orçamento de investimento (art. 7.º, § 4.º).

A *modalidade de aplicação* visa indicar se os recursos serão aplicados: a) diretamente, pela unidade detentora do crédito orçamentário ou, mediante descentralização de crédito orçamentário, por outro órgão ou entidade integrante dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social; ou b) indiretamente, mediante transferência financeira, por outras esferas de governo, seus órgãos, fundos ou entidades provadas sem fins lucrativos (art. 7.º, § 7.º).

O *identificador de uso* destina-se a indicar se os recursos compõem contrapartida nacional de empréstimos ou de doações, ou a outras aplicações (art. 7.º, § 11).

As *fontes de recursos* identificam a natureza das receitas arrecadadas que financiarão as despesas orçamentárias, mostrando a origem dos recursos que serão gastos com a respectiva despesa. Podem ser: recursos do Tesouro – exercício corrente (1), recursos de outras fontes – exercício corrente (2), recursos do Tesouro – exercícios anteriores (3), recursos de outras fontes – exercícios anteriores (6) e recursos condicionados (9) (cada uma das fontes é representada por um número, ora indicado entre parênteses).

As propostas das unidades devem vir acompanhadas de tabelas explicativas de despesa, constando a despesa realizada no exercício anterior, a fixada para o exercício seguinte e a prevista para o exercício a que se refere a proposta, nos termos do art. 22, III, a cujos comentários remeto o leitor.

A justificação pormenorizada de cada dotação é feita por meio do detalhamento do programa, conforme mencionado nos comentários ao art. 25, nos quais são especificados: o problema, o objetivo do programa, a justificativa para sua criação,

a estratégia de implementação, o indicador por meio do qual será mensurado o desempenho do programa, a base legal, o custo estimado, a duração e uma série de outras informações que justifiquem a dotação consignada.

**Art. 29.** Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

**Parágrafo único.** Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

SUMÁRIO: 29.1 Principais conceitos – 29.2 Previsões e demonstrativos da receita arrecadada.

### 29.1 Principais conceitos

Para ilustrar o disposto no *caput* do art. 29, faremos referência aos órgãos de contabilidade e arrecadação no âmbito da administração pública federal.

O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal tem por finalidade formular o planejamento estratégico nacional, os planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal e promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal (Lei 10.180/2001, art. 2.º). O *Órgão Central* é o *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão*. A Secretaria do Ministério do Planejamento responsável por realizar essas atividades é a *Secretaria de Orçamento Federal* (SOF).

O Sistema de Administração Financeira Federal visa ao equilíbrio financeiro do governo federal, dentro dos limites da receita e despesa públicas, e compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e deveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira (Lei 10.180/2001, arts. 9.º e 10). Tem como *Órgão Central* a *Secretaria do Tesouro Nacional*.

É o Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, tendo por finalidade, essencialmente, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União (Lei 10.180/2001, arts. 14 e 15). Seu *Órgão Central* é a *Secretaria do Tesouro Nacional*.

No que tange à arrecadação de receitas federais, o principal órgão é a *Secretaria da Receita Federal*, à qual compete planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as

relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da previdência social e de outras entidades e fundos (Decreto Federal 7.050/2009). É o responsável pela administração de todos os tributos de competência da União e das principais contribuições sociais para a Seguridade Social.

*Receita arrecadada* corresponde ao conjunto de todas as receitas auferidas pela unidade da federação em questão, compreendendo as receitas correntes (tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e demais recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender despesas correntes) e as de capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos e transferências de capital), conforme preconiza o art. 11 da Lei 4.320/1964 (vide comentários específicos).

## 29.2 Previsões e demonstrativos da receita arrecadada

A previsão das receitas é tarefa árdua, pois envolve cálculos complexos e dependentes de fatores variáveis e futuros, de difícil mensuração. Ao mesmo tempo, é de suma importância em matéria orçamentária, pois a previsão das receitas constantes do orçamento condicionará todo o orçamento público, uma vez que as despesas públicas serão todas limitadas pelos valores da receita prevista.

Trata-se também de importante função em matéria orçamentária que fica sob a responsabilidade essencialmente do Poder Executivo, conferindo-lhe importante parcela do poder em matéria orçamentária, diante do controle que tem sobre esse cálculo das receitas. A reestimativa de receita pelo Poder Legislativo só é admitida quando comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal (LRF, art. 12, § 1.º).

Guilherme Moojen relata os métodos que foram utilizados para a estimativa da receita pública, valendo a reprodução de suas palavras pelo registro histórico (MOOJEN, 1959, p. 77-78):

“Desde René Stourm (*Le budget*, Librairie Félix Alcan, Septième edition, Paris, 1912), os autores em toda parte vêm repetindo os três métodos clássicos para o procedimento da estimativa da receita pública, quais sejam: a) o método automático; b) o das médias e c) o das majorações. Mais recentemente, surgiu um quarto método, – o da avaliação direta, preconizado pelos ingleses.

“O método automático consiste simplesmente em se estabelecer como previsão para o próximo exercício financeiro o efetivamente arrecadado no último exercício encerrado, levando-se em conta apenas os fatores decorrentes de alterações de tributos e de suas alíquotas. Este método, filho dileto da economia liberal, surgiu na França, no início do século passado, Foi experimentado em muitos países, inclusive no Brasil. Deu resultado, eventualmente, em períodos de estagnação econômica.

“O método das médias consiste em verificar a média aritmética da arrecadação efetiva dos três últimos exercícios financeiros e apresentar como estimativa para o próximo exercício a importância encontrada. Este método tem a mesma rigidez do automático e se lhe imputam muitos de seus defeitos.

“O método das majorações progressivas ou dos coeficientes consiste em levar em consideração o efetivamente arrecadado no exercício anterior e mais um quociente baseado na média dos aumentos de arrecadação verificados nos últimos exercícios financeiros encerrados (em geral 3, 4 ou 5 exercícios). Este método, excepcionalmente, poderá dar resultados em períodos de prosperidade; entretanto, êle ignora também – como os dois outros métodos citados anteriormente – a evolução da conjuntura econômica.

“O método da avaliação direta é aquele que, além de tomar como ponto de partida a receita arrecadada em exercícios anteriores, empresta ainda grande ênfase à investigação dos fatos que poderão modificar o comportamento da arrecadação no futuro, ocasionados pelos efeitos prováveis da evolução da conjuntura econômica. Este método tem merecido a designação de científico, pois baseia os seus prognósticos na observação do maior número possível de fatos passados e presentes, constatados pela estatística, e os analisa à luz da Ciência Econômica. De outro lado, não obedece a nenhuma fórmula fixa, que sirva permanentemente de padrão para o estabelecimento das previsões.

“Em geral, sob a designação de métodos de avaliação direta se enquadram os processos modernos e previsão da receita que não se limitam a fórmulas rígidas preestabelecidas mas alicerçam no resultado da observação de todos os fatores capazes de exercer influência na arrecadação.”

A análise dos vários métodos que podem ser utilizados para a previsão da arrecadação de tributos e outras receitas, modernamente utilizados, permite constatar que, de fato, utilizam-se da avaliação dos diversos fatores que podem influenciar no comportamento da arrecadação.

No Brasil, conforme constata José Afonso da Silva (SILVA, 1973, p. 208) os arts. 29 e 30 da Lei 4.320/1964 consagram a utilização do método direto, que abrange todos esses fatores.

Atualmente, há um aperfeiçoamento das técnicas utilizadas para obter resultados mais precisos.

É o caso do método de indicadores (utilizado pela Secretaria da Receita Federal), o método de alisamento exponencial e o modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis – ARIMA (metodologia Box-Jenkins), mencionados por Bruno Melo (MELO, 2001).

O art. 12 da LRF estabelece:

“As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos três últimos anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.

A Secretaria da Receita Federal, principal órgão governamental responsável pela previsão da arrecadação tributária federal, utiliza o chamado “método de indicadores”, que

“(…)consiste na multiplicação da arrecadação de período anterior por:

– um índice de preço que represente a variação inflacionária a que está sujeito o fato econômico gerador da arrecadação;

– um índice de quantidade que represente a variação real desse fato gerador;

– um índice que represente o efeito causado na arrecadação por modificações na legislação tributária;

– outros índices que representem quaisquer influências na arrecadação tributária” (MELO, 2001, p. 35).

Dessa forma, cria-se uma fórmula na qual todos esses fatores são levados em consideração, observando-se o disposto no art. 12 da LRF anteriormente mencionado.

Caberá ainda, ao Poder Executivo, colocar à disposição dos demais Poderes e instituições com autonomia financeira, em até 30 dias antes do prazo para o encaminhamento de suas propostas orçamentárias, “os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo” (LRF, art. 12, § 3.º). Essa norma permite aos Poderes e instituições independentes ter conhecimento dos valores e das razões que levaram a eles, quando de sua elaboração por parte do Poder Executivo, a fim de dar maior transparência e permitir eventual questionamento, uma vez que tais cálculos darão o limite de suas respectivas propostas orçamentárias.

**Art. 30.** A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

SUMÁRIO: 30.1 Estimativa da receita para a proposta orçamentária.

### 30.1 Estimativa da receita para a proposta orçamentária

Na previsão das receitas que comporão a proposta orçamentária, deverão ser utilizadas as informações prestadas pelos diversos órgãos que cuidam da arrecadação das várias fontes de receitas públicas, que produzirão os demonstrativos conforme mencionado no artigo anterior, tendo-se em conta a arrecadação dos três últimos exercícios.

Além disso, deverão ser levados em consideração, todos os fatos que possam modificar a arrecadação das diversas receitas, tais como alterações na taxa de câmbio, crescimento da economia, comportamento dos mercados interno e externo, a fim de que a estimativa seja a mais fiel possível da realidade, conforme se verificam dos métodos e fórmulas utilizados, mencionados nos comentários no artigo anterior.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2010 faz expressa referência ao assunto, ao estabelecer que na “estimativa das receitas do Projeto de Lei Orçamentária de 2010 e da respectiva Lei, poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições, inclusive quando se tratar de desvinculação de receitas, que sejam objeto de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou de medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional” (art. 93).

Permite-se, e é comum ocorrer, a estimativa de receita referente a tributo cuja aprovação esteja pendente de decisão no Congresso Nacional, que, em caso de não aprovação, tornará necessária a alteração da proposta, se ainda não aprovada, ou a utilização dos mecanismos de alteração da lei orçamentária e/ou ajustes no decorrer da execução orçamentária, a fim de compatibilizar a diferença de receita decorrente da frustração na aprovação do tributo. O mesmo ocorreria com a não inclusão na previsão de receitas de tributo que venha a ser posteriormente aprovado, gerando receita não prevista inicialmente.

A referida LDO da União para 2010 também dispôs expressamente sobre o assunto, na forma a seguir especificada (art. 93, § 1.º a 5.º):

“§ 1.º Se estimada a receita, na forma deste artigo, no Projeto de Lei Orçamentária de 2010:

“I – serão identificadas as proposições de alterações na legislação e especificada a variação esperada da receita, em decorrência de cada uma das propostas e seus dispositivos; e

“II – será identificada a despesa condicionada à aprovação das respectivas alterações na legislação.

“§ 2.º Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, até 60 (sessenta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2010, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados, as dotações à conta das referidas receitas serão canceladas, mediante decreto, nos 30 (trinta) dias subsequentes, observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação sequencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada fonte de receita:

“I – de até 100% (cem por cento) das dotações relativas aos novos subtítulos de projetos;

“II – de até 60% (sessenta por cento) das dotações relativas aos subtítulos de projetos em andamento;

“III – de até 25% (vinte e cinco por cento) das dotações relativas às ações de manutenção;

“IV – dos restantes 40% (quarenta por cento) das dotações relativas aos subtítulos de projetos em andamento; e

“V – dos restantes 75% (setenta e cinco por cento) das dotações relativas às ações de manutenção.



“§ 3.º A troca das fontes de recursos condicionadas, constantes da Lei Orçamentária de 2010, pelas respectivas fontes definitivas, cujas alterações na legislação foram aprovadas, será efetuada até 30 (trinta) dias após a publicação da mencionada Lei ou das referidas alterações.

“§ 4.º No caso de não aprovação das propostas de alteração previstas no *caput*, poderá ser efetuada a substituição das fontes condicionadas por excesso de arrecadação de outras fontes, inclusive de operações de crédito, ou por superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, antes do cancelamento previsto no § 2.º deste artigo.”

Dispositivos com redação semelhante constavam das LDO da União para 2009 (art. 95), 2008 (art. 100), e 2007 (art. 103), evidenciando uma tendência de manutenção desta regra.

**Art. 31. As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias.**

SUMÁRIO: 31.1 Revisão e coordenação das propostas.

### 31.1 Revisão e coordenação das propostas

Conforme já mencionado anteriormente (comentários ao art. 27), há três espécies de agentes envolvidos na elaboração da proposta orçamentária: O Órgão Central, os Órgãos Setoriais e as Unidades Orçamentárias.

Cabe ao Órgão Central (na esfera federal, a SOF – Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento) fixar parâmetros e referenciais monetários a serem observados pelos Órgãos Setoriais, por ocasião da elaboração das respectivas propostas.

Tais parâmetros e referenciais são fixados com base nas Orientações Estratégicas de Governo (OEG) e nas Orientações Estratégicas dos Ministérios – OEM que constam do Plano Plurianual.

Com base nos referenciais monetários fixados, e nas orientações estratégicas referidas, os Órgãos Setoriais detalham, no programa SIDOR, a abertura dos limites em nível de estrutura funcional e programática da despesa (*Manual técnico de orçamento – 2010*, p. 75), devendo alocar da melhor forma, atendendo às prioridades do governo. Deverão ainda indicar as fontes de recursos.

As Unidades Orçamentárias farão a proposta que lhes compete no programa SIDORNet, encaminhando-a aos respectivos Órgãos Setoriais, que farão a análise, revisão e ajustes necessários para adequá-las à proposta setorial que integrará o projeto de lei, após a revisão e coordenação exercida em fase final pelo Órgão Central.

A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) verifica a compatibilidade das propostas encaminhadas pelos Órgãos Setoriais com os limites que lhes foram fixados,

determinando, ao respectivo órgão, que faça o ajuste em caso de inobservância, para então proceder à análise das propostas parciais.

A SOF deverá, por ocasião da elaboração da proposta final, verificar eventuais atualizações na estimativa de receitas e outros fatores que possam influenciar nas previsões anteriormente efetuadas, de modo a tornar a proposta o mais fiel possível à realidade. Deverá ser verificada ainda a necessidade de contratação de operações de crédito para o financiamento de projetos de interesse da administração pública para os quais não existam recursos orçamentários suficientes, a fim de que sejam tomadas as providências necessárias, como a obtenção de autorização do Senado se houver contratação de operação de crédito externo.

Finalizadas as análises, a SOF passa a coordenar a elaboração da mensagem presidencial, com a colaboração de outros órgãos do governo, na forma já explicitada nos comentários ao art. 22.

### TÍTULO III

## Da elaboração da Lei de Orçamento

JOSÉ MAURICIO CONTI

**Art. 32. Se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.**

SUMÁRIO: 32.1 Prazos – 32.2 “Anomia” orçamentária: 32.2.1 Não encaminhamento do projeto pelo Chefe do Executivo; 32.2.2 Não devolução pelo Poder Legislativo ou não sanção tempestiva pelo Chefe do Poder Executivo; 32.2.3 Rejeição do projeto de lei – 32.3 Crimes e infrações.

#### 32.1 Prazos

A CF/1988 prevê que o prazo para encaminhamento do projeto de lei orçamentária da União deverá ser estabelecido pela lei complementar referida no art. 165, § 9.º. No entanto, tendo em vista a não edição de referido diploma normativo, estão em vigor as disposições do art. 35, § 2.º, III do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Assim, “o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa” (ADCT-CF, art. 35, § 2.º, III). Portanto, cabe ao Presidente da República encaminhar o projeto até o dia 31 de agosto de cada ano. E ao Congresso cumpre devolvê-lo até o dia 22 de dezembro (último dia da sessão legislativa, nos termos do art. 57, *caput*, da CF – redação dada pela EC 50/2006).

Estados e Municípios podem fixar datas diferentes.

No Estado de São Paulo, por exemplo, o projeto será encaminhado até 30 de setembro de cada ano (CE-SP, art. 174, § 9.º, 3 – conforme redação dada pela Emenda Constitucional 24, de 23.01.2008).

No Município de São Paulo, a Lei Orgânica fixa expressamente a data de 30 de setembro (LOMSP, art. 138, § 6.º, II).

### 32.2 “Anomia” orçamentária

Eventual início do exercício financeiro sem que tenha sido aprovada a lei orçamentária é questão que causa enormes problemas para o administrador público, dada a impossibilidade de se realizarem gastos públicos, diante da inexistência de lei que o autorize.

Sendo assim, trata-se de questão da maior importância, motivando a criação de várias posições doutrinárias sobre como resolvê-la.

No entanto, tais posições perderam relevância, na medida em que as leis de diretrizes orçamentárias têm sido expressas ao se referirem ao tema, regulando a questão e dando a solução jurídica para o caso, como têm ocorrido no âmbito da União, ainda que de forma não idêntica todos os anos.

Várias são as possibilidades pelas quais pode ser constatada a ocorrência desta situação, qual seja, administrar sem orçamento aprovado, que podemos denominar de “anomia orçamentária”.

#### 32.2.1 Não encaminhamento do projeto pelo Chefe do Executivo

Esta configura precisamente a situação descrita no art. 32 ora comentado, em que a solução legal estabelece que “o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente”.

O Município de São Paulo prevê que, “Não tendo o Legislativo recebido a proposta de orçamento anual até a data prevista no inciso II do § 6.º do artigo anterior, será considerado como projeto a lei orçamentária vigente, pelos valores de sua edição inicial, monetariamente corrigidos pela aplicação de índice inflacionário oficial, respeitado o princípio do equilíbrio orçamentário (LOMSP, art. 139).

#### 32.2.2 Não devolução pelo Poder Legislativo ou não sanção tempestiva pelo Chefe do Poder Executivo

Outra hipótese é, encaminhada a proposta orçamentária pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, este não a devolve para sanção; ou ainda, devolvendo-a, o Poder Executivo não sanciona o projeto. Em ambos os casos configura-se a ausência de lei orçamentária.

Em textos de Constituições anteriores, havia a previsão de prorrogação do orçamento em vigor (Constituição de 1946) ou a aprovação da proposta encami-

nhada pelo Poder Executivo “por decurso de prazo”, caso o Poder Legislativo não se manifestasse tempestivamente (Constituição de 1967).

O art. 74 da Constituição de 1946 previa:

“Se o orçamento não tiver sido enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-á para o exercício seguinte o que estiver em vigor”.

O art. 68 da Constituição de 1967 dispunha:

“O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados até cinco meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, dentro do prazo de quatro meses, a contar de seu recebimento, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei”.

Fixava ainda referido artigo, em seus parágrafos, os prazos para manifestação por parte da Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, com as respectivas consequências em caso de não pronunciamento tempestivo.

Na redação à referida Constituição que foi dada pela Emenda 1, de 1969, o tema passou a constar do art. 66, com a seguinte redação: “O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional para votação conjunta das duas Casas, até quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, até trinta dias antes do encerramento do exercício financeiro, o Poder Legislativo não o devolver para sanção será promulgado como lei”.

A Constituição de 1988 foi omissa neste aspecto, mencionando apenas que “os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa” (CF, art. 166, § 8.º).

O assunto vem sendo normatizado, na esfera federal, por meio de dispositivos constantes das leis de diretrizes orçamentárias.

A LDO da União para 2010, por exemplo, estabelece, em seu art. 68, que, se o projeto de lei orçamentária não fosse sancionado pelo Presidente da República até 31.12.2009, a programação que constava do projeto poderia ser executada para o atendimento das despesas que constituam obrigações constitucionais ou legais, pagamento de bolsas de estudo (CNPq, Capes, IPEA, residência médica e PET), pagamento de estagiários e contratações temporárias, ações de prevenção a desastres, formação de estoques públicos para garantia de preços mínimos, despesas de caráter inadiável, na forma e limites especificados no referido artigo, além das despesas com a realização das eleições de 2010. As despesas de caráter inadiável ficam limitadas à 1/12 (um doze avos) do total de cada ação prevista no Projeto de Lei Orçamentária de 2008, multiplicado pelo número de meses decorridos até a sanção da respectiva lei (art. 68, § 1.º).

A LDO do Estado de São Paulo para 2010 estabelece que, “não sendo encaminhado ao Poder Executivo o Autógrafo da lei orçamentária anual até o início do exercício de 2010, fica esse Poder autorizado a realizar a proposta orçamentária até

a sua aprovação e remessa pelo Poder Legislativo, na base de 1/12 (um doze avos) em cada mês” (art. 42).

O Município de São Paulo prevê que, caso o Poder Legislativo não tenha votado a proposta até o dia 31 de dezembro, aplica-se a lei orçamentária vigente “pelos valores de edição inicial, monetariamente corrigidos pela aplicação de índice inflacionário oficial” (LOMSP, art. 140).

### 32.2.3 Rejeição do projeto de lei

Outra possibilidade, mais rara de ser constatada, é a eventual rejeição do projeto de lei, não aprovando o Poder Legislativo a proposta orçamentária apresentada.

Nesse caso, diante da omissão constitucional e mesmo da legislação complementar sobre o tema, e considerando a autonomia legislativa que dispõe as unidades da federação para legislar sobre orçamento (CF, art. 24, II), há que se analisar cada caso, verificando-se a existência de norma regulamentadora nas Constituições e Leis Orgânicas Municipais. Não havendo, deve ser dada solução que respeite as normas constitucionais e legais vigentes aplicáveis à hipótese, como a vedação ao início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária (CF, art. 167, I); a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (CF, art. 167, V); a realização de despesa sem prévio empenho, que não poderá exceder o limite dos créditos concedidos (Lei 4.320/1964, arts. 59 e 60), ordenar despesa não autorizada por lei (Código Penal, art. 359-D), sem prejuízo de outras.

## 32.3 Crimes e infrações

A não apresentação da lei orçamentária nos prazos legais caracteriza *crime de responsabilidade*, nos termos do art. 10 da Lei 1.079/1950:

“São crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária: I – Não apresentar ao Congresso Nacional a proposta do orçamento da República dentro dos primeiros dois meses de cada sessão legislativa”.

No âmbito municipal, a legislação é bastante clara, caracterizando como *infração político-administrativa* dos Prefeitos Municipais, sujeita ao julgamento pela Câmara dos Vereadores e sancionada com a cassação do mandato, “deixar de apresentar à Câmara, no devido tempo, e em forma regular, a proposta orçamentária” (Decreto-lei 201/1967, art. 4.º, V).

**Art. 33.** Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexactidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;

- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

SUMÁRIO: 33.1 A fase legislativa e as emendas parlamentares.

### 33.1 A fase legislativa e as emendas parlamentares

A elaboração da lei orçamentária é um processo que pode ser dividido em duas fases, como já mencionado anteriormente: a fase administrativa, compreendendo as etapas de elaboração e formalização da proposta de lei de orçamento, cumprida pelo Poder Executivo, que se encerra com a finalização do projeto e encaminhamento ao Poder Legislativo. O detalhamento desta fase pode ser observado nos comentários aos artigos antecedentes.

A segunda, a fase legislativa, compreende o período de tramitação da proposta de lei orçamentária no Poder Legislativo, iniciando-se quando este Poder recebe o projeto que lhe foi enviado e termina com a promulgação da lei orçamentária. É desta fase que cuida o artigo ora comentado, que faz referência a uma das etapas pelas quais passa o projeto de lei orçamentária, que é a de apresentação e deliberação sobre as emendas parlamentares.

O sistema orçamentário adotado pelo Brasil confere significativo poder e participação do Legislativo no processo de elaboração e execução dos orçamentos públicos, cabendo-lhe deliberar sobre a proposta orçamentária apresentada pelo Poder Executivo, podendo alterá-la na forma e limites previstos na Constituição e na legislação infraconstitucional, e sendo o responsável final pela aprovação do projeto, após votação no Plenário, em apreciação conjunta por ambas as Casas do Congresso Nacional. Cumpre destacar ainda as orientações que constam das leis de diretrizes orçamentárias e planos plurianuais, ambas aprovadas pelo Poder Legislativo e que estabelecem metas e diretrizes que condicionam a elaboração da lei orçamentária anual.

Encaminhada a Mensagem presidencial com a proposta de lei orçamentária ao Congresso Nacional, esta será recebida pelo Presidente do Senado e lida em sessão conjunta, especialmente convocada para esse fim (RCN 1/1970, art. 89), cabendo à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO examinar e emitir parecer sobre referido projeto de lei e programas previstos, além de analisar as emendas a serem apresentadas pelos parlamentares durante a tramitação do projeto nesta fase (CF, art. 166).

A CMO é composta de 40 membros titulares, sendo 30 Deputados e 10 Senadores (RCN 1/2006, art. 5.º). Terá um Presidente e três Vice-Presidentes, sendo designados Relatores para funções específicas. No caso da lei orçamentária anual, haverá um Relator-Geral, um Relator da Receita e Relatores Setoriais, sendo a Co-

missão organizada em Comitês. A apreciação da proposta será feita setorialmente, conforme áreas temáticas a cargo de um Relator Setorial.

As emendas parlamentares ficam sujeitas às limitações do art. 166, § 3.º, da Constituição, que exige:

“I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

“II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

“a) dotações para pessoal e seus encargos;

“b) serviço da dívida;

“c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

“III – sejam relacionadas:

“a) com a correção de erros e omissões; ou

“b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.”

Além das emendas parlamentares, o Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, do parecer preliminar (art. 166, § 5.º).

A CMO deverá realizar audiências públicas, com a participação de Ministros e/ou representantes de órgãos e entidades envolvidos com as áreas temáticas objeto de discussão, podendo realizar audiências regionais, quando a matéria afetar o interesse de determinada área geográfica.

Admitem-se emendas de bancada estadual (RCN 1/2006, arts. 46 a 48), bem como emendas individuais, estas últimas limitadas a 25 por parlamentar (arts. 49 e 50).

Uma vez elaborado o parecer final da Comissão Mista pelo Relator-Geral, este deve ser encaminhado ao Congresso Nacional para votação; faz-se a sistematização das decisões e é gerado o Autógrafo, encaminhando-se o documento ao Presidente da República, que recebe o projeto e, uma vez sancionado, o projeto é promulgado e publicado.

## TÍTULO IV Do exercício financeiro

JOSÉ AUGUSTO MOREIRA DE CARVALHO

**Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.**

SUMÁRIO: 34.1 Exercício financeiro.

### 34.1 Exercício financeiro

Entende-se por exercício financeiro o período no qual é realizada a execução orçamentária e financeira. Vale dizer, refere-se ao espaço temporal em que as receitas e as despesas previstas no orçamento deverão ser concretizadas.

O art. 165, § 9.º, inciso I, da Constituição Federal, preceitua que cabe à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro. Em obediência ao mandamento constitucional, a Lei 4.320/1964, recepcionada com *status* de lei complementar pela CF/1988, estabelece que o exercício financeiro ajustar-se-á ao ano civil.

A definição do ano civil está contida na Lei 810, de 06.09.1949, que considera como “ano o período de doze meses contado do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte” (art. 1.º). É possível afirmar, dessa forma, que o exercício financeiro vigorará de 1.º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, embora o termo “ano calendário” fosse o mais apropriado e preciso a ser utilizado pela lei, já que a *definição legal* de ano civil representa, a rigor, tão somente o período de 365 dias. Nesse sentido é, inclusive, o entendimento de Kiyoshi Harada (HARADA, 2003, p. 85 e nota de rodapé n. 7). Há que se lembrar, porém, que a definição de ano civil, contida no Dicionário Aurélio, representa o período entre 1.º de janeiro e 31 de dezembro.

No Brasil, a coincidência entre o exercício financeiro e o ano civil nem sempre ocorreu. Nesse sentido, alguns exemplos podem ser citados.

Por intermédio da Lei de 8 de outubro de 1828, o Império brasileiro determinou que o exercício financeiro deveria se iniciar em 1.º de julho e findar em 30 de junho do ano seguinte (art. 12). Já o Decreto 41, de 20.02.1840, estabeleceu esse período em 1.º de julho de cada ano a 31 de dezembro do ano posterior (arts. 2.º, 6.º a 8.º). Após o período de 01.07 até 30.06 do ano seguinte (considerado como balanço provisório), havia mais seis meses (01.07 a 31.12) para o encerramento definitivo do exercício, período esse destinado à complementação das operações referentes à receita e à liquidação e ao pagamento da despesa, procedendo-se, ao término do período, à escrituração final, bem como à verificação de restos a pagar e a arrecadar.

O Decreto 4.536, de 28.01.1922, que organizou o Código de Contabilidade da União, estabeleceu, naquela época, que o *exercício financeiro* deveria iniciar em 1.º de janeiro e terminar em 30 de abril do ano seguinte (art. 8.º, *caput*), perfazendo, então, dezesseis meses; não obstante, o *ano financeiro* coincidia com o ano civil (art. 8.º, parágrafo único). Como se depreende, essa sistemática estabelecia dois parâmetros distintos, o *exercício financeiro* e o *ano financeiro*. Pertenciam ao exercício financeiro apenas as operações referentes aos serviços realizados pela União ou direcionados a ela, bem como aos direitos adquiridos pela própria União ou pelos seus credores, dentro do ano financeiro (art. 9.º). No *período adicional*, o período que abrangia 1.º de janeiro a 31 de março do ano seguinte era utilizado para a realização das operações de receita e despesa não ultimadas dentro do ano financeiro; já no período compreendido entre 1.º de abril a 30 de abril, eram efetivadas



a liquidação e encerramento das contas do exercício (art. 10, *caput*). Atualmente, o período adicional foi substituído pelo procedimento de restos a pagar, previsto nos arts. 36 e 37 da Lei 4.320/1964.

Na maioria dos países, a coincidência entre o exercício financeiro e o ano civil é a regra; no entanto, outros adotam metodologia diferenciada por inúmeros motivos, dentre os quais os de ordem agrícola, industrial, política, econômica e até climática. Nos Estados Unidos, por exemplo, o mencionado exercício inicia-se em 1.º de outubro e se finda em 30 de setembro do ano seguinte. Na Itália e Suécia, esse período estreia em 1.º de julho e se completa em 30 de junho do ano posterior. Na Alemanha, Japão e Inglaterra, o ciclo compreende o período entre 1.º de abril e 31 de março do ano consecutivo (GONTIJO, Princípios orçamentários, *Curso sobre processo orçamentário*, <<http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>, acesso em 08.09.2007; RIBEIRO, 1997, p. 51).

Existem países que adotam período superior a um ano para o exercício financeiro. De acordo com José Eugênio Dias Ferreira, tal escolha busca “evitar que se tire muito tempo às câmaras com a discussão e votação anual do orçamento, impedir que se quebre a continuidade do mesmo orçamento, como plano de administração do governo, e conseguir que se realize uma discussão dele mais detalhada e refletida” (*Tratado de finanças públicas: doutrina e legislação portuguesa*. Lisboa: Ramos, Afonso & Moita, Lda., 1950, p. 7-8).

Percebe-se, porém, que a configuração do exercício financeiro coincidente com o período de um ano, independentemente do início de sua contagem, é salutar por diversos motivos, principalmente pelo fato de que os setores da agricultura, da indústria e do comércio utilizam esse mesmo intervalo para organizar e desenvolver suas atividades. Conforme lembra José Joaquim Teixeira Ribeiro (RIBEIRO, 1997, p. 51), “os indivíduos – dado existir o período natural de um ano, que influencia a agricultura e a indústria, e conseqüentemente toda a vida econômica – referem ao ano a contabilidade das suas empresas. Sendo assim, é lógico que o Estado também referia ao ano a contabilidade da sua organização”. A correlação entre esses ciclos é de fundamental importância para auxiliar o Estado no correto e preciso planejamento financeiro, bem como na execução de metas orçamentárias, uma vez que aproxima o estabelecimento e a concretização de políticas públicas à organização dos setores econômicos da sociedade.

Além disso, o fato do exercício financeiro perdurar durante um curto espaço de doze meses permite que haja maior controle e fiscalização por parte da população no tocante à execução orçamentária e em relação às demais operações financeiras realizadas pelo governo durante aquele período. A periodicidade também permite que o Congresso Nacional exerça essa mesma fiscalização sobre o Poder Executivo.

É exatamente por essas razões que a maioria dos países adota o exercício financeiro atrelado ao ciclo anual.

No Brasil, atualmente, a previsão do exercício financeiro anual está assim disposta também em cumprimento ao princípio da anualidade orçamentária, que determi-

na seja o orçamento periódico e anual. Aliás, o art. 2.º, da própria Lei 4.320/1964 expressamente prevê que a lei orçamentária obedecerá aos “princípios de unidade, universalidade e *anualidade*” (destaque inserido). Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior (ROSA JÚNIOR, 2002, p. 86), nesse aspecto, resume as vantagens da periodicidade do orçamento: “a) a previsão orçamentária não pode ter uma existência ilimitada, sob pena de ficar fora do alcance da capacidade humana; b) sendo periódico o orçamento, há maior controle quanto à sua execução; c) o contribuinte está mais protegido, eis que, periodicamente, se pode fazer uma revisão da carga tributária e adaptá-la às necessidades do Estado, que, como se sabe, variam no tempo e no espaço.”

Na Constituição Federal brasileira, o princípio da anualidade ou da periodicidade é consagrado em muitos de seus dispositivos, principalmente no art. 48, inciso II; art. 165, inciso III e § 5.º; e art. 166. Possível exceção ao princípio da anualidade seria a previsão constitucional de realização do plano plurianual, que tem como objetivo nomear não só os programas governamentais, como também as metas da administração que excedam um exercício financeiro (arts. 165, I e § 1.º, e 167, § 1.º, da CF). Não obstante, o fato é que, na prática, o princípio da anualidade não é afastado em decorrência da existência do plano plurianual, mesmo porque as metas e programas nele previstos só poderão ser aplicados de forma anual e ainda dependentes de previsão na lei orçamentária anual. Como esclarece José Afonso da Silva (SILVA, 2005, p. 690), o “*princípio da anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual*”.

Cabe lembrar, ainda, que o princípio da *anualidade orçamentária* não se confunde com o princípio da *anualidade tributária*. Por esse princípio, a cobrança do tributo ficava condicionada à sua anterior previsão no orçamento. Tal sistema perdurou em nosso ordenamento jurídico até o advento da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, período a partir do qual foi implantado o princípio da anterioridade, que proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro no qual foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b, da CF/1988).

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

SUMÁRIO: 35.1 Regime da gestão financeira.

### 35.1 Regime da gestão financeira

No tocante à execução orçamentária, já foi verificado no artigo antecedente que ela deverá ocorrer dentro do exercício financeiro compreendido entre 1.º de

janeiro e 31 de dezembro. A maneira como os ingressos e os dispêndios de um determinado exercício financeiro serão registrados no orçamento dependerá do regime contábil a ser acolhido pelo país, o que significa que, de acordo com o sistema adotado, nem toda receita ou despesa fará parte daquele exercício. Com a finalidade de compreender essa questão, importante lembrar que existem dois regimes existentes: o de *caixa* e o de *exercício*.

No regime de *caixa* (ou de gerência, ou de gestão anual), são consideradas apenas as entradas e as despesas *efetivamente* realizadas no exercício financeiro, ou seja, representa “uma previsão de receitas e de despesas na sua fase terminal de cobranças e de pagamentos” (RIBEIRO, 1997, p. 53). O fechamento do exercício se torna mais fácil com esse regime (LAPATZA, 2004, v. 1, p. 321).

Já no regime de *exercício* (ou de competência), os gastos e os ingressos previstos no orçamento, independentemente do momento em que foram realizados durante o exercício financeiro, são contemplados para efeitos contábeis. Vale dizer, por esse sistema adota-se “uma previsão de receitas e de despesas na sua fase inicial de créditos e de dívidas” (RIBEIRO, 1997, p. 53). Por intermédio desse regime é possível efetuar um maior controle da execução do orçamento (LAPATZA, 2004, v. 1, p. 321).

Em resumo, segundo as palavras de Francesco Nitti, “um pagamento *efetuado* é um pagamento de caixa, um pagamento *por efetuar* é uma despesa de competência. O orçamento de competência determina, anualmente, resíduos ativos ou passivos devido a entradas não sobrevividas ou pagamentos não efetuados. De seu lado, o orçamento de *caixa* apenas indica o que realmente entra, ou o que se gasta durante o exercício” (NITTI, 1937, v. 2, p. 333).

Tanto o sistema de caixa como o de exercício possuem benefícios e desvantagens. No regime de exercício, o panorama da situação financeira de determinado orçamento é visualizado com maior facilidade, uma vez que permite a comparação entre os valores das dívidas assumidas pelo Estado durante o exercício financeiro, bem como o total de créditos que lhe estarão disponíveis no mesmo exercício. Tal sistemática, porém, não é capaz de informar a real situação de caixa do Estado, incumbência essa que somente é possível por intermédio de um regime de gerência ou de caixa (RIBEIRO, 1997, p. 55). De fato, como no sistema de caixa só são consideradas as despesas e receitas efetivamente realizadas no exercício, é possível vislumbrar, em determinado momento, qual o montante disponível pelo Estado para fazer frente às suas despesas. Percebe-se, dessa forma, que esse procedimento “permite ao Governo regular o serviço da Tesouraria, de modo que a esta não falte o dinheiro, nas épocas em que os pagamentos excedam as cobranças, nem o dinheiro sobre em demasia, nas épocas em que as cobranças excedam os pagamentos” (RIBEIRO, 1997, p. 55).

Seja qual for o regime escolhido, o importante é que seja capaz de bem estruturar o planejamento do Estado, de forma a permitir um controle efetivo e transparente das contas públicas, evitando-se desequilíbrios financeiros.

Da forma como se apresenta o art. 35 da Lei 4.320/1964, depreende-se que o Brasil adotou um modelo misto: o regime de caixa para as receitas e o de exercício

para as despesas. Procurou-se, então, utilizar os benefícios de cada um dos sistemas para o tratamento das receitas e despesas durante o exercício financeiro.

No que se refere às receitas, somente serão consideradas aquelas arrecadadas no exercício financeiro, o que denota um típico regime de caixa ou de gerência, permitindo que a Administração tenha conhecimento do efetivo montante ao seu dispor, proporcionando, assim, maior confiabilidade para fazer frente às suas despesas. O que acontece, então, àquelas receitas descritas no orçamento e que não tiveram efetiva arrecadação devido ao seu não recebimento? Também farão parte do exercício financeiro, só que com a configuração de dívida ativa, conforme prevê o art. 39 da Lei 4.320/1964.

Já no tocante às despesas, o inciso II do art. 35 concebe como pertencente ao exercício financeiro somente aquelas legalmente empenhadas. Configura-se empenho o recurso usado pela Administração para gerir a execução orçamentária, abrangendo tal ato a constatação de dotação orçamentária para a concretização da despesa, assim como a autorização para que essa mesma despesa seja realizada. Ora, se a Lei menciona a palavra *empenho*, evidente que a despesa ainda não foi realizada, motivo pelo qual fica clara a adoção do regime de competência (ou de exercício).

A adoção desse procedimento permite estabelecer a associação entre a despesa e a correspondente autorização orçamentária para a realização do gasto, que nada mais é do que a explicitação do princípio da legalidade. Propicia-se, também, estabelecer a vinculação entre os gastos do governo e os recursos que lhes deram origem.

Verifica-se, assim, que o prévio empenho é condição necessária para a realização da despesa. Além disso, para que uma despesa seja considerada legalmente empenhada, é necessário que seja emanada de autoridade competente, originando para o Estado, dessa forma, a obrigação de pagamento (art. 58 da Lei 4.320/1964). No momento da realização do empenho, deve ser considerado que a despesa não pode ultrapassar o valor dos créditos concedidos (art. 59, *caput*, da Lei 4.320/1964), motivo pelo qual sua efetivação deve se limitar aos parâmetros ditados pela autorização orçamentária (art. 16, § 1.º, da Lei de Responsabilidade Fiscal). Em obediência ao art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, as despesas serão realizadas mediante processo de licitação pública, salvo os casos em que a legislação torne dispensável ou inexigível referido procedimento.

Importante lembrar que os requisitos acima mencionados, que ditam a legalidade do empenho de uma despesa, não dispensam a observância rigorosa dos parâmetros e exigências adicionais descritos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para a assunção de obrigações e geração de despesas pela Administração Pública.

O art. 15 da LRF, por exemplo, é claro ao dispor que “serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17” da mesma Lei.