

COORDENADORES

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

GILMAR FERREIRA MENDES

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Tratado de **DIREITO** **FINANCEIRO**

2013

**MANESCO,
RAMIRES,
PEREZ,
AZEVEDO
MARQUES**
SOCIEDADE DE ADVOGADOS

 Editora
Saraiva

Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909

PABX: (11) 3613 3000

SACJUR: 0800 055 7688

De 2ª a 6ª, das 8:30 às 19:30

saraivajur@editorasaraiva.com.br

Acesso: www.editorasaraiva.com.br/direito

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE

Rua Costa Azevedo, 56 — Centro

Fone: (92) 3633-4227 — Fax: (92) 3633-4782 — Manaus

BAHIA/SERGIPE

Rua Agripino Dória, 23 — Brotas

Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895

Fax: (71) 3381-0959 — Salvador

BAURUR (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 — Centro

Fone: (14) 3234-5643 — Fax: (14) 3234-7401 — Baurur

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO

Av. Filomeno Gomes, 670 — Jacarecanga

Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384

Fax: (85) 3238-1331 — Fortaleza

DISTRITO FEDERAL

SIA/SUL, Trecho 2 Lote 850 — Setor de Indústria e Abastecimento

Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951

Fax: (61) 3344-1709 — Brasília

GOIÁS/TOCANTINS

Av. Independência, 5330 — Setor Aeroporto

Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806

Fax: (62) 3224-3016 — Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 — Centro

Fone: (67) 3382-3682 — Fax: (67) 3382-0112 — Campo Grande

MINAS GERAIS

Rua Almir Pereira, 449 — Lagoinha

Fone: (31) 3429-8300 — Fax: (31) 3429-8310 — Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ

Travessa Aginogés, 186 — Batista Campos

Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038

Fax: (91) 3241-0499 — Belém

PARAMÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Laurindo, 2895 — Prado Velho

Fone/Fax: (41) 3332-4894 — Curitiba

PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua Corredor do Bispo, 185 — Boa Vista

Fone: (81) 3421-4246 — Fax: (81) 3421-4510 — Recife

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 — Centro

Fone: (16) 3610-5843 — Fax: (16) 3610-8284 — Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Viscondessa de Santa Isabel, 113 a 119 — Vila Isabel

Fone: (21) 2577-9494 — Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565

Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

Av. A. J. Renner, 231 — Farroupilha

Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567

Porto Alegre

SÃO PAULO

Av. Antártica, 92 — Barra Funda

Fone: PABX (11) 3614-3666 — São Paulo

135.481.001.001

ISBN 978-85-02-20860-5

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

Martins, Ives Gandra da Silva

Tratado de direito financeiro, volume 1 / Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder do Nascimento. — São Paulo : Saraiva, 2013.

1. Brasil. Tribunal de Contas 2. Direito financeiro — Brasil I. Mendes, Gilmar. II. Nascimento, Carlos Valder do. III. Título.

13-04157

CDU-34:336(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito financeiro 34:336(81)

Diretor editorial Luiz Roberto Curia

Editor Jônatas Junqueira de Mello

Assistente editorial Silene Miranda de Sales

Produção editorial Clárisa Boraschi Maria

Preparação de originais Ana Cristina Garcia

Maria Izabel Barreiros Bitencourt Bressan

Arte e diagramação Cristina Aparecida Agudo de Freitas

Sônia de Paiva Lima

Revisão de provas Rita de Cássia Queiroz Gorgali

Denise Pisaneschi

Mair de Fátima Machado Costola

Serviços editoriais Kelli Priscila Pinto

Tatiana dos Santos Romão

Capa IDÉE arte e comunicação

Produção gráfica Marli Rompim

Impressão Pro! Editora Gráfica

Acabamento Pro! Editora Gráfica

Data de fechamento da edição: 2-9-2013

Dúvidas?

Acesso www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.

A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.

1. O planejamento no Brasil: aspectos históricos

O Brasil tem pouca tradição planejadora. Sua primeira experiência data de 1948, durante o governo de Marechal Dutra; o documento produzido foi denominado Plano SALTE. O referido Plano visava a estabelecer atuação prioritária nos setores de saúde, alimentação, transporte e energia, e representava o conjunto de sugestões dos vários ministérios. Era coordenado contábil e administrativamente pelo Departamento do Serviço Público (DASP). Sua intenção maior era evitar problemas inflacionários; entretanto, não conseguiu se ajustar ao mecanismo de controle monetário e creditício, sendo rapidamente abandonado.

No espaço histórico que vai da década de 1930 até o final dos anos 50, o Brasil passa por profundas modificações na sua forma de desenvolvimento. Sai de uma fase exclusivamente agrícola determinada, principalmente, pela cultura do café e inicia seu processo de industrialização impulsionado pela crise mundial limitadora da possibilidade de importar os bens que o país demandava.

Nesse contexto surge, em 1956, o Plano de METAS, primeira experiência prática de planejamento brasileiro. O plano priorizava: a energia; o desenvolvimento de rodovias e ferrovias; os serviços portuários e aeroviários; o fortalecimento da indústria de base; a mecanização agrícola e maior utilização de fertilizantes, silos e armazéns.

Fundamentado na teoria de capital humano, com grande aceitação no mundo econômico norte-americano, o Plano de METAS previa a capacitação de recursos humanos através da formação de mão de obra qualificada e pessoal técnico especializado capaz de suprir o mercado de trabalho surgido em função do surto desenvolvimentista.

Pode-se afirmar que este foi um plano bem-sucedido, apesar das conseqüências marginais advindas das distorções oriundas do modelo econômico concentrador, eleito pelo governo brasileiro.

Em 1963 surge o Plano Trienal como tentativa de superar a estagnação em que a economia se encontrava e a instabilidade política. Por outro lado, visava também a solucionar a questão da dívida externa e da insatisfação do trabalhador brasileiro, clamando por melhores condições de trabalho e concessão de benefícios sociais.

* Professor de Direito Constitucional e Tributário da Universidade Estadual de Santa Cruz e da Escola Superior da Advocacia da OAB-Bahia. Ex-Professor da Escola de Magistratura do Trabalho. Ex-Procurador-Chefe da Procuradoria Seccional da Advocacia-Geral da União, Procurador-Chefe da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB.

O Plano Trienal propunha-se também: corrigir os desníveis regionais existentes, mediante criação de incentivos fiscais; assimilar novas técnicas dos setores de desenvolvimento; melhorar as condições de saúde pública; intensificar as ações no campo educativo e da pesquisa tecnológica; alterar determinados aspectos da legislação com o intuito de promover as reformas de base (especialmente a reforma agrária); reduzir a dívida externa; combater a inflação sem frear a taxa de crescimento.

A estratégia prevista pelo Plano para alcançar seus objetivos desenvolvimentistas abrangia a vinculação do montante de investimentos direcionados e ajustados a recursos preexistentes.

Apesar do Plano Trienal, persistiram alguns problemas sérios afetadores da justiça social e do crescimento do país. Dentre eles destacam-se a inflação, a concentração de renda e as desigualdades regionais. Diante desse quadro, o governo federal, fazendo do planejamento seu instrumento básico da administração, apresentou à nação o Plano de Ação Econômica do Governo – PAEG, cuja meta mais significativa era a de combater a inflação seguida do propósito de implantar uma nova política salarial centrada nos índices de produtividade e custo de vida e o de limitar os créditos para o setor privado.

A partir do PAEG, o Brasil aperfeiçoou as técnicas e lançou o Plano Decenal de Desenvolvimento Econômico com a função primordial de “disciplinar a utilização dos recursos durante a década por meio de implantação dos orçamentos básicos setoriais sob controle do governo central e a indicação das providências institucionais a serem adotadas por meio do Orçamento-Programa”¹. O Plano Decenal se desdobrou no Programa de Desenvolvimento (PED) para o período 1968/1970; o Programa de Metas e Bases para a Ação do Governo, 1970/1973; e o Plano Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 1972/1974.

Segundo o *Dicionário de Economia*, “o PND representou a mais ampla formulação oficial do modelo brasileiro de organizar o Estado e moldar as instituições para no espaço de uma geração transformar o Brasil numa sociedade capitalista desenvolvida”².

O I PND visava a alcançar os seguintes objetivos: redução drástica do analfabetismo; ampliação do mercado consumidor e da poupança interna graças aos recursos do PIS e do PASEP; aumento da taxa de investimento bruto de 17% (1970) para 19% (1974); além disso, priorizava a agricultura, a saúde, a educação e a pesquisa técnico-científica.

O II PND foi apresentado no momento em que a crise mundial de petróleo já começava a se delinear. Apesar das dificuldades vislumbradas pela elevação dos preços do combustível, o Plano pretendia transformar o Brasil emergente, elevando-o à con-

¹ SILVA, Benedito. *Teoria geral do planejamento*. Rio de Janeiro: FVG, 1964, p. 54.

² DICIONÁRIO DE ECONOMIA. *Planejamento*. São Paulo: Abril Cultural, 1985, p. 329.

dição de país primeiro-mundista. Para atingir tal pretensão o Plano objetivava: substituir importações, elevar as exportações e ampliar o mercado interno consumidor.

O III PND deparou-se com condicionantes estruturais determinadas pelo estilo de crescimento econômico adotado pelo Brasil. Em assim sendo, os principais desafios a serem vencidos pelo Plano eram os seguintes: a) desigualdades sociais; b) grande crescimento demográfico; c) déficits na escolarização básica; d) ineficiência do sistema escolar; e) desagregação cultural; e f) centralização político-administrativa.

O III PND pretendeu: a) reduzir as desigualdades sociais; b) diminuir o crescimento demográfico; c) evitar o êxodo rural; d) universalizar a escola básica; e) tornar eficiente o sistema escolar; f) desenvolver culturalmente o país; g) superar a concentração político-administrativa através do planejamento participativo e descentralizado.

Em 1991 a questão da crise econômica brasileira vinha sendo objeto dos mais acelerados debates, principalmente no momento em que a contenção do processo inflacionário tornava-se, a cada dia, quase que totalmente impraticável. Estava-se diante de uma situação realmente caótica, acentuando-se cada vez mais o desequilíbrio das finanças públicas pela impossibilidade de alcançar a tão esperada situação estável da economia.

Diante desse quadro profundamente difícil, de perspectivas mesmo sombrias, já se levantavam vozes uníssonas de determinados segmentos sociais, conclamando por mudanças urgentes visando a reverter esse panorama. Todos eram unânimes em afirmar ser necessária e urgente a promoção de uma reforma institucional que "contribuía para uma clara definição de responsabilidades e um maior controle social sobre o Estado"³.

No aspecto vinculado às finanças públicas, Fernando Rezende e Sulamis Dain sugeriram que tal reforma poderia contemplar a revisão de práticas orçamentárias e uma melhor identidade organizacional. Suas sugestões a propósito das mudanças que propugnam no âmbito do sistema financeiro podem ser sintetizadas da seguinte forma:

Do ponto de vista orçamentário, o primeiro aspecto a ressaltar é a perda de substância do Orçamento da União, o qual deveria incluir a totalidade das contas fiscais, isto é, aquelas relacionadas com a administração dos recursos extraídos compulsoriamente da sociedade, através da tributação. A transferência de parte dessas contas para outros orçamentos – o monetário e o das "estatais" – reduziu a transparência da

³ REZENDE, Fernando; DAIN, Sulamis. Reforma institucional, finanças públicas e controle dos gastos governamentais, *Revista de Pesquisa e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro: IPES, v. 15, ago. 1985, p. 307.

administração pública e tornou inoperantes os mecanismos tradicionais de controle do governo⁴.

Compreendendo que a situação caminhava para um desfecho perigoso, com a ameaça de a inflação alcançar patamares nunca antes registrados, em face da constante pressão da sociedade, o Governo Federal resolveu adotar um conjunto de medidas, reunido em um só estatuto jurídico, aprovado pelo Congresso Nacional, visando a equacionar a problemática econômico-financeira do país.

Tais medidas, que consubstanciaram o denominado Plano de Estabilização Econômica, a par de mudar o padrão monetário, com a criação do cruzado em substituição ao cruzeiro, promoveram profundas e importantes transformações no sistema financeiro, cabendo destacar, dentre elas, em função do mencionado diploma legal, as que seguem:

a) extinção das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, criadas pela Lei n. 4.357, de 16-7-1964, objetivando o financiamento dos déficits do Tesouro e criação das Obrigações do Tesouro Nacional – OTN;

b) extinção da correção monetária, aplicada às ORTNs, aos contratos imobiliários e outros instrumentos legais e contratuais;

c) implantação do plano de inflação zero;

d) mudança no comportamento das empresas quanto ao seu planejamento a curto e longo prazos e na montagem de suas demonstrações financeiras e na execução orçamentária;

e) congelamento geral de preços e adoção de uma política salarial de conformidade com os novos padrões financeiros adotados;

f) estabelecimento de parâmetros para cálculo de aluguel, consórcio, prestação de escolas, taxas de juros bancários, bem como alterações no sistema financeiro de habitação, visando a adaptá-los aos novos tempos.

Foi exatamente no bojo dessa reforma institucional empreendida pelo Governo Federal, e ainda como complemento às medidas de emergência adotadas, que foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Ela traduziu um esforço criativo da chamada Nova República no sentido de promover o controle dos gastos públicos, sem o que as medidas adotadas poderiam tornar-se inócuas.

A criação da STN fez parte da reformulação feita no sistema financeiro nacional, visando à colocação das finanças públicas em ordem. Nasceu mediante decreto do Presidente da República, ficando diretamente subordinada ao Ministério da Fazenda, tendo em vista as peculiaridades das atividades a seu cargo de natureza financeira e orçamentária.

⁴ Idem, *ibidem*, p. 307-308.

2. Pressupostos do planejamento governamental

O ato de planejar é inerente à vida humana em face da necessidade de dar um ordenamento às suas ações, bem como selecionar dentre as alternativas possíveis aquelas que se coadunam com os condicionantes temporais, espaciais e circunstanciais. Se assim acontece em nível individual, não se poderia imaginar que no plano societal houvesse dispensa da organização e seleção de atos consequentes e eficazes para todos.

Em se tratando da estrutura organizacional, o planejamento deve se constituir na ferramenta básica para a consecução do seu fim último – o bem comum. Afinal, cabe ao governo ter como pressuposto essencial de sua ação o homem. Como nem sempre se pode dispor de bens e serviços para todos em abundância, é preciso saber lidar com as crises e a escassez, elaborando e implementando planos, programas, projetos e atividades. Em assim agindo, o governo será efetivamente um dos agentes do desenvolvimento e da justiça social. Na opinião de Stephanes e Ferreira, "o governo é o principal agente para a consecução deste objetivo e tem no planejamento um dos instrumentos de ação, pretendendo corrigir desequilíbrios e ajustar o desenvolvimento nacional"⁵.

Planejar uma política de desenvolvimento com vistas ao bem comum está se tornando hoje cada vez mais uma das atividades importantes do Estado. Um maior número de países tende a adotar esta técnica, e a técnica, por sua vez, vem se aprimorando diuturnamente. No passado, o princípio predominante era o de *laissez-faire* e o Estado só intervinha em situações catastróficas. A introdução consciente de um antecipar foi aos poucos conduzindo à prática de se formar ideia da situação que, mais provavelmente, prevalecerá em algum período do futuro.

A progressão na maneira de antecipar ações para o futuro tem se dado tanto em nível metodológico quanto na compreensão dos fatores capazes de intervir nas situações futuras. Originalmente, cada escassez ou dificuldade era vista isoladamente. No decorrer dos anos, os diversos fatores econômicos foram entendidos como intervenientes, levando a um esforço de dirigir a atenção a um processo de integração das partes isoladas da política econômica.

Finalmente, os objetivos da intervenção estatal são hoje vistos e compreendidos bem mais claramente. Não apenas uma busca para a cura dos males econômicos existentes, mas a seleção de atividades que se encaixem ajustadamente ao processo econômico global, objetivando um desenvolvimento sadio.

Vê-se, pois, que são três os elementos constitutivos da moderna política econômica planejada: previsão, coordenação e consecução de objetivos determinados. Des-

⁵ STEPHANES, Oswaldo; FERREIRA, Otto. *Planejamento, orçamento e programação financeira*. Rio de Janeiro: Interciência, 1978, p. 33.

se modo, o planejamento tornou-se uma atividade normal no âmbito estatal, ao lado de outras funções governamentais.

Para empreender a tarefa planejadora, o país mantém órgãos de planejamento. Cada país adota uma denominação para este órgão e em alguns um ministério inteiro é responsável por essa tarefa. Dentre as funções de um órgão dessa natureza a principal é a de elaborar planos.

O planejamento e um plano ajudam a alcançar a eficiência, isto é, a execução perfeita de uma tarefa que se realiza. Mas não é esta a única busca do planejamento, ele visa também à eficácia. Se ele atende às duas finalidades pode-se afirmar que o planejamento deve alcançar não só que se façam bem as coisas que se fazem (eficiência), mas que se façam as coisas que realmente importa fazer porque são socialmente desejáveis (eficácia).

A eficácia é atingida quando se escolhem, entre diversas ações possíveis, aquelas que, executadas, levam à consecução de um fim previamente estabelecido e condizente com as crenças e/ou ideologias do país.

Além disso, o planejamento tem como função a de tornar clara e precisa a ação, de organizar o que será feito, de sintonizar as ideias, realidade e recursos para tornar mais eficientes as ações.

Nessa ordem de ideias, o sentido do Plano Plurianual da União – PPA é o de levar a termo a atividade visando a orientar as políticas públicas a ser implementadas, a partir de diagnósticos e estudos prospectivos. Por se constituir um instrumento de planejamento, define diretrizes, objetivos e metas com o propósito de possibilitar sua viabilização. Busca, igualmente, orientar a definição de prioridades, bem como auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável.

Pelo projeto de lei, que traça as coordenadas principais, o Plano Plurianual compreende o período de 2012-2015 e terá como diretrizes básicas: a redução das desigualdades sociais e regionais; a ampliação da participação social; a promoção da sustentabilidade ambiental; a excelência na gestão para garantir o provimento de bens e serviços e a garantia da soberania nacional.

Há, pela mesma forma e em razão disso, um enlace explícito entre o Plano Plurianual e a lei orçamentária da seguridade social, de investimentos e fiscal, como adverte Fernando Rezende: “A ideia de que a elaboração do orçamento anual é uma etapa do planejamento é exatamente o que caracteriza o método de decisão orçamentária, que em português convencionou-se denominar simplesmente orçamento-programa”⁶.

Sob o estrito ponto de vista procedimental ou operacional, o PPA abriga programas de toda grandeza em face da complexidade dos serviços públicos. Estão eles

⁶ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 105.

explicitados nas leis orçamentárias e desdobrados em ações que servem para organizar a atuação governamental em todas as suas frentes programáticas. No plano executório, todavia, tem como prioridades o Programa de Aceleração do Crescimento – PAC e o Plano Brasil Sem Miséria – PBSM, aos quais a lei manda que seja dispensado tratamento diferenciado.

Por sua vez, o Programa de Aceleração do Crescimento, criado pelo Decreto n. 6.025/2007, direciona-se no sentido de estimular os investimentos privados, ampliar dos investimentos públicos em infraestrutura. Volta-se, ainda, à melhoria da qualidade dos gastos públicos e do controle de expansão dos gastos correntes no âmbito da administração pública federal.

3. Objetivos e requisitos do planejamento

Uma das finalidades básicas do planejamento, programação e orçamento é possibilitar aos gestores decidir com melhor visibilidade a alocação de recursos financeiros destinados à cobertura dos gastos públicos de acordo com as categorias funcionais. Para tanto, dispõe de mais alternativas no sentido de escolher os caminhos visando a alcançar os objetivos preconizados nas metas governamentais, o que configura de certa forma o centro maior de suas preocupações em torno dos objetivos colimados.

O sistema de planejamento vinculado ao orçamento-programa, cujo entrelaçamento ocorre com o plurianual de governo, é de suma importância para os desígnios constitucionais. Por outro lado, os relatórios produzidos em função do desempenho fiscal são fundamentais para o fornecimento de dados imprescindíveis ao exame das questões levantadas durante o curso de execução do processo orçamentário.

Não é demais salientar, nesse contexto, que o orçamento-programa caracteriza por excelência uma técnica financeira instrumental estruturada de tal sorte que propicia a execução das despesas de forma eficiente. Permitem-se conhecer as ações desencadeadas pelo Poder Público em sintonia com os objetivos preconizados pela ação governamental. Nessa hipótese houve a superação da fase pouco esclarecedora de alocação de recursos e gastos por unidades administrativas.

O orçamento passou a ser um instrumento de planejamento, inclusive em razão de sua ligação estreita com a programação. Comporta três vertentes: a base, representada pela vertente funcional composta por função, subfunção, programa, projeto-atividade e encargos especiais; econômica, que compreende categorias, elementos e itens de despesas; e a institucional, composta pelos órgãos e unidades administrativas. No vértice da pirâmide, estaria representado o orçamento da União.

O entrelaçamento do planejamento com o orçamento-programa deu origem à base estrutural das funções. Veio substituir a anterior, que contemplava a classificação programática e apenas resultava de um feixe de receitas e despesas desdobradas apenas

em unidades administrativas sem qualquer vinculação com os objetivos, metas ou programas de governo, revelando, assim, um aspecto estruturante percentual, visto alocar recursos em face das grandes rubricas orçamentárias.

Essa sistemática teve como parâmetros as regras expressas no "Manual para a Classificação das Transações de Governo" das Nações Unidas. Concebida em sua formulação inicial seguindo sua natureza econômica em uma perspectiva funcional, ela prevê três hipóteses que evidenciam de forma cabal as linhas de ação governamental: econômica, funcional e institucional.

No plano conceitual, a categoria econômica mostra do ponto de vista do uso de recursos financeiros as atividades de consumo, de formação de capital e de transferência. Nela, consta a classificação do objeto do gasto e é a que se usa na administração. A funcional mostra o direcionamento que o governo vem dando ou dará aos gastos públicos. A institucional proporciona a identificação das unidades orçamentárias, mediante designação dos órgãos da administração pública.

Alberto Deodato sintetiza essa ideia, nos seguintes termos:

O orçamento é, em sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu progresso, de sua cultura e de sua civilização⁷.

Essa conjugação de fatores orçamentários, por natureza implementada pelo esforço, volta-se para os objetivos a serem alcançados no campo da economia e das finanças públicas, fazendo do orçamento uma peça de fundamental importância para os desígnios a que se propõe na consecução do bem comum. Daí o orçamento, sob a perspectiva do planejamento, representar a dimensão da magnitude do consumo e da formação de capital em relação a valores globais dele resultantes.

Ao adotar o critério funcional classificado em função e subfunção, o orçamento empresta maior flexibilidade aos programas. Isto porque o ato de planejar não poderia ficar circunscrito ao modo de padronização de objetivo, nem sempre mensurável em termos de desempenho financeiro. Com isso, optou-se por um modelo gerencial para o gestor em substituição ao tradicional modelo burocrático.

Fernando Rezende corrobora esse ponto de vista, esclarecendo de forma didática:

Havia junção de duas classificações, a funcional e a programática, em que a primeira teria a finalidade de definir as áreas beneficiadas pelo dispêndio público e a segunda o objetivo do dispêndio. Como objetivos não são facilmente padronizados, a tarefa de classificação caberia à classificação funcional. Na implementação da funcional programática, entretanto, prevaleceu o caráter meramente classificatório, perdendo-se a

⁷ *Manual de ciência das finanças*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 273.

lógica do orçamento-programa, em que a prioridade é a necessidade de os objetivos estarem muito bem definidos⁸.

Como se observa, a classificação funcional da despesa pública avulta como da maior importância, na medida em que apresenta a natureza das funções cometidas aos entes federativos pela Constituição Federal. Ela permite maior clareza e, sobretudo, transparência do plano financeiro, já que mostra os recursos alocados em cada função de governo, facilitando, sobremaneira, a determinação dos custos dela decorrentes.

Pela lei que cuida das normas financeiras no orçamento se contém a discriminação da receita e despesa, com o objetivo de colocar em evidência a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo (Lei n. 4.320/64, art. 2º). Decorrente disso, a lei orçamentária caracteriza a expressão física do planejamento governamental, conforme reconhece Ives Gandra ao assinalar que o contribuinte não pretende apenas impor um plano de metas para o desenvolvimento, mas planejar a economia e as finanças públicas, como um todo⁹.

Justamente por uma questão de pragmatismo, a estrutura do sistema constitucional orçamentário, ordenada de forma hierárquica, tem como ponto de referência o planejamento da ação de governo. Dele, igualmente, fazem parte as normas expressas nas leis financeiras e de finanças públicas, designadamente as de responsabilidade fiscal, no tocante à base fundamental que sustente sua parametrização.

Por outro lado, já não se trabalha, no âmbito operacional, com a classificação programática que, pela sua concepção burocrática, emperrava a máquina administrativa, em face da sua natureza estática decorrente de programas padronizados. Daí a opção pela funcionalidade que melhor se ajusta aos objetivos perseguidos pelo governo na consecução das atividades públicas, o que possibilitou o afastamento daquela tipologia programática pelo Ministério do Planejamento e Gestão.

4. Conceitos básicos do planejamento

4.1. Conceitos básicos

O planejamento pode ser entendido como o conjunto ordenado e sistematizado de ações capazes de, em um tempo determinado, possibilitar o alcance das metas indispensáveis à consecução dos objetivos. Desse modo, planejar significa “fazer planos de

⁸ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 80.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 6, p. 84.

ação para o futuro fixando metas para orientação, determinando os prazos e prevendo os meios necessários para alcançá-las¹⁰.

O ato de planejar também pode ter os seguintes significados: "a) planejar é transformar a realidade numa direção escolhida; b) planejar é organizar a própria ação; c) planejar é implantar 'um processo de intervenção na realidade' (ELAP); d) planejar é agir racionalmente; e) planejar é dar clareza e precisão à própria ação; f) planejar é explicitar os fundamentos da ação do grupo; g) planejar é pôr em ação um conjunto de técnicas para racionalizar a ação; h) planejar é realizar um conjunto orgânico de ações, proposto para aproximar uma realidade a um ideal; i) planejar é realizar o que é importante (essencial) e, além disso, sobreviver... se isso for essencial (importante)"¹¹.

Analisando-se as definições acima se percebe que elas têm em comum o fato de que o planejamento é sempre anterior à ação, visando a ordená-la e torná-la mais eficiente, mais eficaz e mais efetiva. Em outras palavras, planejar equivale a responder basicamente a três indagações: a) o que fazer? b) onde fazer? c) quando fazer?

O planejamento de quaisquer atividades, governamental ou privada, destinadas a promover o benefício de maior número de pessoas, deve obedecer aos princípios da honestidade, publicidade, aceitabilidade, benefício e sanção, todos eles ligados ao âmbito da ética.

O princípio da honestidade, especialmente no caso do governo, é o mais importante porque trata "da utilização de recursos sociais obtidos através da tributação. É de rigor ético que esses recursos sejam totalmente devolvidos à coletividade, sob a forma de serviços ou benefícios tendentes a proteger, reforçar e aumentar o bem-estar geral", na opinião de Benedito Silva¹².

Por outro lado, a aplicação indevida de dinheiro público significa fraudar o contribuinte e privar o cidadão dos benefícios a que faz jus.

No dizer de Silva, no ato de planejar "não basta a pureza da intenção, a autenticidade dos meios e recursos, a lisura dos métodos. É preciso que a ação de planejar e os planos decorrentes sejam cristalinamente honestos, de modo que não parem quaisquer dúvidas sobre a integridade do planejador, a sua idoneidade profissional e o desempenho de seu papel"¹³.

O princípio da publicidade está intimamente correlacionado com o da honestidade. É essencial que os planos sejam discutidos e conhecidos desde a sua fase inicial. De preferência, sua elaboração deve contar com a participação de representantes dos

¹⁰ STEPHANES, Oswaldo; FERREIRA, Otto. *Planejamento, orçamento e programação financeira*. Rio de Janeiro: Interciência, 1978, p. 34.

¹¹ GANDIN, Danilo. *Planejamento como prática educativa*. São Paulo: Loyola, 1996, p. 18-19.

¹² *Teoria geral do planejamento*. Rio de Janeiro: FGV, 1964.

¹³ *Idem*, p. 70.

segmentos significativos da população. A publicidade deve ser feita para ajudar o público a formar livremente opinião sobre os planos, programas, atividades.

O princípio da aceitabilidade diz respeito, principalmente, ao detentor do poder, que deve ter a preocupação de, ao decidir, levar em consideração "os sentimentos predominantes no agregado humano relativamente às possíveis soluções antevistas para os problemas"¹⁴.

É necessário, pois, que seja feita uma ampla consulta às bases antes de pôr em andamento ações de grande porte, para sondar as inclinações e tendências vigentes no seio daqueles que receberão as influências e conseqüências de uma decisão.

O princípio do benefício é aquele que estabelece que uma ação deve ser implementada quando trouxer o máximo de promoção e vantagem sociais.

Na opinião de Silva, o cânone do benefício consiste em revelar por que os empreendimentos públicos, custeados com o produto dos impostos, promovem efetivamente importantes e inequívocas vantagens sociais, como, por exemplo, o aumento da produção, a melhoria qualitativa da produção, a elevação dos padrões de vida, a redução progressiva das desigualdades econômicas individuais, a difusão da cultura, a proteção do todo social contra agressões externas e desordens internas¹⁵. Do ponto de vista lógico, os princípios do planejamento são: a) racionalidade; b) previsibilidade; e c) continuidade.

É sabido que o planejamento é um processo intelectual para selecionar objetivos, prever e dispor dos meios necessários para realizá-los em um tempo prefixado. O ato pressupõe a existência de um processo de racionalidade inerente à pessoa humana diante das dificuldades. O planejamento é, pois, um esforço consciente de racionalização das possibilidades. Tudo isto leva a outro princípio do planejamento, que é a previsibilidade. "É prevendo que o administrador provê e previne, isto é: faz com que as coisas aconteçam ou deixem de acontecer, segundo os interesses da empresa administrada"¹⁶.

Prever e começar a planejar, conforme Silva¹⁷, são essenciais no momento em que se inicia o processo de planejamento, já que da capacidade de prever depende o sucesso do planejamento. Desse modo, a etapa primeira do processo deve ser a pesquisa minuciosa de todos os elementos constitutivos dos fatos sobre os quais as ações incidirão. Sem pesquisa, não se pode atuar com sucesso no futuro planejado.

¹⁴ Idem, p. 74.

¹⁵ Idem, p. 75.

¹⁶ Idem, p. 75.

¹⁷ Idem, p. 85.

Um plano não pode contemplar apenas um aspecto do fenômeno a ser superado. Ele deve incluir todos os atos e todas as atividades, todos os componentes e condicionantes capazes de dar uma configuração específica ao fato, país ou setor que esteja sendo planejado. O princípio da universalidade, segundo Silva,

preconiza que cada entidade, governamental ou empresarial, deve incluir todas as suas atividades em um plano geral, ou melhor, que todas as suas atividades devem ser planejadas em conjunto, sopesando-se as influências recíprocas das medidas que forem iniciadas em consequência do planejamento¹⁸.

Não bastam pesquisas para prever. É preciso, sobretudo, planejar ações que efetivamente tenham condições de realização. Este é o princípio da exequibilidade. Ele funciona como um mecanismo impedidor da concepção de planos conhecidos apenas por seus idealizadores. A exequibilidade se constitui em um dos princípios básicos da atividade planejadora, visto que já está arraigado o relacionamento entre planejar e arquivar. A maioria dos planos tem reservado um lugar de destaque nos arquivos das instituições. É preciso, pois, entender que planejar não é "fabricar planos", "bolar algo", elaborar e esquecer as fases de execução e avaliação.

É essencial que o planejado tanto seja exequível quanto tenha continuidade, não seja apenas de interesse do grupo elaborador.

O planejamento não é apenas processo de elaborar um documento denominado plano ou programa. Esta é uma parte do processo, já que:

- a) a seleção racional de objetivos e instrumentos é uma tarefa permanente. É preciso planejar ininterruptamente;
- b) o processo de seleção racional contínuo envolve não só o emprego de um método, mas também uma atitude, uma forma de pensar centrada na racionalidade;
- c) o estabelecimento de uma conduta racional depende não só de que se disponha de um método, mas, também, de que haja um sistema apropriado de sanções e ajustes que corrija os desvios e um sistema de organização social compatível com a conduta racional.

Além dos conceitos de planejamento e plano, existem outros que devem ser do domínio do planejador. É fundamental destacar os conceitos de sujeito, campo, sistema, objetivos, instrumentos.

Uma ou várias unidades de decisão, relacionadas entre si de modo que formem uma organização, podem ser sujeito de planejamento.

Chama-se campo de planejamento a função da organização que se planeja. Isto é, pode-se planejar a função de produção de uma organização, a de integração, de todas as funções que abrangem a organização sujeita ao planejamento.

¹⁸ Idem, p. 86.

Chama-se planejamento integral, ou global, aquele que compreende a maioria das funções de uma organização. Quando se planeja a sociedade em seu todo, pode-se denominar de planejamento integral nacional.

Denomina-se sistema o conjunto de funções semelhantes que a sociedade tem de desempenhar para assegurar seu desenvolvimento pleno.

O planejamento setorial é o que se aplica a um campo definido em termos tecnológicos. Por exemplo: plano de saúde, de educação, industrial, entre outros.

Um objetivo é definido quando se fixa o sujeito da ação e sua quantificação. Se assim não for, ter-se-á apenas uma enumeração. Quando se diz "combateremos a inflação", tem-se apenas uma enumeração. Já na proposição "reduziremos a inflação em 10% no transcurso de dois anos, no Brasil", tem-se uma definição de objetivos. Neste caso, o objetivo chega à condição de meta.

Denomina-se instrumento qualquer objeto ou norma que se emprega no processo de obter um objetivo e que são complementares entre si.

Para programar é necessário instrumentalizar, ou seja, identificar os recursos em conjuntos operacionais.

Plano é a expressão física do planejamento. Do ponto de vista temporal, ele pode ser de curto, médio e longo prazo.

Os planos de longo prazo contém, basicamente, a formulação da estratégia de organização. Assinalam os objetivos e as metas, de longo prazo, os projetos estratégicos, as políticas e os cursos de ação que devem seguir para atingir os objetivos prefixados.

Os planos de médio prazo expressam e desenvolvem o conteúdo do planejamento de longo prazo em um espaço de tempo menor, em função das prioridades, que devem ter ações compreendidas na concretização dos projetos estratégicos.

Os planos de curto prazo expressam de forma mais específica as metas que devem ser cumpridas dentro de aproximadamente um ano.

Os planos de longo e médio prazo são elaborados para que a instituição alcance uma perspectiva mais ampla em sua ação, para que possa realizar ações mais profundas e mais abrangentes.

Os planos de curto prazo são necessários para tornar precisa a ação, concretizá-la no dia a dia.

Do ponto de vista da abrangência, eles podem ser globais, regionais e setoriais. Enquanto o plano global indica as ações que o país, Estado, região ou instituição vai realizar como um todo e que ele é responsabilidade direta dos organismos centrais, o plano setorial revela as ações que um determinado setor vai promover sob a responsabilidade da direção do setor.

Diretriz é a orientação ideal do trabalho de planejamento ou da execução dos planos, programas, atividades e projetos.

Meta é a quantificação dos objetivos propostos no plano. Exprime um propósito que possa ser expresso numericamente. Por exemplo: percentagem, carga horária, homem-hora, numerário, dúzia etc.

Unidade administrativa é o órgão ou categoria de organização pertencente a uma estrutura administrativa com a incumbência de desempenhar a parte homogênea da função que lhe compete.

Unidade orçamentária é um conjunto de serviços do mesmo órgão ou repartição, ao qual são consignadas dotações próprias, com autonomia para manuseá-las.

4.2. Etapas de planejamento

Para planejar é preciso cumprir as seguintes etapas: 1. diagnóstico; 2. programação; 3. execução e controle; 4. avaliação e revisão.

Diagnosticar consiste em identificar a natureza e a magnitude dos problemas que afetam a atividade em exame.

Para elaborar um diagnóstico é necessário:

- 1) detectar a situação da atividade em termos de:
 - a) resultados que está produzindo;
 - b) instrumentos que está utilizando; e
 - c) meio em que está operando, tanto físico quanto cultural;
- 2) descrever – na medida do possível – quantitativamente as relações entre os resultados, por um lado, e os instrumentos e o meio, por outro;
- 3) projetar o desenvolvimento da atividade supondo que não ocorreram modificações nos elementos que compõem o plano;
- 4) avaliar a situação atual e projetar o futuro, tendo como parâmetro situação desejada;
- 5) identificar as causas da situação atual.

Programar constitui a segunda etapa do processo planejado e significa fixar as ações que permitirão a superação do quadro atual e o alcance da situação desejada.

Para tanto, é preciso:

- a) fixar objetivos exequíveis;
- b) fixar o tempo de alcance das metas estabelecidas;
- c) selecionar os instrumentos necessários à consecução dos objetivos escolhidos.

A terceira etapa é a de discussão e decisão. A programação deve ser discutida por um número significativo de pessoas, de modo que as autoridades disponham de

elementos para o processo decisório. Do processo de discussão advém a apresentação de planos preliminares com um elenco de alternativas. Este plano preliminar serve de base para a discussão em nível executivo superior, que deverá avaliar as vantagens técnicas e políticas de cada alternativa, sem custo-benefício, bem como as dificuldades e problemas que a implantação das proposições enfrentarão.

5. O orçamento nas Constituições brasileiras

No Brasil, a exigência de elaboração de orçamento está presente em quase todas as Constituições. Veja-se a seguir:

A Constituição de 1824, no seu Título 7º, Capítulo III, art. 172, diz que o Ministro de Estado da Fazenda deve apresentar na Câmara dos Deputados o balanço do ano antecedente e o orçamento geral de todas as despesas públicas para o ano seguinte.

Na Constituição de 1934, aparece pela primeira vez uma seção específica da elaboração do orçamento. No art. 50 afirma: "O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas, suprimentos dos fundos, e incluindo-se todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos".

A Constituição de 1937 é mais abrangente no que se refere à questão orçamentária. Não só repete o artigo da Constituição de 1934, como também atribui a um Departamento Administrativo, dentre outras incumbências, aquela de coordenar o processo de elaboração do orçamento. Repetindo texto presente na Constituição que lhe antecede, afirma no seu art. 70: "A lei orçamentária não conterà dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados, excluídos de tal proibição: (...)".

A Constituição de 1964 repete os mesmos dispositivos da anterior. Já a de 1967 é bem mais detalhada, contendo uma seção específica para o orçamento. O art. 63 diz: "A despesa pública obedecerá à lei orçamentária anual, que não conterà dispositivo estranho à fixação da despesa e à previsão da receita (...)". O art. 64 completa as exigências legais: "A lei federal disporá sobre o exercício financeiro, a elaboração e a organização dos orçamentos públicos". E finalmente o art. 66 correlaciona as despesas com as receitas ao afirmar: "O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período".

A Constituição de 1988 estabeleceu de modo definitivo a conectividade entre planejamento e orçamento-programa como linha fundamental de atuação do Estado referente à ação da política governamental. Assim, há exigência de vinculação do orçamento ao plano plurianual. Desse modo, o orçamento deixa de ser apenas o rol das despesas e receitas e transforma-se em instrumento de planos de desenvolvimento nacional, regional e setorial, visando, especialmente, à redução das desigualdades inter-regionais.

6. Orçamento-programa

6.1. Institucionalização do orçamento-programa no Brasil

A ideia de institucionalização no Brasil do orçamento por programa ganhou corpo com o advento da Lei n. 4.320/54, que buscou estabelecer novas premissas na sistemática e estruturação do orçamento público. Entretanto, somente a lei de reforma administrativa é que abandonou as técnicas até em vigor e voltadas exclusivamente para o chamado orçamento percentual, que não permitia por sua limitação uma visão transparente dos gastos de cada função de governo.

Desse modo, tornavam-se de impossível mensuração, por exemplo, as despesas como saúde, educação ou infraestrutura. Isto porque não atendia ou facilitava o processo de tomada de decisão diante da total ausência de elementos propiciados pela lei orçamentária. Não estabelecia, pois, uma relação de conectividade entre planejamento e orçamento-programa de forma sistemática e lógica.

Para a consecução de objetivo centrado na realização do plano geral de governo ou em sintonia com sua programação física e financeira adotou-se nova sistemática terminológica do planejamento orçamentário. Nesse particular aspecto, a matéria está assim disciplinada no Decreto-Lei n. 200/67, *in verbis*:

Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de governo;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso.

Nessa linha, o planejamento exsurge como um dos princípios fundamentais em que se funda a atividade da administração pública. Erigido ao patamar de princípio, compreende, segundo Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, "uma ordenação sistemática dos propósitos, a racionalização dos trabalhos e a fixação de certos fins determinados"¹⁹, visando unidade das partes e sua integração no conjunto.

¹⁹ *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do DL n. 200/67*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 72.

Quanto a isso, adverte o referido autor:

Na problemática, contudo, há de somar-se posições de política, de economia e de administração, pois nesta soma está a síntese da ação governamental. Não é bastante que haja planos gerais de governo. Em atendendo o Brasil, pela sua formação federativa, os programas não podem ser aqueles apenas de natureza geral. Daí os gerais integrem os setoriais e regionais de duração plurianual, provenientes de atuantes fatores geopolíticos²⁰.

O novo procedimento tem por base a hierarquia orçamentária do plano plurianual que, em razão do planejamento, mobiliza todo o aparato governamental nos três níveis federativos. Tal visa aperfeiçoar a metodologia e fixar as prioridades dos programas e ações de fomento com vistas à melhor gestão das ações imprescindíveis à eficiência na execução dos gastos públicos. Daí a necessidade de conciliar o planejamento com o orçamento-programa.

Com efeito, o modelo aqui desenhado encontra ressonância na Lei de Responsabilidade Fiscal no plano de ação governamental que implique aumento da despesa. Dessa forma, a despesa há de guardar compatibilidade com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias, conforme a respeito dispõe o art. 16, § 1º, II, da Lei Complementar n. 101/2000. Veja-se a esse respeito o comentário de Carlos Valder do Nascimento:

A compatibilidade entre a despesa e as normas financeiras pressupõe o atendimento de vários atributos, dentre eles: diretrizes, objetivos, prioridades e metas. Sem a conciliação desses elementos não se pode alcançar a filosofia preconizada pelo preceito sob análise. Disso depende a harmonização perseguida pela gestão fiscal.

Conformar-se com as diretrizes programáticas e orçamentárias é guardar obediência ao conjunto de instruções financeiras com vistas a levar a termo uma ação de governo²¹.

6.2. Técnica do orçamento-programa

A técnica do orçamento-programa foi concebida para permitir um maior conhecimento das ações desenvolvidas por um país na esfera pública, de acordo com os objetivos estabelecidos em um Plano Nacional de Desenvolvimento. Antes, as metodologias orçamentárias caracterizavam-se por apresentar um elenco de receitas e despesas alocadas por unidades administrativas. Na opinião de Tombini, "essa metodologia era insuficiente para servir na implementação dos planos, porque não mostrava, em defi-

²⁰ Idem, p. 74-75.

²¹ *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 6. ed. São Paulo: Saraiva 2012, p. 164.

nitivo, a orientação do gasto público, do ponto de vista setorial ou funcional ou mesmo a participação desses orçamentos nos macroagregados econômicos”²².

Para utilização da metodologia de orçamento-programa foram também estabelecidos parâmetros classificatórios que permitissem avaliar a compatibilidade entre informações e dados contidos no orçamento com os aspectos macroeconômicos do plano global. A classificação oriunda do “Manual para Classificação das Transações do Governo segundo o seu caráter econômico e sua função”, preparado pelas Nações Unidas, prevê três dimensões no orçamento: a econômica, a funcional e a institucional.

A classificação econômica mostra as três atividades básicas do governo do ponto de vista de uso de recursos: a atividade de consumo, a atividade de formação de capital e a atividade de transferência. Nela consta a classificação do objeto do gasto e é a que se usa na administração. Esta classificação é a mais importante, por ser essencialmente técnica, proporcionando tanto ao planejador quanto ao dirigente o dimensionamento das variáveis macroeconômicas e a participação do setor público na atividade econômica.

A classificação funcional é aquela que permite ao contribuinte acompanhar o direcionamento que o governo vem dando ou dará aos gastos públicos.

A classificação institucional é a que proporciona a identificação das competências e responsabilidades das unidades orçamentárias. Segundo Tombini, é a “classificação institucional que identifica os organismos da administração direta e indireta”²³.

Se se consideram na elaboração do orçamento-programa as três classificações, ele passa a ter feição tridimensional, porque é possível identificar pela dimensão econômica o objeto do gasto (os meios – o crédito orçamentário), pela dimensão institucional quem é o responsável pelo gasto e pela dimensão da classificação funcional-programática os objetivos dos gastos.

Hoje, qualquer dotação orçamentária apresenta uma projeção da natureza da despesa, é alocada em um órgão ou unidade administrativa e tem função programática. Anteriormente, o orçamento era dimensional; apresentava a natureza da despesa e quem (instituição) faria o gasto.

Segundo Sampaio o orçamento público é “um documento basilar das finanças públicas”. Ele é “mais do que um simples plano de administração do setor governamental. Os tipos de atividades governamentais constantes do orçamento irão refletir as necessidades nacionais mais importantes e que exigem ação por parte do Estado. O

²² Planejamento governamental: política e programação orçamentária. *Revista ABOP*, Brasília, n. 27, p. 17, 1986.

²³ *Idem*, p. 20.

orçamento também refletirá, necessariamente, a distribuição relativa do poder econômico e político na sociedade²⁴.

Ele se caracteriza por ser uma previsão de receitas e despesas para um determinado período, tendo como pano de fundo as diretrizes e objetivos de um plano. Tradicionalmente compreende-se o orçamento como uma lei que autoriza os gastos do Estado correlacionados com a receita necessária a sua cobertura.

Agenor de Roure, citado por Cláudio Martins, professa opinião semelhante ao definir orçamento como "a lei ânuia por meio da qual o Parlamento vota a despesa e orça a receita do país para o exercício financeiro"²⁵.

Assim sendo, o orçamento-programa é instrumento básico do planejamento na medida em que através dele é possível identificar o rol de projetos e atividades que o Governo pretende realizar e em alguns casos permite detectar os objetivos, as metas e os resultados esperados.

A importância das três classificações – a econômica, a funcional e a institucional –, se verifica na medida em que a primeira permite compatibilizar a feição macroeconômica dos planos com a ação pública específica; a segunda possibilita compatibilizar o planejamento com os aspectos políticos; e a terceira destaca-se no que diz respeito à identificação de responsabilidades no âmbito administrativo.

Em assim sendo, o orçamento-programa deve ter três vértices: a base, que é representada pela vertente funcional-programática composta pelas funções, programas, subprogramas, atividades e projetos; a outra vertente é a econômica, composta pelas categorias, subcategorias, elementos, subelementos e itens da despesa; a terceira vertente é a institucional, composta pelos órgãos e unidades administrativas. No vértice da pirâmide estaria representado o orçamento total do país.

Na elaboração de um orçamento é fundamental a inclusão do programa de trabalho de cada unidade orçamentária. No entendimento de Tombini, o programa de trabalho é reputado "como um dos melhores e mais importantes instrumentos de técnica do orçamento-programa, porque é através dele que se pode estabelecer a vinculação entre o longo, o médio e o curto prazo". E continua o referido autor: "... o programa de trabalho figura com a abertura da classificação funcional, ou seja, as atividades, os projetos, os subprogramas, programas e as funções, apresentando o volume de recursos alocados a cada uma dessas divisões da classificação funcional-programática"²⁶.

O programa de trabalho se caracteriza por permitir, em nível político, a verificação das prioridades governamentais, bem como as orientações da ação pública orça-

²⁴ SAMPAIO, Egas Rosa. *Instituições de ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 272.

²⁵ *Curso de orçamento por programa*. Fortaleza: UFC, 1972, p. 53.

²⁶ Planejamento governamental: política e programação orçamentária. *Revista ABOP*, Brasília, 1986, n. 27, p. 21.

mentária. É no nível da ação administrativa do programa de trabalho "onde se caracterizam as ações e onde se alocam meios para ação, através das atividades e dos projetos"²⁷.

O aspecto tridimensional do orçamento-programa é fundamental no processo de planejamento, à medida que na sua configuração aparecem os componentes administrativos de um plano, desde as funções até o nível de projetos, bem como os elementos econômicos propriamente ditos (despesas), permitindo sua vinculação com o plano.

A técnica tradicional do orçamento público levava à produção de um plano árido no qual se constatava apenas o que o governo poderia ou deveria gastar em um determinado espaço temporal. Os efeitos sociais e políticos de tais gastos não eram visualizados, dificultando ao contribuinte exercer seu papel fiscalizador. Desde 1964 o governo brasileiro sensibilizou-se para elaborar planos orçamentários mais condizentes com os princípios da economia financeira e, para concretizar tal intenção, a Constituição de 1988 e o Decreto n. 200, de 25-2-1967, substituíram as velhas técnicas.

Dos quatro itens previstos no Decreto n. 200 e citados anteriormente, o orçamento representa do ponto de vista público e na sistemática do planejamento o dimensionamento da magnitude do consumo e da formação do capital em relação aos valores globais. No que diz respeito ao orçamento, quando definidas as variáveis demanda e oferta, o que vai interessar é a fixação da demanda governamental, entendida como a soma do consumo mais investimentos.

O orçamento mantém íntimo relacionamento com o plano à medida que no seu processo de elaboração é essencial identificar as ações públicas nele contidas: identificar as diretrizes de política fiscal, da magnitude da carga tributária; detectar na sociedade a aceitação dos níveis programados de carga tributária; identificar os setores prioritários e quais as suas diretrizes. Em assim procedendo, são levantados os subsídios necessários à elaboração do orçamento. Desse modo, o orçamento-programa será o instrumento da ação setorial dos diversos órgãos explicitados na vertente institucional.

A partir de 1974, a Portaria n. 9 da Secretaria do Planejamento disciplinou a apresentação do orçamento-programa em quatro níveis funcionais programáticos, já abordados anteriormente. Esta classificação foi estruturada com base em um conceito de tipicidade, no sentido de que há uma nomenclatura. Cada função tem um rol de programas fixados pela referida Portaria. Programas rígidos são os denominados programas típicos da função. O mesmo acontece com os subprogramas em cada programa; abaixo dos subprogramas ficam as atividades e projetos, cuja abertura primeira depende do interesse e dos parâmetros fixados por cada órgão ou unidade.

Ampliando o rol das categorias funcionais constantes da Portaria n. 9/74, adaptando-as às necessidades sentidas em face da complexidade das ações de governo, a

²⁷ Idem, p. 22.

Portaria n. 42/99, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MOG, deu ênfase às funções, que foram desdobradas em subfunções como outro nível de agregação do planejamento governamental, deixando os programas sem classificação, a fim de não engessar os trabalhos dos técnicos, em todos os níveis federativos responsáveis pela elaboração do orçamento público.

6.3. Funções e subfunções de governo

6.3.1. Classificação funcional

Os conceitos adotados na metodologia do orçamento-programa foram estabelecidos pela Portaria n. 42/99, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MOG.

Para uma melhor visualização, apresentam-se a seguir funções e subfunções de governo (classificação funcional adotada no orçamento brasileiro) com suas respectivas descrições, de acordo com as especificações fixadas pelo instrumento normativo antes referido:

01 – LEGISLATIVA

031 – Ação Legislativa

032 – Controle Externo

02 – JUDICIÁRIA

061 – Ação Judiciária

062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário

03 – ESSENCIAL À JUSTIÇA

091 – Defesa da Ordem Jurídica

092 – Representação Judicial e Extrajudicial

04 – ADMINISTRAÇÃO

121 – Planejamento e Orçamento

122 – Administração Geral

123 – Administração Financeira

124 – Controle Interno

125 – Normatização e Fiscalização

126 – Tecnologia da Informação

127 – Ordenamento Territorial

128 – Formação de Recursos Humanos

- 129 – Administração de Receitas
- 130 – Administração de Concessões
- 132 – Comunicação Social
- 05 – DEFESA NACIONAL
- 151 – Defesa Aérea
- 152 – Defesa Naval
- 153 – Defesa Terrestre
- 06 – SEGURANÇA PÚBLICA
- 181 – Policiamento
- 182 – Defesa Civil
- 183 – Informação e Inteligência
- 07 – RELAÇÕES EXTERIORES
- 211 – Relações Diplomáticas
- 212 – Cooperação Internacional
- 08 – ASSISTÊNCIA SOCIAL
- 241 – Assistência ao Idoso
- 242 – Assistência ao Portador de Deficiência
- 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente
- 244 – Assistência Comunitária
- 09 – PREVIDÊNCIA SOCIAL
- 271 – Previdência Básica
- 272 – Previdência do Regime Estatutária
- 273 – Previdência Complementar
- 274 – Previdência Especial
- 10 – SAÚDE
- 301 – Atenção Básica
- 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial
- 303 – Suporte Profilático e Terapêutico
- 304 – Vigilância Sanitária
- 305 – Vigilância Epidemiológica
- 306 – Alimentação e Nutrição
- 11 – TRABALHO
- 331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador
- 332 – Relações de Trabalho

- 333 – Empregabilidade
- 334 – Fomento ao Trabalho
- 12 – EDUCAÇÃO
- 361 – Ensino Fundamental
- 362 – Ensino Médio
- 363 – Ensino Profissional
- 364 – Ensino Superior
- 365 – Educação Infantil
- 366 – Educação de Jovens e Adultos
- 367 – Educação Especial
- 368 – Educação Básica
- 13 – CULTURA
- 391 – Patrimônios Histórico, Artístico e Arqueológico
- 392 – Difusão Cultural
- 14 – DIREITOS DA CIDADANIA
- 421 – Custódia e Reintegração Social
- 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos
- 423 – Assistência aos Povos Indígenas
- 15 – URBANISMO
- 451 – Infraestrutura Urbana
- 452 – Serviços Urbanos
- 453 – Transportes Coletivos Urbanos
- 16 – HABITAÇÃO
- 481 – Habitação Rural
- 482 – Habitação Urbana
- 17 – SANEAMENTO
- 511 – Saneamento Básico Rural
- 512 – Saneamento Básico Urbano
- 18 – GESTÃO AMBIENTAL
- 541 – Preservação e Conservação Ambiental
- 542 – Controle Ambiental
- 543 – Recuperação de Áreas Degradadas
- 544 – Recursos Hídricos
- 545 – Meteorologia

19 – CIÊNCIA E TECNOLOGIA

571 – Desenvolvimento Científico

572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia

573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico

20 – AGRICULTURA

601 – Promoção da Produção Vegetal

602 – Promoção da Produção Animal

603 – Defesa Sanitária Vegetal

604 – Defesa Sanitária Animal

605 – Abastecimento

606 – Extensão Rural

607 – Irrigação

21 – ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA

631 – Reforma Agrária

632 – Colonização

22 – INDÚSTRIA

661 – Promoção Industrial

662 – Produção Industrial

663 – Mineração

664 – Propriedade Industrial

665 – Normalização e Qualidade

23 – COMÉRCIO E SERVIÇOS

691 – Promoção Comercial

692 – Comercialização

693 – Comércio Exterior

694 – Serviços Financeiros

695 – Turismo

24 – COMUNICAÇÕES

721 – Comunicações Postais

722 – Telecomunicações

25 – ENERGIA

751 – Conservação de Energia

752 – Energia Elétrica

753 – Petróleo

- 754 – Alcool
- 26 – TRANSPORTE
- 781 – Transporte Aéreo
- 782 – Transporte Rodoviário
- 783 – Transporte Ferroviário
- 784 – Transporte Hidroviário
- 785 – Transportes Especiais
- 27 – DESPORTO E LAZER
- 811 – Desporto de Rendimento
- 812 – Desporto Comunitário
- 813 – Lazer
- 28 – ENCARGOS ESPECIAIS
- 841 – Refinanciamento da Dívida Interna
- 842 – Refinanciamento da Dívida Externa
- 843 – Serviço da Dívida Interna
- 844 – Serviço de Dívida Externa
- 845 – Transferências
- 846 – Outros Encargos Especiais

6.3.2. Conceitos das funções

A **função** constitui o maior nível de agregação que reúne áreas diversas de despesas cometidas ao Poder Público. Por sua vez, a **função “encargos sociais”** contempla as despesas às quais, pela sua natureza, não se possa atribuir um bem ou serviço decorrente do processo produtivo. Dentre eles: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras da mesma afinidade, timbradas pelo seu caráter de neutralidade.

A **subfunção** configura um desdobramento da função, objetivando contemplar subconjuntos de despesas do setor público. Poderá, também, formar combinações com funções distintas daquelas a que esteja vinculada. Nesse particular aspecto, não há qualquer óbice de ordem legal que impeça essa combinação diferenciada, capaz de melhor se ajustar aos orçamentários.

O **programa**, por sua vez, permite a sua mensuração por intermédio dos indicadores fixados no plano plurianual. Trata-se, pois, de um instrumento de organização da ação governamental, tendo por meta a materialização dos objetivos perseguidos pelo setor público. Nada impede, igualmente, que possa ser repartido em subprograma, a critério da estruturação do orçamento.

Por seu turno, o **projeto** atua na persecução auxiliar consistente em um conjunto de operações visando a alcançar o objetivo de um programa. Configura, pois, um instrumento de programação envolvendo uma série de operações limitadas no tempo delas, resultando num produto que concorre para expansão ou aprimoramento da ação de governo.

Já a **atividade** constitui um conjunto de operações que não sofreu qualquer limitação temporal, pois realizadas de forma contínua e permanente. Pela mesma forma, é um instrumento de programação que visa alcançar a objetividade de um programa. Por conseguinte, dela decorre um produto responsável pela manutenção da ação governamental.

6.4. Tratamento dispensado às despesas públicas

O tratamento dispensado às **despesas públicas** não é destituído de certa razão prática. Na verdade, busca-se identificar as ações do setor público no plano de sua formulação programática por uma perspectiva funcional. Daí elegerem-se determinadas linhas de ações de governo que, além de permitirem suas ações mensuradas no curso da execução orçamentária, podem possibilitar seu controle pelas unidades administrativas.

Como se vê, além das funções tradicionais incorporadas, há outras ditadas pelas necessidades advindas das demandas cometidas ao poder público. Nessa linha, os entes autônomos da Federação se encarregarão de estabelecer suas estruturas programáticas, códigos e identificação de suas despesas, tomando por base os conceitos formulados na instrução normativa expedida pelo Ministério do Orçamento e Gestão, antes referida.

Tal discriminação das despesas sob uma perspectiva funcional atende ao que a respeito dispõem as regras consubstanciadas na legislação financeira disciplinadora da matéria²⁸, a denominada *reserva de contingência*²⁹, caracterizada por sua dotação global, constitui, por outro lado, fonte de recursos destinados à abertura de créditos adicionais, devendo, para tanto, ser identificada por código definido pelos três níveis de governo.

²⁸ Lei n. 4.320, de 17-3-1964, arts. 2º, § 1º, I, e 8º, § 2º.

²⁹ "O vocábulo *contingência* deriva do latim *contingentia* e é empregado para designar um evento futuro que poderá ser certo ou incerto. Daí por que a reserva de contingência configura a política econômico-orçamentária plasmada no princípio da compensação financeira, visando a suprimir ou restringir gastos para os quais as receitas previstas não sejam suficientes, em função de eventos imprevisíveis no futuro.

As *reservas de contingência* têm por escopo atender perdas que, conquanto sejam previsíveis, são episódicas, contingentes ou eventuais. Por justo motivo é que deve ser prevista em lei sua constituição, com vistas a enfrentar prováveis perdas decorrentes de situações emergenciais" (NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 49).

Do ponto de vista orçamentário, o planejamento resulta de uma combinação hierárquica entre o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias anuais e os orçamentos fiscais (CF, art. 165, I, II, III). Estes últimos devem-se compatibilizar com o plano plurianual para reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (CF, art. 165, § 7º).

A ideia central, pois, da classificação da despesa por função deu origem ao nascimento da figura do denominado orçamento-programa. Dentro dessa concepção o orçamento deixou de ser uma peça que contemplava apenas valores sem vinculação com programas, já que vinculados às dotações orçamentárias globais, como, por exemplo, o material de consumo, sem se saber em que funções foram empregadas.

Dessa maneira, as dotações ordinárias do orçamento público obedecem a uma programação própria estruturada previamente pelas diretrizes orçamentárias. Por essa lei, são estabelecidas as metas e prioridades da administração federal e orientação destinada à elaboração da lei orçamentária anual, nos termos do art. 165, § 2º, da CF, o que possibilita a contabilização do orçamento com os programas governamentais.

Não constituem mais os orçamentos meras peças onde se alocavam recursos financeiros sem a devida compatibilização com os programas que deveriam ser executados. Hoje, por essa sistemática adotada, torna-se exequível saber quanto efetivamente foi gasto com a função SAÚDE, por exemplo, já que todos os custos com sua realização foram apropriados na referida categoria funcional.

6.5. Supressão da padronização das matérias objeto dos programas

A prática do planejamento até então adotada pelo Poder Público revelou a inadequação da classificação programática que, objetivamente, dificultava a execução de ações ou mesmo de formulações nessa seara, posto não acompanhar a dinâmica da gestão administrativa em termos gerenciais. Assim, foram suprimidas as matérias objeto dos programas, a fim de evitar o engessamento do ato de planejar. Encetada no enquadramento se dá apenas com relação às funções que constituem um leque maior da tipologia escolhida.

Pelo aspecto conceitual formulado por De Plácido e Silva, o vocábulo *padronização* é empregado para designar, na terminologia jurídica, a

adoção de normas uniformes, de regras, que igualam a maneira por que se executam os serviços, e forma dos atos, que lhes são pertinentes. Traça, portanto, um modelo ou tipo, que deve ser seguido, sem qualquer alteração ou afastamento³⁰.

³⁰ *Vocabulário jurídico*. 28. ed, Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2009, p. 995.

Não se há de tomar como ponto de partida de *standard*, ou seja, um modelo estante cuja abordagem, meramente descritiva, não se coaduna com a realidade timbrada com a realidade vida. De toda forma, não se pode ignorar que o direito deve ser compreendido no plano da humanidade, em que deve refletir uma parametrização normativa suscetível de atender aos anseios sociais, econômicos e culturais da sociedade.

A tipologia equidistante da mutabilidade das coisas, imposta de forma unilateral, afasta qualquer esforço de criatividade no sentido do aperfeiçoamento imprescindível a qualquer projeto que tem o homem como eixo central de suas preocupações. O esboço dos elementos constitutivos da classificação programática não oferecia possibilidade de inovação nesse campo em razão de resultados positivos.

Se constatada que a classificação programática não se sustentava por razões de fundamental relevância, outra não poderá ser a decisão que promoveu a alteração de tal modelagem. Verificado o atrofimento do obsoleto, que permitiu abertura ao novo, transformou o modo de realização das tarefas orçamentárias dando ensejo ao caráter de funcionalidade escolhido para a elaboração do orçamento e pela total superação da classificação programática.

7. Referências bibliográficas

- DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1973.
- DICIONÁRIO DE ECONOMIA. *Planejamento*. São Paulo: Abril Cultural, 1985.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do DL n. 200/67*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- GANDIN, Danilo. *Planejamento como prática educativa*. São Paulo: Loyola, 1996, p. 18-19.
- MARTINS, Cláudio. *Curso de orçamento por programa*. Fortaleza: UFC, 1972.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 6.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (orgs.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- REZENDE, Fernando; DAIN, Sulamis. Reforma institucional, finanças públicas e controle dos gastos governamentais. *Revista de Pesquisa e Planejamento Econômico*. Rio de Janeiro: IPES, v. 15, ago. 1985.
- SAMPAIO, Egas Rosa. *Instituições de ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- SILVA, Benedito. *Teoria geral do planejamento*. Rio de Janeiro: FGV, 1964.

standard, ou seja, um mo- De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 28. ed. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2009.
e coaduna com a realidade Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
ode ignorar que o direi- JUANES, Oswaldo; FERREIRA, Otto. *Planejamento, orçamento e programação fi-*
eve refletir uma parame- a. Rio de Janeiro: Interciência, 1978.

onômicos e culturais de BINI, Tildo Noelmo. Planejamento governamental: política e programação or-
s, imposta de forma unia- atária. *Revista ABOP*, Brasília, n. 27, 1986.

erfeioamento impresc.
l de suas preocupações
mática não oferecia po
positivos.

o se sustentava por raz
que promoveu a alteraç
e permitiu abertura ao
rias dando ensejo ao c
nto e pela total superaç

São Paulo: Saraiva, 19
Abril Cultural, 1985
reforma administrativa

o: Loyola, 1996, p. 1
za: UFC, 1972.

o Brasil: promulgada

lder do (orgs.). *Com*
012.

da Silva. *Comentári*

l, finanças pública
mento Econômico.

neiro: Forense, 19
/1964.