

JOSÉ MAURICIO CONTI
FERNANDO FACURY SCAFF

Coordenação

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

Adilson Abreu Dallari • Alexandra Katia Dallaverde • Alessandro Octaviani • Ana Carla Bliacheriene • André Castro Carvalho • Andressa Guimarães Torquato Fernandes Rêgo • Bruno Mitsuo Nagata • Carlos Otávio Ferreira de Almeida • Celso de Barros Correia Neto • Cesar Augusto Seijas de Andrade • César de Moraes Sabbag • Cleucio Santos Nunes • Cristiane Coelho • Eliana Franco Neme • Emerson Cesar da Silva Gomes • Eurípedes Gomes Faim Filho • Fabrício Motta • Fernando Facury Scaff • Flávio Rubinstein • Flavio Tudisco • Francisco Cañal • Francisco Sérgio Silva Rocha • Franselmo Araújo Costa • Gabriel Loretto Lochagin • Guilherme Bueno de Camargo • Guilherme Jardim Jurksaitis • Helio Martins Tollini • Horacio Guillermo Corti • Izaias José de Santana • James Giacomoni • João Ricardo Catarino • José Augusto Moreira de Carvalho • José Mauricio Conti • José Roberto R. Afonso • Kiyoshi Harada • Kleber Luiz Zanchim • Luciano Ferraz • Luís Felipe Valerim Pinheiro • Luiz Alberto David Araujo • Marcelo Guerra Martins • Márcio Ferro Catapani • Marco Antonio Hatem Beneton • Marcos Nóbrega • Maria de Fátima Ribeiro • Maria Elisa Cesar Novais • Maurício Barros • Moacir Marques da Silva • Nazaré da Costa Cabral • Raquel Cavalcanti Ramos Machado • Renato Jorge Brown Ribeiro • Rodrigo Oliveira de Faria • Sandoval Alves da Silva • Sérgio Assoni Filho • Ursula Dias Peres • Valmor Slomski • Vasco Valdez • Wallace Paiva Martins Junior

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

Coordenação

JOSÉ MAURICIO CONTI

FERNANDO FACURY SCAFF

Adilson Abreu Dallari / Alessandra Katia Dallaverde / Alessandro Octaviani / Ana Carla Bliacheriene / André Castro Carvalho / Andressa Guimarães Torquato Fernandes Rêgo / Bruno Mitsuo Nagata / Carlos Otávio Ferreira de Almeida / Celso de Barros Correia Neto / Cesar Augusto Seijas de Andrade / César de Moraes Sabbag / Cleucio Santos Nunes / Cristiane Coelho / Eliana Franco Neme / Emerson Cesar da Silva Gomes / Eurípedes Gomes Faim Filho / Fabrício Motta / Fernando Facury Scaff / Flávio Rubinstein / Flavio Tudisco / Francisco Cañal / Francisco Sérgio Silva Rocha / Franselmo Araújo Costa / Gabriel Loretto Lochagim / Guilherme Bueno de Camargo / Guilherme Jardim Jurksaitis / Helió Martins Tollini / Horacio Guillermo Corti / Izaías José de Santana / James Giacomoni / João Ricardo Catarino / José Augusto Moreira de Carvalho / José Mauricio Conti / José Roberto R. Afonso / Kiyoshi Harada / Kleber Luiz Zanchim / Luciano Ferraz / Luís Felipe Valerim Pinheiro / Luiz Alberto David Araujo / Marcelo Guerra Martins / Márcio Ferro Catapani / Marco Antonio Hatem Beneton / Marcos Nóbrega / Maria de Fátima Ribeiro / Maria Elisa Cesar Novais / Maurício Barros / Moacir Marques da Silva / Nazaré da Costa Cabral / Raquel Cavalcanti Ramos Machado / Renato Jorge Brown Ribeiro / Rodrigo Oliveira de Faria / Sandoval Alves da Silva / Sérgio Assoni Filho / Ursula Dias Peres / Valmor Slomski / Vasco Valdez / Wallace Paiva Martins Junior

© desta edição [2011]

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

ANTONIO BELINELO

Diretor responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda

Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450

CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

0697

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT

(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sac@rt.com.br

Visite nosso site: www.rt.com.br

Impresso no Brasil [09-2011]

Profissional

Fechamento desta edição [31.08.2011]



ISBN 978-85-203-2980-1

ORÇAMENTO, EFICIÊNCIA E PERFORMANCE BUDGET

MARCOS NÓBREGA

Mestre e Doutor em Direito com Pós Doutorado na Harvard Law School. Professor na Faculdade de Direito do Recife – UFPE.

RESUMO: Tema de grande relevo no planejamento no Brasil, o orçamento, em especial, e o direito financeiro, em geral, ainda apresentam sensível déficit doutrinário. Em estrita comparação com a sua disciplina acólita – direito tributário – a produção acadêmica sobre esses temas tem sido deficiente. Isso bem reflete a pouca importância que o princípio constitucional do planejamento tem recebido de políticos, eleitores, juristas e aplicadores do direito. Felizmente nos anos recentes essa lacuna vem sendo preenchida e o direito financeiro e orçamentário vem ganhando contornos mais doutrinários, descortinando seus aspectos mais importantes e revelando suas incoerências e deficiências. Descortinar a essência dos orçamentos, bem como impulsioná-los a temas até então não conduzidos pela doutrina pátria, parece ser premente. Nesse contexto, o tema da *performance budget* (PB) ganha relevo, não apenas pelo destaque que vem tendo em universidades e institutos multilaterais pelo mundo afora, mas com instrumento de concretização de princípios constitucionais que para o jurista soam tão caros, exemplo do planejamento, a transparência e a eficiência.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento – Planejamento – *Performance budget* – Direito financeiro.

ABSTRACT: The Budget and Financial law have been themes of great importance in planning in Brazil, even though there is still a huge doctrinal deficit about these issues. In comparison with its strict discipline acolyte – tax law – the scholarship on these issues has been deficient. This reflects the low priority that budget and financial law have received from politicians, voters, lawyers and law enforcers. Fortunately in recent years this gap has been filled and these themes have gained more doctrinal boundaries, unveiling its most important and revealing their inconsistencies and shortcomings. Uncover the essence of budgets, and propel them to subjects hitherto conducted by the doctrine homeland, seems to be pressing. In this context, the subject of performance budget (PB) becomes important, not only by the prominence that comes with a multilateral institutions and universities around the world, but an instrument of implementation of constitutional principles to the lawyer that sound so relevant, such as planning, transparency and efficiency.

KEYWORDS: Budget – Planning – Performance budget – Financial law.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Origens do orçamento – 3. Aspectos econômico, político e jurídico do orçamento: 3.1 Aspecto econômico; 3.2 Aspecto político; 3.3 Aspecto jurídico – 4. Peças orçamentárias na Constituição: 4.1 Plano plurianual; 4.2 Lei orçamentária anual; 4.3 Lei de diretrizes orçamentárias: 4.3.1 Anexo de metas fiscais; 4.3.2 Anexo de riscos fiscais – 5. Orçamento por resultados – *Performance budget* – 6. Problemas – 7. Conclusões – 8. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Tema de grande relevo no planejamento no Brasil, o orçamento, em especial, e o direito financeiro em geral, ainda apresentam sensível déficit doutrinário. Em estrita comparação com a sua disciplina acólita – direito tributário – a produção acadêmica sobre esses temas tem sido deficiente. Isso bem reflete a pouca importância que o princípio constitucional do planejamento tem recebido de políticos, eleitores, juristas e aplicadores do direito. Felizmente nos anos recentes essa lacuna vem sendo preenchida e o direito financeiro e orçamentário vem ganhando contornos mais doutrinários, descortinando seus aspectos mais importantes e revelando suas incoerências e deficiências.

Descortinar a essência dos orçamentos, bem como impulsioná-los a temas até então não conduzidos pela doutrina pátria, parece ser premente. Nesse contexto, o tema da *performance budget* (PB) ganha relevo, não apenas pelo destaque que vem tendo em universidades e institutos multilaterais pelo mundo afora, mas com instrumento de concretização de princípios constitucionais que para o jurista soam tão caros, exemplo do planejamento, a transparência e a eficiência.

Para tanto, faremos breve análise dos diplomas orçamentários esculpido no texto constitucional para em seguida discutirmos desempenho dos programas governamentais e como o sistema orçamentário pode entronizar essas informações pelo instrumento do orçamento de performance, ou *performance budget*.

Longe de esgotar o assunto – ainda em aberto em vários países do mundo – se pretende lançar na doutrina pátria a discussão de se e como os orçamentos poderiam ser instrumentos para a melhoria dos gastos públicos no Brasil.

2. ORIGENS DO ORÇAMENTO

O que difere o orçamento público dos outros tipos elaborados nas empresas privadas. Os orçamentos, em linhas gerais, são instrumentos de planificação financeira com o objetivo de servirem a certa racionalidade econômica fundada na busca do lucro, a razão de ser suprema do mercado. Dessa forma, os orçamentos das empresas privadas visam planejar formas de maximização dos lucros.

O orçamento público responde a uma problemática diferente, posto que não existe “lucro”, no senso monetário do termo, nos orçamentos estatais. As previsões

contidas nos orçamentos públicos refletem as preocupações, as necessidades da sociedade e se caracterizam por previsões de receita e autorizações de despesas. Assim, segundo Bouvier,¹ o orçamento público se presta a responder três intrigantes questões: (a) quais os serviços e bens que o Estado vai oferecer gratuitamente à população; (b) quem suportará e que meios se dará o custo do financiamento desses serviços; (c) e quais serão as consequências para a economia global das relações financeiras exteriores da nação. Aí reside a diferença básica entre orçamentos privados, dos orçamentos públicos: o interesse público estará presente neste último.

A origem dos orçamentos é remota e vários autores afirmam que se deu na Inglaterra no século XIII com a Magna Carta que, em seu art. 12, estabelecia:

“Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, se não pelo conselho como, é certo com o fim de resgatar a pessoa do rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante”.

Estávamos sobre a égide do Governo do Príncipe João Sem-Terra que se caracterizou pelas arbitrariedades, sobretudo no que se refere às exigências tributárias extorsivas à população. A Magna Carta estabeleceu uma espécie de reação dos barões feudais aos excessos provocados e, dessa forma, o art. 12 representava que todo tributo que fosse cobrado deveria ter o consentimento do Conselho do Reino. Nota-se que o dispositivo em questão não fala sobre a questão das despesas, embora já se observe uma preocupação com um embrião de orçamento público. Muito embora a maioria dos estudiosos estabeleça como origem do orçamento a experiência da Inglaterra, Eliomar Baleeiro chama a atenção para o desenvolvimento das “cortes” na península ibérica que teria se originado entre os séculos XI e XII e representavam grandes assembleias compostas por integrantes do Clero e da Aristocracia para concessão de tributos extraordinários solicitados pela Coroa em certos casos especiais. Antes da Magna Carta de João Sem-Terra, a cidade de Coimbra, em Portugal, em 1211, já tinha concebido algo aproximado ao orçamento e que existe um documento datado de 31 de março de 1021 de autoria do Rei Afonso VI que fala da autorização para cobrança de tributos extraordinários mediante autorização dos contribuintes.

Parece-nos que a experiência inglesa foi mais contundente, daí o seu estabelecimento como marco da origem do orçamento público. Assim, essa reação ao poder indiscriminado do monarca quanto à imposição tributária ganhou força ao longo dos séculos, na Inglaterra, e teve um novo ponto de inflexão no século XVII quando se estabeleceu a chamada “revolução gloriosa”. Tratou-se de um conflito no ano de 1688 entre o Rei Carlos II e o parlamento inglês, desta pendenga originou-se o famoso Bill of Rights que estabeleceu uma separação mais contundente entre as

1. BOUVIER, Michel et al. *Finances publiques*. 4. ed. Paris: LGDJ, 1998.

finanças do Reino e as finanças da coroa, consubstanciada na parêmia *no taxation without representation*.

A experiência inglesa avançou ainda durante todo o século XIX quando o orçamento reiteradamente foi aperfeiçoado e valorizado como instrumento de política econômica e financeira do Estado. Nesse sentido, Giacomoni observa que experiência inglesa é importante sob dois aspectos: primeiro por ter dado um embasamento técnico e científico ao orçamento e, o que talvez tenha sido mais importante, lastreada pela potência econômica e política que era a Inglaterra de então, ter divulgado práticas orçamentárias em diversos países do mundo.

A França recebeu com muita intensidade os ventos que sopravam da Inglaterra e as mudanças nos orçamentos começaram a se fortalecer com a revolução de 1789 e ganharam muito impulso a partir de 1831, quando o controle parlamentar sobre os orçamentos passou a ser completo. A experiência francesa notabilizou-se pelos estabelecimentos de muitos dos conceitos e das técnicas orçamentárias ainda hoje utilizadas, como, por exemplo, o princípio da anualidade do orçamento, a necessidade de votação prévia da lei orçamentária, o princípio da universalidade, pelo qual o orçamento deve ter todas as previsões de receitas e autorizações de despesas, e o princípio da não vinculação de receita que estabelecia que as receitas da Coroa deveriam ficar livres para serem alocadas segundo juízo político.

É claro que muito de todas essas influências, de todas essas transformações que aconteciam no velho mundo, tiveram impacto na Revolução Americana e na independência dos EUA. Os americanos foram pródigos em absorver em suas instituições nascentes as experiências francesa e inglesa, nesse sentido, o orçamento não poderia ficar de fora. Da experiência norte-americana, Torres acredita ter surgido o chamado “estado orçamentário” conforme ele mesmo explica: “A particular dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização de despesas, e que surge com o próprio Estado moderno”²

Uma análise aprofundada da história das práticas orçamentárias nos EUA atravessa todo o século XIX com um completo rol de inovações. No entanto, um marco importante da experiência norte-americana se deu no período imediatamente após a Segunda Guerra Mundial, quando as experiências de planejamento utilizadas na guerra pelos militares foram absorvidas na gestão pública americana. Essas mudanças foram baseadas nos trabalhos da chamada comissão Hoover (Comissão de Organização do Setor Executivo do Governo) que propunha, em 1949, que o orçamento federal sofresse uma reformulação para a adoção de funções, atividades e projetos, o que se convencionou chamar de orçamento de desempenho. Tal iniciativa foi aceita em 1950 quando o orçamento americano passou a contemplar essa

2. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. vol. 5.

revolução no planejamento que ganha relevo nos anos 70 e 80, culminando com as reformas orçamentárias dos anos 90 cujo *gramm rudman act* e o *budget enforcement act* são referências.

3. ASPECTOS ECONÔMICO, POLÍTICO E JURÍDICO DO ORÇAMENTO

3.1 Aspecto econômico

A análise do aspecto econômico do orçamento confunde-se com a história econômica desde o século XVIII. A industrialização, realizada sob o signo do *laissez faire, laissez passer*, criou um quadro dramático de miséria humana, gerada pela exploração ilimitada da mão de obra pelo capital. Nesse quadro, por vezes obscuro, surgiram contestações às liberdades burguesas, caracterizadas, sob perspectivas diferentes, pelo marxismo, o socialismo utópico e a doutrina social da Igreja Católica. Todas elas questionavam o capitalismo selvagem que fora criado e nutrido sob a sombra do capitalismo liberal.

Assim, passou a ser consenso a ideia que o Estado não deveria intervir na economia, ou seja, não deveria intervir na “ordem natural das coisas”, mesmo que fosse para defender a propriedade. Malgrado esse “estado de artes” da ciência econômica, todo conhecimento científico, ou seja, a epistemologia passou por uma profunda transformação a partir do início do século XX, a ciência deixa de apresentar aquele determinismo de outrora. O mundo não era mais perfeito e muito menos regido por leis universais. A teoria da relatividade de Einstein, o princípio da incerteza de Heisenberg, a estatística estocástica (...) Tudo isso contempla que estávamos discutindo uma ciência que não era mais perfeita e acabada, mas sim probabilística e caótica.

A economia também apresentou essa transformação. As graves crises mundiais do final dos anos 20 do século passado colocaram em xeque todo receituário liberal para combatê-la. Esse, sem dúvida, foi o período da mais profunda crise passada pela ciência econômica desde a sua existência com a obra de Smith.³ Essas imperfeições do liberalismo, aliado à inoperância dos mercados em se autorregular e alcançarem o equilíbrio conduziu a um novo papel que o Estado deveria ocupar na economia. Nesse quadro, o desemprego crônico levou milhões de indivíduos ao total desespero, sobretudo num dos países mais ricos e mais prósperos da segunda Revolução Industrial, os EUA. Dessa forma, uma nova maneira de encarar o papel do Estado perante a economia teve que ser rediscutida.

A intervenção do Estado passou a ser a saída para essa profunda crise paradigmática. O New Deal, programa de reconstrução econômica do presidente Roosevelt

3. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. 3. ed. São Paulo: Hemus, 2008.

nos Estados Unidos, capitaneou esse novo fenômeno que consistia basicamente no aumento substancial das despesas com obras, reflorestamento e outros diversos serviços públicos. É bom lembrar que paralelamente foi feito um esforço muito grande nas chamadas despesas de transferência que visavam mudar o perfil da redistribuição de renda nacional, como, por exemplo, gastos de previdência social.

No entanto, o ousado programa de Roosevelt carecia de embasamento teórico mais sólido, dessa forma, coube a um economista inglês, John Maynard Keynes, desenvolver a teoria que revolucionou o período. Essas ideias, teoricamente formuladas, surgiram em 1936, quando foi publicada a sua mais importante obra e talvez o mais influente ensaio econômico do século XX.⁴ Nessa obra-prima, que rompeu com os postulados clássicos, sustentava que não havia antagonismo entre consumo e investimento, assim o produto nacional bruto se dividia em uma parte que seria consumida e outra parte que seria poupada e esta alimentaria os investimentos. Logo, se os empresários não investirem tudo que fosse economizado no desenvolvimento, a economia não entraria no ciclo de crescimento. Esse é apenas um dos pontos da teoria keynesiana que rompe com a mística de que a sociedade precisa poupar cada vez mais para se desenvolver.

A partir daí os Estados passaram a intervir fortemente nas economias nacionais e os orçamentos refletiram e serviram de instrumento para essa intervenção, ou melhor, para o planejamento de programas intervencionistas. Nesse período, o grande estigma do equilíbrio orçamentário foi rompido e passamos a ter sistematicamente orçamentos que incrementavam a política de gastos públicos em detrimento da arrecadação de receitas, o que ficou conhecido na doutrina como orçamentos de déficits sistemáticos. O próprio Aliomar Baleeiro⁵ foi sutil ao abordar o tema: “O equilíbrio orçamentário é desejável em certos casos. Pode ser impossível e inelutável em outros. E será nocivo em circunstâncias especiais”. Logo, a partir daí, o déficit orçamentário passou a ser não simplesmente tolerado, mas, muitas vezes, desejado.

Esse parâmetro intervencionista durou várias décadas e foi responsável por um extraordinário crescimento econômico em diversos países, sobretudo no Brasil que apresentou, no período, taxas de crescimento do seu produto interno bruto notáveis. No entanto, a política intervencionista entrou em exaustão, vítima dos seus próprios excessos. A prática demonstrou aumentos contundentes no endividamento público que estrangulou o crescimento econômico, revelando uma grande dificuldade de estabelecimento de uma relação estável entre a dívida e o PIB. O aumento dos déficits públicos nos anos 70 e 80 fez surgir a clara percepção de que

4. KEYNES, John Maynard. *A teoria geral do emprego do juro e da moeda*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. Coleção Os Economistas.

5. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 415.

a crise de confiança nas dívidas públicas determinava a elevação da taxa de juros, comprimindo gastos orçamentários e comprometendo o crescimento econômico. Assim, já a partir desse período uma série de leis, em diversos países, vêm surgindo no sentido de evitar déficits fiscais crônicos.

A partir dos anos 80, inicialmente por meio das medidas inovadoras da Inglaterra e também dos EUA, a ideia majoritária em termos de orçamento passou a ser o retorno a parâmetros de equilíbrio, à volta àquelas ideias clássicas em que o orçamento deveria, em última instância, apresentar a neutralidade. Dessa maneira, o equilíbrio fiscal passa a ser o grande fator relevante, na medida em que dá condições que o país possa manter uma trajetória estável de desenvolvimento, sobretudo nos países pobres, o descalabro fiscal e o descontrole financeiro levou praticamente as economias nacionais à bancarrota e a total impossibilidade de prover o país de políticas sociais eficazes.

Ocorre que as fórmulas que possibilitam a tomada de decisões no âmbito do processo orçamentário são voltadas para os impactos das despesas públicas no exercício financeiro cujo orçamento esteja em execução. Muito pouca atenção tem sido dispensada para os impactos financeiros diferidos no tempo, ou seja, quais os impactos financeiros que ocorreriam nos exercícios posteriores, esse é um dos maiores desafios para a teoria do orçamento moderno em sua vertente econômica.

Muito vem sendo discutido no âmbito dos Estados Unidos e da OCDE sobre a possibilidade de termos orçamentos bianuais, ou mesmo orçamentos que possibilitem um horizonte de planejamento de médio e longo prazo. Esse é o grande desafio na vertente econômica dos orçamentos modernos, qualquer ação tomada hoje terá impactos nos exercícios seguintes os quais devem ser estimados e planejados.

Dessa forma, as peças orçamentárias vêm ganhando relevo muito maior, primeiramente porque apresentam uma preocupação com a estabilização fiscal apresentando metas de redução de déficits orçamentários e controle da dívida pública. Estabelecem também um horizonte de planejamento plurianual que fortalece o gestor na tomada de decisões

A prática corrente no Brasil era transformar o orçamento em uma espécie de quimera, um sonho, em que o gestor deveria estabelecer todos os seus desejos, muitas vezes, prometidos ainda durante a campanha eleitoral. Assim, e com base no princípio do equilíbrio orçamentário, para que se pudesse ter uma autorização para um montante tão elevado de despesas, era necessário superestimar as receitas. Não era incomum encontrarmos em pequenos municípios situações em que a receita arrecadada no exercício anterior girava em torno de cinco milhões de reais ao passo que a proposta orçamentária para o ano seguinte previa 60 milhões de reais de arrecadação. Ora, somente uma grande e extraordinária mudança econômica na região poderia chancelar tal nível de receitas.

Como corolário desse problema da superestimação das receitas do orçamento, outra má prática surge: a Lei 4.320/1964 determina que para abertura de créditos

suplementares há necessidade de autorização legislativa e que esta pode vir contemplada na própria lei orçamentária anual (Lei 4.320/1964). Dessa forma, não é incomum encontrarmos orçamentos em que a autorização para suplementação do mesmo corresponderia a 40%, 50% e até 60% da despesa autorizada. Como orçamento era fictício e as receitas eram previstas em valores, muitas além da capacidade econômica do ente, se dava um absoluto desrespeito ao planejamento, posto que o Executivo, pura e simplesmente, passava a executar o orçamento mediante decretos, posto que 40% ou 50% de suplementação era muito mais do que “o orçamento real”. Nesse sentido, é bom lembrar, a Lei de Responsabilidade Fiscal falhou por ter sido omissa no estabelecimento de regras para combater esse mal.

Paralelamente, o orçamento também tinha por prática a subestimação de despesas, não considerando aquelas despesas que extrapolavam o exercício ou que pudessem trazer impactos em exercícios posteriores. Isso é o que a doutrina considera como “deficiências intertemporais do processo orçamentário” que acabam gerando déficits fiscais e dívidas que pressionam as contas públicas por bastante tempo. A solução para esse problema é a formulação mais rigorosa do orçamento, englobando as metas e previsões e, sobretudo, estabelecendo como meta principal a manutenção da relação dívida/PIB.

3.2 Aspecto político

Já vimos anteriormente que o orçamento representou uma importante maneira de organização das finanças públicas, no entanto, as primeiras manifestações, ainda na Idade Média, caracterizaram uma supremacia, para não dizer arbítrio, do soberano em relação ao contribuinte. Dessa forma, o orçamento floresceu como um instrumento de fiscalização financeira dos governantes, uma forma de contingência a gastos perdulários com guerras e outras despesas dissociado dos interesses coletivos.

A partir do surgimento do orçamento como forma de discussão das necessidades da coletividade, sobrevém o poder do parlamento no sentido de apreciar os planos orçamentários propostos pelo Executivo. É claro que esse estado de coisas se fortalece no século XVIII sob os ventos da Revolução Francesa quando as camadas populares ganharam representatividade e quando nos submetemos, de fato, ao estado de direito. Nessa situação institucional democrática, o fortalecimento do parlamento como forma de apreciação das peças orçamentárias ganhou mais vivacidade, além de ensejar o fortalecimento dos instrumentos de planejamento como técnicas a serem utilizadas para respaldar os interesses coletivos.

Hoje, sobrevém no espaço público o fortalecimento da cidadania (basta ver o que discutimos de Reforma do Estado no tópico anterior) e o parlamento tem importante papel nessa realidade. No entanto, surge em diversas localidades do Brasil o chamado “orçamento participativo” que representa uma forma de incentivo da

participação popular nas propostas orçamentárias. Para tanto cabe uma reflexão mais aprofundada sobre os orçamentos participativos.

3.3 Aspecto jurídico

Muito se discute na doutrina sobre a natureza jurídica do orçamento e podemos observar as divergências doutrinárias sobre quatro aspectos. A primeira corrente defende a tese, baseada nos trabalhos pioneiros de Honnel,⁶ de que o orçamento é sempre uma lei, posto que emana do Poder Legislativo. Trata-se de uma visão meramente formal das leis orçamentárias que estariam desprovidas de qualquer conteúdo jurídico. A segunda visão adota a ideia de que as leis devem ser classificadas segundo seu conteúdo jurídico e não somente com base nos órgãos das quais emanam. Dessa forma, embora o orçamento apresente intrinsecamente a forma de lei, trata-se na verdade de um mero ato administrativo.

Uma terceira corrente, que ganhou grande expressão, é aquela capitaneada por Léon Duguit⁷ que também entende que o orçamento é um simples ato administrativo, no entanto, apenas no que se refere à parte da autorização das despesas, pois as regras orçamentárias que autorizam a cobrança e arrecadação de tributos não devem ser consideradas meros atos administrativos, mas leis de conteúdo material.

Por fim, a visão de Gaston Jéze,⁸ segundo a qual o orçamento, em nenhuma de suas partes, poderia ser considerado como lei, tanto quanto à sua natureza como quanto ao seu conteúdo. Trata-se apenas de peças que têm aparência de lei e dessa forma, entende Jéze, que tanto a parte que autoriza despesas como aquela que prevê as receitas são meros atos administrativos. No que se refere às receitas, as previsões inscritas no orçamento seriam apenas estimativas, apenas hipóteses de trabalho suscetíveis de serem revisadas, para cima ou para baixo, segundo circunstâncias de natureza econômica. No que pertine às despesas, as autorizações contidas no orçamento não dão a certeza da sua execução, ficando submetidas aos recursos disponíveis. Jéze considera os orçamentos como meros atos-condição que seriam aqueles editados mediante situações estabelecidas por outros tipos de atos, os chamados atos regra que regulamentam situações gerais e impessoais.

De fato, o tema é polêmico, uns defendendo a tese que o orçamento seria lei meramente formal e outros vendo no orçamento o caráter impositivo, o caráter de lei material. O orçamento apresenta algumas particularidades que o diferenciam das demais leis. Em primeiro lugar, tem vigência temporária, adstrita ao exercício financeiro, além disso, possui uma série de restrições impostas pela

6. Apud ROSA JÚNIOR, Luiz Emigdio. *Direito financeiro e direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 76.

7. Apud BALEEIRO. Aliomar. Op. cit.

8. Idem.

Constituição Federal no que se refere às emendas parlamentares e aos trâmites na Casa Legislativa.

Aqueles que defendem a ideia de que a lei orçamentária seria uma lei de caráter material que criaria direitos e, portanto, direito subjetivos públicos ao cumprimento do orçamento, o fazem voltados para as receitas. Em diversos países entende-se que a lei orçamentária, de fato, autoriza a modificação de tributos desde que uma lei substantiva assim preveja, como, por exemplo, na Constituição Espanhola. No Brasil, vem ganhando seguidores a ideia do chamado “orçamento impositivo”, sob o argumento de que a frustração popular diante da não execução por parte do Executivo das autorizações constantes no orçamento deve ser evitada.

A defesa da tese do orçamento como lei formal inicia-se sob um argumento procedimental, posto que os orçamentos são propostos pelo Poder Executivo e devem obrigatoriamente ser apreciados e votados pelo Parlamento, conforme esposta entendimento de Baleeiro:⁹ “Formalmente, o orçamento não difere das demais leis. Apresenta redação como as leis, recebe o número de ordem na coleção desta, resulta de projeto iniciado na Câmara dos deputados, é objeto de sanção e poderá ser vetado, como já aconteceu no Brasil”. Segundo Torres, a teoria da lei formal surgiu na Alemanha no contexto de disputas acirradas entre o monarca e o parlamento.¹⁰ No momento em que se entende que a lei orçamentária é um comando destituído de caráter material, ou seja, privado de regra jurídica, a influência superior no que se refere ao planejamento orçamentário será dada pelo Poder Executivo. Ainda hoje, na Alemanha, prepondera a ideia de lei sob o caráter formal e o próprio Tribunal Constitucional Alemão vem sistematicamente diminuindo a eficácia do orçamento público negando a existência de direito subjetivo público à aplicação das autorizações contidas no mesmo.

Um dos primeiros juristas brasileiros a caracterizar, segundo a doutrina de Jêze, a natureza jurídica do orçamento como lei formal foi Baleeiro, que observou, à luz da Constituição de 1946, a impossibilidade de lei orçamentária criar tributo. Torres também entende que a teoria da lei formal é a que mais se adapta ao sistema constitucional brasileiro e sustenta sua tese no fato de que muitos juristas ao longo do tempo corroboram esse entendimento, tais como Carlos Maximiliano, Bilac Pinto, Amílcar Falcão e Francisco Campos.¹¹

Malgrado toda discussão de ordem doutrinária, entendemos que a teoria da lei formal, já consagrada, conforme vimos, no direito brasileiro se adapta com muito mais propriedade à nossa realidade. O argumento da frustração popular diante da não execução dos programas contemplados no orçamento deve ser visto não como

9. BALEEIRO. Aliomar. Op. cit.

10. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit.

11. Idem.

uma falha do conceito formal de orçamento e sim como a fragilidade dos nossos instrumentos de planejamento. O orçamento deve ser tratado como autorização, posto que a realidade econômica, as adversidades, a mudança do contexto no qual está inserida a execução orçamentária, e até mesmo a mudança de planos de determinado Governo podem ensejar a não execução de programas já contemplados nas peças orçamentárias.

4. PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO

4.1 Plano plurianual

O plano plurianual foi uma inovação trazida pela Constituição de 1988 que em seu art. 165 consignou:

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

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

§ 1.º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O PPA representa um esforço de estabelecer um planejamento de longo prazo no setor público brasileiro, tanto que terá uma vigência quadrienal segundo estabelece a própria Constituição Federal. Quatro aspectos chamam a atenção para o conteúdo do PPA: (a) forma regionalizada; (b) diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal; (c) para as despesas de capital ou outras delas decorrentes; (d) para programas de duração continuada.

A primeira questão que surge é a perfeita inteligência do termo regionalizada, posto que o texto constitucional não esclarece se estamos tratando de regiões geográficas, regiões político-administrativas ou outro qualquer critério aleatório. Pelo menos no Governo federal, o âmbito da regionalização foi dado às cinco regiões tradicionalmente existentes e em cada Estado, a regionalização foi considerada para cada microrregião. O problema maior está nos municípios que, por sua dimensão reduzida, não têm a possibilidade de repartir a ação estatal por regiões, no entanto, nada impede de se fazer um planejamento por distritos ou bairros, como ocorre nos municípios maiores.

Outro ponto importante do plano plurianual é a questão das despesas de capital. Segundo a Lei 4.320/1964 a despesa orçamentária é dividida nas seguintes categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital. Trata-se de uma

classificação para fins de registro contábil, e nesse aspecto as despesas de capital são divididas em inversões financeiras, investimentos e transferências de capital. Segundo Reis¹² há uma tendência na contabilidade pública moderna de fusão dos conceitos de inversão financeira e investimento posto que a diferenciação entre ambos é eminentemente econômica. Assim as despesas de capital são aquelas que contribuiriam para o aumento do patrimônio do Estado.

Nota-se que a despesas de capital apresentam uma posição central no plano plurianual, no que se refere às despesas que ultrapassarem mais de um exercício, como, por exemplo, a construção de uma ponte, ou mesmo de um novo prédio público. Caso essas despesas estejam contempladas nos orçamentos anuais e não esteja nos planos plurianuais serão consideradas ilegais e estariam infringindo o princípio do planejamento público. Além da preocupação com as despesas de capital, os planos plurianuais deverão dispor sobre aquelas despesas decorrentes das despesas de capital. Trata-se de uma inovação importante, posto que diante da construção de um novo prédio público, por exemplo, as despesas de custeio para manutenção deste prédio, sem dúvida aumentariam bastante e dessa forma devem ser planejadas e quantificadas.

Por fim, o PPA deve dispor sobre os programas de duração continuado e aí reside um ponto polêmico da doutrina. Na verdade, exceto os investimentos, que têm prazos de início e conclusão, boa parte das ações governamentais são continuadas, como, por exemplo, manutenção e conservação de obras, ações de natureza social. Como então colocar no plano governamental todo esse enorme contingente de despesas que têm uma natureza de se prolongarem no tempo. Sobre esse aspecto, o governo federal dá uma interpretação restritiva considerando ações de natureza continuada apenas aquelas despesas advindas de programas de natureza finalística, ou seja, que correspondam a prestação de serviços à comunidade. É uma forma de tentar compreender o que quis dizer o legislador constituinte dando interpretação mais restritiva ao dispositivo.

4.2 *Lei orçamentária anual*

A Constituição Federal determina em seu art. 165 o seguinte:

“Art. 165. (...)

§ 5.º A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

12. REIS, Heraldo da Costa; MACHADO, J. Teixeira. *A Lei 4.320 comentada*. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”.

A “pedra de toque” do planejamento público é o orçamento anual que vem passando por modificações e ganhando dimensões mais amplas desde o estabelecimento das suas diretrizes básicas na Constituição Federal de 1988. Na Carta Magna, o orçamento anual foi dividido em três orçamentos: orçamento fiscal; seguridade social; e investimento das empresas.

Pela sua dimensão global, o orçamento fiscal constitui o mais importante dos três orçamentos, englobando poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Também inclui as fundações públicas. É no orçamento fiscal que estarão consignadas as dotações, as autorizações, para que as despesas do poder público possam ser efetivadas. O orçamento fiscal terá seu sucesso diretamente relacionado com a aplicação e a elaboração das peças orçamentárias de médio e longo prazos – LDO e PPA.

O orçamento de seguridade social deve abranger as entidades e órgãos vinculados aos desdobramentos constitucionais desse tipo de atuação do poder público, como saúde, previdência social e assistência social, dando uma dimensão bastante ampla, posto que deve considerar todas essas ações vinculadas à administração direta, indireta, além dos fundos de fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Esse orçamento é importante, pois seu detalhamento, pela Constituição Federal, em muito foi válido, posto que as ações de seguridade social do país eram praticamente uma caixa preta, sobretudo se considerarmos que os valores envolvidos são vultosos. Outra novidade incorporada ao orçamento da seguridade social foi o fato que, tradicionalmente, as autarquias previdenciárias tinham seus orçamentos aprovados por decreto presidencial e agora com esse novo disciplinamento devem seguir os trâmites normais de elaboração e aprovação orçamentárias.

Por fim, o orçamento do investimento das empresas, que sinaliza a preocupação do constituinte de 1988 com agigantamento e com a descentralização das ações estatais. É fato, sobretudo nos 80, o crescimento acelerado das empresas públicas e sociedades de economia mista e o controle apartado do orçamento dessas empresas se faz salutar, diante da presença cada vez mais constante delas no ambiente econômico e da prestação de serviço. Resta lembrar que o orçamento de investimento das empresas não leva em consideração receitas e despesas operacionais, posto que só voltados para as despesas e receitas de investimento. A Lei de Responsabilidade Fiscal mostra uma clara preocupação com esses tipos de empresas, criando o conceito de “empresa estatal dependente”, que seriam aquelas que receberiam recursos do ente para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária (LRF, art. 2.º, III).

Segundo a LRF, o projeto de lei orçamentária deverá conter:

Demonstrativo anexo evidenciando a compatibilidade da programação que o integra com os objetivos do Anexo de Metas Fiscais, de que trata o § 1.º do art. 4.º da LRF; demonstrativo, também anexo, regionalizado, do efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (CF, art. 165, § 3.º), além das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias; reserva de contingência, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão os estabelecidos na LDO.

Nota-se, pois, que o elo final do planejamento é o orçamento anual e nesse ponto merece destaque a chamada reserva de contingência que tem função restrita: atender a passivos contingentes e outros riscos capazes e eventos fiscais imprevistos.

4.3 *Lei de diretrizes orçamentárias*

O sentimento majoritário na comissão referente à matéria financeira na constituinte de 1988 foi que o processo orçamentário conduzido desde a Constituição de 1946 tinha promovido a diminuição paulatina das prerrogativas legislativas no trato de matéria orçamentária.

A ideia original de uma lei que antecederia a lei orçamentária surgiu pela primeira vez durante os trabalhos da comissão temática. Segundo o debate que se travou, o Executivo deveria elaborar um projeto de lei orçamentária baseado em critérios e orientações preestabelecidos, antecipadamente submetidas ao Legislativo. Na oportunidade, essa peça recebia o nome de “proposta de distribuição de recursos”. A ideia surgiu para rechaçar a proposta de um orçamento bianual, calcado na experiência norte-americana e da Grã-Bretanha, partindo do princípio de que o horizonte de planejamento bianual mais se adequava à realidade de um país como o nosso, no entanto a tese do orçamento bianual na constituinte de 1988 não vicejou.

A ideia da LDO surge então do amálgama desses pensamentos expostos na constituinte. A sua forma final foi decidida durante os trabalhos da comissão de sistematização, ficando determinado que a LDO deveria definir metas e prioridades para exercícios subsequentes, bem como orientar a elaboração do orçamento anual. A fundamental deliberação partiu do princípio de que o legislativo teria maior e melhor participação no processo orçamentário caso pudesse analisar um pré-orçamento.

A instituição das Leis de Diretrizes Orçamentárias no Brasil também foi fruto da experiência de outros países. As influências mais marcantes foram da então República Federal da Alemanha, que em sua Lei Fundamental aponta a existência de

um prévio orçamento que estabelecerá as metas para a elaboração do orçamento anual,¹³ e, sobretudo, da experiência francesa.

O caso francês é exemplar. Trata-se de um longo processo evolutivo que surge com a chamada “lei dos máximos” em 1948, passa pelo Decreto de 1956 e culmina com a “lei orgânica” de 1959, que regulamentava dispositivo da Constituição da 5.^a República, em 1958. Por esse disciplinamento, existe uma “lei de finanças” que se divide em duas partes: uma lei prévia, que determinava o montante, a aplicação de receitas e os gastos do Estado, autorizando para cada ano, os gastos para o ano subsequente. A segunda parte dessa lei seria o chamado *budget* que corresponderia ao orçamento propriamente dito, no qual seriam discriminadas todas as receitas e despesas do Estado. Na verdade, a segunda parte da lei de finanças (*budget*) significa apenas um detalhamento contábil, posto que a sua primeira parte encontra-se encarregada de estabelecer as bases da atuação estatal, inclusive fixando objetivos da política econômica governamental.

Essa divisão da lei de finanças em duas partes é uma particularidade do modelo francês. A primeira parte seria responsável por estabelecer:¹⁴

- a) a autorização para a arrecadação das receitas públicas;
- b) por meio dos “artigos de equilíbrio”, as regras básicas para a manutenção do equilíbrio fiscal. Esses dispositivos fazem uma confrontação da receita prevista e da despesa autorizada, distinguindo operações definitivas e operações temporárias.

A segunda parte consiste num detalhamento contábil das diretrizes e metas estabelecidas na primeira parte da lei de finanças.

Por fim, segundo Torres,¹⁵ a Itália com sua *legge finanziaria* de 1978, também estabelecia disposições para a formação de um orçamento anual e plurianual, ao passo que nos Estados Unidos, pelo caráter do seu sistema presidencialista de governo, não há nenhum dispositivo legal que se aproxime das funções da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O fato é que, malgrado seja um instrumento típico de sistemas parlamentaristas, o inovador instrumento da Lei de Diretrizes Orçamentárias adentrou o texto originário de 1988, com a seguinte redação:

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

- I – o plano plurianual;
 - II – as diretrizes orçamentárias;
 - III – os orçamentos anuais.
- (...)

13. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 66.

14. BOUVIER, Michel et al. Op. cit.

15. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit.

§ 2.º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

Conforme se depreende do texto constitucional, a LDO terá as seguintes funções:

- estabelecer as metas e prioridades da Administração Pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte;
- orientar na elaboração da lei orçamentária anual;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- estabelecer a política nas agências oficiais de fomento.

A LDO caracteriza-se na ordem constitucional de 1988 como uma peça orçamentária que tem por objetivo fortalecer o Legislativo na participação do processo de discussão orçamentária. Além disso, a LDO, por ser uma lei que engloba propostas de todos os poderes de determinado ente, serve como verdadeiro elemento abalizador das tensões entre os Poderes, sobretudo pelo fato de ser uma lei anual, se prestando muito bem às mudanças no cenário econômico.

Esse “orçamento prévio” visa a dar mais clareza e razoabilidade à elaboração da lei orçamentária, bem como serve de permeio entre a lei orçamentária anual e o plano plurianual. Ademais, a LDO representa o esforço do constituinte de 1988 em dotar o processo orçamentário brasileiro de maior transparência e planejamento.¹⁶ Além disso, a LDO também deverá contemplar:

- os limites para a elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público (CF, arts. 99, § 1.º, e 123 § 3.º);
- autorização para concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, para criação de cargos ou alteração da estrutura de carreiras;
- autorização para admissão de pessoal nas administrações direta e indireta, exceto as empresas públicas e sociedades de economia mista.

No entanto, malgrado a inovação contemplada na Constituição, a Lei de Diretrizes Orçamentárias não conseguiu cumprir o seu papel, muito pelo contrário, a sua implementação como grande instrumento de planejamento se mostrou extremamente difícil.

Em primeiro lugar, a LDO tentou suprir a lacuna da inexistência da lei complementar que deveria dispor sobre normas gerais de finanças públicas e orçamento, segundo comando estabelecido no art. 165, § 9.º, da CF.¹⁷ Além disso, sofreram inú-

16. GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

17. Ver: SERRA, José. *Orçamento no Brasil: as raízes da crise*. São Paulo: Atual, 1994. p. 50.

meras modificações, abraçando pressões casuísticas e perdendo seu componente de estabelecimento de diretrizes para a elaboração do orçamento anual.

A Lei de Responsabilidade Fiscal surge para expandir o conteúdo das Leis de Diretrizes Orçamentárias e garantir que assumam o grande papel de planejamento econômico-orçamentário no Brasil. Para tanto, sobretudo no art. 4.º da LRF, estabelece uma série de comandos. Será analisado cada ponto específico, de forma breve, com o objetivo de se traçar um perfil da importância da LDO no modelo de planejamento. E para isso, utilizar-se-á como referência o quadro abaixo.¹⁸

Assunto	Fundamento legal
Fixação de prioridades e metas da administração, orientação para a elaboração da lei orçamentária anual, disposição sobre alterações na legislação tributária, estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.	CF/1988: art. 165, § 2.º; LRF: art. 4.º, <i>caput</i> .
Autorização para concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, criação de cargos ou alteração de estrutura de carreiras, bem como admissão de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.	CF/1988: art. 169, parágrafo único, II.
Equilíbrio entre receitas e despesas.	LRF: art. 4.º, I, a.
Critérios e forma de limitação de empenho das despesas, a serem aplicados quando as metas de resultado primário não forem atendidas, quer pela realização de receitas em montante inferior às previsões quer pela realização de despesas em montantes superiores à arrecadação, e quando a dívida consolidada de determinado ente exceder seu respectivo limite.	LRF: arts. 4.º, I, b, 9.º, <i>caput</i> , e 31, § 1.º.
Controle de custos e avaliação de resultados dos programas custeados com recursos públicos.	LRF: art. 4.º, I, e.
Condições para transferência voluntária de recursos a entidades públicas e privadas e a pessoas físicas.	LRF: art. 4.º, I, f.
Forma de utilização e montante da reserva de contingência para cobertura de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.	LRF: art. 5.º, III.

18. FIGUEIREDO, Carlos; FERREIRA, Cláudio; RAPOSO, Fernando; BRAGA, Henrique; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2001. p. 52.

Assunto	Fundamento legal
Previsão de índice de preços cuja variação servirá de limite para a atualização monetária do principal da dívida mobiliária.	LRF: art. 5.º, § 3.º.
Condições para concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária;	LRF: art. 14
Definição do que se considera despesa irrelevante, para fins do art. 16.	LRF: art. 16, § 3.º.
Fixação de limites para despesas de pessoal dos poderes, em relação à receita corrente líquida, observadas as demais normas dos arts. 19 e 20.	LRF: art. 20, § 5.º.
Condições excepcionais para a contratação de horas extras, quando a despesa de pessoal exceder a 95% de seu limite.	LRF: art. 22, parágrafo único, V.
Requisitos para a inclusão de novos projetos nas leis orçamentárias ou em créditos adicionais, depois de atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	LRF: art. 45, <i>caput</i> .
Autorização para que os municípios contribuam para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação.	LRF: art. 62, I.

O primeiro ponto a se discutir é o comando que determina que a LDO deve dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas. Este, inclusive, é um princípio básico da LRF. A responsabilidade fiscal de ser pautada na prudência e na busca do equilíbrio fiscal, não significando, imperiosamente, que o orçamento seja equilibrado,¹⁹ mas determinando que a condução da gestão financeira deva ser conduzida de forma previsível para que o Estado possa cumprir com suas funções essenciais.

As Leis de Diretrizes Orçamentárias devem apresentar os critérios utilizados para a promoção da limitação de empenho estabelecida no art. 9.º da LRF. Trata-se de uma adaptação do mecanismo do *sequestration* dos Estados Unidos tendente a ensejar melhoria no planejamento orçamentário pela correta previsão de receitas, segundo metodologias estatística e economicamente adequadas. A LRF determina também que caso o ente extrapole os limites de dívida consolidada estabelecidos pelo Senado Federal (LRF, art. 31), deverá reconduzir-se ao limite por meio da consecução de superávits primários e de limitação de empenho. Esse dispositivo mostra que a limitação de empenho também poderá ser utilizada como “termôme-

19. OLIVEIRA, Austen. *O município e a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Conam, 2001. p. 21.

tro fiscal” para checar o esforço do ente no atendimento de suas metas de endividamento.

A LDO também deverá demonstrar os critérios para controle de custos e avaliação de resultados dos programas custeados com recursos públicos. Esse ponto é de extrema importância, pois se coaduna com o novo princípio administrativo contemplado na Constituição Federal: o princípio da eficiência. Um grande problema hoje no âmbito das administrações públicas para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados à população é o quase total desconhecimento do custo dos serviços prestados. No nosso livro *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, são feitas observações sobre o assunto:²⁰

“É histórica a observação da fragilidade dos controles de custos e resultados – deficiências do sistema de controle interno – da Administração pública brasileira nas três esferas de Governo, descuidados que foram ao longo do tempo, carentes de maiores investimentos em capacitação e treinamento de pessoal e de recursos operacionais adequados, e às vezes tidos como mera burocracia ou, o que é pior, como empecilhos a projetos políticos irresponsáveis. Para ilustrar as consequências de tais deficiências, não é necessário ir muito longe revolvendo a história: as irregularidades do fórum trabalhista de São Paulo”.

A adoção de um sistema de custos não é simplesmente a implantação de uma contabilidade de custos. O conceito é mais amplo e deve ser utilizado para a elaboração de indicadores de desempenho que são elementos-chave para o diagnóstico e a melhoria da qualidade do serviço público. Entre os parâmetros que podem ser utilizados para a melhoria da prestação de serviço público, destacam-se:

- número de crianças matriculadas nas escolas públicas e o custo-aluno unidade escolar;
- número de leitos nos hospitais públicos e o custo do atendimento nesses hospitais;
- custo do transporte escolar gratuito realizado pelo município;
- custo-aluno da merenda escolar servida nas escolas públicas.

Além disso, o controle de custos deve-se basear em alguns elementos essenciais:²¹

- plano de contas capaz de oferecer informações no grau de detalhe necessário ao gerenciamento;
- especificação das unidades de custo para perfeita apropriação das despesas realizadas;

20. FIGUEIREDO, Carlos; FERREIRA, Cláudio; RAPOSO, Fernando; BRAGA, Henrique; NÓBREGA, Marcos. Op. cit., p. 68.

21. Idem, p. 47.

• determinação dos processos por que passa cada um dos serviços desenvolvidos e ofertados.

Constata-se, portanto, que a implantação de um sistema de custos não é tarefa fácil; no entanto é imprescindível para a plena aplicabilidade do princípio da eficiência, contemplado na CF (art. 37, *caput*).

A lei de diretrizes orçamentárias também deverá estabelecer os critérios para transferências voluntárias para os entes da Federação. As transferências voluntárias são utilizadas para fechar o chamado *gap fiscal* existente no sistema tributário em face da real impossibilidade de os entes federados maximizarem seu potencial arrecadatório. No entanto, a realidade tem mostrado que o mecanismo das transferências voluntárias, antes de ser um mecanismo de ajuste das distorções do sistema tributário, foi utilizado como transferências diretas de renda para os Estados e Municípios com pouca ou nenhuma base econômica, servindo, muitas vezes, a interesses políticos locais. Esse fenômeno incentivou a chamada “preguiça fiscal” já que não estimulava os entes subnacionais a aumentarem suas receitas próprias.

Esse assunto de transferências voluntárias é extremamente importante na LRF e a interrupção dessas transferências é uma das principais sanções imposta pela Lei. Podem ser citados elementos que poderiam constar da LDO para disciplinar esse tipo de transferência como, por exemplo, a exigência de que os entes devem fazer prova da efetiva instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e também as exigências contidas no art. 25 da LRF:

“Art. 25. (...)”

§ 1.º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I – existência de dotação específica;

II – (*vetado*);

III – observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV – comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em restos a pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida”.

A LDO dispõe também sobre a utilização da reserva de contingência para cobertura de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. A reserva de contingência é um percentual estabelecido na lei orçamentária anual com o intuito de amortizar os impactos de passivos contingentes (os chamados “esque-

letos”) e riscos fiscais como, por exemplo, decisões judiciais em vias de sentença final, posto que há grandes indícios de que o erário público venha a ser derrotado. Trata-se de componente de extrema importância no modelo de planejamento da gestão pública. A LDO vai dispor sobre os limites de determinação dessa reserva, inclusive, podendo estabelecer o intervalo em que será instituída (entre 1% e 2% da RCL, por exemplo).

Um dos pontos que merecem maior atenção na Lei de Responsabilidade Fiscal é o estabelecimento de regras e limites para a dívida mobiliária, ou seja, aquela advinda do lançamento de títulos públicos. Um problema muito grande enfrentado na gestão financeira desses passivos foram os critérios diferenciados e, muitas vezes, desarrazoados utilizados ao longo do tempo. Com o intuito de evitar esse descontrole a LDO deve estabelecer um “parâmetro” utilizando um índice de correção que deve balizar a atualização monetária desses títulos.

A LDO também estabelecerá parâmetros para a concessão de incentivos fiscais, que na LRF são chamados genericamente de renúncia de receitas. Segundo o art. 14 da Lei, as renúncias poderão ser concedidas desde que inicialmente preencham duas condições obrigatórias:

- estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva iniciar e nos dois seguintes;
- atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias.

Além desses requisitos obrigatórios, também deve ser atendido, pelo menos, um dos seguintes requisitos:

- demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na lei orçamentária e que não afetará as metas fiscais contidas no anexo de metas fiscais da LDO; ou
- estar acompanhada de medidas de compensação.

Conforme se vê, o papel da lei de diretrizes orçamentárias é fundamental na concessão de renúncia de receitas. Cabe a essa peça orçamentária determinar a margem de expansão dos incentivos, considerando fatores como crescimento da arrecadação, critérios estabelecidos em programas de incentivos fiscais e conjuntura econômica. Caso as renúncias de receitas estejam contempladas nos ditames estabelecidos na LDO, não haverá necessidade de compensação, muito embora se acredite que em qualquer circunstância o impacto orçamentário financeiro deverá ser efetivado mesmo naquelas concessões ditas não onerosas, que seriam aquelas advindas de situações novas impossíveis de ser previstas no planejamento orçamentário e, portanto, não corresponderiam a uma receita que “deixaria de vir”, posto que jamais fora planejada.

Outro ponto importante da LDO é a necessidade de definir os parâmetros das “despesas irrelevantes” para fins do disposto no art. 16 da LRF. Também será objeto das leis de diretrizes orçamentárias estabelecer os critérios para concessão de horas extras quanto o ente tiver ultrapassado o chamado “limite prudencial”, contem-

plado no art. 22, parágrafo único, V. Da mesma forma, deverá contemplar os requisitos para inclusão na lei orçamentária de novos projetos, desde que os projetos em andamento estejam com a sua execução conforme planejado e as despesas de conservação do patrimônio público estejam sendo atendidas.

Por fim, também caberá às LDOs estabelecer parâmetros para que os municípios possam contribuir para o custeio de despesas de outros entes da Federação, sobretudo no interior do país, onde é comum, por exemplo, o município arcar com as despesas de custeio do fórum local. Na verdade, o interesse público resta garantido, no entanto, deverá haver autorização na lei de diretrizes orçamentárias e formalização mediante convênio.

Feitas essas considerações gerais, cabe agora abordar duas inovações das leis de diretrizes orçamentárias que representam o amálgama de dois princípios básicos da LRF: planejamento e transparência. Trata-se do *anexo de metas fiscais* e *anexo de riscos fiscais* que serão analisados agora.

4.3.1 Anexo de metas fiscais

A obrigatoriedade da elaboração legal está contida no seguinte dispositivo:

“Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2.º do art. 165 da Constituição e:

(...)

§ 1.º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2.º O Anexo conterá, ainda:

- I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV – avaliação da situação financeira e atuarial:
 - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado”.

O anexo de metas fiscais mostra um direcionamento para o planejamento em médio prazo. Torres²² critica esse perfil da LDO por estar invadindo competências do plano plurianual e, portanto, ser considerado inconstitucional. Não se há de concordar com o posicionamento, visto que o planejamento não deve ser considerado de forma estanque e sim utilizar com referência uma série histórica e o anexo de metas fiscais não faz mais do que estabelecer parâmetros para análise comparativa no tempo.

Como o próprio nome diz, esse anexo deve estabelecer metas a serem atingidas e nesse ponto a experiência da Comunidade Europeia é fundamental. As metas deverão ser postas em relação à receita, às despesas, ao resultado nominal e primário e ao montante da dívida pública. Cumpre lembrar que até a edição da LRF, as metas estabelecidas no planejamento público eram meramente metas físicas, agora, as metas são financeiras, com base nas metas físicas anteriormente estabelecidas.²³ Essas metas de resultado primário e nominal devem ser estabelecidas em valores financeiros e não, como alguns pensam, em percentuais da receita corrente líquida.

O primeiro ponto a esclarecer refere-se ao significado nos resultados primário e nominal. Segundo a metodologia de cálculo estabelecida na proposta do Presidente da República de limites de dívida pública consolidada e mobiliária (LRF, art. 30, IV) o resultado nominal deverá ser calculado da seguinte forma:²⁴

Receita orçamentária arrecadada

- (-) operações de crédito;
- (-) receitas de privatização;
- (-) receita escritural de restos;
- (-) rendimentos de aplicações financeiras;
- (-) recebimentos de empréstimos concedidos;
- (-) despesa orçamentária liquidada;
- (+) pagamento do principal e juros da dívida;
- (+) aquisição de títulos de capital já integralizado;
- (+) concessão de empréstimo;
- (=) resultado primário.

Logo, o resultado primário exprime o esforço fiscal do ente em uma trajetória de ajuste, mostra a capacidade de redução de dívida, tanto que a própria LRF, no art. 31, § 1.º, II, determina que o ente deverá obter superávit primário para reconduzir-

22. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 73.

23. IBAM. Elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento. *Caderno IBAM*, n. 4, p. 19. Disponível em: [www.federativo.bndes.gov.br]. Acesso em: 12.07.2001.

24. TOLEDO, Flávio; ROSSI, Sérgio. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada artigo por artigo*. São Paulo: NDJ, 2001. p. 44.

-se ao limite de dívida consolidada estabelecida. Assim, o resultado primário é um grande indicador e o “termômetro” da situação fiscal do ente.

O resultado nominal, por sua vez, deve ser calculado da seguinte forma:

Dívida consolidada do ano anterior

(-) ativo financeiro do ano anterior;

(-) dívida consolidada do ano corrente;

(+) ativo financeiro do ano corrente;

(=) resultado nominal;

Logo, o resultado nominal mostra o comportamento da dívida consolidada do ente. Assim, se apresentar superávit mostra que o estoque da dívida vem diminuindo e que está havendo um esforço de equalização do endividamento, caso contrário, déficits reiterados mostram que as despesas com juros são elevadas comprometendo o equilíbrio macroeconômico.

É importante deixar claro que não há nenhuma obrigatoriedade de as metas consignadas no anexo de metas fiscais serem metas de superávit, absolutamente. O ente poderá ter como meta déficit desde que a trajetória apontada seja de redução desse déficit. O fundamental é que as metas sejam consoante a realidade e factíveis sob pena de os próprios gestores serem “asfixiados” pela tentativa de cumprimento de metas fora da realidade fiscal do ente. Exatamente por isso a LRF determina que as metas sejam instruídas com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos e, no caso do Governo federal, apresentem consistência com a política econômica do governo.

O anexo de metas fiscais também deverá conter a evolução do patrimônio líquido do ente, com especial atenção para a alienação de ativos. Esse dispositivo mostra uma nítida convergência entre a nomenclatura da contabilidade pública e a contabilidade privada, visto que, no âmbito da contabilidade pública, não há de se falar em patrimônio líquido e sim em ativo real líquido (saldo patrimonial positivo) ou passivo real a descoberto (saldo patrimonial negativo).²⁵

Quanto ao detalhamento nesse anexo da aplicação dos recursos das privatizações, a preocupação é salutar, visto que essas aplicações de recursos são receitas consideráveis em diversos entes da Federação e devem ser discutidas amplamente, daí a necessidade de sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, para que a esses recursos seja dada destinação da forma mais transparente possível.

Outro ponto que deve ser destacado no anexo de metas fiscais refere-se à avaliação financeira e atuarial dos fundos de previdência dos servidores públicos e dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial. A preocupação daqueles que elaboraram a lei é válida, posto que um dos grandes problemas fiscais do país é o grande déficit previdenciário.

25. FIGUEIREDO, Carlos. et al. Op. cit., p. 70.

No que se refere aos Municípios, o dilema refere-se a aderir ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) ou constituírem fundos previdenciários próprios que, embora possam ser menos onerosos ao erário do que o regime do RGPS, requerem uma capacidade administrativa sofisticada e um determinado aporte de recursos para serem viabilizados, coisa nem sempre fácil de encontrar na maioria dos Municípios brasileiros. No entanto, caso esses fundos apresentem uma constituição atuarial, devem ser avaliados nas leis de diretrizes orçamentárias.

A LDO deverá também demonstrar a estimativa e compensação da renúncia de receita contempladas no art. 14 da LRF.

Por fim, a lei de diretrizes orçamentárias deverá trazer demonstrativo da expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, despesas estas que estão conceituadas no art. 17 da LRF:

“Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios”.

Essa margem estabelecida no anexo de metas fiscais corresponde a uma previsão para possíveis aumentos das despesas obrigatórias de caráter continuado advindas de normas ainda não existentes e que venham a ser editadas e possam comprometer as metas de resultado primário e nominal estabelecidos.²⁶ Tal margem não se refere às despesas continuadas já existentes nem representa um limite, um teto, para o crescimento das mesmas.

A margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado representa um mecanismo de prudência e transparência da gestão fiscal, pois permite considerar o aumento dessas despesas advindas de novos atos normativos e por definir o montante possível de ser acrescido. Tudo isso, com o objetivo de permitir a comprovação do alcance das metas fiscais que é condição para a validade de normas que criem despesas de caráter continuado.

Resta lembrar que o art. 5.º, II, da Lei 10.028, de 19.10.2000 (Lei de Crimes Fiscais) determina que: *propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei, levará o agente à imputação de um multa de 30% dos vencimentos anuais, multa essa que deverá ser processada e julgada pelo Tribunal de Contas.*

4.3.2 Anexo de riscos fiscais

Entende-se por riscos fiscais os fatores incertos que, caso se realizem, venham a comprometer o equilíbrio fiscal. Tais riscos podem originar-se de mudanças econômicas ou contestações judiciais em que o erário público seja derrotado. Um bom

26. Idem, p. 73.

exemplo seria uma sentença judicial em última instância que reconheça o direito dos servidores públicos de aumento equivalente a 10% da remuneração. Outro exemplo seria, diante de um câmbio supervalorizado, uma desvalorização cambial que comprometesse sensivelmente os resultados fiscais.

Os passivos contingentes, por sua vez, representam obrigações incertas que dependem de condição futura.

Mais uma vez fica claro que o anexo de riscos fiscais vem consagrar a transparência e o planejamento como princípios basilares da LRF, tanto que a adequada confecção desses anexos constitui condição necessária para o alcance de uma melhoria na gestão fiscal.

A conclusão a que se pode chegar é que a grande peça orçamentária considerada nesse novo modelo de gestão fiscal, sem dúvida alguma, é a lei de diretrizes orçamentárias. Isso é dito, além dos conteúdos expandidos estabelecidos na LRF, pelo fato de que as LDOs, por serem leis anuais e englobarem todos os Poderes dos entes federados, são verdadeiros instrumentos de respeito à cooperação e harmonia entre os Poderes, na medida em que deve colmatar as diferenças existentes e estatuir o planejamento como principal instrumento a ser seguido. Não é à toa, portanto, que as leis de diretrizes orçamentárias ganharam essa envergadura posto que são alicerces da autonomia dos entes federados e da possibilidade de leis de âmbito local estatuírem parâmetros e diretrizes a serem seguidas, guardando as peculiaridades locais.

Feitas essas digressões sobre o sistema orçamentário pátrio, cabe adentrarmos ponto central desse texto, qual seja, as principais características de um orçamento de performance, suas peculiaridades e limitações.

5. ORÇAMENTO POR RESULTADOS – *PERFORMANCE BUDGET*

Dentro do contexto orçamentário, um tema que vem ganhando relevo nos últimos tempos é chamado *performance budget* (PB). Embora o termo não seja consensual a ideia é intuitiva e corresponde a entronizar nos orçamentos a avaliação de programas de governo, lançando vistas à eficiência nos gastos públicos. Tal tema é relevante porque muitas áreas do governo na verdade não carecem de poucos recursos, mas sim de uma adequada avaliação e mensuração de resultados.

Não é incomum no serviço público convivermos com dispersão e duplicação de ações, práticas emergenciais quando deveriam ser corriqueiras, além de gastos sem sequer se ter qualquer ideia da efetividade e do retorno à população desses dispêndios. Muitas vezes para dar cumprimento a comandos legais (a obrigatoriedade constitucional dos 25% das receitas de impostos em educação, por exemplo) os entes públicos realizam despesas em total descompromisso com a eficiência e o custo-benefício do gasto. Não é surpresa para ninguém os ainda muito baixos índices de qualidade de aprendizado no país, apesar do enorme dispêndio realizado.

Assim, o desafio que se avizinha na década, e nas posteriores, não é necessariamente gastar mais, mas sim “gastar melhor” e os orçamentos podem ser relevantes instrumentos para alcançar esses objetivos.

Cabe, *ab initio*, observar que o *performance budget* (PB) (ou que outro nome tenha) não pode ser encarado com um fim em si mesmo mas como uma etapa de um amplo processo de reforma do setor público e que o sucesso dessa técnica depende não apenas de seu acurado aspecto técnico mas sim de uma ampla gama de fatores como o ambiente político, instituições e a situação fiscal do país.

Claro que o ponto inicial é definir *performance budget*. Segundo Robinson,²⁷ não há um conceito único, no entanto PB pode ser entendido como um procedimento ou mecanismo ligando os fundos providos pelo setor público e os resultados (*outputs* e *outcomes*) alcançados, considerando para tanto as informações sobre a performance dos programas de governo e a utilização dessa informação pelos tomadores de decisão, gerentes, políticos e sociedade. O principal objetivo do PB, ainda segundo Robinson, é aprimorar a alocação e a eficiência dos recursos públicos. Com esse conceito genérico certamente podemos considerar vários sistemas como os desenvolvidos nos Estados Unidos, na Austrália, Nova Zelândia, bem como no Public Service Agreement (PSA) do Reino Unido.

Cumprir lembrar que a eficiência alocativa não pode somente ser vista à luz da alocação dos recursos específicos no orçamento global, mas sim deve considerar aspectos mais amplos como a performance, o custo de obtenção das informações sobre essa performance, os custos de transação do sistema, as assimetrias informacionais entre os formuladores do orçamento e aqueles que o executam e a racionalidade limitada (*bounded rationality*). Logo, a análise dos orçamentos de performance demandarão do formulador de políticas públicas, do controlador e da sociedade uma atenção redobrada e uma visão mais acurada nos reflexos do gasto público.

Embora o elemento-chave de qualquer modelo de PB seja a ligação entre informação sobre performance dos gastos e os recursos alocados no orçamento, alguns pontos são comuns a todos esses sistemas:

a) classificação das despesas em “programas” com o fito de dotar o orçamento de maior transparência e *accountability*. É bom lembrar que há muito o nosso sistema orçamentário com a edição da Lei 4.320/1964 adota a classificação funcional programática (agora funcional (Portaria STN 42) e programática (Portaria STN 163)), o que determina um importante passo já consolidado para adoção de padrões de eficiência no orçamento.

É bem verdade que essa abordagem deve aprimorar essa definição de programas, fortalecendo a conexão entre dotações orçamentárias e resultados;

27. ROBINSON, Marc; BRUMBY, Jim. Does performance budget work? *Working Paper* WP/05/210. Fiscal Affairs Department, IMF Disponível em: [www.imf.org]. Acesso em: 11.09.2010.

b) relação entre a definição de recursos orçamentários em orçamentos vindouros e a performance dos programas realizados, determinando a correta relação entre *output*, *outcome* e avaliação;

c) definição de acordos ou “contratos” entre o governo e as unidades executoras do orçamento, definindo metas a serem alcançadas mediante indicadores de desempenho previamente acordados. Nesse ponto, dissemina-se o conceito existente no Brasil de organizações social – contrato de gestão ou mesmo Oscips – termo de parceria. A novidade que tal prática seria implementada para várias unidades receptoras de recursos;

d) estimativa *ex ante* da performance esperada com base em resultados alcançados em anos anteriores;

e) estabelecimento de mecanismos de *rating*, detectando as boas práticas e as premiando, ao revés, estabelecendo algum tipo de sanção àquelas que não atingiram os resultados esperados.

Mais uma vez ressaltamos que uma abordagem de PB não se restringe a apenas vincular mecanicamente as dotações orçamentárias à avaliação de performance. É um processo amplo e gradual e, como sabemos, deve envolver muitos *stakeholders*. Todo esse processo leva tempo e não pode ser implementado de maneira abrupta, no estilo *big bang*. Ademais, o sistema de informação deve ser aprimorado e a contabilidade pública orientada para resultados. Quanto a esse último aspecto, lembra-se que o nosso sistema de contabilidade pública e a legislação correlata (Lei 4.320/1964) resta defasada, apresentando fortes entraves para a introdução de um modelo de desempenho no país.

Creio também que o nosso sistema de direito financeiro e administrativo ainda apresenta fortes entraves para a aceitação de padrões de eficiência. Essas dificuldades advêm, em boa medida, da nossa tradição legalista que ainda vê relatórios contábeis e informações financeiras apenas como instrumentos para comprovação de conformidade entre os gastos e a legislação correlata.

Implícita a essas transformações está a necessidade de envolvimento da burocracia e dos tomadores de decisão tanto do ministério da Fazenda e do Planejamento, bem como dos ministérios “gastadores”. Também exigirá grandes esforços de capacitação da burocracia.

Em primeiro movimento, é importante lançar análise sobre dois pontos específicos de qualquer tipo de PB: resultados e produtos.

Quanto aos resultados, é necessário ter em mente o impacto que o programa deve (ou deveria) ter sobre os indivíduos, sobre as estruturas sociais e sobre o próprio governo. Uma definição prévia dos resultados esperados deve ser elaborada e esses dados de “teste” devem ser feitos de forma factível. Assim, alguns resultados esperados poderiam ser a melhoria dos padrões de saúde da população ou mesmo a redução da criminalidade. Bom também lembrar que devem existir “extratos” de

resultados, ou como diz Robinson, resultados de primeira e segunda ordens, ou seja, resultado mediatos ou imediatos perseguidos pelos programas.

Tão importante quanto a mensuração dos resultados, é a definição dos produtos estabelecidos e para tanto alguns conceitos são importantes:

Recursos: como número de professores, escolas construídas, livros distribuídos etc. Embora esses elementos *strictu sensu* não representem indicadores de performance, podem prover valiosas informações para controle de custos e para a elaboração de outros indicadores. Se o número de pessoas atendidas por determinado programa de governo está bem aquém daquilo que fora esperado, certamente medidas corretivas devem ser tomadas.

Outputs: sua medida é fundamental porque representa o imediato resultado apresentado. É interessante observar que no mais das vezes apenas há atenção na questão do resultado imediato e daí se tiram conclusões. Cabe lembrar que embora o *output* seja o indicador mais visível do programa, não se pode desprezar os momentos pré e pós *output*. Certamente o governo e o controle precisam avançar para ter uma visão mais ampla dos programas e compreender o porquê dos resultados obtidos.

Muitas vezes há um complicador na definição desses indicadores considerando que no serviço público a maioria dos produtos são serviços e não bens especificamente individualizados. Além disso, fica difícil definir quem são os destinatários – ou clientes – do serviço prestado. Isso é bem complexo no caso dos chamados “bens meritórios” como a educação, por exemplo. Nesse caso, é óbvio que o beneficiário imediato é o aluno que a recebe, no entanto, a família é também beneficiária pelos recursos do Bolsa-Família e até o Erário municipal é credor dos recursos do Fundeb. Conforme se vê, dependendo do projeto existem muitas externalidades que devem ser capturadas quando da avaliação.

Nesse mesmo sentido, os resultados são afetados por fatores externos. Assim, as taxas de criminalidade são função inversa do nível de escolaridade ou mesmo de crescimento econômico.

Eficiência: Em conceito econômico significa *output* por unidade monetária, no entanto, quando avaliamos programas de governo a resposta não pode ser tão simples. Os programas de governo atendem a outros misteres além da mera questão quantitativa. Aspectos com efeitos redistributivos devem ser avaliados e muitas vezes passam ao largo de avaliações dos órgãos de controle.

Um programa que se presta a diminuir a taxa de mortalidade infantil é, em essência, fácil de ter os seus resultados mensurados. Outro, no entanto, que se propõe a aprimorar os padrões de saúde não o é. Assim, eficiência não é um conceito absoluto, deve relacionar-se ao programa que está sendo avaliado.

Outcomes: Representam um passo adiante na avaliação dos programas de governo. São indicadores mais amplos dos verdadeiros resultados, avaliando se o programa esta tendo uma função transformadora como de fato se propõe. São funda-

mentais para sinalizar ao governo se os objetivos estão sendo alcançados e quais as medidas corretivas podem ser tomadas.

Em sede exemplificativa, podemos considerar um programa de educação. Um possível *output* seria o número de alunos que concluíssem o ensino fundamental. Um *outcome*, por sua vez, seria um levantamento do que estariam fazendo esses alunos que terminaram o curso dez anos atrás. Continuaram os estudos? Estão no mercado formal? Estão desempregados? Esses *outcomes* seriam importantes indicadores da efetividade do programa governamental.

A obtenção dessa informação pode ser dispendiosa conquanto requeira *follow up* com *stakeholders* depois da elaboração do programa. Para ser efetivo, é necessário que o Governo estabeleça *outcomes* de curto, médio e longo prazo, utilizando os dados para:

- aprimorar o planejamento estratégico e avaliação;
- aperfeiçoar o gerenciamento financeiro e orçamentário;
- melhorar a produtividade e a qualidade;
- estabelecer rotinas para o gerenciamento de contratos;
- elaboração de *benchmark*.

Fica claro, portanto, que o elemento-chave da formatação e do sucesso do *performance budget* é a informação, considerando o seu fluxo, o custo e a qualidade. Dessa forma, segundo bem lembra Robinson e Last,²⁸ uma experiência de PB somente poderá ser bem-sucedida se:

- os *outputs* e *outcomes* forem muito bem definidos;
- houver participação e *follow up* entre os elaboradores do orçamentos e as instâncias políticas responsáveis pela definição dos indicadores.

Dessa forma, o fluxo de informação deve ser mantido permanentemente de forma simples, facilmente capturada e útil. Infelizmente não é incomum encontrarmos os programas de governo e as incipientes experiências de mensuração de programas de gastos públicos sofrerem a mística da transparência. Explico. Muitas vezes a busca da informação é perseguida com tanto fetiche que não se presta atenção no custo de coleta dessa informação e, o que é mais importante, na utilidade dessa informação.

Fazendo uma comparação, Archon Fung²⁹ que coordena o centro de estudos de transparência da Kennedy School of Government em Harvard, observa o impacto da transparência nas firmas americanas e conclui que muitas vezes as informações

28. ROBINSON, Marc e LAST, Duncan. *A basic model of performance-based budgeting*. Washington: International Monetary Fund (IMF), Fiscal Affairs Department., Sept. 2009.

29. FUNG, Archon; GRAHAM, Mary; WEIL, David. *The political economy of transparency: What makes disclosure policies sustainable?* Kennedy School of Government, Harvard University. Disponível em: [www.ksg.harvard.edu]. Acesso em: 10.12.2011.

divulgadas, como informações nutricionais, por exemplo, são de pouco interesse para os consumidores e, no mais das vezes, inútil. O mesmo pode ser traduzido para o setor público no qual nem sequer o gestor tem uma adequada definição do que divulgar e por que divulgar.

Muitos programas de PB são capazes de produzir grande quantidade de informação em período piloto – um ou dois anos – no entanto na sequência se percebe que a informação produzida é muito cara e requer uma burocracia altamente qualificada que poderia estar sendo empregada para outro mister. Dessa forma, considerando os elevados custos e as exigências de burocracia qualificada, é de bom alvitre que seja elaborado programas-piloto, elegendo apenas um indicador por ministério para que os testes sejam realizados. De posse disso, promover a correlata avaliação, tendo bastante cuidado para evitar uma metodologia de avaliação extremamente complexa, estabelecendo uma chamada *desk evaluation* que segundo Robinson deve ser focada nos seguintes aspectos

- definir a importância do programa que deverá entregar à população algo útil e em consonância com os objetivos do Governo;
- que a informação sobre a performance do programa possa indicar sua efetividade e a eficiência;
- estabelecer “a estrutura lógica” no programa no sentido de observar se ele está de acordo com os objetivos perseguidos pelo Governo e se ele “faz sentido”. Seria o caso de fazer uma ilação se o programa “roda” e tentar perceber *ex ante* se ele é razoável e factível.

Cabe também lembrar que ao passo que a geração de informação sobre a performance do programa é muito relevante, o Governo não pode esquecer de utilizar informação para a elaboração do orçamento. Assim, a simples noção de “ciclo orçamentário” ganha novos contornos, considerando que deve ser inserida informação em cada etapa do processo. A experiência tem demonstrado que muitos esforços são desperdiçados porque a informação é vista como um fim em si mesmo ou estanque a apenas uma etapa do processo.

Nota-se a necessidade de um mecanismo de retroalimentação – *follow up* – entre a performance do programa que indicará correção de desvios e a elaboração (e também apreciação parlamentar) do orçamento. Para tanto alguns elementos são importantes:

- uma “fase estratégica” no ciclo orçamentário que deverá incorporar preliminares considerações sobre as prioridades do Governo;
- uma revisão do processo de despesa para checar permanentemente a pertinência e efetividade dos programas de Governo. Logo, a informação anteriormente gerada será fundamental para identificar os programas que devem ter sua dimensão diminuída, ou mesmo eliminados, bem como aqueles que merecem ser expandidos;
- um permanente processo de análise e discussão sobre o aumento de despesas em determinados programas.

Fica claro, portanto, que sem um permanente processo de avaliação das despesas será muito difícil conseguir espaço fiscal para que o Governo possa perseguir outras de suas prioridades. Aliás, o tema do controle e da qualidade do gasto público parece que será de primeira linha nos próximos anos e certamente uma estratégia de PB pode ser muito útil nesse processo.

Em última instância, a introdução de um PB deve ser um processo que envolva vários atores, cito, a sociedade, o controle, os diversos órgãos integrantes do Governo. Muitas vezes (até na maioria das vezes) há uma desconexão entre os ministérios “gastadores” e os “responsáveis”. Além disso, o orçamento não é uma peça isolada, é um processo dinâmico, logo se submete, ou sofre influência, do “ciclo político”, ou seja, os governos tendem a gastar menos nos primeiros anos de governo e exageram nos anos eleitorais, malgrado vários dispositivos legais que tentam bloquear gastos eleitoreiros. Observa-se que a informação e a retroalimentação dos programas não pode passar ao largo desse fenômeno, e tantos outros, como o ciclo econômico e o quanto a política fiscal é cíclica ou anticíclica.

Assim, o sucesso de um PB dependerá, em grande medida, da capacidade do Governo de ajustar prontamente os programas, inclusive mediante o corte de despesas daqueles que não estão obtendo bons resultados. Além disso, um PB tornará os gestores públicos mais responsáveis pelos gastos e aptos a defender o seu padrão de despesas. Da mesma forma, é requisito fundamental uma burocracia ágil, capacitada e que entenda e acredite nos objetivos propostos. Parece óbvio, portanto, que o PB representa um avançado estágio no gerenciamento dos gastos públicos, pelo que a sua introdução depende de reformas anteriores, como o estabelecimento de um processo orçamentário baseado em orçamentos-programa (que já temos desde a Lei 4.320/1964), a já citada qualificação burocrática e um ambiente institucional que respeite as “regras do jogo” sob pena de uma desmoralização de todo esse processo.

Quanto a esse último ponto, reafirmamos que de nada vale tanto preciosismo técnico se não houver um ambiente institucional adequado para as mudanças. Assim, o envolvimento de todas as instâncias do governo, da sociedade, dos servidores públicos, do controle e até do Poder Judiciário.³⁰

6. PROBLEMAS

Conforme já pontuado em linhas acima, a formatação e a implantação de programas de PB não são um caminho ainda pavimentado, persistindo uma série de dificuldades e dúvidas. Em primeiro lugar, não há uma definição clara do que seja

30. NÓBREGA, Marcos. Descentralização fiscal e o controle do gasto público. Tese (Livre-docência) apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nos termos do Edital FD n. 25/2010. Não publicado.

PB, assim é necessário o estabelecimento de estudos mais amplos em diversos países para elaboração de um *benchmark* sobre esse tipo de prática. Há programas que muito prometem, muito ousados, mas fracassam ou por falta de apoio político ou mesmo dificuldades operacionais.

Fazer o *link* exclusivo entre informação de performance e definição de gastos é apenas uma preocupação parcial. Na verdade, a informação de performance é um dos dados necessários para uma boa elaboração orçamentária. Outros são importantes, como as condições econômicas, as demandas da sociedade, a condução da política fiscal. A ideia fundamental é fazer o *link* entre a performance realizada, a previsão estabelecida durante a elaboração orçamentária e a correta criação de incentivos para aperfeiçoar a execução da despesa, criando recompensas, bem como punições pelo corte de verbas diante da produção de maus resultados. Trata-se, portanto, de um processo amplo, um novo ciclo orçamentário que chamaríamos de “ciclo orçamentário de performance (*ongoing process*)” que se dá na seguinte forma:

Avaliação de performance – elaboração do orçamento – performance esperada – recompensas ou punições.

Também há um problema importante de “custos de agência”, ou seja, uma grande assimetria de informação entre o Governo central (principal) e os responsáveis pela execução do orçamento. Uma boa alternativa para diminuir esses custos de agência é a promoção de transparência que facilitará ao Governo central detectar o nível de esforço despendido pelo agente.

Também depõe contra a implantação de um PB a crença de que indefinidamente se pode gastar ano após ano em programas inefetivos e de pouca transparência. É muito comum em processo orçamentário que os orçamentos apenas reproduzam as prioridades do orçamento findo, fazendo-se o ajuste simplesmente pela aplicação de índices inflacionários ou outro índice qualquer, praticando a chamada “quiromancia fiscal”. Essa prática dita “incrementalismo”, conquanto mais simples e confortável para o gestor (porque não precisa se preocupar com o planejamento contínuo), coloca por terra qualquer tentativa bem-sucedida de implementação de PB. É fácil concluir que o incrementalismo é a antítese do *performance budget*.

Uma alternativa ao incrementalismo seria o “orçamento base zero” quando a cada ano o planejamento é retomado e o orçamento é totalmente refeito com as correntes prioridades. Embora tal prática tenha causado espécie quando foi formulado lá nos anos 60, demonstra-se inviável pela sua pouca praticidade.

Os críticos do PB chamam a atenção que o processo orçamentário se submete muito mais à racionalidade política do que a parâmetros de eficiência. Logo, pouco adiantaria programas cientificamente elaborados e sistemas que mensurem meticulosamente a eficiência se a ingerência política colocaria por terra esse esforço. Isso

é parcialmente verdade, sobretudo quando há déficit de *accountability* e pouco interesse na transparência e na responsabilidade dos gestores.

Outra crítica importante reflete a intrínseca dificuldade de mensurar performance mediante o estabelecimento de indicadores. Muitas vezes não se sabe ao certo quanto do resultado obtido é função do esforço despendido pelo agente ou resultado de fatores externos, não ponderados, ou mesmo de um não detectável “estado de natureza”. E, por óbvio, quanto mais imperfeita a informação, mais espaço para problemas como *moral hazard* e seleção adversa.³¹

Por fim, resta lembrar que há enorme fragilidade na literatura sobre o tema e estudos de caso são ainda incipientes. Tais dificuldades impossibilitam o uso de *benchmarks* para comparação de experiências.

7. CONCLUSÕES

Amesquinhado durante muitos anos, a literatura sobre orçamentos no Brasil vem ganhando novo fôlego. Em boa medida alavancada pelos desafios da Reforma do Estado Brasileiro, a prática orçamentária no país se desenvolve, malgrado o anacronismo da legislação sobre o tema.

Dessa forma, experiências de utilização de mecanismos de performance na avaliação dos gastos de governo ganham uma importância capital. O desafio de experiências orçamentárias é introduzir mecanismos de desempenho na elaboração dos orçamentos, estabelecendo um processo contínuo de avaliação de performance. Assim, o processo orçamentário ganha um fluxo permanente de informações, ou seja, a informação sobre o desempenho de programa de governo gerada no período anterior serve de subsídio para a elaboração do orçamento anual que projetará metas de desempenho que deverão ser avaliadas no ano vindouro. Trata-se, portanto, de *ongoing process*, contínuo, portanto.

Também pontuamos que, dada a complexidade da mudança, medida importante seria a definição de projetos piloto quando metodologias específicas seriam testadas. Essa medida é importante para evitar mudanças abruptas que certamente seriam custosas e podem ser ineficientes. Logo, as mudanças devem ser graduais e não do tipo *big bang*.

A escolha dos indicadores e quais as informações devem ser coletadas é igualmente relevante. Muito cuidado deve ser tomado para evitar informações pouco relevantes ou mesmo inúteis. A informação, como sabemos, é cara e, portanto, recursos devem ser despendidos de forma eficiente.

31. Não faz parte desse texto uma análise pormenorizada dos problemas intrínsecos da assimetria de informação.

A implantação de um *performance budget* será tão bem-sucedida quanto mais desenvolvido for o ambiente institucional. Logo, o sucesso do PB dependerá do grau de *accountability*, da transparência dos sistemas de informação, da participação da sociedade e do envolvimento dos órgãos de controle.

Por fim, a utilização de mecanismos de eficiência é um desafio irreversível nos sistemas de controle e novas abordagens de economia da informação e controle das despesas públicas devem ser usadas para aprimoramento dos procedimentos de *performance budget* no país.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Rodrigues; SERRA, José. Memória da Assembleia Constituinte de 1987/1988: as finanças públicas. Disponível em: [www.federativo.bndes.gov.br]. Acesso em: 07.04.2001.
- ALÉM, Cláudia; GIAMBIAGI, Fábio. *Finanças públicas: teoria e prática*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BOUVIER, Michel et al. *Finances publiques*. 4. ed. Paris: LGDJ, 1998.
- FIGUEIREDO, Carlos; FERREIRA, Cláudio; RAPOSO, Fernando; BRAGA, Henrique; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2001.
- FUNG, Archon; GRAHAM, Mary; WEIL, David. The political economy of transparency: what makes disclosure policies sustainable? Kennedy School of Government, Harvard University. Disponível em: [www.ksg.harvard.edu]. Acesso em: 10.12.2011.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IBAM. Elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento. *Caderno IBAM*. n. 4. p. 19. Disponível em: [www.federativo.bndes.gov.br]. Acesso em: 12.07.2001.
- KEYNES, John Maynard. *A teoria geral do emprego do juro e da moeda*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. Coleção Os Economistas.
- NÓBREGA, Marcos. *Descentralização fiscal e o controle do gasto público*. Tese (Livre-Docência) apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nos termos do Edital FD 25/2010. Não publicado.
- OLIVEIRA, Austen. *O município e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Conam, 2001.
- REIS, Heraldo da Costa; MACHADO, J. Teixeira. *A Lei 4.320 comentada*. 30. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2000.
- ROBINSON, Marc; LAST, Duncan. *A basic model of performance-based budgeting*. Washington: International Monetary Fund (IMF), Fiscal Affairs Department., Sept. 2009.

- _____; BRUMBY, Jim. Does performance budget work? Working Paper WP/05/210. Fiscal Affairs Department, IMF. Disponível em: [www.imf.org]. Acesso em: 11.09.2010.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emigdio. *Direito financeiro e direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- SERRA, José. *Orçamento no Brasil: as raízes da crise*. São Paulo: Atual, 1994.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. 3. ed. São Paulo: Hemus, 2008.
- TOLEDO, Flávio; ROSSI, Sérgio. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada artigo por artigo*. São Paulo: NDJ, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2000. vol. 5.