

James Giacomoni

ORÇAMENTO PÚBLICO

17ª edição
revista e atualizada

Contém orçamento por resultados



atlas

TP (científicas, sociais e educação, o catálogo, com.br.

n catálogos o de várias ria, Enferm ciências,

a flexível e i, livreros,

ambiental r o cresci-

O autor e a editora empenham-se para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores dos direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos caso, inadvertidamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.

Não é responsabilidade da editora nem do autor a ocorrência de eventuais perdas ou danos a pessoas ou bens que tenham origem no uso desta publicação.

Apesar dos melhores esforços do autor, do editor e dos revisores, é inevitável que surjam erros no texto. Assim, são bem-vindas as comunicações de usuários sobre correções ou sugestões referentes ao conteúdo ou ao nível pedagógico que auxiliem o aprimoramento de edições futuras. Os comentários dos leitores podem ser encaminhados à **Editora Atlas Ltda.** pelo e-mail editorialcsa@grupogen.com.br.

Direitos exclusivos para a língua portuguesa

Copyright © 2017 by

Editora Atlas Ltda.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

1. ed. 1985; 2. ed. 1986; 3. ed. 1989; 4. ed. 1992; 5. ed. 1994; 6. ed. 1996; 7. ed. 1997; 8. ed. 1998; 9. ed. 2000; 10. ed. 2001; 11. ed. 2002; 12. ed. 2003; 13. ed. 2005; 14. ed. 2007; 15. ed. 2010; 16. ed. 2012; 17. ed. 2017

Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição na internet ou outros), sem permissão expressa da editora.

Rua Conselheiro Nébias, 1384
Campos Elísios, São Paulo, SP – CEP 01203-904
Tels.: 21-3543-0770/11-5080-0770
editorialcsa@grupogen.com.br
www.grupogen.com.br

Designer de capa: Rejane Megale

Imagem da capa: CelloFun | iStockphoto

Editoração Eletrônica: Formato Editora e Serviços

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

Giacomoni, James
Orçamento público / James Giacomoni. – 17. ed. revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2017.

Bibliografia.
ISBN 978-85-97-00909-5

1. Despesas públicas – Previsão 2. Orçamento 3. Orçamento – Brasil I. Título.

94-2431

CDD-350.722

Índice para catálogo sistemático:

1. Orçamento público : Administração pública 350.722



Execução Orçamentária e Financeira



Nesta terceira etapa do processo da gestão pública, as decisões e as escolhas expressas na lei orçamentária assumem natureza financeira na forma de fluxos de recursos que entram e saem do Tesouro.

As organizações privadas, como regra geral, mantêm a execução financeira – receitas e despesas – de forma autônoma em relação ao orçamento. Este, quando existe, cumpre o papel de orientador geral, andando, porém, num circuito paralelo. Nesse sentido, é naturalmente aceito que o orçamento da organização sofra mudanças de rumo, acompanhando, por assim dizer, o comportamento real das finanças.

Na finança governamental, não há semelhante flexibilidade, pelo menos no que diz respeito aos gastos. O orçamento de despesa não é apenas uma peça de orientação; a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento. O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária.

Neste capítulo, são descritas as principais etapas que caracterizam a execução da despesa e da receita públicas. Para tanto, os assuntos aparecem divididos em duas seções principais. Na primeira seção – Norma geral –, as etapas são abordadas segundo a legislação geral, aplicada às três esferas de governo, particularmente as disposições constitucionais e a Lei nº 4.320/64. Por envolver maior número de questões, a despesa recebeu maior atenção: são descritos seus três passos genéricos iniciais – o detalhamento do orçamento, o registro dos créditos e dotações e a

aprovação da programação de desembolso –, a etapa da licitação, os três estágios e a mecânica de retificação do orçamento durante a execução. Na sequência, são feitas rápidas observações sobre a execução da receita, especialmente sobre o tratamento que é dado a ela pela legislação tributária. Na seção II – Norma federal –, parte desses mesmos temas serão apreciados sob a ótica da legislação aplicada à esfera federal de governo.

I – Norma geral

A. Exercício financeiro

No Brasil, o exercício financeiro observado pelo setor público coincide com o ano civil;¹ portanto, os orçamentos anuais são executados no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Nem sempre foi assim. No passado, era praxe oficializar-se a extensão do exercício em alguns meses, de modo a permitir a realização de operações de receita e despesa não ultimadas dentro do ano financeiro. Com isso, *ano financeiro* e *exercício financeiro* passavam a ser categorias diferentes: o *ano financeiro* durava 12 meses, coincidindo ou não com o ano civil, enquanto o *exercício financeiro* iniciava com o ano financeiro e encerrava já no ano seguinte.²

No centro da questão da extensão do exercício está a opção pelo regime contábil do *exercício (competência)*, em lugar do regime de *caixa*.³ Na França do século XIX, onde levou-se a extremos a preocupação com a contabilização por *exercício*, era comum os livros contábeis ficarem abertos durante vários anos, até que se finalizassem todas as operações de receita e de despesa relativas a cada exercício. Tais exageros provocavam muitas críticas ao sistema francês e posturas favoráveis ao sistema de *gestão financeira (caixa)*, tradicionalmente adotado na Inglaterra. No Brasil, com exceção dos períodos 1828-1840 e 1931-1932, quando vigorou o regime contábil de *caixa* para receitas e despesas,⁴ adotou-se sempre o regime contábil do *exercício*, ainda que, a partir da Lei nº 4.320/64, apenas aplicado às despesas.

¹ Lei nº 4.320, de 17-3-1964: art. 34.

² De 1829 a 1886, o ano financeiro de 12 meses iniciava em 1º de julho. No Império e na República até 1914, o exercício financeiro era de 18 meses, ou seja, estendia-se por mais seis meses após o encerramento do ano financeiro. Na primeira metade do século XX, o período do exercício financeiro variou de 21, 16 e 13 meses. A partir de 1949, o ano financeiro passa a coincidir com o exercício: 1º de janeiro a 31 de dezembro.

³ Estes conceitos estão desenvolvidos mais adiante no tópico D. Regime da Contabilidade, desta Seção.

⁴ No tópico F. Inscrição em Restos a Pagar, da Seção II – Norma Federal, discute-se a questão do regime da despesa na norma brasileira. A Lei nº 4.320/64 estabelece que pertence ao exercício a

Atualmente, apesar de a norma legal não prever a extensão do exercício, isso ocorre, de fato, por meio do recurso de manter em aberto, na contabilidade, a data de 31 de dezembro para a realização dos lançamentos e registros retardatários. Adequada ilustração dessa prática é o Decreto Federal nº 1.802 que, datado de 2-2-1996, estabelece as regras para a inscrição dos restos a pagar do exercício de 1995.

De acordo com a Constituição Federal, caberá à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro.⁵ De tempos em tempos, ressurgiu a ideia de alterar o início do exercício para 1º de julho, aparentemente menos com o objetivo de auxiliar as tarefas próprias do processo orçamentário e financeiro, e mais visando viabilizar mudanças na legislação tributária. “Trata-se”, segundo José Serra, “de uma ideia estapafúrdia que, se fosse levada a sério, só faria aumentar a tremenda confusão fiscal que prevalece no Brasil, além de contribuir para o enorme abatimento nacional. Isso, apesar das boas intenções de seus autores ou propagadores”.⁶ Como ilustração, cabe recordar que, de 1830 a 1887, isto é, durante praticamente todo o período imperial, o país teve longa experiência de execução do exercício financeiro no período compreendido entre 1º de julho e 30 de junho.

B. Execução da despesa

Detalhamento do orçamento ou orçamento analítico

Caso determine a legislação local ou mesmo os normativos internos, a administração, com base nos limites da lei orçamentária, aprovará quadros com maior discriminação na classificação da despesa e/ou da receita. Presentemente, inexistem normas gerais disciplinando o mecanismo, mas, no passado, o tema chegou a ser objeto de tratamento na Constituição de 1937.⁷ A aprovação, por meio de

despesa nele empenhada. Considerando que o empenho deve ser prévio, isto é, antecede a realização da despesa, é forçoso reconhecer que esse estágio não atende adequadamente ao regime da competência.

⁵ Constituição Federal de 1988: art. 165, § 9º, I. Os vários anteprojatos e projetos de lei complementar, inclusive o de tramitação mais adiantada – o PLC nº 135, de 1996 –, propõem a manutenção da atual regra para o exercício financeiro.

⁶ SERRA, José. *Orçamento no Brasil: as raízes da crise*. São Paulo: Atual, 1994. p. 47.

⁷ Constituição de 1937: art. 69. “A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição. § 1º Por ocasião de formular a proposta orçamentária, o Departamento Administrativo organizará, para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, o quadro da discriminação ou especialização, por itens, da despesa que cada um deles é autorizado a realizar. Os quadros em questão devem ser enviados à Câmara dos Deputados juntamente com a proposta orçamentária, a título meramente informativo ou como subsídio ao esclarecimento da Câmara na votação das verbas globais. § 2º Depois de votado o orçamento, se alterada a proposta do Governo, serão, na conformidade de vencido, modificados os quadros a que

decreto executivo, de quadros com maior detalhamento nos gastos, passava a ser necessária, já que a despesa se apresentava, na lei orçamentária, sob a forma de *verbas globais*, ou seja, discriminada por meio de poucas categorias, particularmente *unidades administrativas e elementos (pessoal fixo, pessoal variável, material permanente etc.)*.

Quando da adoção do Decreto-lei nº 2.416/40, o entendimento, formalizado para a área federal pela Constituição do Estado Novo, foi estendido aos Estados e Municípios, não por dispositivo expresso no referido decreto-lei, mas por intermédio das instruções expedidas, visando orientar a elaboração dos orçamentos locais do ano de 1942. Um dos itens das referidas instruções estabelecia:

A fim de facilitar à administração pública o ajustamento da previsão com as necessidades administrativas, recomenda-se que a discriminação detalhada das dotações orçamentárias, como quadro de pessoal, designação de escolas, especificação de materiais etc., conste de *tabelas explicativas que deverão ser objeto de decretos executivos*⁸ (grifo nosso).

O tema da discriminação ou especialização das despesas – assim como das receitas públicas – ocupa uma posição destacada na doutrina e no direito orçamentário.⁹ Aspectos positivos e negativos envolvidos na questão não devem ser descurados. Por um lado, o maior detalhamento na identificação das origens dos recursos (receita) e de sua aplicação (despesa) facilita o exercício das competências do Poder Legislativo na avaliação da proposta orçamentária, em sua aprovação e nas atividades de fiscalização e de controle da execução do orçamento. Além disso, possibilita ao próprio Poder Executivo melhores elementos de apoio à contabilização e ao controle interno. Por outro lado, não cabe transformar as unidades executoras em reféns de uma programação orçamentária excessivamente detalhada, especialmente quando a retificação desta programação depende de demorados procedimentos burocráticos e legais.

se refere o parágrafo anterior; e, mediante proposta fundamentada do Departamento Administrativo, o Presidente da República poderá autorizar, no decurso do ano, modificações nos quadros de discriminação ou especialização por itens, desde que para cada serviço não sejam excedidas as verbas globais votadas pelo Parlamento.”

⁸ COSTA, Affonso Almiro R. da. *Técnica orçamentária (estados e municípios)*. São Paulo: Atlas, [1948?]. p. 32.

⁹ Ver, no Capítulo 5, G.: Princípio da Discriminação ou Especialização.

O orçamento analítico¹⁰ ou o quadro de detalhamento das despesas aprovado por ato da chefia do Poder é uma boa solução para resolver o dilema mencionado. Juntando-se a discriminação constante da lei orçamentária com aquela do orçamento analítico, tem-se o grau de especialização das contas julgado necessário por todos os participantes do processo de elaboração, aprovação, execução, controle e avaliação das receitas e despesas públicas. Ao mesmo tempo, o detalhamento, no âmbito do orçamento analítico, não cria maiores óbices quanto à flexibilização da gestão, pois as eventuais necessidades de retificação das contas – remanejamentos, transposições etc. – serão realizadas por ato do Poder Executivo ou equivalente.

Registro dos créditos e dotações

Considerando que é a programação de trabalho constante do orçamento que condiciona a execução financeira da instituição pública, como providência preliminar são preparados registros, em âmbito analítico, que possibilitam a classificação e o lançamento de cada despesa nos títulos orçamentários apropriados.

A lei orçamentária é organizada na forma de *créditos orçamentários*, aos quais estão consignadas *dotações*. Em consequência da imprecisão com que são utilizadas na legislação, é comum o emprego das expressões *crédito orçamentário* e *dotação* como sinônimos. Na realidade, o *crédito orçamentário* é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária. No âmbito do orçamento federal brasileiro, a partir do exercício de 2000, o *crédito orçamentário* individualizado compreende o seguinte conjunto de categorias classificatórias presentes na lei orçamentária: Grupo de Despesa, Identificador de Uso, Fonte de Recursos, Modalidade de Aplicação, Categoria Econômica, Subtítulo, Projeto ou Atividade ou Operação Especial, Programa, Função, Unidade Orçamentária e Órgão.¹¹ Por seu turno, *dotação* é o montante de recursos financeiros com que conta o *crédito orçamentário*. Teixeira Machado & Heraldo Reis possuem o mesmo entendimento e assim clareiam a questão: “o *crédito orçamentário* seria portador de uma dotação e esta o limite de recurso financeiro autorizado”¹² (grifo do original).

¹⁰ “Orçamento executivo” e “Tabelas explicativas” são outras expressões aplicadas ao detalhamento da lei orçamentária. Ver MOOJEN, Guilherme. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959. p. 139.

¹¹ Conforme demonstrado no Capítulo 6, a partir de 1990, a União rompeu o padrão orçamentário estabelecido pela Lei nº 4.320/64, alterando a classificação orçamentária da despesa. As categorias classificatórias que constituem o *crédito orçamentário*, segundo a Lei nº 4.320/64, são as seguintes: Elemento, Subcategoria Econômica, Categoria Econômica, Projeto ou Atividade, Subprograma, Programa, Função, Unidade Orçamentária e Órgão.

¹² MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei nº 4.320 comentada*. 26. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 1995. p. 20.

A título exemplificativo, o emprego correto dessa nomenclatura dá-se assim: na lei orçamentária (“o crédito orçamentário ‘tal’ possui uma dotação de ‘n’ reais”) e durante a execução do orçamento (“o saldo da dotação do crédito orçamentário ‘tal’ é de ‘x’ reais”).

O segundo passo da execução orçamentária trata exatamente de registrar os *créditos orçamentários* e respectivas *dotações* de forma a possibilitar o acompanhamento da evolução dos saldos das dotações e, assim, da própria programação do orçamento. Há inúmeros métodos que permitem a realização desse acompanhamento, desde os lançamentos manuais e mecânicos em fichas até o uso de processamento eletrônico, hoje em dia cada vez mais difundido.

Programação de desembolso

As dotações consignadas aos créditos orçamentários e adicionais representam autorizações de despesas válidas para utilização no período de vigência da lei orçamentária anual. Para que as despesas possam ser efetivamente realizadas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitar a obrigação. Como não ocorre automaticamente o ajuste entre a entrada efetiva das receitas e as necessidades de pagamento das despesas, o administrador deve precaver-se, programando a realização dos gastos de forma harmonizada com o comportamento do fluxo de entrada dos recursos.

Com essa finalidade, a norma brasileira determina que o Poder Executivo, no prazo de até 30 dias após a publicação da lei orçamentária, estabelecerá a *programação financeira* e o *cronograma de execução mensal de desembolsos*.¹³

Na fixação da programação, particularmente das cotas mensais, devem ser considerados os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias, em especial os *restos a pagar*. Esse cuidado permite que a programação funcione, também, como um autêntico fluxo de caixa, ajustando a realização futura das despesas com o comportamento esperado das receitas.

A flexibilidade, no entanto, deve ser uma característica da programação de desembolso. Assim, o cronograma poderá ser alterado durante o exercício, tendo em vista modificações nas prioridades e, especialmente, no comportamento da arrecadação. Neste aspecto, é importante ter presente as seguintes regras da Lei de Responsabilidade Fiscal:¹⁴

- no prazo de 30 dias após a publicação da lei orçamentária, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais

¹³ Lei Complementar nº 101/2000: art. 8º. A regra anterior, estabelecida nos arts. 47 a 50 da Lei nº 4.320/64, previa a programação com base em cotas trimestrais.

¹⁴ Lei Complementar nº 101/2000: arts. 9º e 13.

de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa;

- se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias;
- no caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas;
- não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias;
- até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão mista de orçamento ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

Até que ponto as normas sobre programação de desembolso são aplicáveis, indistintamente, a todos os Poderes? A matéria é controversa e, apesar do que estabelece a LRF, tais regras tendem a valer apenas para o Poder Executivo.

Em primeiro lugar, há que considerar a autonomia administrativa e financeira dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público consagrada constitucionalmente. Igualmente, disposição constitucional determina que os recursos destinados “aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês”.¹⁵ Se a parcela mensal devida aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público for simplesmente o produto da divisão da dotação orçamentária anual por 12 ou se a liberação dos recursos de tais órgãos se sujeitar ao comportamento da receita geral é questão a ser disciplinada, conforme o mesmo art. 168 da Constituição Federal, pela lei complementar prevista no art. 165, § 9º. Sintomática, entretanto, é a decisão liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal suspendendo o § 3º do art. 9º da LRF que autoriza o Poder Executivo a limitar os valores financeiros dos demais Poderes na hipótese de os mesmos não promoverem, no prazo de 30

¹⁵ Constituição Federal de 1988: art. 168.

dias, a devida limitação de empenho e de movimentação financeira necessária quando do risco de descumprimento das metas fiscais.¹⁶

A forma e a sistemática de acompanhamento e controle do cumprimento da programação de desembolso variam de acordo com o tamanho e o grau de descentralização das entidades estatais. No caso de entidades de pequeno e médio porte, o próprio órgão de contabilidade controlará a observância das cotas mensais, utilizando, para tal, o próprio mecanismo de acompanhamento da execução da despesa.

Licitação

A realização das despesas no âmbito da administração pública, particularmente com a aquisição de bens e a contratação de serviços e obras, depende do cumprimento das regras da licitação.

No Brasil, são antigas as determinações legais que objetivam a lisura na execução dos gastos públicos e a busca da preservação dos interesses do erário.¹⁷ O Código de Contabilidade da União, datado de 1922, dedicava diversos artigos ao princípio da concorrência pública. A Lei nº 4.320/64 estabelece, em seu art. 70, que “A aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência.” Posteriormente, o Decreto-lei nº 200/67 criou outras modalidades além da concorrência e passou a denominar esse processo de *licitação*.¹⁸

Presentemente, o principal marco jurídico da licitação é fornecido pelo seguinte inciso do art. 37 da Constituição de 1988:

“XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as

¹⁶ Liminar concedida dia 22-2-2001 na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.238.

¹⁷ Ver, a título de ilustração, os seguintes dispositivos, com a grafia original: “Em caso nenhum poderá o Governo innovar as concessões de subvenções para as linhas de navegação que não prescindirem dellas, sem preceder concurrencia publica” (Lei nº 126 B, de 21-11-1892: art. 6º, XX) e “O Governo abrirá concurrencia, semestralmente, na Capital Federal, e nas dos Estados, para o fornecimento de fardamentos, equipamentos e arreios” (Lei nº 490, de 16-12-1897: art. 8º, § 6º).

¹⁸ Decreto-lei nº 200, de 25-2-1967: arts. 125 a 144. Como a referida norma era aplicável apenas à União, seus dispositivos sobre licitações foram estendidos aos Estados e Municípios pela Lei nº 5.546, de 20-6-1968.

exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.”

Esse dispositivo constitucional é regulado pela Lei nº 8.666, de 21-6-1993, que estabelece as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos relativos a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações, no âmbito da administração direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.¹⁹ Prevista na Lei nº 9.472, de 16-7-1997 (Lei Geral de Telecomunicações), a modalidade do *pregão* foi inicialmente utilizada na Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) e posteriormente estendida para o âmbito do governo federal por meio de medida provisória. Com a aprovação da Lei nº 10.520, de 17-7-2002, o *pregão* passou a ser empregado por todos os entes da federação.

As características básicas do modelo de licitações aplicado ao setor público brasileiro são as seguintes:

- a) As modalidades de licitação são seis: *concorrência*, *tomada de preços*, *convite*, *concurso*, *leilão* e *pregão*.
- *Concorrência*: modalidade entre os interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto.
 - *Tomada de preços*: modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderam a todas as condições exigidas para cadastramentos até o terceiro dia anterior à data de recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.
 - *Convite*: modalidade de licitação entre interessados no ramo pertinente a seu objetivo, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas.
 - *Concurso*: modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a escolha de trabalho técnico, científico ou artístico mediante a instituição de prêmios ou remunerações aos vencedores.
 - *Leilão*: modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração ou de produtos

¹⁹ A referida norma geral sofreu inúmeros acréscimos e alterações, cabendo destacar as Leis nº 8.883, de 8-6-1994, e nº 9.648, de 27-5-1998.

legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação. Na alienação de bens imóveis avaliados em quantia igual ou superior ao limite previsto para a concorrência, esta deverá ser a modalidade licitatória.

- *Pregão*: para aquisição de bens e serviços comuns, ou seja, aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado.
- b) A escolha da modalidade da licitação entre *concorrência*, *tomada de preços* e *convite* é determinada pelo valor estimado da contratação, existindo limites para obras e serviços de engenharia e para compras e serviços em cada uma das três modalidades.²⁰
- c) Os prazos mínimos, contados da publicação dos avisos convocatórios até o recebimento das propostas, serão os seguintes:
- *concorrência*: 45 dias para a do tipo “melhor técnica” ou “técnica e preço” ou quando o contrato a ser celebrado contemplar o regime da empreitada integral, e 30 dias nos demais casos;
 - *tomada de preços*: 30 dias para a do tipo “melhor técnica” ou “técnica e preço” e 15 dias nos demais casos;
 - *convite*: cinco dias úteis;
 - *concurso*: 45 dias;
 - *leilão*: 15 dias; e
 - *pregão*: 8 dias úteis.
- d) A legislação atual inovou em relação à anterior, estabelecendo a obrigatoriedade de o edital fixar, de forma clara, os critérios de julgamento. Nesse sentido, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:
- *menor preço*: quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço;
 - *melhor técnica*;

²⁰ Os referidos limites são estabelecidos no art. 23 da Lei nº 8.666/93. Atualizados pela Lei nº 9.648, de 27-5-1998, os limites são os seguintes: para obras e serviços de engenharia: *convite* (até R\$ 150 mil); *tomada de preços* (até R\$ 1,5 milhão); *concorrência* (acima de R\$ 1,5 milhão); para compras e serviços: *convite* (até R\$ 80 mil); *tomada de preços* (até R\$ 650 mil); *concorrência* (acima de R\$ 650 mil). Conforme o art. 120 da Lei nº 8.666/93, com a redação dada pela Lei nº 9.648/98, os valores poderão ser anualmente revistos pelo Poder Executivo Federal, observando como limite superior a variação geral de preços do mercado, no período.

- *técnica e preço*; e
 - *maior lance ou oferta*: nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real do uso.
- e) A norma prevê diversos casos em que a licitação é dispensável. Resumidamente, as principais situações de dispensa da licitação são as seguintes:
- para obras e serviços de engenharia, assim como para outros serviços, compras e alienações, de valor até 10% dos limites previstos para a realização de convite. No caso de compras, obras e serviços contratados por sociedades de economia mista e empresa pública, bem assim por autarquia e fundação qualificada como Agências Executivas, o percentual para dispensa passa a ser de 20% (vinte por cento) dos limites para a realização de convite;²¹
 - nos casos de guerra ou grave perturbação da ordem;
 - nos casos de emergência ou de calamidade pública;
 - quando não acudirem interessados à licitação anterior;
 - quando a União tiver que intervir no domínio econômico para regular preços ou normalizar o abastecimento;
 - quando as propostas apresentadas consignarem preços manifestamente superiores aos praticados no mercado nacional;
 - para a aquisição, por pessoa jurídica de direito público interno, de bens produzidos ou serviços prestados por órgão ou entidade que integre a Administração Pública;
 - quando houver possibilidade de comprometimento da segurança nacional;
 - na contratação de instituição brasileira incumbida da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos;
 - para a aquisição de bens destinados exclusivamente à pesquisa científica e tecnológica, com recursos concedidos por instituições de fomento a pesquisa;
 - na contratação do fornecimento ou suprimento de energia elétrica com concessionários, permissionário ou autorizado;

²¹ Percentuais de dispensa fixados pela Lei nº 8.648, de 27-5-1998. Originalmente, a Lei nº 8.666/93 estabelecia, em 5% (cinco por cento), os limites para a dispensa de licitação (art. 24, I e II).

- para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão.
- f) Para os casos em que houver inviabilidade de competição, a licitação é inexigível. As principais situações de inexigibilidade são as seguintes:
- para aquisição de materiais, equipamentos ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo;
 - para a contratação de serviços técnicos com profissionais ou empresa de notória especialização;
 - para contratação de profissional de qualquer setor artístico, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

Estágios da despesa

Após a observância, se for o caso, do processo licitatório, a despesa orçamentária será efetivada por meio do cumprimento de três estágios: *empenho*, *liquidação* e *pagamento*.²²

Empenho

O *empenho* é legalmente definido como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Rigorosamente, o *empenho* cumpre outras finalidades além desta. Ele é o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos. Empenhar a despesa significa enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito. Além de possibilitar tal controle, o *empenho* constitui uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário.²³

A norma veda a realização de despesa sem prévio empenho, ou seja, o *empenho* deve anteceder a data da aquisição do bem ou da prestação do serviço. Tal

²² Esta matéria é disciplinada nos arts. 58 a 70 da Lei nº 4.320/64.

²³ Teixeira Machado Jr. e Heraldo Reis lembram que o “Congresso Nacional, ao derrubar o veto presidencial às palavras ‘ou não’, no texto do artigo (58), deu uma elasticidade um tanto perigosa ao conceito de empenho. De fato, aparentemente, empenhada a importância, parece estar o Estado obrigado a pagar. Isto seria absurdo e a própria lei no seu artigo 62, distinguindo entre empenho e pagamento, ressalva o direito de o Estado apenas pagar quando satisfeitos os *implementos de condição* [...]” (grifos do original) MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. Op. cit. p. 117.

disposição faz com que só possam ser realizadas despesas que tenham amparo e enquadramento orçamentário.²⁴

Nota de empenho – O art. 61 da Lei nº 4.320/64 complementa: “Para cada empenho será extraído um documento denominado ‘nota de empenho’, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.”

A exigência da *nota de empenho*, com todos seus requisitos, dá a medida exata do grau de formalização do *empenho*.²⁵ Esse formulário, após ser preenchido, em grande parte dos casos, com dados extraídos da licitação, passa pelo órgão de contabilidade, que o utilizará para efetivar o empenho propriamente dito no Sistema de Acompanhamento da Execução da Despesa. Somente após essas providências – emissão da *nota de empenho* e dedução da despesa do saldo da dotação – é que o fornecedor entregará o bem ou prestará o serviço, extraindo o documento formalizador da operação (nota fiscal, recibo etc.).

A autoridade competente para autorizar os empenhos, isto é, o “ordenador da despesa” é sempre o administrador principal da instituição: presidente da República, governador e prefeito. Como exigência descentralizadora, a ordenação da despesa, por meio de normas apropriadas, é delegada a outras autoridades dentro da linha hierárquica: ministros de Estado, secretários gerais de Ministérios, secretários de Estado, presidentes ou diretores ou superintendentes de Autarquias, secretários de Município etc.

Modalidades de empenho – São três as modalidades de *empenho*: *ordinário*, *global* e *por estimativa*.

O empenho é *ordinário* quando o valor exato da despesa é conhecido e cujo pagamento se dá de uma só vez. Já o empenho *global* aplica-se no caso de despesas que, devidamente empenhadas, são pagas de forma parcelada. Essa modali-

²⁴ Por meio do *prévio empenho da despesa*, viabiliza-se o cumprimento das seguintes disposições da Constituição Federal: art. 167. “São vedados: I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; e II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.”

²⁵ A Lei nº 4.320/64 estabelece, no art. 59, § 1º, que a emissão da *nota de empenho* pode ser dispensada em casos especiais previstos na legislação específica. O Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 135/96, apresentado ao amparo do art. 165, § 9º, da Constituição Federal, prevê no art. 108, § 2º, as seguintes hipóteses em que a emissão da *nota de empenho* é facultativa: I – despesas com pessoal e seus encargos; II – contribuições compulsórias; III – despesas com amortização, juros e outros encargos da dívida pública; IV – despesas decorrentes de contratos e aquelas definidas na lei como despesas sob o regime de adiantamento ou suprimento de fundos; V – despesas provenientes de transferências por força de mandamento constitucional e da Lei Orgânica municipal; VI – despesas provenientes da execução de convênios, consórcios, contratos, acordos ou ajustes, entre entidades de direito público; VII – outras despesas que vierem a ser definidas na legislação de cada esfera de governo.

dade é utilizada no empenho de despesas de pessoal, assim como de contratos de prestação de serviços e de realização de obras.

O empenho *por estimativa* é utilizado quando não se pode determinar previamente o montante exato da despesa. Essa modalidade diz respeito a inúmeros tipos de gastos operacionais das repartições, que ocorrem regularmente, mas de valor variável, como, por exemplo, as despesas com o consumo de energia elétrica, água, serviços telefônicos, fretes, passagens etc. Na hipótese de se configurar insuficiente o valor empenhado, este deverá sofrer complementação. Por outro lado, se o valor empenhado *por estimativa* apresentar saldo, o valor não utilizado será anulado, revertendo o recurso para o crédito de origem.

Liquidação

Empenhada a despesa e após a entrega do bem ou a prestação do serviço, processa-se o segundo estágio. A *liquidação* consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tomando-se por base os títulos e documentos que comprovam o respectivo crédito. A verificação deverá apurar: (I) a origem e o objeto do que se deve pagar; (II) a importância exata a pagar; e (III) a quem se deve pagar a importância, isto é, o credor. A *liquidação* deverá considerar ainda: (I) o contrato, ajuste ou acordo respectivo; (II) a nota de empenho; e (III) os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

Nesse estágio, são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (na licitação, no contrato, no empenho etc.). Dependendo do objetivo da transação, a *liquidação* pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações. No caso da execução de obra contratada por empreitada global, com pagamentos por etapas, sujeitos a reajustamentos, a *liquidação* de cada etapa considerará uma série de aspectos, tais como: cumprimento dos prazos por parte do empreiteiro, testes de verificação da qualidade do material e do serviço, adequação dos índices de reajustamento aplicados etc. Numa situação dessas, a responsabilidade pela *liquidação* será dividida entre um número variado de funcionários, de diversos níveis hierárquicos.

Pagamento

O estágio do *pagamento* é desenvolvido em dois momentos distintos: (a) a emissão da *ordem de pagamento*; e (b) o pagamento propriamente dito.

A *ordem de pagamento* da despesa, que só será emitida após a liquidação, constitui-se em despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga. A *ordem de pagamento*, assim como a ordenação da despesa (no empenho), é da competência da principal autoridade de cada entidade governamental ou órgão público. Também aqui poderá haver delegação de competência com vistas à agilização dos trâmites administrativos que desafogam os canais superiores da hierarquia.

A realização da despesa encerra-se com o pagamento propriamente dito. Este será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídas, bem como por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento. Hoje, os serviços bancários são utilizados tanto na arrecadação da receita pública como no pagamento das despesas, tornando desnecessários os serviços próprios de tesouraria e pagadoria.

O regime de *adiantamento* consiste na entrega de numerário a servidor para o atendimento de despesas quando não for possível observar o processo normal de realização das mesmas. Além disso, a legislação local deverá, expressamente, definir os casos de despesas em que o *adiantamento* será utilizado.

Mecanismos retificadores do orçamento

Seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária. Há soluções para isso e o mecanismo a ser invocado é o do *crédito adicional*.²⁶ Na definição da lei, “são créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

Os *créditos adicionais* resolvem as duas situações clássicas de imprevisão na elaboração orçamentária: na primeira, o orçamento contém o crédito adequado, mas a dotação respectiva apresenta saldo insuficiente para o atendimento de despesas necessárias; na segunda, não existe o crédito orçamentário para atender às despesas a serem realizadas.

Os *créditos adicionais* classificam-se em *suplementares*, *especiais* e *extraordinários*. O *crédito suplementar* destina-se a reforçar dotações orçamentárias; é a solução para a primeira das situações indicadas. Por seu turno, o *crédito especial* é destinado ao atendimento de despesas para as quais a lei orçamentária não conta com crédito específico;²⁷ é a modalidade que visa atender à segunda das situações apontadas. Já o *crédito extraordinário* tem por finalidade atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública;²⁸ igualmente destinado a atender a despesas naturalmente

²⁶ O tema é tratado no Título V da Lei nº 4.320/64: arts. 40 a 46.

²⁷ Ao definir, no art. 41, I, créditos especiais como “os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica”, a Lei nº 4.320/64 emprega a expressão *dotação* no sentido de *crédito* orçamentário.

²⁸ Definição retirada do art. 167, § 3º, da Constituição Federal. Conforme o art. 41, III, da Lei nº 4.320/64, créditos extraordinários são “os destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública”.

imprevisíveis, o *crédito extraordinário* exige tramitação diversa da aplicada ao *crédito especial*.

Autorização legislativa. A abertura de *créditos suplementares e especiais* depende de prévia autorização legislativa.²⁹ A própria lei orçamentária anual poderá ser utilizada para autorizar o Poder Executivo a abrir, durante o exercício, *créditos suplementares* até determinado montante, em geral representado por meio de percentual da despesa autorizada. Tal possibilidade, cujo amparo reside no art. 7º da Lei nº 4.320/64 e no art. 165, § 8º, da Constituição Federal, busca garantir certo grau de flexibilidade à execução orçamentária, tornando desnecessária a autorização legislativa em todos os casos de retificação na modalidade de suplementação. Já a autorização para a abertura de *crédito especial* só pode ser concedida por meio de lei específica.

Tendo em vista que o *crédito extraordinário* é indicado para as situações em que a intervenção estatal deve dar-se rapidamente, não caberia aguardar-se o provimento legislativo prévio. Assim, de conformidade com a Lei nº 4.320/64, os *créditos extraordinários* são abertos por decreto do Poder Executivo, que informará de imediato ao Poder Legislativo sobre a providência tomada. Já a Constituição de 1988 trouxe duas novidades nesta questão: ampliou as situações possíveis de ser atendidas por meio do *crédito extraordinário* e estabeleceu a *medida provisória* como instrumento legal de abertura do crédito.³⁰

Recursos para a abertura de créditos adicionais. Assim como na lei orçamentária, em que a receita estimada (recursos) possibilita que a despesa seja autorizada, também nas retificações orçamentárias são necessários recursos para que os *créditos adicionais* possam ser autorizados e abertos. De acordo com a norma geral, essa exigência é dispensada apenas para os *créditos extraordinários*.

Os recursos a serem utilizados na abertura de *créditos suplementares e especiais* são os seguintes:

- superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- os provenientes de excesso de arrecadação;
- os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais;
- produto de operações de crédito.

²⁹ Constituição Federal: art. 167. "São vedados: [...] V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes" e Lei nº 4.320/64: art. 42. "Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo."

³⁰ Análise e implicações dessas modificações são abordadas no tópico E. Retificação e Alteração da Lei Orçamentária –, da Seção II – Norma Federal –, deste capítulo.

O *superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior* é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. A utilização dessa modalidade de recurso deve considerar os saldos dos créditos adicionais transferidos do exercício anterior e as operações de crédito a eles vinculadas. Apesar de a norma geral não disciplinar, a apuração e a utilização do superávit financeiro devem respeitar os vínculos, estabelecidos na legislação específica, existentes entre parcelas da receita e determinadas despesas. O encerramento do exercício e a apuração de seus resultados são eventos incapazes de desfazer as afetações da receita determinadas pela lei. Exemplos de receitas cujo compromisso de vínculo com a despesa deve ser respeitado no novo exercício são as contribuições, o produto da arrecadação tributária a ser compartilhada e as receitas de fundos especiais.

O *excesso de arrecadação* é constituído pelo saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada. De acordo com a norma geral, deve considerar-se, no cômputo dos recursos do excesso de arrecadação, a tendência de comportamento futuro da receita, assim como a dedução dos valores dos créditos extraordinários abertos no exercício. A utilização desse recurso exige cuidados especiais e avaliações criteriosas, caso contrário, produzir-se-ão déficits. Em primeiro lugar, só há a ocorrência de excesso de arrecadação quando se considera a receita orçamentária total, pois a arrecadação a maior de determinada fonte pode ser compensada com a arrecadação a menor de outra fonte. Em segundo lugar, também aqui é necessário o respeito aos vínculos entre receita e despesa estabelecidos na lei. Se o excesso de arrecadação identificado na receita total foi determinado por itens de receita que se destinam a atender a determinadas despesas, é claro que tal excesso só poderá ser empregado na abertura de créditos adicionais naquelas finalidades previstas na legislação que criou a vinculação.

A *anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais* é a modalidade de recurso mais utilizada na abertura de créditos adicionais. No passado, quando os orçamentos públicos estruturavam-se em moldes tradicionais, com ênfase na classificação da despesa por objeto e item, a anulação parcial ou total de dotações não produzia maiores consequências. Hoje, com orçamentos do tipo programado, as implicações determinadas por anulações são evidentemente mais sérias. A argumentação é de Teixeira Machado & Heraldo Reis: visando reforçar a dotação de um Projeto ou Atividade qualquer, o Poder Executivo poderá indicar, como recurso, a anulação de dotações orçamentárias, isto é, outros Projetos ou Atividades. Os autores citados acreditam incorreto tal procedimento, pois o crédito orçamentário anulado representa objetivos concretos expressos na lei e, conseqüentemente, de interesse da comunidade. O Poder Executivo poderia, com base em prioridades, retirar parte das dotações do Projeto ou Atividade menos prioritário, mas não anulá-lo pura e simplesmente.³¹

³¹ MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. Op. cit. p. 91-92.

O *produto de operações de crédito* constitui recurso para a abertura de créditos adicionais se houver autorização para a realização da operação e se existirem condições jurídicas que possibilitem ao Poder Executivo realizá-las. Assim, não basta a autorização genérica eventualmente concedida no texto da própria lei orçamentária ao amparo ao art. 165, § 8º, da Constituição Federal. É necessário que a operação apontada conte com amparo nas normas específicas e atenda às exigências da legislação local.³² Também, é necessário que a operação seja efetivamente viável, ou seja, que exista a linha de financiamento e agente disposto a realizar a operação e que as condições – montante, prazos, encargos, carências etc. – atendam aos interesses superiores da instituição.

Abertos, os *créditos adicionais* serão acompanhados como os demais créditos orçamentários. Os *especiais* e *extraordinários*, por serem créditos novos, devem sofrer o registro inicial. No caso de abertura de *crédito suplementar*, ocorrerá o reforço de dotação de crédito orçamentário existente. Claro está que só se deve cogitar em suplementar um crédito quando todas as cotas estiverem liberadas.

Vigência dos créditos adicionais. Os créditos adicionais vigerão no exercício financeiro em que foram abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos *créditos especiais* e *extraordinários*.³³ A Constituição de 1988 manteve a regra da Constituição anterior, estabelecendo que os *créditos especiais* ou *extraordinários*, autorizados nos últimos quatro meses do exercício, poderão ser reabertos no exercício seguinte, nos limites de seus saldos.³⁴

Novos mecanismos retificadores? Alguns especialistas interpretam o inciso VI do art. 167 da Constituição Federal como introdutor de um novo mecanismo retificador do orçamento, independentemente dos créditos adicionais. Por meio do referido dispositivo, a Constituição veda

a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (grifo nosso).

O projeto de lei complementar nº 166, de 1993, elaborado por grupo de estudo no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade e apresentado pelo Depu-

³² Conforme a Constituição Federal – art. 52, V a IX –, compete ao Senado estabelecer limites e outras condições para a realização de operações de crédito de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No que tange às operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o Senado Federal, por meio da Resolução nº 78, de 1998, disciplina, detalhadamente, as modalidades de operações de crédito, vedações e exceções, limites, apresentação de solicitações, critérios e condições de aprovação das solicitações, responsabilidades do Banco Central etc. Cabe, igualmente, recordar que a CF – art. 167, III – veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

³³ Lei nº 4.320/64: art. 45.

³⁴ Emenda Constitucional nº 1/69: art. 62, § 4º, e Constituição Federal de 1988: art. 167, § 2º.

tad
Alt
o R

de r
por
tima
de v

mát
a Co
das
caso
cion
comj
a fon
âmbi
ração
grup
Este
legisl
diretr

C. E

A
estági
de pro
interes

A
própri
prisma
compe

En
meio d
cipais f
alguns
mia ad
de resp

tado Benedito de Figueiredo, tem claro esse entendimento, ao abrir, no título das Alterações Orçamentárias, um capítulo para os Créditos Adicionais e outro para o Remanejamento, Transposição e Transferências.

Outra corrente é de opinião que *transposição, remanejamento* ou *transferência de recursos* não seriam outra coisa que retificações orçamentárias implementadas por meio dos créditos suplementares. Afora essa questão, a ser resolvida em última análise pela lei complementar prevista no art. 165, § 9º, da CF, outro ponto de variada interpretação é o conceito de *categoria de programação*.

Em geral, vinha-se associando tal expressão à classificação funcional-programática, uma das classificações orçamentárias da despesa. No sentido que lhe dá a Constituição, *categoria de programação* deve ser interpretada como o conjunto das classificações de despesa da lei orçamentária até seu menor nível. Assim, no caso do orçamento federal, além da categoria de menor nível da classificação funcional-programática – subprojeto ou subatividade –, a *categoria de programação* compreende: a *esfera* – fiscal ou seguridade –, o *grupo*, a *modalidade de aplicação*, a *fonte de recurso* e o *identificador de uso*. Interpretar *categoria de programação* no âmbito exclusivo da classificação funcional-programática significaria aceitar alterações entre categorias da natureza da despesa constantes da lei orçamentária – *grupos* e *modalidades de aplicação* – sem a necessidade de autorização legislativa. Este último entendimento, além de contrariar fundamentos do próprio processo legislativo, não obtém amparo na norma geral – Lei nº 4.320/64 – e nas leis de diretrizes orçamentárias da União.

C. Execução da receita

Ao contrário da despesa, cuja execução é caracterizada por várias etapas e estágios, cheios de particularidades e cuidados, a execução da receita compreende processamento mais simples, o que determina menor número de questões de interesse.

A maior simplicidade do processo de execução da receita decorre de sua própria natureza, cujas diferenças com a despesa podem ser analisadas por três prismas: centralização/descentralização, previsão/fixação e regime de caixa/competência.

Enquanto a despesa é executada de forma amplamente descentralizada, por meio de uma miríade de unidades executoras, a receita, em particular das principais fontes, é realizada de maneira altamente centralizada. Salvo as receitas de alguns fundos e as diretamente arrecadadas por entidades detentoras de autonomia administrativa e financeira, a execução da maior parte da receita pública é de responsabilidade do órgão fazendário – Ministério da Fazenda ou de Finanças

ertura de crédito e se existirem -las. Assim, não o da própria lei al. É necessário icas e atenda às ração seja efeti- gente disposto a argos, carências

demais créditos s novos, devem ntar, ocorrerá o que só se deve em liberadas.

ção no exercício al em contrário, e 1988 manteve peciais ou extra- poderão ser rea-

pretam o inciso ovo mecanismo onais. Por meio

rsos de uma ca- atro, sem prévia

or grupo de es- ado pelo Depu-

stabelecer limites e ão, dos Estados, do e externo dos Esta- ção nº 78, de 1998, e exceções, limites, , responsabilidades da a realização de

8: art. 167, § 2º.