

é uma consideração generalizável. Em sistemas jurídico-orçamentários tais como o brasileiro, que especificam não apenas a modalidade de crédito, mas também a origem dos recursos, nem sempre se pode afirmar que as despesas aumentam com a abertura de crédito adicional, pois que em alguns casos os recursos admitidos são aqueles provenientes da anulação de outras despesas. O mais provável é que o caso a que se refere o jurista alemão não seja exatamente aquele enquadrado no conceito de crédito adicional, mas de transferências, remanejamentos e transposições.

Esse princípio tem significativa importância para a manutenção das prerrogativas parlamentares de aprovação do orçamento, também dependendo de significativo controle para sua concretização, para controlar eventuais tentações do Poder Executivo. Em razão disso, as alterações na quantidade dos créditos apenas podem ser feitas em conformidade com o que disciplinem as normas aplicáveis. No sistema brasileiro, há tanto normas constitucionais como legais a respeito. Se as próprias normas constitucionais, porém, estabelecem possibilidades tão largas de flexibilização, como a previsão de uma autorização prévia para aberturas de créditos adicionais em limites não definidos, não é possível esperar que o respeito democrático ao orçamento aprovado seja feito por boa vontade do administrador, quando lhe é dada a legítima possibilidade de lançar mão dos mais diversos expedientes de mudá-lo sem qualquer ameaça de devido contrapeso do parlamento. Nesse caso, é de se esperar normas mais restritivas para contornar este quadro.

Uma das alternativas apontadas é que as necessidades impostergáveis de despesas adicionais sejam de alguma forma incorporadas ao orçamento, por exemplo, por meio da previsão de uma reserva de contingência. A finalidade não é apenas política, mas também econômica, pois permite maior comparação entre despesas e receitas. De um lado, é impossível planejar em cada caso concreto uma estimativa orçamentária para despesas imprevistas. Isso seria um grande encargo tanto ao parlamento como à administração, sem que se garantissem resultados palpáveis. Em vista dessas considerações, as necessidades não previstas no orçamento original e que não podem esperar sua satisfação até o próximo exercício financeiro devem ser estimadas e aprovadas por lei. Para tanto, há principalmente duas alternativas à disposição de um sistema jurídico-orçamentário, que são: a revisão completa do orçamento público no decorrer do exercício financeiro; as alterações específicas, feitas caso a caso. À primeira denomina-se comumente orçamento retificativo; as outras correspondem aos créditos adicionais. Ambos são meios juridicamente legítimos, na medida em que previstos pelas normas jurídicas de um dado sistema.

2.2 A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO BRASILEIRO: DO REGISTRO DOS CRÉDITOS AO PAGAMENTO

Será feita, nesse ponto, uma descrição das formas jurídicas mais relevantes para os procedimentos administrativos da execução da despesa pública, dando-se destaque

para algumas etapas anteriores, referentes à especificação dos créditos orçamentários. A finalidade é estabelecer a relação entre a execução da despesa e o crédito que a prevê, assim como o caráter especial dos instrumentos de flexibilidade, que devem vir a ser adotados diante de circunstâncias específicas, e não são, pois, uma prerrogativa geral dos órgãos responsáveis pela execução, como se houvesse alguma forma de direito subjetivo público do Poder Executivo a alterar o orçamento.

2.2.1 O orçamento analítico como expressão da especialidade orçamentária

A expressão “orçamento analítico” costuma ser usada, no Brasil, para se referir à maneira de inclusão das receitas e despesas no orçamento e a seu grau de especialidade. Abrange, portanto, o princípio da especialidade, embora não distinga, claramente, entre seus aspectos qualitativo e quantitativo anteriormente apontados. Sob o ponto de vista jurídico, falar em orçamento analítico significa fazer referência às normas que determinam o detalhamento e a extensão do orçamento, conforme a legislação específica que discipline a matéria em cada unidade da federação. A especificação e o modo de sua organização contábil são fundamentais para a execução, determinando a forma de seu exercício. Normalmente, também diz respeito a quadros que discriminam, como for possível e conveniente, a classificação das despesas e das receitas. Representada no art. 5º da Lei n. 4.320/64, que repugna as despesas globais, essa ideia traduz, no sistema orçamentário brasileiro, ora a previsão de que as dotações se destinem apenas à finalidade para a qual foram previstas (aspecto qualitativo), ora a que apenas sejam executadas nos montantes autorizados (aspecto quantitativo). Embora não seja feita essa discriminação, o objetivo é inequívoco: que haja condições ideais de fiscalização pelo parlamento, além do fato de que essa especificação inibe que as atividades governamentais se expandam muito além dos créditos detalhadamente aprovados.¹⁷² O problema mais sério, diagnosticou José Afonso da Silva,¹⁷³ é “saber qual o limite da discriminação, pois não deverá haver descrição minuciosa nem globalização. Na técnica do orçamento-programa, a especialização se traduz, em primeiro lugar, na classificação dos recursos e das despesas, e, depois, dentro de cada classe é que se realiza a discriminação.”

Nesse ponto, é relevante destacar a existência da preocupação com uma especificação paralisante da execução orçamentária, apontada no excerto anteriormente e desenvolvida por Giacomoni:¹⁷⁴ “não cabe transformar as unidades executoras em

¹⁷² GIACOMONI, *cit.*, p. 82.

¹⁷³ SILVA, *Orçamento-programa no Brasil*, p. 255.

¹⁷⁴ GIACOMONI, *cit.*, p. 263-264.

reféns de uma programação orçamentária excessivamente detalhada, especialmente quando a retificação desta programação depende de demorados procedimentos burocráticos e legais.”

A especialização se traduz, no orçamento-programa, pela classificação de receitas e das despesas, e esses são discriminados dentro de cada classe. O art. 11 da Lei n. 4.320/64 determina a classificação de receitas em correntes e de capital e o art. 12 o faz quanto às despesas, também classificadas em despesas correntes (despesas de custeio e transferências correntes) e despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital). Cada um desses itens, que constituem a respectiva classe, encontra sua definição na legislação. Essas são as chamadas categorias econômicas de classificação. Dentro de cada uma delas é feita a discriminação da despesa “por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de Governo” (art. 13, Lei n. 4.320/64), conforme o extenso esquema delineado neste dispositivo. De acordo com o art. 15 da mesma lei, a discriminação deve ser feita, no mínimo, por elementos, admitindo-se, porém, especificações mais minuciosas.

Cumprе ressaltar que a classificação de receitas e despesas em categorias econômicas não basta para que se atenda ao princípio da especificação, devendo-se discriminá-las dentro das instituições, no nível global das diversas categorias orçamentárias (programa, subprograma, atividade, projeto e obra) e, em muitos casos, segundo uma distribuição geográfica ou regional.

Dizendo de maneira ampla, o conhecimento dos resultados da gestão patrimonial depende da classificação das contas. A classificação contribui para a efetiva execução do orçamento, facilita a formulação de programas e a prestação de contas e torna possível a análise dos efeitos econômicos das atividades governamentais.

2.2.2 Registro dos créditos e dotações

O modelo analítico de orçamento opera por meio registro dos créditos orçamentários e das dotações, para que se possa acompanhar o andamento de seus saldos e, mais amplamente, da programação do governo.¹⁷⁵ Aqui, também a disciplina do registro serve tanto a fins quantitativos (pois permite conhecer a classificação e o título apropriado em que cada despesa deve ser lançada) como qualitativos (com a possibilidade de que os montantes de cada uma das dotações fiquem evidenciados).

Como ressalva prévia ao tema, aponta-se uma comum confusão terminológica entre créditos orçamentários e dotações. Giacomoni¹⁷⁶ e Machado Jr. e Heraldo

¹⁷⁵ Cf. GIACOMONI, *cit.*, p. 265.

¹⁷⁶ GIACOMONI, *cit.*, p. 265.

Reis¹⁷⁷ os distinguem, dizendo que dotação “deve ser a medida, ou quantificação monetária do recurso aportado a um programa, atividade, projeto, categoria econômica ou objeto de despesa”.¹⁷⁸ O crédito orçamentário é “a autorização através da lei de orçamento ou de créditos adicionais para a execução de programa, projeto ou atividade ou para o desembolso de quantia aportada a objeto de despesa, vinculado a uma categoria econômica, e, pois, a um programa”. Portanto, o crédito orçamentário contém uma dotação.

A Lei n. 4.320/64 apresenta as seguintes categorias classificatórias que constituem o crédito orçamentário: elemento, subcategoria econômica, categoria econômica, projeto ou atividade, subprograma, programa, função, unidade orçamentária e órgão. Dada a relevância da concepção de orçamento-programa para o sistema orçamentário vigente, convém destacar a incorporação, pela referida lei complementar, por meio de seu Anexo n. 5, da classificação funcional-programática, que havia sido adotada pelo orçamento federal a partir de 1968. Essa classificação é o antecedente da classificação por programas, adotada nos orçamentos federais a partir de 1999. Absorvida pela lei complementar, a classificação funcional-programática valeu como norma geral que se deve aplicar aos orçamentos das diversas entidades federativas. São cinco as categorias por ela escorçadas: função, programa, subprograma, projeto e atividade, em ordem crescente de especialidade. A Portaria n. 9/74 (que acabou transformada no citado Anexo 5) define projeto e atividade. Projeto é o “instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo.” De outro lado, a atividade é “um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do governo”. Daí se entende que se o programa, que compreende projetos, atividades e operações especiais, é o objetivo a se atingir com a execução do orçamento, acaba sendo ele também definido como a categoria mais importante. Além disso, “funções são, então, constituídas pela divisão, em grandes linhas, das áreas de atuação do governo. Os subprogramas são partes dos programas; representam objetivos parciais buscados pelo governo por meio do orçamento”.¹⁷⁹

A partir dessa orientação normativa, adotou-se a classificação por programas, que tem o objetivo de vincular as despesas aos resultados pretendidos. Essa classificação

¹⁷⁷ MACHADO Jr.; REIS, *cit.*, p. 20.

¹⁷⁸ MACHADO Jr.; REIS, *cit.*, p. 20.

¹⁷⁹ GIACOMONI, *cit.*, p. 100.

é exigência legal no Brasil desde que a Lei n. 4.320 determinou que a lei orçamentária “conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo” (art. 2º).

A partir de 1990, conforme determinação da Lei de Diretrizes Orçamentárias então vigente, alterou-se a noção de classificação conforme a natureza da despesa, que envolvia a obrigatoriedade de discriminar a despesa até o nível de elementos. Tal determinação foi estendida a outras unidades da federação a partir do exercício de 2002, por meio de Portaria Interministerial, que pôde introduzir tal norma geral a partir do disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar n. 101/2000.¹⁸⁰ Mantiveram-se as categorias econômicas e criaram-se grupos de despesa e o conceito de modalidade de aplicação. O art. 6º da Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001, entretanto, permitiu excluir o item “elementos” da lei orçamentária, dispondo que, nela, a discriminação da despesa será feita, quanto à sua natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação. Trata-se de norma cujo teor é claramente contrário ao art. 15 da Lei n. 4.320/64, que prevê a classificação da despesa, segundo sua natureza, no mínimo por elementos. Como essa é uma lei complementar, não é possível que seja alterada por portaria, mesmo que se trate do exercício de competência prevista pelo art. 50, § 2º, da LRF.

Esse dispositivo da Lei n. 4.320/64 é um ponto crítico da lei geral do orçamento, exatamente por sua rigidez. Com um sistema classificatório que esmiúça a despesa no orçamento até o nível dos elementos, ficam esses indissociáveis da subcategoria econômica, item mais abrangente no qual se incluem, podendo-se vislumbrar dificuldades quanto à discriminação adequada na elaboração e no acompanhamento da execução orçamentária.

A Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001, modificada por sucessivas portarias, teve a finalidade de resolver dificuldades como estas, combinando categorias econômicas, grupos, modalidades de aplicação e elementos. Permitiu que esses últimos estivessem presentes em diversos grupos. Um problema, porém, permanece: despesas com pessoal devem ainda ser classificadas como pessoal e encargos sociais, vinculando-se necessariamente às despesas correntes.

Relacionando o registro dos créditos com a ideia de orçamento analítico, expressões do princípio da especificidade, o detalhamento orçamentário se costumava

¹⁸⁰ Esse artigo dispõe que “a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67”. A STN exerce a competência temporária de “órgão central de contabilidade da União”.

realizar por meio do Quadro de Detalhamento de Despesa (QDD), que cada Poder e o Ministério Público elaboravam no seu respectivo âmbito de atuação. Feita a citada reorganização da classificação da despesa conforme a natureza, adotando-se as categorias econômicas, grupo, modalidade de aplicação e elemento, apenas os grupos de despesa constavam da lei orçamentária. As demais vinham no QDD, o que conferia ao Executivo grande poder de disposição sobre os créditos orçamentários, pois a aprovação do orçamento pelo Congresso se dava em termos mais genéricos e era o governo que elaborava o quadro de detalhamento. Por emendas à Lei n. 9.692/98 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 1999), o Congresso Nacional determinou que apenas a categoria “elementos” não constasse da lei orçamentária. Todas as outras deveriam estar ali referidas. Há, assim, maior transparência na lei orçamentária.

Por outro lado, e antes da alteração citada anteriormente, o QDD apresentara certos inconvenientes ao Poder Executivo, que o alterou em alguns aspectos. Os inconvenientes alegados se resumem à falta de agilidade da execução da despesa quando se tem que elaborar e publicar constantemente o QDD, além de ser necessário fazer constar nele as alterações da classificação verificadas durante o exercício. Tentando afastar tais empecilhos, a LDO para o exercício de 1997 (Lei n. 9.293/96, art. 56, *caput*, e art. 3º) determina que apenas o QDD inicial seja publicado. As alterações necessárias devem ser feitas diretamente no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), em que ocorre o procedimento de detalhamento do orçamento.

Revela-se, por isso, que o registro dos créditos orçamentários, ainda que deva atender ao princípio da especificidade, classificando a despesa em diversas categorias e níveis de detalhamento, depara-se com certo grau de maleabilidade da classificação. É evidente, entretanto, que a necessidade de flexibilidade na fase de execução do orçamento se deve coadunar com o princípio da legalidade, bem como do controle parlamentar. Os créditos devem ser tão específicos quanto o possam. Por outro lado, não tão específicos a ponto de não admitir qualquer alteração.¹⁸¹ Nesse sentido, a iniciativa do SIAFI é adequada por permitir que na lei orçamentária conste classificação suficiente, de maneira que chegue à cognição parlamentar o conteúdo correto da despesa apreciada, e, ao mesmo tempo, por possibilitar que detalhamentos maiores, no patamar de elementos, sub-elementos e itens, dispensáveis de tomar grande tempo do processo político de aprovação do orçamento, sejam feitos diretamente em um sistema ágil, de toda forma transparente e aberto ao controle.

¹⁸¹ *Le Gouvernement doit être lié mais non ligoté* (GAUDEMET, P.-M.; MOLINIER, J. *Finances publiques*. 7. ed. Paris: Montchrestien, 1996, v. 1, p. 100).

2.2.3 Programação financeira e cronograma de desembolso

A previsão orçamentária das receitas e despesas, de acordo com o princípio da anterioridade, não tem por consequência que a execução das operações de arrecadação e dispêndio fique submetida a uma obrigação de conformidade absoluta, o que seria impossível. Essa obrigação é mais restritiva quanto às receitas, mas não por força da previsão orçamentária, que há muito não vige o princípio da anualidade tributária, e, sim, por decorrência do princípio da legalidade: o ato de arrecadação que não encontre seu fundamento em norma válida é reputado nulo. Além disso, como a instituição de tributo é matéria de competência legislativa, a administração não pode, no momento da execução, modificar a lei tributária ou apreciar a conveniência e a oportunidade da arrecadação, pelo que o tributo, conforme a dicção do art. 3º do Código Tributário Nacional, é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. No que concerne não ao tipo, mas ao montante da previsão do tributo, o orçamento fornece uma estimativa. Nesse ponto, a autorização orçamentária é ainda menos constrictiva, porque é uma autorização ilimitada, o Estado pode arrecadar mais do que o volume previsto, desde que exerça suas competências nos termos das normas em vigor.

Em relação à estrita obrigação de execução que prevalece quanto às receitas, a qual não decorre da previsão orçamentária, mas de outras normas jurídicas, a execução da despesa tem uma margem de apreciação significativamente maior. A lei orçamentária institui faculdades de utilização de créditos, estabelecendo limites máximos nas suas dotações, visto que a Constituição proíbe a concessão de créditos ilimitados (art. 167, VII). A inscrição de créditos na lei orçamentária é uma condição necessária para que a despesa seja regularmente executada; é necessário, no entanto, relacionar a despesa à arrecadação.

Especificadas as despesas que deverão ser executadas no exercício financeiro posterior àquele de sua inclusão na proposta orçamentária, a administração se depara com uma questão essencial à adequada gestão dos recursos: o ritmo em que esses deverão ser gastos. O planejamento do tempo de liberação do dinheiro público é instrumentalizado pela programação financeira e pelo cronograma do desembolso, que serão estabelecidos pelo Poder Executivo, nos termos do art. 8º da Lei Complementar n. 101/2000, após 30 dias da publicação dos orçamentos, de acordo com o que disponha a LDO. Trata-se de disposição paralela às quotas trimestrais da despesa previstas pela regra anterior, contida nos arts. 47 a 50 da Lei n. 4.320/64. O Decreto-Lei n. 200/67, no art. 7º, *d*, trata a programação financeira do desembolso como instrumento básico do planejamento da ação governamental.

Essa programação tem a função de “ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos”, de maneira a “assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho” (art. 17, Dec.-Lei 200/67). Somente em consonância com a programação financeira do desembolso é que compromissos financeiros poderão ser assumidos (art. 18, *idem*).

Em linhas gerais, a programação de desembolso existe porque a entrada de receitas e o pagamento das despesas não ocorrem nem ao mesmo tempo, nem no volume necessário para as diferentes ocasiões. Cabe ao governo planejar seus gastos de acordo com o fluxo dos recursos que ingressam em sua contabilidade. É um importante instrumento de racionalização da liberação, às unidades orçamentárias, dos recursos necessários à execução dos programas de trabalho. Essa programação se caracteriza por três objetivos fundamentais:

ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos, assegurar a entrega automática às unidades orçamentárias, em tempo hábil e dentro dos limites previamente estabelecidos, da soma de recursos financeiros necessários e suficientes à execução dos seus programas, e manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.¹⁸²

O desembolso deve ocorrer de forma a considerar o fluxo das receitas. Cabe ao Poder Executivo elaborar o cronograma mensal de desembolsos (art. 8º, Lei Complementar n. 101/2000), incluindo, na fixação das quotas mensais, também os créditos adicionais e as operações extra orçamentárias, particularmente os restos a pagar (art. 49, Lei n. 4.320/64). Com esse dispositivo de inclusão na programação de outras operações de natureza financeira, procurou-se disciplinar o fluxo de caixa tomando em consideração

as disponibilidades existentes; a afluência provável da receita própria e de receitas transferidas; o orçamento aprovado, com a discriminação por unidades orçamentárias; outros débitos ou compromissos, como os oriundos de créditos especiais abertos nos últimos quatro meses do exercício recém-encerrado; os restos a pagar; os compromissos da dívida pública e outros dessa natureza; e outros compromissos e circunstâncias que possam influir no comportamento efetivo das receitas e na realização da despesa.¹⁸³

Com essa extensão se refere o dispositivo legal aos créditos adicionais e operações extra orçamentárias.

¹⁸² SILVA, *Orçamento-programa no Brasil*, cit.

¹⁸³ MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. C. *A Lei n. 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2002/2003, p. 126.

Faz parte desse dispositivo a ideia de que a programação é um processo contínuo da administração. Feita a programação inicial no orçamento, que é aprovada como determinado plano de trabalho, ela deve começar a ser executada também de forma planejada. Para evitar que a administração atue de modo a concentrar todas as despesas nos primeiros meses do ano, quando a tesouraria arrecadou apenas pequena parte dos recursos, adotava-se anteriormente o regime dos duodécimos como medida central para planejar o ritmo da execução, pelo qual a despesa era dividida em doze partes iguais, correspondentes a cada mês do ano. Em cada período mensal se poderia utilizar 1/12 da dotação prevista. Distribuía-se a despesa ao longo do ano. É o modo de execução atualmente vigente, por exemplo, em Portugal.¹⁸⁴ Esse tipo de programação, todavia, é problemático por estabelecer limites mensais para a execução do programa da administração: o sistema funciona bem com relação às despesas fixas, notadamente de pessoal, mas é inoportuno para, por exemplo, a compra de materiais ou outra despesas que não se executam de forma uniformemente distribuída no tempo.¹⁸⁵ É mais adequado que as cotas mensais sejam estabelecidas conforme um programa, atendendo-se à peculiaridade de cada tipo de despesa.

O art. 13 da LRF prescreve, ainda, que no prazo de trinta dias após a publicação dos orçamentos, as receitas previstas sejam desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado e quando cabível, das medidas de combate à sonegação e à evasão 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.

Em suma, a programação é flexível e pode ser alterada durante o exercício financeiro, o que, demais, se prevê no art. 50 da Lei n. 4.320/64. As cotas mensais poderão ser alteradas durante o exercício, desde que observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária. De modo a contornar os problemas do rígido sistema dos duodécimos, preparou-se, então, um sistema flexível de execução apto a atender às circunstâncias reais que se apresentem conforme o desenvolvimento da relação entre receita e despesa.

Vê-se que as cotas de desembolso são fixadas conforme evolua a arrecadação de receitas, que é elemento variável. É necessário que exista a possibilidade, então, de alterar a programação financeira estabelecida, como menciona José Afonso da Silva.¹⁸⁶ E não é apenas o comportamento da entrada de recursos que pode justificar a alteração da programação, senão, também, as modificações nas prioridades

¹⁸⁴ RIBEIRO, J. J. T. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 117.

¹⁸⁵ Cf. MACHADO Jr.; REIS, *cit.*, p. 122.

¹⁸⁶ SILVA, *Orçamento-programa no Brasil, cit.*, p. 328.

políticas expressas no orçamento,¹⁸⁷ definidas entre os Poderes Executivo e Legislativo. Ademais, o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal dá comandos para a revisão da programação do desembolso, que deve ocorrer: no caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, recompondo-se as dotações cujos empenhos foram limitados de forma proporcional às reduções efetivadas; e ao final do bimestre, se for verificado que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Nesse caso, os Poderes do Estado e o Ministério Público promoverão por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação de receita (o chamado contingenciamento de recursos), segundo critérios fixados pela LDO.

2.2.4 Estágios da despesa: empenho, liquidação e pagamento

Definido o empenho no art. 58 da Lei n. 4.320/64 como o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, há algumas outras funções por ele cumpridas no controle da execução do orçamento. Trata-se do ato administrativo ao qual cabe enquadrar a despesa em determinado crédito orçamentário, deduzindo-a. Funciona, além disso, como uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário.¹⁸⁸

Como ato cuja finalidade principal é reservar recursos para posterior pagamento, o empenho se mostra uma das etapas mais importantes pela qual passa a despesa pública. Ele evita que o pagamento seja frustrado por falta de verba e ao mesmo tempo possibilita aos diversos órgãos do governo conhecer as diversas parcelas empenhadas da despesa. Ressalta-se, todavia, que a prática administrativa brasileira muitas vezes adota o empenho *a posteriori*, apenas a pretexto de cumprir formalmente a legislação pertinente. Trata-se de um problema de planejamento e de deficiências de programação.¹⁸⁹

Por outro lado, o art. 68 estabelece o chamado regime de adiantamento, ao qual o art. 65 se referira como aplicável a casos excepcionais. Conforme o art. 68, o regime de adiantamento é aplicável aos casos expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo

¹⁸⁷ SILVA, *Orçamento-programa no Brasil*, cit., p. 265.

¹⁸⁸ GIACOMONI, J. *Orçamento público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 270.

¹⁸⁹ MACHADO Jr.; REIS, cit., p. 144.

normal de aplicação. Há casos em que os recursos destinados a determinada despesa são empenhados antes que a própria despesa seja pactuada, desde que haja previsão expressa em lei. A previsão desse regime em caráter de exceção confirma, porém, a necessidade de empenho *ex ante*, mesmo em casos de despesas especiais.

Processado o empenho, segue-se à liquidação. De acordo com o art. 63 da Lei n. 4.320/64, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. É a verificação de que a despesa anteriormente empenhada é legítima, com a finalidade de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação (art. 63, § 1º, I, II e III).

Se a liquidação é ato de verificação do direito adquirido pelo credor ao recebimento da prestação, não se pode falar, ainda, que é com esse ato que se cria à administração a obrigação de pagar. As cláusulas contratuais devem ter se verificado cumpridas.¹⁹⁰ Por esse motivo, contratos de obras e de prestação de serviços em que se estipula o adiantamento de pagamentos devem ser feitos com cuidado, de modo a evitar que a obra ou o serviço sejam implementados fora das condições exigidas ou que, simplesmente, não sejam realizados de modo algum. Nesse sentido, a liquidação não é simplesmente ato formal de verificação do direito adquirido pelo credor, mas deve refletir a realidade:

[h]á um ponto central a considerar: é [a liquidação] a verificação objetiva do cumprimento contratual. A fase de liquidação deve comportar a verificação *in loco* do cumprimento da obrigação por parte do contratante. Foi a obra, por exemplo, construída dentro das especificações contratadas? Foi o material entregue dentro das especificações estabelecidas no edital de concorrência ou de outra forma de licitação? Foi o serviço executado dentro das especificações? O móvel entregue corresponde ao pedido? E assim por diante. Trata-se de uma espécie de auditoria de obras e serviços, a fim de evitar obras e serviços fantasmas. (...) O documento de liquidação, portanto, deve refletir uma realidade objetiva.¹⁹¹

As condições previstas na licitação, no contrato, no empenho ou em outro ato administrativo fundamental da relação jurídica em questão, devem ser observadas.

Verificado, pela liquidação, o direito adquirido pelo credor, a autoridade competente exara, por despacho, a ordem de pagamento. Por esse se determina que a despesa seja paga (art. 64, Lei n. 4.320/64). Apenas documentos processados pelos serviços de contabilidade podem exarar a ordem de pagamento (parágrafo único do art. 64).

¹⁹⁰ SILVA, *Orçamento-programa no Brasil, cit.*, p. 342.

¹⁹¹ MACHADO Jr.; REIS, *cit.*, p. 149-150.

A execução da despesa encerra-se com o pagamento. Esse só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação (art. 62, Lei n. 4.320/64). O art. 74 do Decreto-lei n. 200 estabelece que o pagamento se faça mediante ordem bancária ou cheque nominativo contabilizado pelo órgão competente, e obrigatoriamente assinado pelo ordenador da despesa e pelo encarregado do setor financeiro. Esse dispositivo legal derroga, assim, o art. 65 da Lei n. 4.320/64, que estabelecia a efetuação do pagamento por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

2.3 CONCLUSÕES PARCIAIS

O exame do regime de contabilidade pública no que toca o registro dos créditos e dotações, como desdobramento técnico do princípio da legalidade serve para expor uma preocupação de índole político-constitucional: se há alguma incompatibilidade entre o cumprimento do orçamento votado pelo parlamento e a necessidade de sua adaptação às circunstâncias que se apresentem no momento da execução, ela é aparente. Os objetivos de eficiência da execução não podem ser compreendidos como uma etapa extra normativa ou alheia à legalidade do ciclo orçamentário. Executa-se o orçamento para cumprir o orçamento. Da mesma forma, muda-se o orçamento para que se torne possível cumprir seus objetivos.

De certa forma, a classificação das despesas apenas até um ponto em que não comprometa a eficiência administrativa, evitando previsões a tal ponto detalhadas que reduzam significativamente a discricionariedade administrativa, mostra que o orçamento público concede ao Poder Executivo margem para promover a adaptação do orçamento às necessidades mais específicas da administração. Contudo, ajustes maiores, que atinjam níveis mais amplos da classificação da despesa, afetando as próprias dotações, devem retornar à apreciação parlamentar – o que é feito, na fase de execução, pela submissão de propostas de lei que criam créditos adicionais ou transferem recursos de uma dotação para outra.

Nota-se a preocupação da ordem jurídica com a manutenção de certo grau de flexibilidade também nas fases técnicas de execução da despesa, em que se procura ajustar o ritmo do empenho à existência de recursos suficientes. O contraste entre empenho e dotação orçamentária mostra, por si, que o sistema orçamentário reconhece a necessidade de cumprimento do orçamento aprovado, por meio da obediência ao que foi ali especificado. Essa é a lógica que deve presidir o regime de execução da despesa. A programação financeira e o cronograma do desembolso destinam-se a objetivos específicos: ajustar o ritmo da execução à conjuntura. De

•• *A execução do orçamento público*

modo algum são um instrumento de planejamento descolados do sistema orçamentário, com prerrogativas autônomas à decisão parlamentar.

Se é possível identificar na flexibilidade da execução orçamentária o objetivo de permitir a realização dos programas orçamentários por meio de indispensáveis adaptações que surjam do ambiente econômico e social, é também possível supor que os instrumentos de flexibilização devam atender a tais objetivos. E caso surja necessidade de novo programa, não previsto, que se siga o processo legislativo. Há alguns meios de alteração dos créditos orçamentários, todavia, que fogem a essa orientação.