

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E PLANEJAMENTO
GOVERNAMENTAL

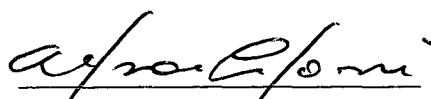
**A FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO
COMO INCREMENTO À ECONOMIA, PRODUÇÃO
E PRODUTIVIDADE DO SETOR PÚBLICO**

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina
para obtenção do título de Mestre em Administração

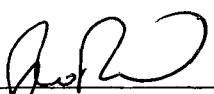
ANTÔNIO HENRIQUE FARACO
Florianópolis, março de 1998

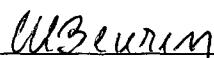
A FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO INCREMENTO À ECONOMIA, PRODUÇÃO E PRODUTIVIDADE NO SETOR PÚBLICO

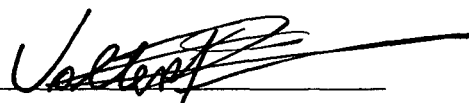
Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em
Administração (Área de Concentração: Políticas e Planejamento
Governamental), e aprovada em sua forma final pelo Curso de Pós-Graduação
em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina


Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador do Curso

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos seguintes professores:


Prof. Dr. Edvaldo Alves Santana
(Orientador)


Prof. Dra. Ilse Maria Beuren
(Membro)


Prof. Dr. Valter Saurin
(Membro)

AGRADECIMENTOS

A Deus.

Aos meus pais.

À Stela, minha esposa, pelo apoio, estímulo e compreensão em razão das inúmeras horas subtraídas do seu convívio para serem dedicadas ao curso e a esta pesquisa.

À Bruna, minha filha, uma vida que se iniciou em meio a esta jornada e que, com sua alegria e beleza infantil, modificou outra quase madura, dando força e alento para prosseguir com entusiasmo.

Ao prof. Edvaldo A. Santana, pela orientação.

Ao povo brasileiro, por me proporcionar toda a formação, do primário ao mestrado.

À professora Zuleika Mussi Lenzi pelo apoio e colaboração.

Aos professores Ilse Maria Beuren, Valter Saurin e Nelson Colossi pela atenção

Aos servidores do Curso de Pós-Graduação em Administração (CPGA), pela atenção e colaboração.

Aos professores Fernando Ferreira de Mello Jr., Francisco de Assis Cordeiro, Heraldo da Costa Reis, Flávio da Cruz e ao Sr. Renato Back, pela atenção e dedicação por ocasião das entrevistas.

A todos os colegas de curso, com os quais tive o prazer de dividir grande parte desta caminhada, em especial ao Joffre Wendhausen Valente.

À professora Maria Luiza Campos Ferreira, pela atenciosa ajuda.

A todas as pessoas que de forma direta ou indireta, auxiliaram com incentivo, apoio, sugestões e dados para esta pesquisa e, ainda, àquelas que, reagindo positivamente ou não à possibilidade deste momento, deram-me força para, agora, alcançá-lo.

RESUMO

As históricas tentativas da Administração Pública em equilibrar receitas e despesas, em sua maioria sem êxito, provocaram o surgimento do orçamento público, transformando-se este, no transcorrer da história e com a crescente complexidade da relação entre sociedade, governo, impostos e gastos públicos, em um instrumento que, outrora importante para a gestão financeira, hoje seja fundamental não só para a gestão administrativa e financeira mas também para o controle político. O conceito de orçamento público evoluiu consoante à evolução da técnica orçamentária, tendo atualmente, como característica essencial, a programação, servindo ainda como importante ferramenta de planejamento econômico-financeiro da Administração Pública. O estudo de caso foi realizado a partir do sistema orçamentário brasileiro, através da sua legislação e prática. A pesquisa foi levada a efeito essencialmente através de entrevistas e pesquisa bibliográfica, possibilitando uma revisão na evolução histórica e conceitual acerca do orçamento público, bem como a análise de questões relativas às técnicas orçamentárias, que se relacionam diretamente com a questão central do estudo, que é a flexibilização do orçamento. Como o orçamento público tornou-se altamente complexo e metódico em função das características assumidas, constata-se, neste estudo, que modificações no sistema brasileiro, que confirmem maior flexibilidade à técnica de gestão orçamentária, poderão trazer significativos ganhos em relação à economia, produção e produtividade do setor público, mais especificamente da Administração Direta.

ABSTRACT

The historical experiments of the Public Administration in balancing the income and expenses, mostly unsuccessful, provoked the appearance of increasing complexity of the relation between society, government, taxes and public costs, in na implement that, fomery important to the financial manegement, today is fundamental not only to the administrative and financial manegement but also to the political control. The concept of public budget has progressed acording to the budgetary technique, actually having, as its main characteristic, the programming, still serving as na important tool to the public financial plan. This study took place starting from the brazilian budget system, based in its practice and legislation. The research was carried on based, essencially, in interviews and bibliografy research, making possible a revision on the conceptual and historical evolution concerning the public budget, like the analysis of questions concerning the budgetary techniques which are directly related to the central study point - the budget's flexibility. As the public budget has become has become highly methodical and complexed due to these characteristics it is verified that modifications in the brazilian system that bestow a bigger flexibility to the budgetary manegement techniqe may bring significant profits towards the economy, production and produtivity in the public departament, most especifically to the Direct's Administration.

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura I - Classificação Programática/GOF.....	(p.90)
Figura II - Classificação Funcional-Programática/Port. nº9.....	(p.94)
Figura III - Fluxo do Controle Interno.....	(p.121)
Tabela I - Prazos do Legislativo para Avaliação da Proposta	
Orçamentária.....	(p.69)
Tabela II - Contrastes: OT X OP.....	(p.174)
Tabela III - Demonstrativo das Receitas e Despesas Rígidas do	
Orçamento da União - 1991-1995.....	(p.103)

SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS NO TEXTO

CEPA-Comissão de Estudos e Projetos Administrativos

CEPAL-Comissão de Estudos para a América Latina

COPLAN-Comissão Nacional de Planejamento

CRFB-Constituição da República Federativa do Brasil

FADESC-Fundo de Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina

FGV-Fundação Getúlio Vargas

FINSOCIAL-Fundo de Investimento Social

FSE-Fundo Social de Emergência

FUNCITEC-Fundo do Cinema e Teatro Catarinense

GOF-Gabinete de Orçamento e Finanças

IBAM-Instituto Brasileiro de Administração Municipal

IBASE-Instituto Brasileiro

ICMS-Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPEA-Instituto de Pesquisas Econômicas

LDO-Lei de Diretrizes Orçamentárias

OGU-Orçamento Geral da União

ONU-Organização das Nações Unidas

OP-Orçamento Público

OPG-Orçamento-Programa

OT-Orçamento Tradicional

PLAMEG-Plano de Metas de Santa Catarina

PLANDEB-Plano de Desenvolvimento da Bahia

PPA-Plano Plurianual de Investimentos

PPBS-Planning, Programming, Budgeting System

UFRJ-Universidade Federal do Rio de Janeiro

UFSC-Universidade Federal de Santa Catarina

ZBB-Zero Base Budget

SUMÁRIO

CAPÍTULO I

1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1. Apresentação do tema e problema de pesquisa.....	11
1.2. Objetivos da pesquisa.....	14
1.3. Justificativa.....	15
1.4. Estrutura da pesquisa.....	16
1.5. Procedimentos de pesquisa.....	18
1.5.1. Delineamento da pesquisa.....	18
1.5.2. Coleta e análise dos dados.....	20
1.5.2.1. Dados secundários.....	20
1.5.2.2. Dados primários.....	20
1.5.2.3. Currículo dos entrevistados.....	24

CAPÍTULO II

2. ORÇAMENTO PÚBLICO - ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCEITUAL.....	25
2.1. Origem.....	25
2.2. Evolução histórica.....	26
2.2.1. Inglaterra.....	26
2.2.2. França.....	28
2.2.3. Estados Unidos.....	30
2.3. Evolução conceitual.....	35
2.4. Princípios orçamentários.....	40

CAPÍTULO III

3. ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL.....	52
3.1. Origem.....	52
3.2. Evolução histórica conceitual.....	53
3.3. A lei 4.320/64.....	58
3.4. Orçamento público e a Constituição de 1988.....	60
3.4.1. Modificações de ordem técnica/legal.....	60
3.4.2. Modificações de ordem técnica/legislativa.....	67

CAPÍTULO IV

4. ORÇAMENTO PROGRAMA.....	72
4.1 Origem e conceito.....	72
4.1.1. Origem.....	72
4.1.2. Conceito.....	75
4.2. Orçamento tradicional X orçamento-programa.....	80
4.3. Orçamento-programa no Brasil.....	83
4.3.1. Tentativas e antecedentes.....	83
4.3.2. O orçamento-programa e a experiência brasileira.....	87
4.3.2.1. Experiências estaduais.....	87
4.3.2.2. Experiência federal.....	92

CAPÍTULO V

5. A FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	98
5.1. Definindo flexibilização.....	98
5.2. O modelo orçamentário brasileiro sob a ótica da flexibilidade.....	99
5.3. Reflexos da dotação sobre os gastos públicos.....	105
5.4. Reflexos da flexibilização sobre o controle e fiscalização do orçamento público.....	114
5.4.1. Controle interno.....	118
5.4.2. Controle externo.....	122
5.4.3. Flexibilidade X controle.....	124
5.5. Os fundos especiais como forma de flexibilização orçamentária....	129
5.6. Dotações globais como forma de flexibilização.....	135

CAPÍTULO VI

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	146
------------------------------	-----

ANEXOS

I - Currículo dos entrevistados.....	164
II - Contrastes OT X OP.....	174
III-Classificação funcional-programática.....	175
IV-Portaria SOF nº 9.....	181

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	183
---------------------------------	-----

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

1.1 - APRESENTAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Não há como negar a importância e a necessidade sempre crescente de mecanismos de controle social sobre a administração pública. E, quando se fala em controle nesta área, em geral surge a idéia da despesa *versus* receita e, inevitavelmente, de diminuir a primeira e preservar a segunda.

Assim, sistematicamente, chega-se ao orçamento que, empiricamente, é onde estão alinhadas todas as receitas e despesas, sendo, portanto, um dos principais mecanismos de controle e, porque não dizer, o principal instrumento de análise e fiscalização da sociedade sobre a administração pública, bem como de controle administrativo e financeiro interno.

Não obstante, o orçamento evoluiu, particularmente nas administrações mais desenvolvidas, para um relevante instrumento de auxílio ao administrador no equacionamento do futuro em termos realísticos, como um curso de ação ou um programa operacional, colaborando de forma decisiva para o planejamento das ações governamentais, levando à afirmação de Machado Jr.(1995; p.12), de que o *“orçamento é uma técnica cujo maior significado moderno consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do*

Governo..." (negrito do mestrando).

O processo orçamentário consta, basicamente, da escolha, dentre as alternativas existentes, daquela que melhor satisfaz aos objetivos definidos, com os recursos disponíveis. Ocorre que, a evolução da sociedade tem acrescentado um sem número de outras variáveis ao problema, fazendo com que aqueles bens que até pouco tempo eram considerados abundantes, hoje se tornassem escassos e os bens considerados escassos, cada vez mais raros.

Destarte, o orçamento é tema atual do direito financeiro, das finanças brasileiras, em todas as esferas governamentais (União, Estados e Municípios), nos Poderes Legislativo e Judiciário, de onde tem surgido importantes contribuições, em especial no âmbito municipal, com experiências de participação popular na confecção da peça orçamentária.

Tal importância, em nível nacional, reflete-se na legislação brasileira acerca do tema, pois, além da Lei Federal 4.320/64, as Leis Orgânicas Municipais, as Constituições Estaduais e, de forma particular, a Constituição Federal, deram peculiar atenção à questão orçamentária.

Não se pode, portanto, negar a singular importância do orçamento no sistema administrativo, tampouco que, embora sirva como mecanismo de controle, são extremamente grandes as exigências em torno da sua própria fiscalização.

No entanto, também não é possível ignorar as crescentes exigências relativas ao desempenho da administração pública, consubstanciadas na necessidade de mais serviços, com mais rapidez e qualidade para a população, o que leva à exigência de maior economia, produção e produtividade por parte do setor público.

Assim, nesta linha, tão importante quanto controlar, é necessário

que a administração pública não só alcance os objetivos previamente definidos, de forma eficiente e eficaz, mas também se adapte e atenda com rapidez, às novas necessidades sociais, surgidas a todo momento, em função do dinamismo da realidade atual, pelo aumento da população urbana, pela modernização e, particularmente, pelo aumento vertiginoso da velocidade da comunicação em nível global.

A necessidade de maior controle da administração pública, mencionada inicialmente, levou o orçamento a tornar-se bastante analítico, no caso brasileiro, como poderá ser visto neste trabalho, sendo especificado por programas, projetos e atividades e, além dessas especificações, consta a proibição legal de alteração do orçamento, por parte do Poder Executivo, sem a prévia autorização do Poder Legislativo que, por iniciativa própria também não pode fazer qualquer alteração.

Partindo da premissa de que um governo tem por missão prestar serviços e produzir bens com qualidade e, em consonância com as questões acima apresentadas, precisa fazê-lo com a agilidade necessária, clarificando objetivos, estabelecendo setores para o desempenho de suas ações, procurando alternativas que propiciem menores custos e cursos de ação mais precisos e ordenados, não pode ficar prejudicado em suas ações por um instrumento político-administrativo, propõe-se, nesta pesquisa, a verificação das limitações que o sistema orçamentário brasileiro atual, impõe à administração direta, procurando demonstrar que, embora este sistema possibilite um alto índice de controle, mesmo que meramente formal, por outro lado diminui a autonomia administrativa e financeira a ponto de prejudicar a consecução dos objetivos de uma administração.

Problema da pesquisa

Consubstanciado no que foi acima exposto, o objeto da pesquisa caracteriza-se no seguinte **problema**:

A flexibilização do orçamento pode contribuir para a elevação do nível de produtos e serviços fornecidos à sociedade, através do aumento da economia, produção e produtividade no setor?

Finalmente, no que diz respeito ao levantamento bibliográfico, cabe situar o problema enfrentado pela presente pesquisa especificamente sobre o tema flexibilização do orçamento, pois, embora haja uma série de publicações acerca do orçamento público, elas têm se resumido a histórico, técnicas de orçamento por programas e outros temas que, em sua maioria, preocuparam-se com o aspecto técnico dentro da legislação vigente e não com a filosofia de administração pública, dentro de um novo contexto social, como é a idéia aqui apresentada.

1.2 - Objetivos da Pesquisa

Objetivo Geral: O trabalho tem como objetivo central, verificar se uma flexibilização do orçamento pode trazer um significativo incremento na produção e produtividade desses setores, bem como na economia dos recursos, criando condições para uma maior autonomia aos órgãos públicos da administração direta, sobretudo em relação à gestão dos recursos disponíveis, principalmente dos órgãos que trabalham na área fim.

Objetivos Específicos:

- a) Identificar e fazer uma imersão teórica na bibliografia existente no Brasil sobre flexibilização do orçamento;
- b) Verificar se existe relação entre a flexibilidade do orçamento e os fatores de economia, produção e produtividade dos recursos no serviço público;
- c) Buscar experiências, teóricas e/ou práticas a respeito do assunto, que corroborem com o objetivo geral; e
- d) Obter, entre técnicos e pessoas com experiência na área orçamentária, a opinião acerca da flexibilização do orçamento;

1.3 - Justificativa

O fornecimento de bens e serviços públicos tem sido alvo dos mais diversos estudos, sob paradigmas não menos variados, visando a busca incessante de uma solução adequada à satisfação das pessoas, seja como indivíduos ou como grupos socialmente organizados.

Na teoria dos bens públicos a função distributiva é apresentada como justificativa da política orçamentária, consistindo-se no problema central a eficiência no uso dos recursos e na elaboração de um mecanismo para o fornecimento desses bens e serviços da forma mais eficaz possível (Musgrave, 1980: p. 41).

A evolução do orçamento, como um importante instrumento administrativo de controle sobre as finanças públicas, trouxe muitos aspectos positivos para a administração pública internacional e, logicamente, a

brasileira. Porém, se o orçamento tem ajudado tanto no setor “controle”, há que se investigar se apenas este controle é capaz de dotar o poder público de eficiência e eficácia no fornecimento de produtos e serviços, ou seja, se o controle não se transformou em um fim em si mesmo, fazendo do orçamento sua ferramenta. Na verdade, como poderá ser visto, o gasto dentro das normas estabelecidas pode não significar que a administração pública tenha sido efetiva no cumprimento das suas funções e objetivos.

Dentro deste contexto, na tentativa de contribuir teoricamente para uma nova visão política e administrativa acerca do assunto, são pesquisadas aqui, diferentes abordagens sobre o orçamento público, suas dimensões e as relações complexas que o mesmo encerra, em especial de questões geradas pelo exercício da prática em função dos diplomas legais existentes.

Sob este prisma, a maior preocupação recai sobre os problemas enfrentados pelos órgãos públicos na hora de aplicar o orçamento, que dá pouca flexibilidade na utilização dos recursos disponíveis, gerando dificuldades do ponto de vista da gestão dos objetivos dos organismos governamentais que, para a finalidade desta pesquisa, ficam circunscritos à administração direta.

1.4 - Estrutura da Pesquisa

A pesquisa empreendida resultou no trabalho a ser apresentado a seguir, que dividiu-se em três partes principais, quais sejam: a introdutória, o desenvolvimento e a conclusão, agregados em seis capítulos que, no seu conteúdo, apresentam pesquisas bibliográficas, não havendo, desta forma, capítulo exclusivo para tanto.

Os capítulos ficaram assim estruturados:

Capítulo I - O capítulo I, introdutório, apresenta a formulação do problema, buscando mostrar sua importância, bem como os objetivos, perguntas e justificativa da pesquisa e sua estrutura. Tal capítulo é finalizado com a descrição da metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa, bem como comentários relativos às variadas fontes de dados aproveitadas na elaboração da mesma, indicando a forma como se deu o processo de investigação e análise dos dados colhidos durante esta fase.

Capítulo II - Este capítulo trata dos antecedentes históricos do orçamento público, ressaltando aspectos proeminentes da sua origem no velho mundo, sua evolução histórica e conceitual, descrevendo, ainda, os principais princípios orçamentários, conteúdo este de grande relevância para o entendimento da forma como se dá a prática orçamentária na atualidade.

Capítulo III - Este capítulo retrata os tópicos apresentados no capítulo anterior, no caso brasileiro, chegando, no entanto, além da origem, evolução conceitual e histórica, até à apresentação e análise resumida da legislação vigente, no caso à Lei Federal 4.320/64 . Por fim, são evidenciados os fundamentos essenciais acerca do orçamento constantes na Constituição Federal de 1988 e suas principais modificações de ordem técnica, legal e legislativa.

Capítulo IV - Sendo o orçamento-programa a técnica utilizada no Brasil atualmente, o capítulo IV pretendeu estudar sua origem e conceito, a comparação entre esta técnica e a do orçamento tradicional e, como não poderia deixar de ser, os antecedentes do orçamento-programa no Brasil, com as tentativas de implantação desta técnica, além das experiências iniciais em nível estadual e federal.

Capítulo V - No capítulo V entrou-se diretamente na discussão do

problema da pesquisa, ou seja, a flexibilização do orçamento, fazendo-se inicialmente a definição de flexibilidade e investigando-se, em blocos previamente analisados e selecionados, as unidades e categorias que o pesquisador entendeu dar às respostas mais consistentes à questão apresentada. Para tanto, dissertou-se sobre temas como: os reflexos da flexibilização no controle orçamentário, os fundos especiais, dotações globais e outros.

1.5 - Procedimentos de Pesquisa

1.5.1- Delineamento da Pesquisa

Esta pesquisa assume as características de um estudo de caso, privilegiando, como é mais comum neste tipo, a abordagem qualitativa para o tratamento do problema escolhido para análise.

O estudo de caso é uma forma alternativa para condução de pesquisas, a qual é categorizada por Franco (1986; p.37) como uma categoria que visa *“retratar uma configuração que, embora particular, funcione apenas como ponto de partida para uma análise que busque o estabelecimento de relações sociais mais amplas de um determinado objeto de estudo”*.

Além disso, o caso sintetizado pelo problema de pesquisa privilegiado neste trabalho, foi aqui examinado como *“uma representação singular da realidade, realidade esta multidimensional e historicamente situada”* (André, 1984: p. 51).

Já a abordagem qualitativa foi *“entendida como aquela capaz de*

incorporar a questão significado e da intencionalidade como inerentes aos atos, às relações e às estruturas sociais, sendo estas últimas tomadas tanto no seu advento quanto em sua transformação, como construções humanas significativas” (Mynayo, 1992; p.10, ênfases na fonte).

Não obstante as características já alinhadas, a pesquisa apresenta uma outra, que é ser do tipo descritivo/exploratório, já que, frente a um dado fenômeno, visa descrever suas características, descobrindo novos problemas, viabilizando a sugestão de novos caminhos que poderão ser utilizados em outros estudos.

A natureza do problema focalizado, que se insere no espaço da ação do homem como sujeito histórico e nas determinações que o condicionam, além das categorias analíticas selecionadas como eixo para o bom desenvolvimento da pesquisa, fez com que a coleta de dados se diversificasse, privilegiando no processo de reconstituição histórica do orçamento a pesquisa bibliográfica.

Porém, para que o desenvolvimento do tema se desse de forma ainda mais direta com o problema da pesquisa, buscou-se, especialmente, além da pesquisa bibliográfica, entrevistas com técnicos e pessoas com experiência acerca do orçamento público, com preferência a quem já teve sob sua responsabilidade a elaboração ou a administração de um orçamento na esfera pública.

Complementou-se a pesquisa com fontes secundárias diversas, como jornais, revistas, documentos institucionais, orçamentos municipais e estaduais, procurando-se, através do seu uso isolado ou cruzando-se informações, apresentar de forma clara as questões do trabalho, bem como a nitidez e objetividade das idéias desenvolvidas.

A investigação traçada no projeto de pesquisa teve o seu

desenvolvimento concreto com algumas alterações, realizadas em função da adequação às novas situações, impossíveis de serem previstas por ocasião da elaboração daquele documento.

1.5.2 - Coleta e Análise dos Dados

1.5.2.1- Dados secundários

Estes dados foram constituídos em dois níveis, sendo o primeiro a pesquisa bibliográfica realizada nas seguintes bibliotecas:

1. IBAM, Rio de Janeiro;
2. FGV, Rio de Janeiro;
3. UFRJ, Rio de Janeiro;
4. IPEA, Rio de Janeiro;
5. IBASE, Rio de Janeiro;
6. Central da UFSC, Florianópolis;
7. Setorial do CPGA, Florianópolis
8. Tribunal de Contas de Santa Catarina, Florianópolis; e
9. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Florianópolis.

O segundo nível caracterizou-se pela pesquisa em jornais, diários oficiais, revistas, documentos institucionais, orçamentos municipais e estaduais, também levantados nas bibliotecas acima referidas.

1.5.2.2- Dados Primários

Os dados primários foram obtidos através de entrevistas que se

desenvolveram da forma abaixo apresentada.

Seleção dos entrevistados

Em face das características da pesquisa, a escolha do número, bem como dos próprios entrevistados, caminhou para o procedimento de **seleção intencional e dirigida**, observando-se os quesitos alinhados anteriormente¹. Assim, esta identificação e seleção correspondeu à expectativa do autor em encontrar fontes privilegiadas que possibilitassem alavancar informações fundamentais para a pesquisa..

Elaboração do roteiro de perguntas para a entrevista:

À elaboração do roteiro de perguntas precedeu uma nova leitura do projeto de pesquisa, sendo transferidas para os entrevistados todas as problematizações nele contidas. Destarte, as perguntas apresentadas aos entrevistados, sintetizaram, de forma simples, as dúvidas e inquietações do autor que motivaram a elaboração do seu projeto.

No intento de buscar as reações mais produtivas em relação aos questionamentos levantados, optou-se pela produção de um roteiro de perguntas semi-abertas, dando ampla condição de colocação por parte do entrevistado.

Sinteticamente, o roteiro abordou as categorias analíticas levantadas pelo projeto de pesquisa, com a expectativa de que cada um dos entrevistados se constituísse em material específico e geral sobre cada uma delas.

¹ Técnico ou notório saber na área de orçamento, com preferência a quem já tivesse ocupado função chave na gestão ou elaboração de um orçamento público.

Incorporando o princípio de que o processo de construção do conhecimento poderia dar-se durante o diálogo **pesquisador-sujeito** (Simão, 1989: p.1195-1212), o pesquisador assumiu, no momento das entrevistas, uma postura claramente interativa, o que possibilitou a reorientação permanente da direção das perguntas apresentadas aos entrevistados, podendo, assim, esclarecer dúvidas, preencher lacunas e outras questões surgidas durante o relato do entrevistado.

Preparação e realização das entrevistas

Uma vez selecionados os entrevistados, num total de cinco, o primeiro procedimento foi um contato telefônico com o objetivo de formular o convite. A única exceção a este procedimento deu-se com o Professor Heraldo da Costa Reis, com quem o primeiro contato foi feito pessoalmente quando da visita do mestrando ao IBAM, no Rio de Janeiro, onde o professor é consultor, com o objetivo de pesquisar na biblioteca daquele órgão.

Feito o convite e atenciosamente aceito pelos entrevistados, foi enviada a cada um deles uma cópia do projeto de dissertação, com a solicitação de um contato posterior para mais informações e a determinação de data para a entrevista.

A realização da pesquisa deu-se em data, local e horário estabelecidos pelos entrevistados e foram sistematicamente precedidas por uma exposição oral, sintetizada, sobre os objetivos da pesquisa em curso e um sumário das perguntas a serem efetuadas, permitindo, com isso, aos entrevistados uma visão global do procedimento. Ato contínuo, foi apresentado o roteiro de entrevista para cada um dos entrevistados. As posições pouco claras, bem como situações que exigiam maior esclarecimento ou detalhamento mais aprofundado por parte do entrevistado, foram

colocadas pelo pesquisador tão logo fosse o fato observado, dando, desta forma, dinâmica própria à entrevista.

A duração das cinco entrevistas programadas, todas efetivamente realizadas, variou proporcionalmente ao interesse e método de elaboração das respostas por parte dos entrevistados, sendo, portanto, mais ou menos extensas e todas registradas através de equipamento de gravação miniaturizado, próprio para registro de entrevistas.

Sistematização e análise dos dados

As fitas geradas foram posterior e oportunamente transcritas pelo autor do trabalho que, de forma semelhante, mas sem o rigor da entrevista recorrente (Zanelli, 1992: p.3), enviou as transcrições aos entrevistados para que avaliassem se as idéias ali colocadas estavam de acordo com o pensamento que tinham a intenção de transmitir por ocasião do encontro, buscando-se uma melhor apreensão da realidade. Neste sistema, se propôs o mestrando a desenvolver os relatos com os entrevistados tantas vezes quanto se fizesse necessário, não ocorrendo, no entanto, esta necessidade.

Os depoimentos coletados, transcritos e avaliados pelos entrevistados, foram estudados com prioridade à identificação de unidades e categorias que contribuissem para os objetivos da pesquisa (Chizzotti, 1991: p.98). As unidades temáticas afins constituíram-se em blocos que centralizaram os conteúdos que se interrelacionavam com a questão da pesquisa.

Definição das categorias analíticas

Uma vez constituídos os blocos temáticos, entendidos como a

expressão sistematizada da realidade apreendida pelo processo de investigação, desenvolvido na primeira fase da pesquisa, o processo de análise prosseguiu com a articulação dos mesmos com o problema colocado sob investigação e com o referencial teórico disponível.

A articulação da realidade com a teoria, em busca de respostas para o problema de pesquisa, acabou na definição de um conjunto de unidades temáticas dentro de cada bloco. Estas unidades especiais de conteúdo se caracterizaram pela presença de elementos interpretativos, relacionados com a realidade sob observação, foram, então, denominadas **categorias analíticas**.

Essencial se faz, conseqüentemente, destacar que o processo metodológico levado a termo nesta fase, fez com que emergissem categorias analíticas em um sistema aberto, sem qualquer definição prévia.

1.5.2.3- Currículo dos Entrevistados

Os currículos apresentados no anexo I, em ordem alfabética, foram fornecidos, por escrito, pelos entrevistados, mediante solicitação do mestrando, cabendo a este, apenas dar-lhes tratamento adequado visando a adaptação às normas técnicas obedecidas neste trabalho².

² Exceção feita ao professor Heraldo que disponibilizou seu currículo através de sua *home page* na internet, ficando, neste caso, também a cargo do mestrando, a seleção das informações curriculares a serem incluídas nesta seção..

CAPÍTULO II

ORÇAMENTO PÚBLICO - ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCEITUAL

2.1 - ORIGEM

A história do orçamento confunde-se com a luta pelo poder político. Os primeiros registros remontam ao ano de 1217, na Inglaterra, quando os barões feudais impuseram ao Rei João, o João Sem Terra, a edição da Carta Magna. Os barões da época não estavam preocupados com as despesas do Rei, e sim com os tributos que lhe eram exigidos. O artigo 12 da Carta Magna Anglo-saxônica admitia a imposição tributária para o resgate do Rei, prisioneiro de guerra, e até mordomias pessoais extensivas a sua família:

“Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu Conselho Comum 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 este fim serão razoáveis em seu montante”(Burkhead, 1971; p.15)

O Conselho Comum, órgão parlamentar, foi criado no século XI e era convocado pelo Rei. No começo, era integrado apenas por bispos e arcebispos, abades, condes, barões e ministros. Somente após o Século XIII, quando o Parlamento passou a limitar o poder discricionário da Coroa, é que representantes plebeus das cidades e condados também passaram a ser ouvidos pelo Monarca, na condição de membros do Conselho Comum.

Na Inglaterra da época, como hoje ainda ocorre, havia uma preocupação demasiada com as origens familiares, o que dificultava o convívio entre nobreza e plebeus, no âmbito do Conselho. Assim, o Conselho foi dividido em dois grupos: Câmara dos Lordes e Câmara dos Comuns, que tinham poderes diferenciados na questão do orçamento.

Portanto, os sistemas orçamentários organizados, como hoje são conhecidos, tiveram origem na Grã-Bretanha, na esteira de um movimento político revolucionário para a época, que pregava a submissão da Coroa ao Parlamento em relação ao direito de tributar e, pode-se dizer que o seu desenvolvimento deu-se à medida em que cresceram as pressões populares pelo controle das contas do Estado. Logo, desde sua origem o orçamento surgiu como instrumento de controle ou restrição e assim tem sido visto e praticado até os dias atuais. Para Giacomoni (1986; p.39), este dispositivo do Conselho Comum "é considerado pelos tratadistas como uma espécie de embrião do orçamento público".

2.2 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA

2.2.1 - Inglaterra

A história prossegue sua marcha e com ela a luta pelo poder político de tributar e dispor sobre a receita auferida.

Jacques I, absolutista convicto e inspirado no direito divino, dissolveu o Parlamento Inglês em 1614, diante da oposição deste à cobrança de impostos sem autorização. O Rei argumentava que só deveria prestar contas a

Deus.

Jacques I foi sucedido por seu filho Carlos I, que reinou com soberania absolutista. Segundo Giacomoni (id.), em protesto a um imposto compulsório o Parlamento Inglês baixou o ato, *Petition Of Rights*, confirmando o princípio da carta magna citado na seção anterior, que considerava o tributo legítimo apenas quando autorizado pelo órgão de representação. Contudo, Carlos I deu continuidade a sua cruzada de independência em relação ao Parlamento, fazendo surgir uma revolta armada no reino.

Derrotado, em 9 de fevereiro de 1649 foi decapitado. A revolta que levou Carlos I ao cadafalso foi liderada por Oliver Cromwell a pretexto de coibir os desejos do Rei de instituir impostos sobre a navegação.

Cromwell proclamou a república, recusou o título de Rei, mas se manteve no poder até a morte em 1658. Foi sucedido por seu filho Ricardo, que assumiu o poder por poucos meses. Em 1660 a insatisfação era geral. Grupos denominados realistas pediram a monarquia de volta e foram apoiados por republicanos não satisfeitos com a monarquia disfarçada ou, em outras palavras, com a ditadura implantada por Cromwell.

Em 1660 o Parlamento convocou Carlos II, que governou até 1685, sendo sucedido por seu irmão, Jacques II por mais três anos, quando estourou a revolução denominada de "Gloriosa". A luta permaneceu até 1689, quando foi editada a Declaração de Direitos, conhecida como *Bill of Rights*, tornando mais claro o artigo 12 da Carta Magna e, conseqüentemente, positivando a competência do parlamento em matéria de autorização de receitas, estabelecida no seguinte princípio:

"A partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou a pagar imposto sem o consentimento comum através da lei do Parlamento"(Burkhead, id.; p.5)

Ainda não foi desta vez que o parlamento estendeu seu controle sobre as despesas. O que a Revolução Gloriosa implantou foi, a partir do reinado de Guilherme II, denominado de Orange, a separação das despesas do Rei das do Estado. Em outras palavras, separou a fazenda real da fazenda pública, expressão esta até hoje utilizada para definir o tesouro do Estado.

A interferência do Parlamento nas despesas só se materializa a partir de 1787, quando foi aprovada a lei do Fundo Consolidado, de onde saíam recursos para pagamento de todas as despesas, ou seja, instaurou-se o **princípio da unidade de caixa**. Contudo, somente a partir de 1802 começou-se a dar publicidade completa à proposta de um orçamento anual na Inglaterra. A sua apresentação ao parlamento, com exposição detalhada, ocorreu, pela primeira vez, apenas em 1822, cabendo ao Chanceler do Erário fazê-lo, objetivando orientar, mediante apresentação das justificativas, as ações decisórias do Parlamento sobre a questão. Burkhead (ib.) considera-a como o marco do início do orçamento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha.

2.2.2 - França

Até o período anterior à Revolução Francesa existiram esforços, porém apenas ocasionais, para o estabelecimento de um orçamento nacional sujeito ao controle popular. Este só surgiu após a adoção do princípio do consentimento popular do imposto, outorgado pela Revolução de 1789, e somente a partir dela a França passou a dispor de uma determinação expressa que impôs ao governo algumas formas de limitação à arbitrariedade orçamentária. Isto tornou-se, inclusive, princípio fundamental e prática

duradoura consagrada pela Constituição de 1789 em que ficou determinado que nenhum imposto poderia ser cobrado sem a autorização da Nação.

No período napoleônico, autoritário por natureza, esses princípios não foram respeitados e houve maior dificuldade na implementação do controle da despesa. Alguns entendiam que este controle era prerrogativa e responsabilidade natural do Executivo, não devendo, desta forma, sofrer influências da Assembléia Nacional.

Os primeiros mecanismos de controle não procuravam determinar os objetivos de despesa antecipadamente, atendo-se ao seu aspecto quantitativo.

Com a Restauração e a participação da Assembléia Nacional a partir de 1815, no processo orçamentário, o orçamento foi oficializado. A proposta que o governo apresentou à Assembléia era processada e fundamentada em 4 pontos básicos que, segundo Burkhead (id.; p.10), hoje são parte da doutrina básica do orçamento público. São eles:

- a) a anualidade do orçamento;
- b) a votação do orçamento antes do início do exercício;
- c) o orçamento deve conter todas as previsões financeiras para o exercício (universalidade); e
- d) não vinculação dos itens da receita às despesas específicas (não afetação da receita).

Em 1817, dois anos depois, portanto, os mecanismos de controle da despesa pública passaram também a determinar os objetivos da despesa de forma antecipada, em vez de abranger apenas os seus aspectos quantitativos.

Esta prática acabou por resultar em um controle específico das despesas de cada ministro, ao limitar seus gastos ao que foi previamente

determinado no orçamento anual. Já em 1827 e 1831, outros atos reforçaram o controle, chegando, por fim, ao controle detalhado das apropriações.

Foram essas evoluções técnicas que consolidaram, na França, o controle do Parlamento sobre a despesa pública, consolidando a partir daí a descentralização da responsabilidade da autoridade financeira, como uma marcante característica da Escola Francesa, presente até os dias de hoje.

2.2.3 - Estados Unidos

Nos Estados Unidos, os movimentos populares também tiveram fundamental importância na formação de um mecanismo de controle sobre os gastos e lançamentos de impostos. Arizio Viana (1950; p.11) sustenta que vários autores atribuem a independência dos Estados Unidos à contrariedade dos colonos em relação aos tributos cobrados pelo governo inglês, que normalmente eram feitos à revelia, sem qualquer consulta à população.

Mesmo que se considerasse que o momento político levaria inevitavelmente à independência, o início dos conflitos foi estimulado pelo lançamento dos impostos.

Após o período revolucionário, auxiliado pela ausência de partidos políticos organizados, o Secretário do Tesouro detinha amplos poderes em matéria orçamentária. As relações com o congresso eram bastante informais. O controle do orçamento pela Câmara dos Representantes era feito e exercido por um Comitê Geral, enquanto uma Comissão Especial elaborava o projeto de lei com as dotações.

Em 1776 foi criada uma Comissão de Meios e Recursos que se

tornou permanente em 1802. Com isto diminuíram os poderes do Executivo em matéria orçamentária. As comissões do Congresso, embora ainda não plenamente estruturadas, passaram a ser o canal pelo qual o Executivo buscava exercer sua influência.

O orçamento, nesse período, passou a ter um maior detalhamento, a fim de evitar arbítrios do Poder Executivo.

A Comissão de Meios e Recursos, entre 1802 e 1865, concentrou os poderes de decisão em matéria orçamentária, tornando-se um órgão de planejamento do País. Os esforços da Comissão proporcionaram uma visão nacional, resultando num trabalho de grande unidade.

A partir de 1865, iniciou-se, no Legislativo, um processo de fragmentação do orçamento, com a criação de um grande número de Comissões de Dotações, perdendo-se a unidade obtida no período anterior (Giacomoni: id.; p.42). Este problema só foi corrigido um século mais tarde, com a criação da resolução convergente, em 1974.

Em 1880 somou-se ao surgimento de um grande número de comissões, tanto na Câmara quanto no Senado, o descontrole das finanças públicas em matéria de despesa. Cabia às Comissões do Poder Legislativo – que estimuladas por enormes ganhos de receita, dispendiam recursos públicos sem maiores critérios – indicar as dotações orçamentárias.

O descontrole era tal que levou um cronista, em 1882, a escrever o seguinte:

“Sob o sistema financeiro congressional aqui descrito, os Estados Unidos desperdiçam milhões anualmente. Mas sua riqueza é tão grande, sua receita tão elástica, que o país não se dá conta do prejuízo. Os Estados Unidos têm o glorioso privilégio da juventude, o privilégio de cometer erros sem

sofrer suas conseqüências.”(Burkhead: id.; p.15)

Ainda para Burkhead, as extravagâncias cometidas pelo congresso só encontrariam equivalente na irresponsabilidade do Executivo. O surgimento de déficits recorrentes, no fim do século dezenove e início deste, começaram a chamar a atenção, mas nada foi feito até o início da administração do Presidente Taft, em 1909.

Embora o surgimento dos déficits tivessem origem principalmente na necessidade de maior presença americana no cenário internacional, foram a corrupção e o desperdício de recursos públicos, pressionados pelo setor empresarial que lutava por menos impostos, que motivaram campanhas de moralização e aperfeiçoamento dos orçamentos públicos.

Em junho de 1910, no governo do Presidente Taft, foi criada a Comissão de Economia e Eficiência, com o intuito de pesquisar e aprimorar os procedimentos operacionais do governo, que em 1912 produziu seus primeiros relatórios.

O resultado mais imediato foi o reconhecimento da responsabilidade do Poder Executivo em matéria financeira e da necessidade de criação de um sistema orçamentário nacional, como instrumento de administração e controle do Executivo, pois o processo era extremamente fragmentado, não existindo um orçamento executivo nos moldes hoje conhecidos.

O problema da separação de poderes foi resolvido pela Comissão (Ib.:p.26), com base na Teoria Constitucional do Fideicomisso. O povo seria o beneficiário e criador do fideicomisso. O Governo, o objeto da custódia e seus membros os curadores, assim, o Presidente passou a ser o responsável pela proposta orçamentária, determinando a forma do sistema de classificação de contas. O Legislativo perdeu aquela atribuição, apesar de ser comum, na

época, os órgãos enviarem informações para o Congresso, segundo o formato exigido pelas comissões e não pelo modelo do Executivo.

Em função de o Congresso não ter atendido as sugestões da Comissão, o conflito na forma de apresentação das dotações orçamentárias foi agravado – alguns órgãos obedeciam às instruções do Legislativo e outros às do Executivo.

A derrota do Presidente Taft nas eleições de 1912 e o arrefecimento das pressões do déficit, em função de melhorias na receita, esfriaram o interesse em reformas orçamentárias até 1921. Embora, o trabalho da comissão tenha exercido inegável influência sobre as reformas que se seguiriam, principalmente nos âmbitos municipal e estadual.

O equilíbrio entre os poderes, que pendia para o Legislativo, era um entrave ao estabelecimento de um sistema orçamentário executivo, no âmbito federal. Mas a necessidade de maiores controles do déficit, somada a uma busca de maior eficiência nos gastos governamentais, finalmente induziu à reforma do processo.

Em 1921 foi aprovada a Lei de Orçamento e Contabilidade (Budget and Accounting Act) e criado o **Bureau of the Budget**, posteriormente chamado de **Office of Management and Budget**, estabelecendo o processo orçamentário no Poder Executivo (Ib.: p.37).

O aperfeiçoamento dos processos orçamentários concentraram-se, a partir daí, no Executivo, com a aproximação do orçamento ao planejamento. Na década de 30 o Departamento de Agricultura e Administração do vale do Tennessee (TVA) adotou a classificação orçamentária por projetos e programas, influenciado pelas experiências do município de Nova York com Orçamento de Desempenho (Performance Budget), entre 1913 e 1915, inovando completamente as técnicas orçamentárias.

Conforme Giacomoni (id.: p.45), as experiências do Vale do Tennessee, somadas às dos orçamentos-programa militares durante a Segunda Guerra Mundial, levaram a comissão Hoover³ a recomendar a adoção em todo o Governo Federal, do orçamento baseado em funções, atividades e projetos, denominando-o de Orçamento de Desempenho.

Já em 1965 na administração de Lindon Johnson foi introduzida a técnica do **PPBS-Planning, Programming, Budgeting System**⁴ o que será tratado especificamente no capítulo IV. A experiência durou até a administração de Nixon, em 1970, quando foi formalmente abandonada. Embora não seja mais aplicado, o PPBS resultou em grande aperfeiçoamento do processo orçamentário federal americano.

Na administração Carter foi tentada a experiência do Orçamento Base Zero (ZBB), que havia sido utilizado durante sua gestão no governo da Georgia. O ZBB, concebido pela Texas Instruments, tinha por objetivo controlar e avaliar custos. A experiência, entretanto, não foi muito longe, pois o processo de mensuração dos programas era muito exaustivo.

Através do **Budget Reform Act**⁵ em 1974, foi criado o **Congressional Budgetary and Impoundment Control Act**⁶ que possibilitou o aperfeiçoamento do processo orçamentário no Legislativo. Foi estabelecido que o processo deveria centralizar-se em resoluções convergentes do Senado e da Câmara, de forma a permitir a coordenação das várias áreas participantes no processo de elaboração do orçamento (ib.: p.46)⁷.

Diferentemente da França e da Grã-Bretanha, por exemplo, e até do Brasil, onde existem freios para interferência do congresso no processo

³ Comissão de Organização do Setor Executivo do Governo.

⁴ Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento.

⁵ Ato de Reforma do Orçamento.

⁶ Lei de Orçamento e Retenção de Recursos do Congresso.

orçamentário, nos Estados Unidos não há limites para as possibilidades de alterações que o congresso possa estabelecer sobre a matéria.

Com referência à elaboração do orçamento federal dos EUA, prevalece hoje a prática incremental. Discute-se os valores a acrescentar aos programas existentes, com base nos dados do orçamento anterior, o que predomina na maior parte dos países de primeiro mundo.

2.3 - EVOLUÇÃO CONCEITUAL

O orçamento público tem como característica uma multiplicidade de aspectos como: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo, social, etc. Com tantos veios a irrigar sua forma, seu conceito tem sofrido várias mudanças durante sua existência, particularmente em razão da evolução de suas funções, que, atualmente, apresentam vários aspectos que não o distinguiam no passado.

René Stourn (**apud** Sant' Anna e Silva, 1959: p.15) conceitua o orçamento do Estado como *“um ato contendo a prévia aprovação das receitas e das despesas públicas”*.

Para Sant'Anna e Silva (ib.) este é um conceito muito restrito, pois não caracteriza sua relevada importância política, financeira e administrativa, preferindo.

Desta forma, opta, embora considerando que ela omite um aspecto fundamental que é o orçamento como instrumento de controle da economia, pelo conceito de Cleveland, para quem o orçamento é *“um plano para o*

⁷ Nos Estados Unidos não existe Comissão Mista de Orçamento.

financiamento de uma empresa ou do governo durante um determinado período, o qual é preparado e submetido por um executivo responsável a uma assembléia representativa (ou outra autoridade devidamente constituída), cuja aprovação e autorização são necessárias antes que o plano possa ser executado”.(Ib.).

Sant’Anna e Silva (Ib.) conclui que o orçamento se caracteriza “*pela programação das atividades governamentais em um determinado período de tempo, geralmente um ano, a previsão dos recursos disponíveis para atender aos gastos correspondentes e à aprovação desse programa por um órgão representativo da soberania estatal*”, desta forma, coloca o orçamento como a base da administração financeira do Estado, gerando a atividade .

Não obstante as conceituações até aqui apresentadas, a característica essencial do orçamento público, hoje em dia, é que o define como um programa, um instrumento de planejamento, de direção e de controle da administração pública, como observou Pedro Munhoz Amato (1958: p.7):

“Um orçamento é, essencialmente, um plano de ação expresso em termos financeiros. Assim concebido, torna-se claro que constitui uma etapa do planejamento. Deve ser, então, um conjunto bem integrado de decisões sobre os propósitos da empresa e os meios para lográ-los, incluindo a disposição dos recursos materiais e humanos, as formas de organização, os métodos de trabalho e as medidas de tempo, quantidade e qualidade... Consequentemente, o orçamento geral de um governo deve ser o programa diretor de toda a atividade governamental na sua função de orientar os processos sociais e servir aos interesses do povo”.

Aqui pode-se observar que nos orçamentos dos Estados, o objetivo central é (ou, pelo menos deveria ser) a satisfação das necessidades coletivas através de receitas para cobri-las. Daí, para Sant’Anna e Silva (id.: p.17), é

possível afirmar, com algumas reservas, que, enquanto as receitas determinam as despesas em uma empresa privada, no setor público estas é que determinam a extensão das receitas necessárias.

James Giacomoni (1992: p.59-63) divide a evolução conceitual do OP em duas fases: a do orçamento tradicional e do orçamento moderno.

No primeiro caso o OP teria como ênfase o controle político, pois com sua característica disciplinadora sobre as contas do Estado, possibilitava aos órgãos de representação um controle político sobre o Executivo. Uma frase de Glastone representava bem o pensamento liberal da época, que procurava diminuir ao máximo os gastos do governo. Disse ele que qualquer despesa que excedesse “...as legítimas necessidades do país, constituíam não apenas desperdício pecuniário, mas um grande mal político e, acima de tudo, moral” (Giacomoni: Ib.)

Portanto, o orçamento era um mecanismo eficaz de controle, pois confrontava diretamente despesas e receitas.

O aspecto econômico no orçamento tradicional estava em segundo plano já que o equilíbrio do gasto das finanças públicas davam-se naturalmente. Além disso, o volume do gasto público não tinha tanta interferência no movimento econômico.

“Ao lado porém desse pequeno interesse pelas implicações econômicas, especialmente da despesa pública, obtinha destaque o aspecto jurídico do orçamento. Em meados do século XIX, o Código de contabilidade francês definia o orçamento público como ‘a lei que fixa a despesa e estima a receita’. Esse era também o tratamento dado ao orçamento da Constituição Imperial Alemã de 1871: ‘todas as receitas e despesas do império devem ser estimadas e agrupadas em orçamento sob a forma de lei’.”(Ib).

A partir daí começou a polêmica discussão sobre a caracterização do orçamento como um documento jurídico ou administrativo, para a qual contribui René Stourn com seu conceito já citado no início desta seção, que ao incluir “ato” e “aprovação”, deixou caracterizado o seu cunho jurídico.

Tecnicamente o OP tradicional mantinha somente uma classificação para instrumentalizar o controle dos gastos, das quais duas eram clássicas: por unidades administrativas e por objeto ou item de despesa.

No segundo caso, do orçamento moderno, a ênfase era administrativa, ou seja, o orçamento como instrumental para melhor administrar. Esta idéia de orçamento moderno, segundo Giacomoni (Ib.), nasceu praticamente no alvorecer do século XX, tendo como idealizadores a Comissão de Economia e Eficiência do Presidente Taft, e outros autores como Frederick A. Cleveland, Paul T. Beisser e Edward A. Fitzpatrick.

A partir deste ponto, a visão era a de que os OPs deveriam então auxiliar nas várias etapas da administração, desde a programação, passando pela execução e chegando ao controle.

Esta visão permanece até hoje, senão vejamos o que diz Machado Jr.(1995; p.12):

“Modernamente o orçamento é mais que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas: é um instrumento de trabalho. Neste sentido, é possível utilizar orçamento como meio de descentralização administrativa, de delegação de competência e de apuração de responsabilidades, não só da organização, mas também dos gestores, de modo que a sua aprovação signifique a autorização para a ação e, concomitantemente, o início do processo de controle. Teríamos então o orçamento geral do Município, expressão macro da posição das finanças locais e, para cada projeto e atividade a expressão micro, base e

autorização para a ação administrativa dos respectivos responsáveis. Daí porque entendermos que o orçamento é também um instrumento de controle gerencial, por possibilitar informações para comparações e avaliações de caráter gerencial, tais como da economicidade, eficiência, eficácia e da efetividade.”

Voltando agora ao início do século, com a consolidação deste pensamento, as mudanças ocorridas a partir daí tiveram caráter eminentemente técnico, visando, inclusive, encontrar a metodologia que melhor atendesse a essa concepção de orçamento, da qual destacam-se os esforços em integrar orçamento e planejamento.

A partir de 1930, embora já houvesse um reconhecimento acerca da importância do gasto público na economia, com a teoria keynesiana, o OP passou também a ser utilizado como ferramenta para ampliar, retrair ou estabilizar a atividade econômica. Com isto, há uma migração conceitual da principal característica do OP, a de controle, que volta-se mais para o controle econômico do que para o político e administrativo.

Portanto, a orçamentação atualmente, exige conhecimentos do ato de produção e distribuição, bem como da intermediação financeira. O processo orçamentário demanda, desta forma, perfeitos conhecimentos das funções consumo, poupança, investimento, transferências e geração de receitas, devendo produzir efeitos no sistema de preços, na expansão e na contração dos meios de pagamento, no relacionamento com o exterior e no emprego de fatores.

Assim, a orçamentação no setor público não se limita ao simples exercício numerológico de levantar despesas e procurar receitas, mas trata, sobretudo, de viabilizar financeiramente a expansão dos serviços públicos

colocados à disposição da coletividade.

2.4 - Princípios Orçamentários

A literatura sobre os princípios orçamentários, cuja uniformidade doutrinária dispensa maiores comentários, não é pequena. Basta a referência à tentativa de diversos autores em classificar esses princípios, remetendo à síntese apresentada por Sebastião de Sant'Ana e Silva (1962; p.7), que discorreu com lucidez sobre o tema.

Entre essas classificações a mais difundida é a formulada por Sundelson (**apud** Sant'Anna e Silva , p.9), nos seguintes termos:

"I - Relação entre o sistema orçamentário e as atividades financeiras do Governo:

- a) Universalidade;
- b) Exclusividade.

II - Tratamento dado pelo mecanismo orçamentário aos fatores incluídos no sistema:

- a) Unidade;
- b) Especialização;
- c) Anualidade;
- d) Exatidão.

III - Fórmulas e técnicas para apresentação do documento orçamentário:

- a) Clareza;
- b) Publicidade."

Esses princípios clássicos do orçamento sofreram constantes violações à medida que o Estado se transmudava de Estado Liberal para

Estado Social intervencionista. A ampliação das funções estatais fez com que as técnicas orçamentárias transpassassem os limites estreitos e rígidos que esses princípios impunham ao orçamento. Mas eles não desapareceram, o que pode levar à discordância em relação à afirmação de Burkhead (Ib.; p.140), para quem:

“Estes princípios podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irreais. Os Governos com excelentes sistemas orçamentários violam essas regras com bastante freqüência.”

O que houve e o que há, na realidade, não é uma violação de princípios e sim que eles receberam novo significado com a moderna técnica orçamentária, que não se fundamenta nessas concepções de tipo clássico. Princípios que mantêm a mesma denominação têm sentidos bastante diversos do que tinham no sistema tradicional.

Nesta seção, a partir deste ponto, será feita uma breve descrição e análise dos princípios mais significativos ao orçamento moderno, particularmente aqueles cuja legislação brasileira integrou ao sistema orçamentário nacional.

Princípio da Universalidade: como foi visto na seção 2.2.2, o princípio na universalidade (da mesma forma que o da anualidade, da não afetação das receitas e o da votação antes do início do exercício) já fazia parte da proposta orçamentária da França em 1815.

Segundo este princípio, todas as receitas e todas as despesas do Estado devem constar no orçamento. Antes que se prossiga, necessário se faz que se defina despesa e receita conceituadas por Machado Jr. (p.38) como:

- “a) *sentido lato*, significando as obrigações a serem assumidas quando da aquisição de bens e serviços por empenhos para serem aplicados nas atividades que serão desenvolvidas ou executadas nas várias áreas de atuação do governo;
- b) *sentido restrito*, significando *consumo efetivo* dos bens e serviços aplicados nas atividades executadas ou desenvolvidas nas várias áreas de atuação do governo. Aqui trata-se de despesa real ou custo efetivamente envolvido.” (ênfases do autor).

Para Sant’Anna e Silva (id.; p. 14), o princípio da universalidade é indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas, pois possibilita ao Legislativo, fundamentalmente:

- conhecer a priori as receitas e despesas do governo para emitir a prévia autorização;
- impedir que o Executivo realize receitas ou despesas sem a autorização parlamentar prévia;
- conhecer o volume global das despesas projetadas, com a finalidade de autorizar a cobrança dos tributos para atendê-las.

A lei orçamentária brasileira⁸, que será estudada posteriormente, bem como a Constituição atual, contemplam o princípio da Universalidade, . A lei orçamentária em seu artigo 2º “*A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.*” (Machado Jr.; p.15)

A Constituição em seu § 5º do artigo 165 e de forma bastante precisa:

⁸ Lei 4.320/64

“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;

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 fundação instituídos e mantidos pelo Poder Público.”(Brasil: 1988; p.82)

Princípio da Exclusividade: Sant’Anna e Silva (p.31), que considera este princípio mais uma regra de técnica legislativa, assim o define: *“A lei orçamentária deverá conter apenas matéria financeira, excluindo-se dela qualquer dispositivo estranho à estimativa da receita e à fixação da despesa para o próximo exercício.”*

Obviamente o objetivo deste princípio é impedir que a lei do OP sirva como meio de aprovação de matérias que não tenham qualquer correlação com as questões financeiras.

O princípio da exclusividade que passou a ser constitucional a partir da reforma de 1926, também hoje é observado no artigo 6º da Lei 4.320/64.

Princípio da Unidade: simples e sinteticamente o princípio da unidade significa que o orçamento deve ser uno, ou seja, cada unidade do governo deve possuir apenas um orçamento.

Confundido algumas vezes com o princípio da universalidade é, junto com este, o que mais sofreu transformação ao longo da história, já que o

conceito clássico do princípio da unidade caracteriza-se por três requisitos formais: a inclusão de todas as receitas e despesas em um só documento; apresentação de todas as receitas e despesas em uma só conta; e todas as despesas e receitas convergindo para um caixa único (id.; 19).

Para Giacomoni (id.; p.66) *“o princípio da unidade representa, a ‘crise’ vivenciada pelos princípios em face da evolução do papel dos orçamentos públicos”*. Segundo ele, este princípio vem sendo descumprido desde o passado e hoje, embora a lei 4320/64 peça sua observância em seu artigo 2o., ele não é observado, pois caso o fosse não haveria, separadamente, os orçamentos das estatais, o orçamento fiscal e o monetário.

A prática desses orçamentos foi, inclusive, quase que totalmente institucionalizada pela Constituição de 1988 que, seguindo a concepção da totalidade orçamentária, determinou a composição do orçamento anual com as seguintes partes: **orçamento fiscal**, com todas as despesas e receitas da administração direta e indireta; o **orçamento de investimento das empresas estatais**; e o **orçamento da seguridade social**.

Princípio da Especialização ou Discriminação: de acordo com este princípio o orçamento deve conter todas as despesas e receitas discriminadas, de forma que possibilite a verificação de forma pormenorizada da origem e aplicação dos recursos.

A lei orçamentária brasileira determina em seu artigo 15, que a discriminação da despesa será feita no mínimo até os elementos, definindo como elementos *“o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins”* (Machado Jr.: id.; p.51.)

Facultando ao administrador municipal o desdobramento a níveis mais discriminados, entende o autor que a lei quis dar *“mais elasticidade à*

gestão orçamentária, ao permitir que a lei do orçamento especificasse até o elemento” (Ib. negrito do mestrando).

Princípio da Anualidade ou Periodicidade: o processo de programação orçamentária, como meio de planificação econômica e social, da qual é uma etapa operativa, rege-se pela previsão, tendo como idéia central “*a elaboração antecipada do programa que deverá ordenar as atividades durante um período futuro*” (Amato; p.22).

Portanto, deverá o Estado rever periodicamente sua programação, tendo em vista o seu ajuste às circunstâncias ambientais que estão em constante mutação, bem como à dinâmica da realidade social.

Destarte, a periodicidade orçamentária torna-se interessante do ponto de vista político, financeiro e econômico, embora traga restrições ao cumprimento de programações de maior prazo, é dotado quase que unanimemente entre as nações modernas e, histórica e usualmente, pelo período de um ano.

A grande maioria das nações que adotam o princípio da anualidade, fazem-no coincidir com o ano civil⁹, havendo as que adotam períodos diferenciados, motivadas pela predominância de um determinado segmento na economia do país, como por exemplo, a agricultura.(Giacomoni: id.; p.75)

Também neste caso, a legislação brasileira adota o princípio orçamentário, tanto na lei 4.320/64, quanto na Constituição atual, em seus artigos 2o. e 165, respectivamente.

Princípio do Orçamento Bruto: com este princípio todas as parcelas da receita e da despesa devem constar no orçamento sem qualquer

⁹ 1o. de janeiro a 31 de dezembro.

dedução, em sua forma bruta.

Este princípio tem por objetivo *“impedir a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público”* (Silva: id.; p.14).

O princípio do orçamento bruto atende a um aspecto particular da universalidade, buscando impedir o crescimento do Estado como empresa, pois estas atividades não seriam compatíveis com o cumprimento da regra. Tanto que o mesmo foi freqüentemente violado com os empreendimentos do Estado em estradas de ferro, mineração, correios e outros, dada a impossibilidade de centralização de todas as despesas e receitas das entidades que lideravam essas empreitadas. Assim, o resultado líquido das operações dessas empresas é que passaram a integrar o orçamento do governo. Com a aceitação natural dessas atividades do Estado, o princípio do orçamento bruto deve então ser analisado no raio do orçamento geral do governo (Giacomoni: id.; p.73).

A nossa lei orçamentária prevê este princípio em seu artigo 6º em que *“Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”*.

Princípio da Não Afetação da Receita: no âmbito deste princípio, qualquer vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo à determinado órgão, fundo ou despesa, fica prejudicada.

Silva define sinteticamente este princípio, da seguinte forma: *“Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos”*.(p.26).

Em função do objetivo deste trabalho, cabe aqui uma referência ao

que diz Giacomoni (p.76), acerca deste princípio:

“Não sendo considerado como um dos clássicos princípios elaborados a partir do interesse parlamentar, a exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos sem comprometimento algum, para atender às despesas conforme as necessidades. **Recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldades, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade**” (ênfases do mestrando).

Embora importante este princípio é sofrível na sua aplicação, já que algumas receitas já estão automaticamente comprometidas, como entre outras, as taxas e empréstimos por exemplo que, respectivamente, estão vinculados a serviços diretos prestados pelo Estado e, normalmente, a programas de investimentos ou de emergência.

A não afetação das receitas está prevista na atual Constituição em seu artigo 167, embora com ressalvas como a criação de fundos¹⁰ (inciso IX) mediante a autorização prévia do Poder Legislativo.

Princípio do Equilíbrio: na concepção de Giacomoni (p.80) este é, entre os princípios clássicos, o que mais tem chamado a atenção além do âmbito orçamentário, interessando particularmente às áreas de finanças públicas, de política fiscal e de desenvolvimento econômico.

A concepção clássica condenava qualquer idéia de orçamento desequilibrado, e tomavam-se todas as medidas necessárias para mantê-lo em equilíbrio anual, sem levar em conta seus efeitos sobre a economia como um

¹⁰ As fundos hoje constituem-se em verdadeiros orçamentos dentro do orçamento geral e serão objeto de estudo em uma seção específica.

todo.

Após Keynes, este postulado tradicional poderia ser considerado fora de moda, mas renasce na doutrina de financistas dos nossos dias e é ainda sustentado por correntes políticas influentes do pensamento financeiro atual, que apoiam a tese monetarista na solução de problemas econômicos.

A doutrina orçamentária tem o equilíbrio compreendido exatamente no sentido de que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não seja superior ao total das receitas estimadas para o mesmo exercício. Ou seja, há que se ter uma equivalência entre receitas e despesas.

A Constituição Brasileira de 1988:

“preferiu atacar o chamado déficit das operações correntes. Segundo o artigo 167, III, é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. A regra quer que cada unidade governamental tenha seu endividamento vinculado apenas à realização de investimentos e não à manutenção da máquina administrativa e demais serviços”.(Ib.)

Princípio da Programação: A programação é a determinação mais específica da mão de obra, materiais e serviços necessários para o cumprimento de um programa, implicando previamente em formulação de objetivos e o estudo das alternativas da ação futura para alcançar os fins. Importa ainda, num segundo momento, na redução dessas alternativas a um número pequeno e, finalmente, na execução do curso adotado através do programa de trabalho.

O princípio da programação é tido por Giacomoni (id.; p.83) como fruto da evolução das funções do OP, transformado em instrumento efetivo de

administração, particularmente como elo entre planejamento e gerência, em face do crescente e constante contraste entre receitas e encargos.

Outros Princípios Orçamentários: além dos princípios já apresentados, mister se faz descrever brevemente outros princípios tradicionais, dos quais deve-se destacar, dada sua efetiva importância para este trabalho, o primeiro dos alinhados abaixo:

Princípio da flexibilidade: **“Fundamenta-se no critério de que a execução do orçamento há de ajustar-se no essencial, às determinações do programa do órgão, aprovado pelo Poder Legislativo ou pela autoridade a quem a Constituição ou as leis tenham delegado competência”¹¹**

A flexibilidade é, desta forma, um princípio fundamental do planejamento, se o orçamento constitui-se numa de suas etapas, é compreensível que se tenha a ele comunicado a regra. No entanto, **algumas dificuldades existem para sua aplicação**, dado que a autorização legal das despesas e programas impede que se possa modificar substancialmente o orçamento, no decorrer da sua execução, para moldá-lo às situações emergentes. Isso, no entanto, **só pode ser feito por lei, subordinando o princípio da flexibilidade, em seus aspectos essenciais, ao da legalidade, o que leva, na prática, à inexistência daquele.**

Princípio da Clareza: consubstancia-se na apresentação do orçamento de forma clara, com linguagem compreensível a

¹¹ Este parágrafo, bem como o núcleo do texto do princípio da flexibilidade, foi extraído do Manual de Orçamento Programa do Governo de Minas Gerais, que não tem autor.

todas as pessoas que precisam manipulá-lo.¹²

Princípio da Publicidade: de forma generalizada e para cumprimento de aspectos legais, a publicidade efetiva-se com a publicação nos diários oficiais.

Princípio da Exatidão: consiste na preocupação com a realidade dos números, dados, fatos, programas e com a efetiva capacidade do setor público em intervir de forma positiva nesse universo, via orçamento.

¹² Note-se que a prática atual é exatamente o oposto. Não só para leigos, o orçamento é muitas vezes visto como uma peça de ficção científica, tanto na forma quanto em conteúdo.

CAPÍTULO III

ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

3.1 - ORIGEM

Não obstante a literatura sobre orçamento público e técnica orçamentária comecem a tratar do nosso sistema orçamentário a partir da Primeira República (Lei nº 26 de 30/12/1891), pode-se localizar o assunto até mesmo antes da Constituição de 1824.

Já no tempo colonial, existiam o Conselho da Fazenda e o Conselho Ultramarino, ambos dependentes da Capital do Reino, Lisboa, que tratavam da questão orçamentária. Porém, isto era feito de forma complexa, difusa e tumultuada, face à falta de clareza em relação à separação de poderes como o Legislativo, Judiciário e Executivo, o que aconteceu a partir da Constituição de 1824, quando ficou delineada esta separação, com o Poder Executivo detendo grande poder no tratamento da matéria orçamentária.

No Brasil, durante o período colonial, o sistema extorsivo e vexatório de impostos estabelecidos pela metrópole, sem qualquer audiência dos colonos, foi sempre causa de queixas amargas. As primeiras manifestações em prol da independência, como a revolta de Felipe dos Santos e a Inconfidência Mineira, surgiram como reação às iniquidades fiscais da época, notadamente o quinto do ouro, tão execrado pela população de Minas Gerais. Roure (apud Sant'Anna e Silva : 1959; p.21) assinala que o embrião de nosso direito orçamentário é *“formado por alvarás e cartas régias que firmavam princípios*

salutaríssimos dentro do absolutismo da época e que preparavam terreno para uma fácil transição entre o regime da vontade soberana do Rei e o regime democrático do orçamento anualmente voltado para a fixação da despesa e para o cálculo de receita a cobrar.”

Também para Giacomoni (1986; p.47), os inconfidentes utilizaram como motivação para a conquista da soberania do Brasil, o descontentamento com as disposições tributárias vindas de Portugal, e levou as autoridades a abortarem o movimento através da suspensão da cobrança dos impostos atrasados (derrama).

A partir da vinda de D. João VI para o Brasil, a colônia passou a ter uma maior organização em suas finanças, particularmente em virtude da abertura dos portos, que impôs um maior controle sobre a cobrança dos impostos aduaneiros. Com isso o Erário Público e o regime de contabilidade foram criados em 1808.

Já no Império, em 1824, a Constituição exigiu a elaboração dos orçamentos formais por parte das instituições imperiais. O artigo 172 assim rezava:

“O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional, do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.”(Ib.)

Na Constituição de 1824, as competências na área orçamentária eram assim divididas: ao Executivo cabia a elaboração da proposta orçamentária; à Assembléia Geral sua aprovação (deputados e senadores); e à

Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre os impostos.

Em 14 de novembro de 1827, foi aprovado um orçamento para a corte e província do Rio de Janeiro, a vigorar em 1828, no qual o montante aparecia discriminado pela Casa Imperial e pelos vários ministérios.(Carreira, *apud* Machado Jr.:1975; p.9).

Este dispositivo, talvez até por ser um tanto avançado para a época, teve sérias dificuldades para ser implantado nos primeiros anos. Desta forma, o primeiro orçamento no Brasil, foi aprovado pelo Decreto Legislativo de 15.12.1830, que fixou a despesa e orçou a receita das províncias para o ano de 1831, e foi sancionada por D. Pedro com toda a pompa da época:

“D. Pedro, por Graça de Deus e Unânime Aclamação dos Povos. Imperador Constitucional e Defensor Perpétuo do Brasil. Fazemos saber a todos os Nossos súditos que a Assembléia Geral Decretou, e nós Queremos a Lei Seguinte” (id.).

A partir de então, por decreto executivo ou regularmente votado por uma Assembléia Legislativa ou Congresso Nacional, constituiu-se toda a seqüência de orçamentos até a atualidade.

3.2 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCEITUAL

Com a advento da Proclamação da República e da Constituição de 1891, houve alterações nas competências relativas ao orçamento. O Congresso Nacional passou a elaborar o Orçamento e instituiu o Tribunal de Contas para auxiliar no controle das contas do Executivo. Convém salientar que a amplitude desta mudança transcende à simples técnica em questão, pois

significou, na verdade, o fortalecimento da própria vida legislativa do país.

Em 1922 o Congresso também aprovou o Código de Contabilidade da União que, juntamente com seu regulamento, se constituíram num importante instrumento para a ordenação dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, etc.(Giacomoni: id.; p.48).

Destaca-se posteriormente, em relação aos procedimentos eminentemente técnicos, a edição da Emenda Constitucional nº 3 de 03/09/1926, uma vez que nela surgiram as raízes do princípio da exclusividade, o que não deixa de ser surpreendente, face ao regime autoritário da época. Por este princípio, como já foi visto, a lei orçamentária não poderá conter assuntos estranhos ao orçamento, deixando de ser um pretexto para a aprovação das mais variadas e controvertidas propostas, particularmente de natureza administrativa e política.

Com a Revolução de 1930, os novos mandatários trouxeram, através do Decreto nº 19.398 de 11 de novembro de 1930, as prerrogativas de toda a elaboração e execução orçamentária. Determinava o Decreto:

“... o governo exercerá discricionariamente, em toda sua plenitude, as funções e atribuições, não só do Poder Executivo, como também do Poder Legislativo, até que, eleita a Assembléia Constituinte, estabeleça a reorganização Constitucional do País”.(Ib.).

Na verdade, a promulgação da Constituição de 1934 (em 16/07/1934) apenas referendou o disposto no Decreto acima, atribuindo ao Presidente da República a competência de elaboração da proposta orçamentária, sendo que a autonomia dos estados e o federalismo perderam espaço para uma prática mais centralizadora que culminou num regime autoritário, o Estado Novo, que decretou uma outra Constituição em 1937,

liquidando, à época, com qualquer autonomia dos estados e municípios em matéria tributária (id.; p.49).

Esta última Constituição previa a apreciação da lei orçamentária pela Câmara Federal, com o posterior encaminhamento ao Conselho Federal para deliberação. Contudo, estas duas câmaras legislativas sequer foram instaladas, resultando o orçamento em um decreto do Chefe do Poder Executivo. Os orçamentos do Estado Novo foram classificados por Arízio Viana (*apud* Giacomoni: id.; p. 50), como do **tipo administrativo**, já os da Constituição de 1891 do **tipo legislativo** e os da Constituição de 1934 do **tipo misto**.

Com a renúncia de Getúlio Vargas e o conseqüente fim do Estado Novo, assumiu o Presidente do Tribunal Federal, que marcou eleições, as quais culminaram na vitória de Dutra que tomou posse em janeiro de 1946.

Com a redemocratização e a Constituição de 1946, o orçamento voltou a ser do tipo misto, pelo qual o Executivo elaborava a proposta e encaminhava para a apreciação do Legislativo que, através de emendas, co-participava do processo.

A Constituição de 1946 trouxe ainda em seu bojo, a proibição de estorno de verbas, à concessão de créditos ilimitados e à abertura de créditos especiais sem autorização legislativa. Estas proibições contribuíram sobremaneira para reforçar o papel das casas legislativas na política econômico-financeira do governo.

O golpe militar de 1964 voltou a mergulhar o país num período autoritário. Mas a junta que passou a administrar o país deu especial significado ao orçamento (embora esta atenção tivesse características nitidamente antidemocráticas), tendo como principal novidade o fim de prerrogativas do Legislativo, que impuseram-lhe a impossibilidade de fazer

leis e emendas que criassem ou aumentassem a despesa, inclusive emendas ao orçamento. Assim sendo, cabia apenas ao Legislativo aprovar o projeto de lei do Executivo.

Desta forma, o regime militar excluiu o Poder Legislativo da discussão a respeito do orçamento, reduzindo o Congresso Nacional a mero observador das decisões do Executivo. Do ponto de vista legal a supremacia do Executivo em matéria orçamentária ficou bem definida em alguns artigos da Constituição de 1967. Por exemplo, reza o parágrafo 1º do artigo 67 *“não serão objeto de deliberação emendas que decorram aumento da despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem modificar o seu montante, natureza e objetivo”* (Brasil, 1967)¹³.

O aparato legal então em vigor, na prática, conferiu ao Legislativo apenas a alternativa de aprovar ou não a proposta orçamentária, o que, ademais, poderia ocorrer por decurso de prazo, conforme o artigo 68 da mesma Constituição: *“o projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados até cinco meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, dentro do prazo de quatro meses, a contar do seu recebimento, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei”*.(Ib).

Contudo, na opinião de Guardia (1993: p.12) não foram apenas as questões legais que acabaram por afastar o Legislativo da discussão sobre a alocação e controle dos recursos públicos durante o período militar. Também contribuíram outros fatores como a fragmentação da administração pública federal, a autonomia administrativa e orçamentária conferida às entidades descentralizadas e o OM, que reduziram de forma acentuada o papel do OGU como instrumento de definição da política fiscal do governo.

¹³ Este artigo foi mantido na íntegra na Constituição que passou a vigor em 1969.

Com base neste processo histórico, Getúlio Carvalho (apud Ramos: 1982; p.57) divide a evolução conceitual e histórica do orçamento público brasileiro em três estágios¹⁴. No primeiro, a preocupação maior foi com o controle da despesa pública, com a implementação de normas rígidas que buscavam a classificação dos recursos governamentais e, mediante o estabelecimento de leis e normas autorizativas, buscavam certa autonomia aos administradores públicos, impossibilitando que estes utilizassem os recursos de forma indevida, dissipando-os ou ultrapassando os limites de gastos preestabelecidos.

A segunda fase ficou caracterizada por uma orientação gerencial, voltando-se maior atenção a outros aspectos como a necessidade de informações a respeito dos programas desenvolvidos pelo governo e os seus impactos junto ao setor público. Concomitantemente a isto, foram se aperfeiçoando os sistemas internos de controle contábil e os padrões profissionais dos servidores públicos. Em função disso o governo teve que voltar-se à análise de desempenho da administração pública e da sua capacidade de honrar as obrigações constitucionais, consubstanciadas num crescente número de projetos a serem executados.

A terceira e mais recente fase evidenciou os esforços em não só compatibilizar, mas integrar orçamento e planejamento, como destaca Carvalho (id.; p. 58):

“A emergência de pessoal técnico especializado nos quadros decisórios do setor público; a compreensão dos pressupostos da teoria keynesiana e a manifesta preocupação nela embutida, referente ao impacto das despesas públicas no comportamento da economia como um todo, e, finalmente, a adoção da metodologia da análise econômica como importante

¹⁴ Estes estágios, na verdade, são os mesmos ocorridos nos orçamentos fora do Brasil.

fator na escolha de alternativas foram os fatores mais relevantes que precederam o desenvolvimento das técnicas do orçamento-programa.”

3.3 - A LEI 4.320/64

Uma seção especial para a Lei 4.320/64 justifica-se pelo que ela representa para o sistema orçamentário brasileiro ainda hoje, já que está plenamente em vigor, não obstante tenhamos uma nova Constituição, já reformada uma vez e sofrendo novo processo de reformas.

Os trabalhos da Comissão Hoover¹⁵ que suscitaram debates nos Estados Unidos, bem como a elaboração e divulgação de manuais de orçamento da ONU, estimularam e impulsionaram no início dos anos sessenta, várias experiências no sentido de reformar orçamentos estaduais, municipais e de algumas repartições federais no Brasil, como foi o caso dos estados do Rio Grande do Sul, Guanabara e de Brasília que tinham por objetivo a implantação do Orçamento-programa (Giacomoni: id.; p.57).

Neste sentido, a Lei 4.320/64, publicada em 17 de março de 1964, que já era ansiosamente esperada, veio enriquecer a técnica orçamentária brasileira com uma ação modernizadora. Para Ramos (1982; p.58), ela *“introduziu profundas modificações no processo orçamentário brasileiro, levou a que o orçamento de Governo se transformasse de simples ferramenta de controle contábil em efetivo instrumento de planejamento e execução das ações governamentais”* (negrito do mestrando).

Embora ansiosamente esperada, como citado acima, esta Lei, que

¹⁵ Ver seção 2.2.3.

veio com o compromisso de padronizar os procedimentos orçamentários em todos os níveis de governo, frustrou as expectativas de quem esperava uma legislação mais avançada. Segundo Giacomoni (id.; p.57), *“ao lado dos critérios tradicionais de classificação da despesa (Unidades Administrativas e Elementos), a Lei 4.320 adotou a classificação econômica e a classificação funcional¹⁶. Esta última mantinha a antiga concepção: de dez funções, cada uma dividida em dez subfunções.”¹⁷*

Machado Jr. (1967; p.151) destaca que *“mesmo se referindo a ‘programas’ em diversos de seus dispositivos, não deve ser entendida como a norma que estabeleceu as bases para a implantação do Orçamento-programa nas três esferas do governo no Brasil”*. Esta afirmação é comumente encontrada. Contudo, lembra ainda o autor, que embora não estabeleça, a Lei 4.320/64 também não coloca qualquer empecilho a sua introdução.

Tanto isto era e é verdade que, em 1967, algumas áreas federais passaram a apresentar o orçamento com a classificação por programas e subprogramas em substituição à funcional. Tal foi a prática, que o Governo Federal editou o Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, disciplinando questões de organização e de reforma administrativa da União. Este Decreto é bastante claro em relação ao OPG, ao determinar, em seu artigo 16 que: *“em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenado do orçamento anual”*. Além disso, o Decreto *“facilitou, sob o prisma legal, a evolução do orçamento, para integração ao planejamento, ficando o orçamento como verdadeiro elo de ligação entre o planejamento e o sistema financeiro. Permitiu também, que aquele diploma legal levasse a contabilidade e auditoria à composição de outro sistema: o de controle”*.(Paixão: 1975; p.24).

¹⁶ Ver anexo III.

¹⁷ As dez funções são: Governo e Administração Geral; Encargos Gerais, Recursos Naturais e Agropecuários; Energia; Transportes e Comunicações; Indústria e Comércio; Educação e Cultura; Saúde; Trabalho, Previdência e Assistência Social; e Habitação e Serviços Urbanos.

Entre os artigos 23 e 26, a Lei 4.320/64 determina que Receitas e Despesas devem ser projetadas trienalmente, ou seja, dois exercícios além daquele coberto pelo orçamento anual, o que foi confirmado pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional nº 1/69. Além disso, a legislação complementar que tratou dos Planos Nacionais de Desenvolvimento, disciplinou os Orçamentos Plurianuais de Investimentos, que foram também estendidos aos estados e municípios.(Giacomoni: id.; p.58).

Diz ainda Giacomoni que a experiência da área federal com a classificação por programas, projetos e atividades fez com que o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral baixasse a Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974¹⁸ que formaliza o novo critério, aplicando-o também a estados e municípios, possibilitando, com sua linha padronizadora, um grande salto qualitativo na trajetória que visava a implantação do Orçamento-programa.

3.4 - O ORÇAMENTO PÚBLICO E A CONSTITUIÇÃO DE 1988

3.4.1 - Modificações de Ordem Técnica/Legal

Os processos de reordenamento institucional do Governo Federal e de unificação¹⁹ orçamentária implementados entre 1985 e 1988, de iniciativa do Poder Executivo, foram motivados pelo objetivo de assegurar maior capacidade de controle sobre os gastos da União, ante o propósito de redução das necessidades de financiamento do setor público. Neste sentido, a resolução do imbróglio imposto pela existência do Orçamento Monetário e seus efeitos sobre a condução da política monetária constituíram o principal alvo de

¹⁸ Anexo IV.

¹⁹ Unificação entre o Orçamento Geral da União-OGU, também conhecido como Orçamento Fiscal, e o Orçamento Monetário-OM executado pelo Banco Central e Banco do Brasil.

reformas, no tocante ao orçamento.

No processo de reforma constitucional de 1988, os principais objetivos dos constituintes no campo das finanças públicas centraram-se no fortalecimento da Federação e do Congresso Nacional. A preocupação dos parlamentares quanto à recuperação das prerrogativas do Poder Legislativo em matéria orçamentária pode ser claramente percebida a partir do relatório final da subcomissão de orçamento da Assembléia Nacional Constituinte:

“A questão do orçamento tem uma importância fundamental para o exercício das prerrogativas do Poder Legislativo. Essa participação até o momento vem sendo quase nula e tem sido na realidade a causa mais determinante para o esvaziamento do Congresso Nacional. Um parlamento que não pode debater à exaustão, nem emendar uma matéria tão relevante quanto o orçamento, reduz-se apenas a um colegiado de representantes de um povo que não pode estabelecer suas prioridades na execução das obras que necessita, as quais são, em essência, a natureza da atividade do governo.” (Afonso: 1991; p.26).

Desta forma, a conclusão do processo de unificação orçamentária, constituiu condição fundamental para que o Poder Legislativo recuperasse suas prerrogativas e competências para dispor sobre matéria orçamentária. O orçamento unificado e a ampliação dos poderes do Legislativo para emendar a proposta orçamentária do Executivo, aumentaram as responsabilidades e poderes do Congresso Nacional, tornando-o co-responsável pela definição da política fiscal do governo, o que justifica a atenção concedida pelos constituintes à matéria orçamentária, dedicando todo um capítulo para reformular o processo de elaboração e definição do conteúdo dos orçamentos.

Dentre os principais problemas associados à estrutura e ao conteúdo do Orçamento Geral da União-OGU, até a reforma constitucional de

1988, que contribuíram para acentuar ainda mais a já reduzida importância e significado do orçamento federal, destacam-se (Guardia: 1993; p.10):

- ◆ a fraca relação entre orçamento e planejamento;
- ◆ a falta de transparência nos registros das transferências intragovernamentais;
- ◆ a reduzida abrangência do orçamento, notadamente no que diz respeito às despesas de caráter social;
- ◆ ausência de quadros consolidados que permitissem avaliar a distribuição regional dos gastos federais;
- ◆ inadequado tratamento conferido aos subsídios e incentivos fiscais;
- ◆ falta de parâmetros que permitissem melhor avaliar os programas; e
- ◆ a ausência de um adequado sistema de análise econômica que fundamentasse as hipóteses consideradas na elaboração do orçamento.

Ainda segundo Guardia (p.8), as principais modificações introduzidas pela Constituição de 1988 no processo orçamentário podem ser divididas em três grupos:

1. a tentativa de recuperar a figura do planejamento na administração pública brasileira, mediante a integração entre plano e orçamento;
2. a conclusão do processo de unificação orçamentária; e
3. a recuperação das prerrogativas do Legislativo para dispor sobre matéria orçamentária.

Assim, a Constituição Federal entre os artigos 165 e 169, trata do arcabouço institucional para os processos de planejamento e orçamento do Governo Federal²⁰, definindo três instrumentos mediante os quais o Poder Executivo apresenta suas propostas de ação ao Legislativo, a saber (Brasil: 1988; p.82):

- ◆ **Lei do Plano Plurianual** - a ser encaminhada até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial, com vigência até o final do primeiro exercício financeiro subsequente;
- ◆ **Lei das Diretrizes Orçamentárias** - a ser encaminhada até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, para orientar a elaboração do orçamento do ano subsequente; e
- ◆ **Lei dos Orçamentos Anuais** - a ser encaminhada até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, para execução no exercício seguinte.

A partir da Constituição de 1988, o sistema de planejamento e orçamento público, apoiou-se na criação dessas duas novas peças orçamentárias: o plano plurianual-PPA e a lei de diretrizes orçamentárias-LDO, que passaram a compor, juntamente com o OGU, os principais instrumentos do sistema de planejamento e orçamento da administração pública federal, estadual e municipal.

Compreendendo um período de cinco anos, a contar do segundo ano de mandato do Chefe do Poder Executivo até o primeiro ano do mandato subsequente, o PPA, conforme o disposto no artigo 165 da CRFB “estabelecerá,

²⁰ Mister se faz ressaltar que estes dispositivos foram apropriados de forma generalizada nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais em todo o Brasil.

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"(Ib.) Portanto, o PPA deverá assumir o *status* de um plano de governo, transformando-se num programa de ação plurianual. Hierarquicamente superior às outras peças orçamentárias e aos demais planos previstos na CRFB, este instrumento representa a peça central do sistema de planejamento federal.

Subjacente à nova Constituição, concernente ao PPA, havia a idéia de que no primeiro ano de mandato, o governo elaboraria um programa de ação que, após a apreciação e aprovação do Poder Legislativo, seria perseguido ao longo do mandato do chefe do Poder Executivo. Nota Machado Jr. (1995; p.68) que "*...apesar de conferir um horizonte temporal mais amplo à política fiscal, os constituintes tiveram a correta preocupação de assegurar certa flexibilidade para a gestão do PPA. Neste sentido, a principal inovação introduzida no sistema de planejamento foi a instituição da figura da LDO*".

Desta forma, a criação da LDO objetivou ampliar o período de discussão do orçamento. Contudo, expressa a preocupação dos constituintes de estabelecer mecanismos de ligação mais claros entre o PPA e a lei do orçamento anual, o que constituía uma das principais deficiências do sistema anterior, conforme já foi observado.

Em seu artigo 2º a CRFB reservou à LDO a função de:

- ◆ estabelecer, em conformidade com o PPA, as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- ◆ orientar e elaboração da lei orçamentária anual;

- ◆ dispor sobre alterações na legislação tributária;
- ◆ estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Com estas funções o que se pretendeu foi, primeiramente, transformar a LDO numa espécie de prévia do processo orçamentário, antecipando a discussão acerca das prioridades e diretrizes para o exercício financeiro subsequente, obviamente em conformidade com o PPA, bem como mediante a definição das regras gerais para a elaboração e execução dos orçamentos antes do início do processo de elaboração da lei orçamentária propriamente dita. Guardia (p.9), destaca que *“a definição da LDO como o ‘espaço’ adequado para essas discussões reduziria a necessidade de um excesso de detalhamento do PPA, que se limitaria à definição geral das diretrizes, objetivos e metas do governo. Assim, caberia à LDO especificar as ações do plano de governo prioritárias a cada exercício financeiro”*

Em um segundo momento, procurou-se ordenar a participação do Poder Legislativo na elaboração do orçamento. Vale dizer que a LDO não só alongaria o período de discussão do orçamento no Congresso Nacional, mas também asseguraria a participação dos parlamentares ao longo de todo o processo orçamentário. Ademais, a criação da LDO permitiria separar o processo de definição de prioridades e diretrizes orçamentárias da discussão sobre distribuição dos recursos entre projetos e atividades constantes do OGU (Ib).

A busca de consenso em torno dos principais agregados orçamentários, em consonância com os objetivos macroeconômicos do governo, tem sido uma prática constante no início do ciclo orçamentário de diversos países desenvolvidos (Longo:1992; p. 19). Porém, o autor ainda nota que em vários desses países como Alemanha, França, Canadá e Japão, o Poder

Legislativo não participa formalmente na definição das diretrizes gerais para a elaboração do orçamento, não existindo, destarte, qualquer instrumento semelhante à LDO.

Outro aspecto que deve ser ressaltado na Constituição de 1988 é a ampliação da abrangência do OGU, não só pelo fato de ter permitido maior transparência da peça orçamentária, mas, sobretudo, por resultar numa significativa ampliação do universo das despesas públicas, cuja alocação e controle passaram a ser objeto de discussão no âmbito do Poder Legislativo.

Nesta Constituição o OGU passou a compreender três peças:

“ 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;

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, inclusive os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.”(Ib. negrito no mestrando).

Em comparação com a estrutura anterior, o OF deixa de apresentar as contribuições sociais, com destaque para o Fundo de Investimento Social-FINSOCIAL, e no lado das despesas, sobretudo as relativas ao setor de saúde, que passaram, junto com as contribuições sociais, a integrar o orçamento da seguridade social que, por sua vez, constitui uma das mais importantes inovações introduzidas pela atual Constituição, particularmente no que diz respeito à estrutura e conteúdo do OGU.

3.4.2 - Modificações de Ordem técnica/Legislativa

A reforma constitucional de 1988 reverteu completamente a situação que se apresentava até a sua promulgação, no que diz respeito ao relacionamento entre os Poderes Legislativo e Executivo.²¹

Em primeiro plano a CRFB ampliou de forma significativa, a partir do seu artigo 166, as prerrogativas do Poder Legislativo, que passou a discutir e aprovar não só o orçamento anual, mas também o PPA e a LDO, bem como os demais programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Carta Magna. Isso acabou por assegurar a integração do Congresso Nacional no processo de planejamento público e, conseqüentemente, na definição de prioridades para a inserção da ação estatal na economia. Esses novos dispositivos constitucionais, assevera Guardia (p.13), asseguraram a participação do Legislativo em todo o processo orçamentário, desde a definição de prioridades no PPA, passando pelas diretrizes específicas através da LDO, até a discussão e aprovação da lei do orçamento.

Em segundo plano a CRFB eliminou os impedimentos à apresentação de emendas por parte dos deputados e senadores. Contrariando o sistema anterior, a CRFB deu amplos poderes ao Legislativo, vedando somente a apresentação de emendas que incidiam sobre as dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida e transferências constitucionais para estados, municípios e o Distrito Federal.²²

Deve-se notar também que, para assegurar o equilíbrio entre as despesas e as receitas da lei orçamentária, bem como sua compatibilização com

²¹ Ver parágrafos finais da seção 3.2.

²² Artigo 166, par. 3º, II.

as demais peças orçamentárias, a CRFB dispõe ainda que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual só poderão ser aprovadas caso sejam compatíveis com o PPA e com a LDO, e ainda indiquem os recursos necessários, admitindo apenas os provenientes de anulação de despesas.²³

No terceiro caso, a CRFB efetuou importantes modificações em relação às atribuições da comissão mista do orçamento, que já existia. Até 1988, segundo Piscitelli (1989; p.92), a apresentação de emendas estava restrita a esta comissão, de maneira que seu pronunciamento sobre a apreciação da proposta orçamentária do Executivo era praticamente conclusivo e final. O orçamento aprovado na comissão mista somente poderia ser alterado nas hipóteses de um terço dos membros da Câmara e mais um terço do Senado requererem a votação em plenário da emenda aprovada ou rejeitada na comissão.

Essa questão foi objeto de grande polêmica na elaboração da nova Carta Magna, uma vez que diversos parlamentares entendiam que a manutenção de tal sistemática transformaria os deputados que não integrassem a comissão em “parlamentares de segunda linha” (Afonso; p.28). Neste sentido, os deputados constituintes procuraram assegurar maior flexibilidade à apresentação de emendas, que, apesar de permanecerem restritas à comissão mista, deverão ser votadas pelo plenário das duas casas. Contudo, é importante frisar que essa comissão ainda permanece com amplos poderes para dispor sobre matéria orçamentária, como comprova o recente escândalo da comissão do orçamento, que resultou em cassação de deputados.

No quarto aspecto, a CRFB eliminou a figura do decurso de prazo para a aprovação do orçamento, o que se constituiu num fortalecimento do Poder Legislativo e, neste sentido, numa medida altamente positiva (Guardia;

²³ Idem, inciso I.

p.13). Contudo, dado que a eliminação deste dispositivo, não redundou na introdução de outra alternativa, a questão deverá ser remetida para a legislação complementar, não obstante esse tema estar sendo tratado no âmbito da LDO, que vem, sucessivamente, apresentando a regra de que a sessão legislativa deverá ser considerada constante até a aprovação da lei orçamentária.

Por último, é necessário notar que o prazo para o Legislativo brasileiro apreciar a proposta orçamentária, é maior que a média nos países desenvolvidos, o que pode ser observado através da tabela seguinte:

Tabela I
PRAZOS DO LEGISLATIVO PARA APRECIAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

PAÍS	DATA LIMITE PARA O ENCAMINHAMENTO DA PROPOSTA	DATA LIMITE PARA APROVAÇÃO	NÚMERO DE MESES
Canadá	janeiro	01 de março	2
França	outubro	dezembro	3
Alemanha	agosto	01 de dezembro	6
Itália	setembro	31 de dezembro	4
Japão	janeiro	31 de março	3
Portugal	15 de outubro	15 de dezembro	2
Espanha	outubro	31 de dezembro	3
Reino Unido	março	31 de março	1
EUA	janeiro*	30 de junho	6
Brasil	30 de agosto	31 de dezembro	4

Fonte: OCDE/1987 - *Primeira segunda-feira após 03 de janeiro.

Portanto, dado a tabela acima e considerando-se o período de discussão da LDO, que é parte integrante do processo orçamentário brasileiro, o período de discussão do orçamento no Congresso brasileiro²⁴ é um dos mais longos da terra.

Para encerrar esta seção, cabe ressaltar que a doutrina acerca de

OP, sempre deu ênfase ao controle e fiscalização das despesas, deixando num plano secundário e, não raro, totalmente omissos, o **controle da execução da receita**. A legislação brasileira é um exemplo de estruturação do arcabouço fiscalizador em função da despesa.

Convém, portanto, destacar o que disse com propriedade, Manuel Benavente (1964; p.254):

“A fiscalização em matéria de entradas tende a assegurar a percepção dos ingressos e supõe a tarefa de aplicar a fiscalização ao cumprimento das leis tributárias. A maioria dos autores presta a esta parte da fiscalização uma atenção secundária e concentra suas recomendações no controle do gasto.

Creemos que a importância da arrecadação dos ingressos, destinados ao financiamento dos gastos é tão grande como a destes e ambos devem ser fiscalizados, já que assim se impede ou faz diminuir a fraude fiscal ou tributária, que é extremamente grave, não só porque cerceia recursos ao Estado, mas também porque arroja a carga tributária sobre certos grupos de contribuintes a quem, pela natureza de suas rendas, lhes é muito difícil evadir os impostos”.

Neste contexto, a CRFB introduziu o princípio de que o Projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de um demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

É um princípio interessante e necessário, ainda que insuficiente, pois há que se dar, na opinião do mestrando, maior atenção à obrigação do Executivo em cobrar **de todos**, os impostos devidos, compreendendo não só a aplicação da lei, mas também o esforço administrativo em efetivar esta

²⁴ e como já foi frisado, estendido às Assembléias Legislativas e Câmaras de Vereadores.

cobrança, efetuando então, o cumprimento da lei e, conseqüentemente, diminuindo a carga tributária sobre as pessoas e empresas que pagam normalmente seus impostos.

CAPÍTULO IV

ORÇAMENTO-PROGRAMA

4.1 - ORIGEM E CONCEITO

4.1.1 - Origem

O Orçamento-programa-OPG, como técnica orçamentária, está vinculado diretamente ao planejamento econômico e social e, desta forma, só poderia surgir e se desenvolver com a evolução deste último.

A concepção do orçamento econômico, social e financeiro apareceu na União Soviética, como meio de promover o desenvolvimento do país. Segundo Alajverdián (s/d; p.327), o planejamento ali implantado apoiava-se nos planos a longo prazo: planos quinquenais e até de maior duração. Neste sistema, o orçamento é concebido como fundo nacional centralizado dos recursos monetários destinados ao financiamento ininterrupto nas necessidades da economia socialista, definindo-se como *“Plano financeiro fundamental para a formação e utilização do fundo centralizado dos recursos monetários destinados a desenvolver sistematicamente a produção socialista, elevar constantemente o nível de vida do povo e reforçar a capacidade defensiva do país”*, e correspondendo-lhe um papel ativo na elaboração e cumprimento dos planos econômicos.

Esta modalidade de orçamento, de forma global e impositiva, não poderia, de acordo com Laufenburger (1952; p.111), ser admitida por países

com economia de mercado, pois que *“o regime de mercado é incompatível com uma planificação rígida”*.

O orçamento por programa só passou a ser admitido, a partir do momento em que a doutrina e a prática passaram a vislumbrar a possibilidade do planejamento econômico e social nos países ocidentais democráticos, a partir do fim da segunda guerra mundial, tendo como pioneiro, cientificamente falando, o Plano de Modernização e de Equipamentos da República Francesa-**Plano Monet**, para 1947/50, que teve que enfrentar diversos problemas de ordem monetária, em relação ao financiamento e controle de sua execução, levando a um

“esforço de vontade e de organização que deveria permitir atingir, desde 1947, um duplo resultado: a) ordenação das contas do Estado, permitindo distinguir claramente entre, de um lado, as despesas de reconstrução e de investimento produtivo, passíveis de cobrir pelo crédito e economia privadas; de outro lado, todas as outras despesas, que devem ser cobertas pelas receitas correntes; b) o equilíbrio rigoroso do orçamento corrente, sem apelo ao crédito”
(FGV: 1951; p. 213)

No entanto, só mais tarde a França integrou o orçamento em seus métodos de planificação, com as leis de programa. Além disso outras nações como Noruega, Suécia e outros países baixos, também orientam seus orçamentos segundo a técnica do OPG.

Como já foi observado na seção 2.2.3, os Estados Unidos vêm, desde 1921, transformando sua técnica orçamentária, passando pelo orçamento funcional e orçamento de desempenho²⁵ elaborados por programas, implantados em 1950, segundo as recomendações da primeira Comissão

Hoover. Para Giacomoni (1992; p. 137), saiu deste último a concepção básica do OPG, sistema que, justamente como foi salientado anteriormente, teve seu experimento iniciado ao final da segunda guerra mundial.

No final dos anos 50 e início dos anos 60 a ONU patrocinou intensa programação visando a discussão em relação às novas propostas, tendo por objetivo a assimilação do OPG pelas equipes de orçamento dos países-membros. Deste esforço, dentre outros, resultou o manual básico da ONU, **“A manual for program and performance budgeting”**, publicado em 1965 que, como lembra Giacomoni (id.), manteve a expressão clássica *“performance”*, ao lado de *“program”* que passaria a ser o rótulo do novo sistema.

Cabe ressaltar que, conforme foi visto na seção acima citada, este modelo de orçamento (OPG), não deve ser confundido com PPBS de Robert McNamara, que também inclui na sua nomenclatura a expressão *“Program Budgeting”*, que já é uma evolução do OPG.

Desde sua concepção o OPG sofreu mutações que o levaram a perder as características de organização que existem no modelo proposto pela ONU, incorporando conceitos de diversas correntes e, ao tornar-se mais híbrido, tornou-se mais avançado. Porém, acabou por se distanciar das possibilidades de implantação, tornando-se mais um modelo *“ideal”*, talvez em função do desinteresse dos técnicos e profissionais da área em dar prosseguimento à adoção desses novos procedimentos e conceitos que, além de muito complexos, não teriam estabilidade no nível necessário para sua implantação gradual (id.).

Nos termos desta dissertação é importante lembrar um estudo onde conclui-se que **“a prática formal da técnica de orçamento por programas**

²⁵ *Performance budget.*

na América Latina, inadvertidamente e pouco a pouco, está perdendo seus propósitos fundamentais e, sob a aparente forma programática, persiste em muitos casos as mesmas rotinas do orçamento tradicional” (Roo, apud Giacomoni: id.; p.138. Negrito do mestrando).

Portanto, concluindo esta seção, as informações descritas até aqui, denotam que a concepção do OPG é relativamente recente. As décadas de 1960/70 constituem-se na época de sua adoção efetiva em termos rigorosos, embora se observem experiências anteriores em forma de programação orçamentária e de orçamentos por programas²⁶, particularmente após a segunda grande guerra, quando foi possível a compatibilização do planejamento com o regime de mercado e quando o intervencionismo condicionou a ampliação das despesas públicas e sua incidência em áreas até então reservadas ao setor privado, mormente as despesas de investimento e as de natureza compensatória, cujo volume sempre crescente imporia a necessidade de racionalização de sua aplicação, o estabelecimento de prioridades entre alternativas que se ofereciam quanto às necessidades a satisfazer, bem como a fixação de objetivos definidos a atingir.

4.1.2 - Conceito

Como introdução a esta breve seção, que trata do conceito do OPG, cabe uma ligeira referência sobre o **que ele não é**, já que o mesmo tem sido tratado como um fim em si mesmo e não como um instrumento de administração econômico-financeira, que realmente é.

²⁶ Burkhead nota que o Condado de Richmond, na cidade de Nova Iorque, foi o primeiro a realizar experimentos com elementos de custo, entre 1913/15 (apud Machado Jr: 1979; p.10).

Conforme Freire (1970; p. 22), o OPG

“não é a panacéia para resolver problemas de carência de recursos, nem um devaneio teórico, relacionado com os métodos de quantificação, em grande moda; não mudança formal, apenas, do processo administrativo das finanças públicas; não é dotado unicamente pelo atrativo de mudar de procedimentos; não é inovar pelo prazer de inovar; não deve ser implantado por um pequeno grupo isolado dos demais integrantes da organização, nem tampouco dissociado do planejamento econômico”.

Agora que se tem uma idéia do que o OPG não é, pode-se passar ao que ele de fato é, começando-se pela conceituação feita pela ONU em 1959 como sendo

“um sistema em que se presta particular atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire. As coisas que um governo adquire, tais como serviços pessoais, provisões, equipamentos, meios de transporte, etc., não são, naturalmente, senão meios que emprega para o cumprimento de suas funções. As coisas que um governo realiza em cumprimento de suas funções podem ser estradas, escolas, terras distribuídas, casos tramitados e resolvidos, permissões expedidas, estudos elaborados ou qualquer das inúmeras coisas que podem ser apontadas. O que não fica claro nos sistemas orçamentários é esta relação entre coisas que o governo adquire e coisas que realiza.” (Martner, **apud** Giacomoni: 1992; p.138).

A ênfase nas realizações, dada no conceito acima, não se caracterizava como nenhuma novidade, pois já era bandeira dos reformistas americanos do início do século. No entanto, a sua organicidade e forma de

articulação dos seus componentes lhe concebiam a real possibilidade de implantação, ainda que os orçamentos tradicionais estivessem muito arraigados.

Dentro desta nova concepção temos uma definição clássica de OPG dada por Jesse Burkhead (**apud** Machado Jr.: 1971; p.28) como sendo *“aquele que apresenta os propósitos, objetivos e metas para as quais a Administração solicita as dotações necessárias, identifica os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos e os dados quantitativos que medem as realizações e o esforço despendido em cada programa”*.

Desta definição deve-se destacar os elementos a seguir:

- a) solicitação de recursos financeiros pela Administração, expressa em propósitos, objetivos e metas;
- b) identificação de custos para alcançar os objetivos;
- c) apresentação de dados físicos que medem as realizações;
- d) apresentação de dados quantitativos que medem o esforço despendido para obtenção dos objetivos programados.(Machado Jr: 1979; p.5)

Assim, enquanto um item (a) dá concisão ao conceito de OPG, outro (b) ressalta a importância dos elementos de despesas para que os custos sejam determinados. Agindo desta forma, o OPG enfatiza os meios de que se vale a administração para atingir os seus objetivos, dando, assim, relevo ao processo financeiro.

Os outros dois itens (b e c) levantam a necessidade de uma mensuração da razão entre o esforço administrativo e financeiro na consecução dos objetivos e dos resultados alcançados.

Portanto, sinteticamente o OPG:

- 1) enfatiza os programas que a administração deve realizar, em dado exercício financeiro;
- 2) expressa os custos destes programas em termos de pessoal, material de consumo, obras e instalações, material permanente, etc.;
- 3) é o instrumento legal de ligação entre o sistema de planejamento e o de finanças em administração pública;
- 4) exige a quantificação dos programas em termos de unidades físicas e de dinheiro;
- 5) é um instrumento adequado ao controle interno e externo da administração:
 - a) controlando a realização das unidades físicas; e
 - b) controlando as despesas de pessoal.
- 6) exige um sistema de mensuração dos programas de trabalho;
- 7) exige uma mudança de mentalidade, quer no Executivo, quer no Legislativo, de modo que aquilo que se deve fazer esteja, mentalmente, em plano superior ao elemento de gasto;
- 8) requer uma consciência de planejamento, não somente em termos de preparação de planos, mas, sobretudo, de seu cumprimento na prática;
- 9) não é uma técnica mais difícil que o orçamento tradicional;

- 10) precisa, no entanto, de funcionários melhor treinados, tanto no órgão de orçamento, como através de toda a administração; e, finalmente
- 11) exige condicionamentos psicológicos favoráveis à programação, trabalho em equipe, descentralização do processo decisório e à centralização do controle (p.5-6).

Desta forma, depreende-se que o OPG não é apenas uma peça financeira, mas, antes de tudo, um instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando o desenvolvimento da sociedade. É um documento em que são designados recursos de trabalho e financeiros destinados à execução dos programas, subprogramas e projetos de execução da ação governamental, classificados por categorias econômicas, função ou unidades orçamentárias. Consequentemente, o OPG

“é o equivalente financeiro do plano de ação governamental. Nunca pode ser independente do plano. Mostra de onde vêm os recursos para financiar o plano e quanto deve ser gasto para atingir os objetivos traçados. Distribui os recursos às diferentes atividades e projetos. Indica: a) que projetos e que atividades devem ser empreendidos; b) qual a magnitude desses projetos e atividades; c) onde e quando deverão ser empreendidos.”(Silva, apud SENAM: 1968; p.23).

Assim sendo, o OPG é uma técnica mais apurada, funcionando como um ingrediente de planificação destinado a disciplinar todo o processo da programação, é, finalmente, na visão de Martner (1969; p.65), **“um instrumento de decisões políticas, que devem expressar-se em ação, instrumento que cumpre o propósito de combinar os recursos disponíveis no futuro imediato para a consecução das metas de curto prazo, concebidas para**

a execução dos objetivos de longo e médio prazo.”(negrito do mestrando).

4.2 - ORÇAMENTO TRADICIONAL X ORÇAMENTO-PROGRAMA

Historicamente o orçamento tradicional-OT limitou-se a uma relação das receitas e fixação das despesas. Era um ato de previsão e autorização das receitas e despesas, com o objetivo principal de assegurar o controle político das atividades governamentais, como pode ser visto no capítulo II. Controle este que era feito através dos órgãos legislativos sobre as atividades financeiras dos órgãos do Executivo. Portanto, era um orçamento político, contábil e financeiro apenas, sem outra pretensão que não fosse esta, apenas agregava uma outra função, que era a de ordenar e coordenar os meios para atingir os objetivos propostos pela ciência das finanças.

Machado Jr. (1979; p.6-10) sustenta que o principal contraste entre o OT e o OPG está no fato de que enquanto o primeiro apenas enfatiza os elementos de despesa como: pessoal civil, pessoal militar, material e outros, o OPG deve ser apresentado em termos do produto que deve ser obtido ao final do exercício.

Esta diferença resulta em que para o OPG deve existir uma estrutura de programas em que será processada, a cada ano, a tomada de decisões, a elaboração e a execução orçamentárias. Já no OT bastaria apenas uma lista com os elementos de despesa onde seriam apropriados de forma incremental e ano a ano, os quantitativos financeiros baseados em determinado percentual a cada período.

Para o autor o “*orçamento-programa pressupõe, ao contrário desse*

incremento simplesmente proporcional, a análise periódica dos custos do programas... Teríamos então que o orçamento-programa é compreensivo, analítico e não permite incrementos simplesmente proporcionais”²⁷.

No orçamento tradicional também há, evidentemente, a busca de uma meta, todavia ela nunca se apresenta claramente definida, tampouco declaradamente desejada.

Estas diferenças fazem com que, tecnicamente o OPG seja mais complexo na sua operacionalização, pois os cálculos estão necessariamente ligados a programas, o que não acontece com o OT.

Na esfera do Poder Legislativo também há diferenças marcantes, principalmente correlacionadas com o processo de discussão do orçamento que é bastante minimizado no OT, face a facilidade de aumentar ou diminuir dotações que não estejam ligadas a programas, o que já não acontece em torno do OPG, que dirige a discussão para os objetivos e seus custos que estão expressos em cada programa.

Durante a execução o OT oferece dotações que são gastas ao longo do processo administrativo, enquanto no OPG essas dotações estão vinculadas e servirão para a concretização dos resultados programados. Diz ainda Machado Jr. que

“na execução, a Administração orçamentária utiliza grande parte do seu tempo e do esforço dos funcionários para saber se dado evento ou material deve ser classificado como de consumo ou permanente; material permanente ou equipamento; encargos diversos ou serviços de terceiros; e assim por diante. O autor visitou a biblioteca de um Estado na qual havia grande sobra de dotação em material de consumo, que a biblioteca não tinha nem como gastar;

²⁷ Vale ressaltar que este será um ponto chave neste trabalho.

mas nas prateleiras ocorria falta de livros, classificados como material permanente, e para estes não havia dotações.”

Na tabela II, constante do anexo de igual número, Giacomoni (id.; p.143) apresenta, de forma prática, as principais diferenças entre OT e OPG.

Portando, dentro das considerações, fatos e dados apresentados, depreende-se que, no OT, a maior preocupação era estimar os recursos e distribuí-los por um rosário de despesas.

Assim, o conjunto de dotações fixadas representava os gastos e não os custos de cada órgão ou serviço, aliados à meta a alcançar. Não se pensava nas reais necessidades administrativas e da comunidade nem em realizações a serem atingidas em termos objetivos.

Achava-se importante a fixação da despesa com pessoal, equipamentos, obras, etc., sem levar em consideração o produto final: se as necessidades comunitárias seriam atendidas e a que custo.

Hoje, com a exigência do planejamento das atividades do poder público, as coisas estão mudando. Com novas técnicas, caminha-se no sentido de demonstrar no OPG o que vai ser realizado, sem a preocupação fundamental do que se vai gastar.

A grande inovação apresentada pelo OPG é seu conteúdo distinguido em dois aspectos: 1) físico; e 2) financeiro. O primeiro, demonstrando as metas propostas e o segundo, os recursos para atingi-las.

Para sintetizar esta seção, pode-se usar as palavras de Santos (1971; p.6), para quem o OT mostra apenas as compras, obras e outros serviços que o governo poderá realizar com as receitas que arrecada. Enquanto que OPG indica, além de quanto o governo deverá gastar, a forma como se

pretende fazê-lo e que obras, compras e serviços pretende executar. Sendo que a expressão física do que se pretende fazer são as metas e as combinações de recursos humanos e os materiais necessários à sua forma.

Nota ainda o autor que o OPG “*vai dizer o que deve ser feito, onde, quando e por quem deve ser feito, quanto custará em termos de pessoal, material, etc., e exigir a contrapartida da realização, isto é, o controle*”.

4.3 - ORÇAMENTO-PROGRAMA NO BRASIL

4.3.1 - Tentativas e Antecedentes

Os esforços no sentido de modernização orçamentária no Brasil, já contam mais de 50 anos. O Governo Provisório resultante da Revolução de 1930, tinha, na reorganização econômica, financeira e administrativa do Estado em todos os seus níveis, uma de suas preocupações centrais, tanto que em 1931 instituiu a Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios (Machado Jr., 1967; p.145).

No pós-guerra, grande número de técnicos brasileiros foram influenciados pelo advento do orçamento funcional, juntamente com as recomendações da Comissão Hoover, no sentido de adotar o *performance budget*, já então praticado pelo serviço público americano.

Antes que se entre na questão do OPG no Brasil, mister se faz levantar as tentativas e antecedentes de sua adoção no Brasil, das quais Silva (1973; p.24), destaca duas fases, dentro do seguinte esquema: *orçamentação de planos e planejamento-orçamento*.

A *orçamentação de planos* (id) consiste nas experiências de planificação parcial que refletiram no orçamento, incluindo neste, os recursos que se faziam necessários à sua execução. Exemplos deste tipo de orçamentação são o Plano Monet na França e, no caso brasileiro, o Plano Especial de Obras Públicas e Aparelhamento da Defesa Nacional (conhecido como Plano Especial), o Plano de Obras e Equipamentos, o Plano SALTE e o Programa de Metas.

Para melhor exemplificar sem prolixidade, detalha-se um pouco mais nesta seção, apenas o Plano Especial, que foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.058, de 19/01/1939, com o objetivo principal de *“atender à urgência de se promover a criação de indústrias básicas, como a siderurgia e outras, a execução de obras públicas, bem como de se prover a defesa nacional dos elementos necessários à ordem e à segurança do país”*. Com objetivo acessório sua função era a de *“dotar os empreendimentos previstos no Plano de recursos próprios sem afetar o equilíbrio das receitas e despesas públicas correntes”* (Costa, 1971; p.58).

Para Silva (id.), este aspecto acessório se configura em um elemento do OPG, ou seja, a distinção entre a despesa de Capital e a despesa corrente, juntamente com outro aspecto considerado moderno para a época: o equilíbrio entre orçamentário das despesas e receitas correntes. Este Plano Especial, segue o autor, assemelha-se, desta forma, com alguns aspectos dos atuais Orçamentos Plurianuais de Investimentos, faltando-lhe apenas a programaticidade, constituindo-se portanto em matéria digna de nota, tanto pelo resultado quanto pela metodologia utilizada na sua execução, envolvendo contabilidade, controle e com eles o Ministério da Fazenda, a Contadoria Geral da República e Tribunal de Contas.

O *planejamento-orçamento* é uma noção correlata do OPG (id.; p.30). É *“um método de Planejamento que chega ao nível de determinação dos custos e dos*

recursos financeiros necessário a sua execução". Tem como característica correlacionar "intimamente o plano ao orçamento, servindo à função de dar conteúdo racional ao processo orçamentário e possibilita o exercício da função de controle, na medida em que correlaciona dispêndios com realização definida" (Costa, Id; p. 334).

O processo planejamento-orçamento, documentalmente pode se apresentar em duas formas: um plano ligado ao orçamento, ou uma modalidade especial de orçamento programado, em que, sob a ótica da sua apresentação, os recursos financeiros das unidades vinculam-se, de forma direta ou indireta, aos objetivos a serem alcançados pelo Órgão (Silva, Ib; p. 30-31).

De qualquer forma, afirma o autor, em ambos os casos verifica-se uma mera correlação planejamento-orçamento, sem que este seja etapa daquele ou se inclua no seu processo.

Um grande exemplo deste sistema foi o *Plano de Ação do Governo Carvalho Pinto*²⁸ que, para Silva (id.), "*constituiu-se em notável experiência da técnica de planejamento governamental integrado, envolvendo todas as atividades de competência do Estado, definindo-as os objetivos e subordinando-as a um orçamento programado para um período de cinco anos*".

Este Plano tinha como objetivo geral a "*melhoria, aperfeiçoamento e atualização das atividades do Estado, dirigindo-se a dois grupos de finalidades: Investimentos para a melhoria das condições do Homem e Investimento para a promoção do desenvolvimento*" (Costa, Ib.; p.332)

Qualificando essas finalidades em termos de subobjetivos, o Plano Carvalho Pinto estruturava-se de forma setorial-funcional, abrangendo, desta forma, todos os órgãos estaduais da administração-fim. Decompondo estes subobjetivos setoriais em vários programas, o plano dava um objetivo concreto

ao objetivo geral, possibilitando a sua mensuração e, conseqüentemente, possibilitando a sua execução pelos organismos governamentais.

A metodologia do Plano de Ação, que também foi estabelecida no Decreto 34.656, incluía, entre outros, aspectos como:

- ◆ o envolvimento de Secretarias de Estado e a Reitoria da Universidade de São Paulo;
- ◆ justificativa das obras e serviços a serem executados;
- ◆ sugestões para soluções de problemas e programação das atividades para um período de quatro anos;
- ◆ indicação dos recursos necessários para cada exercício;
- ◆ acompanhamento da execução e revisão anual do Plano;
- ◆ formulação do Plano considerando as necessidades setoriais apresentadas pelas secretarias; e
- ◆ Projeções do desenvolvimento do Estado, bem como das possibilidades de financiamento das obras e serviços.

Por todas estas características, o Plano de Ação do Governo de São Paulo para o quadriênio 1959-1963, constituiu-se, segundo Silva (id.; p.33) no legítimo predecessor do orçamento-programa.

Outros governos, influenciados pelo Estado de São Paulo,

²⁸ Decreto 34.656, de 12.02.1959.

elaboraram planos semelhantes sob o ponto de vista da metodologia e da vinculação orçamentária e que podem ser classificados como planejamento-orçamento como o Plano de Desenvolvimento da Bahia-PLANDEB (1960-63), o Plano de Metas de Santa Catarina-PLAMEG (1961-65) e o Plano de Desenvolvimento do Estado de Goiás (1961-65), este último com a tentativa de introduzir o OPG.

4.3.2 - O Orçamento-Programa e a Experiência Brasileira

4.3.2.1 - Experiências Estaduais

A Constituição de 1946 ainda agasalhou a concepção do orçamento clássico, através dos artigos 73 e 74, não propiciando, desta forma, lugar à reformulação orçamentária no Brasil, embora houvesse um esforço doutrinário neste sentido.

Foi, no entanto, sob o manto dessas regras clássicas que surgiram os planos citados na seção anterior, que romperam, de certa forma, a interpretação formal e estreita de tais dispositivos e onde foram introduzidos, ainda, a metodologia e a Técnica do OPG.

Entrando na década de 60, o Brasil, seguindo a tendência mundial, buscam a adoção do **orçamento por programas** em sua forma mais evoluída, o OPG. Teve início, assim, a implantação Sistema Nacional de Planejamento “fundado em estudos e relatórios de organismos de planejamento, como a Comissão de Estudos e Projetos Administrativos-CEPA, a Comissão Nacional de Planejamento-COPLAN e o Conselho de Desenvolvimento” (Silva, Ib; p. 35).

Contudo, o primeiro passo na direção do OPG, foi dado pela Constituição da Guanabara em 1961 que, orientada pelo Ministro Aliomar Baleeiro, introduziu as seguintes disposições:

- “I - a proposta orçamentária deveria condicionar-se aos planos de ação do Poder Executivo;
- II - seriam obrigatoriamente incluídas nas despesas as dotações previstas em programas plurianuais aprovados em lei;
- III - a proposta deveria exprimir qualitativa e quantitativamente os fins, definidos e concretos, por alcançar em cada despesa, aplicando-se ao orçamento, normas idênticas; e
- IV - a Mensagem que encaminhasse a proposta deveria mencionar, em bases de contabilidade econômica, não só os objetivos fiscais, mas também os efeitos de política financeira que presumivelmente dela resultassem.” (Marinho, *apud* Silva *Ib.*; p. 34)

Embora o Estado da Guanabara tenha sido vanguardista em termos de legislação relativa à introdução do OPG, foi o Estado do Rio Grande do Sul que, segundo Giacomoni, “foi a primeira unidade governamental brasileira a implantar o Orçamento-programa” (*id.*; p.160).

Este pioneirismo tem mérito especial, segue o autor, pois que foram experiências que se deram antes mesmo da edição da Lei 4.320/64. Lei esta que, mesmo não tendo introduzido formalmente o OPG, estimulava a sua adoção²⁹.

No modelo gaúcho, os OPGs faziam parte do Plano Quadrienal de Serviços e Investimentos Públicos para a quadriênio 1963-66. Este Plano continha, face as normas estabelecidas por Decreto, as seguintes partes:

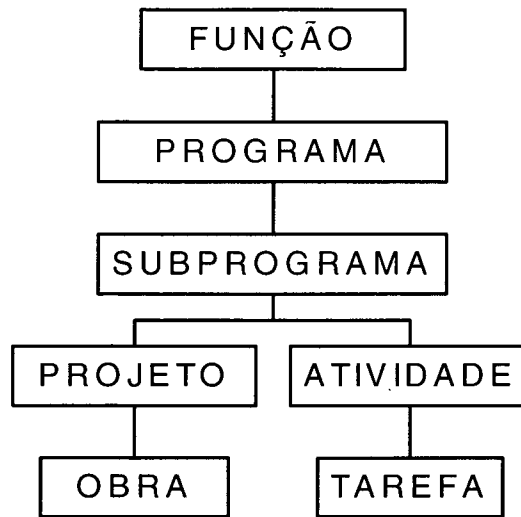
²⁹ Ver Capítulo 3, seção 3.3

- a) *Orientação Geral*. Identificação das Políticas funcionais para as atividades-fins com a indicação de soluções para problemas existentes e previsíveis.
- b) *Objetivos*. Com base nas orientações gerais, seriam determinados objetivos específicos que visariam ao atendimento das necessidades econômicos-sociais do Estado no quadriênio e distribuídos em períodos anuais.
- c) *Programas*. Como instrumentos de consecução dos objetivos anuais e quadrienais, os *programas* especificariam a ampliação quantitativa desses serviços e a criação e o desenvolvimento de novos serviços. Além das justificativas sobre a necessidade, urgência e prioridade dos objetivos, os *programas* deveriam determinar os déficits dos serviços a serem cobertos e metas quadrienais a serem atingidas.
- d) *Orçamento-programa*. Para efeito da elaboração orçamentária anual, seriam considerados os *programas*, decompostos nas atividades a serem executadas em cada exercício. Segundo a moderna técnica orçamentária, seriam demonstrados os tipos de recursos pessoais, materiais e financeiros necessários à consecução dos *programas*.
- e) *Meios administrativos*. Os órgãos poderiam sugerir alterações nas suas estruturas ou nos sistemas administrativos para facilitar a execução dos *programas* e o alcance dos objetivos visados pelo plano." (*Ib.*, itálicos do autor)

O Decreto supracitado, incumbiu, ainda, o Conselho de Desenvolvimento do Estado da elaboração do Plano Quadrienal e o Gabinete de Orçamento e Finanças-GOF da coordenação e elaboração dos orçamentos-programas.

A classificação programática estabelecida pelo GOF, apresentava as seguintes categorias:

Figura 1 - Classificação Programática/GOF



Com estrutura acima apresentada pelo GOF, ficava clara, para Giacomoni, *“a intenção de seguir o modelo de orçamento-programa preconizado pela ONU e CEPAL”*. E as instruções ainda determinavam que as unidades deveriam apresentar seus orçamentos em quatro formulários, dos quais, destaca-se aqui o formulário nº 2 que detalhava cada Programa de Funcionamento, desdobrando ainda os programas em subprogramas e atividades.

Machado Jr. (1967; p.155) destaca que, após 31 de março de 1964, em virtude do golpe militar, o processo de adoção do orçamento-programa pelo governo do Rio Grande do Sul, perdeu a continuidade. No entanto, embora breve, alcançou bons resultados em sua implantação.

Voltando, agora, ao então Estado da Guanabara, a sua Proposta Orçamentária para 1963, continha mensagem do Governador com o seguinte teor:

“Tenho a honra de enviar a Vossas Excelências a proposta do orçamento para 1963. Após esta introdução, encontrarão Vossas Excelências um

projeto precedido de explicações sobre o Orçamento como programa de trabalho. É a primeira vez que se procura encarar sob este ângulo a proposta orçamentária. Procuramos cumprir cabalmente a sábia decisão da Constituição do Estado que se sobrepõe a disposições anteriores do Código de Contabilidade, o que no ano passado não foi possível por ser muito recente a mudança. Não sendo ainda Proposta perfeita, creio que já constitui um passo considerável para a transformação do orçamento do Estado num programa realista de previsão e aplicação do dinheiro público e num plano de trabalho ordenado e consciente." (Sherwood, 1966; p. 26).

Esta proposta orçamentária, além de conter muitas informações e dados estatísticos, apresentava importantes inovações. Junto ao seu estilo clássico de classificação das despesas pelas unidades administrativas, foi adotada uma mistura das classificações econômica e programática, como critério principal e desdobrada nas seguintes categorias: Despesas de Custeio, Despesas com o Desenvolvimento Econômico e Social, Despesas de Transferências, Participações Financeiras e Fundo de Contingência. A categoria de Despesas com o Desenvolvimento Econômico e Social era constituída por sete Projetos, dividindo-se cada um deles em Programas específicos.

Assim, para Sherwood (p.33), um exame um pouco mais apurado dessa proposta orçamentária revelaria que este sistema só até certo ponto poderia ser considerado um programa, pois as despesas de custeio e despesas de transferências seguiam a linha tradicional.

Não obstante estas características do orçamento da Guanabara, Machado Jr. (Ib.; p.155) prefere analisar a experiência desse Estado, em OPG, a partir do orçamento para 1965., em que foram introduzidas alterações em

relação ao de 1963. As categorias do critério programático foram classificadas em: *campos*, que compreendiam *programas* e estes, compreendiam *projetos* ou *operações*. Ficava a classificação programática ligada à Instituição, que era formada pelos órgãos superiores e unidades orçamentárias.

No entanto, revela o autor, *“Não nos informa, todavia, a proposta, da distribuição de outros recursos, como tempo de execução, pessoal necessário, material, etc. Há indicação, apenas, das dotações em dinheiro”*.

Seguindo uma tendência que se generalizou, os orçamentos subsequentes do Estado da Guanabara, passaram, segundo Giacomoni (id.; p.167), *“a considerar como programas as funções da lei 4.320/64 e como subprogramas as subfunções da mesma Lei, aqui com algumas alterações na denominação das contas. Considerando-se apenas os elementos que acompanharam a Lei do Orçamento de 1969, o processo de adoção do Orçamento-programa perdeu o ímpeto inicial”*.

4.3.2.2 - Experiência Federal

Como já foi visto anteriormente, a Lei 4.320/64, embora não impedisse, também não formalizou as bases legais e metodológicas para a implantação do OPG no contexto brasileiro, não obstante referir-se, por várias vezes, a programas de trabalho. Em relação às classificações, inovou, a referida lei, apenas introduzindo critério econômico, *“sua classificação funcional (dez funções, cada uma dividida em dez subfunções) nada mais era do que um novo rótulo aos serviços tradicionais presentes nos orçamentos estaduais e municipais desde 1940”* (Giacomoni: 1992; p.169).

O governo federal, segue Giacomoni, começou a fazer experimentos em relação às classificações, num curto espaço de tempo após a

publicação da lei 4.320, deixando de lado algumas determinações do padrão legal. O orçamento para 1967, por exemplo, foi elaborado com 18 **programas**, cada um composto de **subprogramas**, os quais eram formados por **projetos** e **atividades** em substituição às dez funções e subfunções estabelecidas pelo referido diploma legal.

No detalhamento do orçamento, no plano analítico, a classificação programática aparecia na seguinte seqüência: órgão, unidade e dentro dessas os programas, subprogramas, projetos e atividades.

Seguindo esta tendência de inovação, o orçamento para o ano de 1968, dentro das orientações do Decreto-lei 200³⁰, apresentou a despesa classificada por programas, decompostos em subprogramas e, subseqüentemente em projetos e atividades, ao lado das quais constava o órgão responsável pela execução. Nesta disposição, foi dado um pouco mais de autonomia ao critério programático em relação ao critério institucional.

A consolidação da estrutura programática na esfera federal, foi, desta forma, o primeiro passo na implantação do orçamento-programa.

Em face dessa consolidação, o governo federal entendeu, por bem, não só estabelecer legalmente a prática no seu âmbito, como também estendê-la a estados e municípios, sob a justificativa de uniformização da terminologia e da necessidade de maiores informações quanto aos programas de governo, visando maior integração entre planejamento e orçamento. Assim, aproveitando um dispositivo da Lei 4320/64³¹ que autoriza o Executivo a atualizar os seus anexos, elaborou e publicou a Portaria n° 9, de 28 de janeiro de 1974³² que atualizou "*a discriminação da despesa por funções, de que tratam o*

³⁰ Ver Seção 3.3.

³¹ Artigo 113

³² Anexo IV

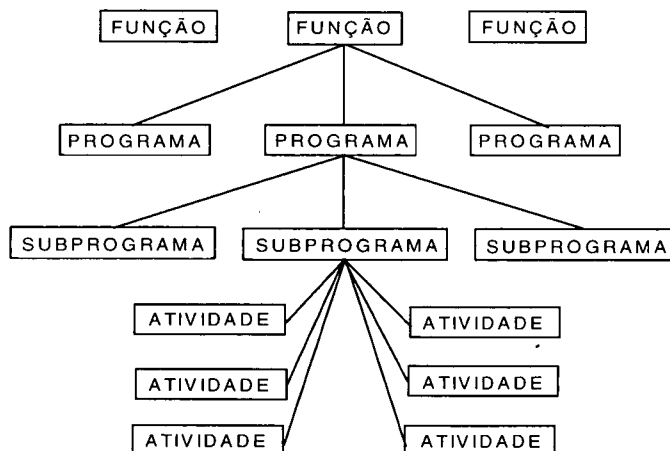
inciso I do §1º do artigo 2º e §2º do artigo 8º, ambos da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece normas para o seu desdobramento” (Portaria Ministerial nº 9 apud Machado Jr., 1995; p.305).

Ficou estabelecida, então, a **classificação funcional-programática**, que, para Giacomoni (p.90), “é a mais moderna das classificações orçamentárias. Sua finalidade básica é mostrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade. Esse critério surgiu visando permitir o cumprimento das novas funções do orçamento, em especial a representação do programa de trabalho”.

A classificação funcional-programática, é, no caso brasileiro, um aperfeiçoamento da **classificação funcional** estabelecida pela Lei 4.320/64 que tinha no **plano sintético, sua utilidade principal**, fornecendo informações acerca das despesas em um nível agregado muito alto. Exemplificando: se no orçamento da União, tivéssemos na Subfunção 42 - Transportes Rodoviários - a aplicação de certo volume de recursos, não teríamos, porém, a indicação de que realizações seriam efetivadas, o que não acontece na funcional em virtude do seu desdobramento em projetos e atividades.

Com a Portaria nº 9 a classificação funcional-programática ficou estruturada de acordo com a figura seguinte:

Figura II - Classificação Funcional Programática/Port. nº9



Destarte, as funções, remanescentes da Lei, foram mantidas, sendo ampliadas para 16 (eram 10). Cada uma dessas funções é desdobrada em programas, estes em subprogramas que, ato contínuo, são desdobrados em projetos e atividades.

Os projetos e atividades foram assim definidos, no âmbito da portaria:

PROJETO, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitado ao tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento das ações do governo;

ATIVIDADE, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessários à manutenção da ação do Governo.

Mesmo não conceituando função, programa e subprograma, os conceitos de projeto e atividade, acabam por esclarecer, para Giacomoni (p.93), que

“programa , por evidenciar os objetivos a serem atingidos com a execução do orçamento, é a categoria mais importante entre as sintéticas. As funções são, então, constituídas pela divisão, em grandes linhas das áreas de atuação do governo...Os subprogramas são parte dos programas; representam objetivos parciais...Já os projetos e atividades são os instrumentos que, a nível de programação, viabilizam operacionalmente a consecução dos objetivos dos programas” (negrito do mestrando).

Um outro mecanismo digno de nota, introduzido por esta

portaria, foi a ordenação das funções, programas e subprogramas pela **regra da tipicidade**, ou seja, da **relação que existe entre** eles quanto à natureza da despesa. Por exemplo:

<u>Função</u>	03 - Administração e Planejamento
<u>Programa</u>	07 - Administração
<u>Subprograma</u>	021X - Administração Geral
<u>Subprograma</u>	023X - Documentação e Bibliografia
<u>Subprograma</u>	024X - Informática

Apesar deste ordenamento pela tipicidade, o sistema possibilita a combinação de categorias fora deste ordenamento. Desta forma, uma função pode conter um programa de outra função, da mesma forma que os programas em relação aos subprogramas. Assim, poderíamos ter, considerando o exemplo acima, o subprograma **administração geral**, contido em um outro programa de outra função.

Por fim, a Portaria nº 9/74 introduziu ainda um sistema de códigos, visando facilitar a identificação do programa de trabalho, que ficou assim definido:

- ◆ 1º e 2º dígitos identificam a **função**;
- ◆ 3º e 4º dígitos o **programa**³³;
- ◆ do 5º ao 8º o **subprograma**;
- ◆ o 9º dígito indicará o **projeto** ou **atividade**, de acordo com a codificação local, separados do 8º dígito por um ponto.

Obs.: o 8º dígito será 1, 3, 5 ou 7 se for **projeto** e 2, 4, 6 ou 8 se for **atividade** (Machado Jr; p. 306-307).

³³ Em 1991, para atender exigências da informatização, o orçamento federal introduziu o dígito “0” nos códigos do programas e subprogramas.

Com todas estas modificações a Portaria nº 9 não vingou sem causar polêmica com sua padronização das funções, programas e subprogramas. Em 1975, Estupiñán (p.16) comenta que:

“Se houvesse sido concebido como forma definitiva, a Portaria levaria em seu seio o gérmen da tradicionalização. A realidade é mutável em sua estrutura, no espaço e no tempo; o País está transitando o caminho do desenvolvimento econômico, o que impõe um ritmo mais dinâmico ainda.”

Além disso, a denominação das contas deflagrou confusões, pois um projeto ou atividade poderia ser enquadrado em diferentes programas e subprogramas. Porém, estes inconvenientes começaram a desaparecer com a divulgação de ementas interpretativas por parte do Governo Federal.

CAPÍTULO V

A FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

5.1 - DEFININDO FLEXIBILIZAÇÃO

Antes de questionar a flexibilização no modelo orçamentário atual, necessário se faz a sua própria definição, sem a qual não será possível seguir em frente.

Aurélio Buarque de Holanda define flexibilidade, como “1. *Qualidade de flexível...3. Facilidade de ser manejado; maleabilidade*” (1986; p.787). O termo flexibilização é aqui empregado no seu sentido etnográfico, ou seja, tornar mais flexível o orçamento, mais maleável, possibilitando ao administrador melhor adequá-lo às mudanças constantes pelas quais passa a administração pública em todas as esferas, sejam elas de caráter emergencial, estratégico ou político.

Trazer esta definição para o corpo deste trabalho significa dizer que flexibilizar o orçamento é torná-lo um instrumento que, sem perder as suas características de controle e de ferramenta de planejamento que foram, respectivamente, o motivo da sua criação e do seu aperfeiçoamento, como foi visto em capítulos anteriores³⁴, possibilite ao administrador utilizar os recursos disponíveis, aplicando-os e remanejando-os de acordo com um planejamento e em consonância com a realidade dinâmica, sem as amarras da classificação excessiva e da demorada burocracia dos projetos de lei.

³⁴ Particularmente os Capítulos II e III.

Como pôde ser visto, o orçamento é uma peça sob o ponto de vista técnico, bem montada, especialmente o OPG que é atualmente utilizado no Brasil.

O seu sistema de classificação, no caso brasileiro, permite um acentuado grau de verificação quanto as origens e aplicação dos recursos, o que enseja um elevado grau de controle quanto a estes itens, mas não significa dizer que os recursos foram de fato aplicados onde estão classificados e, menos ainda, que foram bem aproveitados e surtiram os efeitos desejados pela sociedade.

Mais possibilidades de controle neste sistema redundam em mais burocracia³⁵, mais burocracia em mais morosidade e esta em menor produção e produtividade que é o que a sociedade não deseja.

Desta forma, o que se pretende verificar neste capítulo é se a flexibilização do orçamento, como definida acima, pode ser um instrumento para aumentar a economia, a produção e produtividade do setor público e em que grau ela poderia ser aplicada sem perder as suas características de controle.

5.2 - O MODELO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO SOB A ÓTICA DA FLEXIBILIDADE

Para a consecução deste capítulo, além da pesquisa bibliográfica foram entrevistadas algumas autoridades no assunto, que já foram apresentadas no capítulo introdutório, da mesma forma que a metodologia

³⁵No sentido de complicação ou morosidade no desempenho do serviço administrativo e não no Weberiano.

utilizada para a entrevista. Assim, com o objetivo de dar mais dinamismo ao texto, fica estabelecido que as referências feitas aos professores **Fernando Ferreira de Mello**, **Francisco de Assis Cordeiro**, **Flávio da Cruz**, **Heraldo da Costa dos Reis** e ao Senhor **Renato Back** foram extraídas da referida entrevista.

Em linhas gerais, o processo do orçamento público, sem considerar os planos plurianuais e as leis de diretrizes orçamentárias, compreende quatro etapas:

- 1) elaboração do projeto de lei;
- 2) discussão, votação e aprovação da lei orçamentária;
- 3) execução do orçamento; e
- 4) controle e avaliação da execução orçamentária.

As etapas "1" e "3" ocorrem no âmbito do Poder Executivo e as "2" e "4" cabem, em boa parte, ao Poder Legislativo. O orçamento público é, desta forma, um típico instrumento das instituições representativas de governo.

Os grandes montantes dos recursos orçamentários estão, via de regra, comprometidos com encargos fixos como: pessoal, despesas de manutenção, serviços da dívida e outros, sobre os quais poucas questões são levantadas e, menos ainda, são feitas quaisquer avaliações. Se sobraem recursos, serão estes empregados (ou deveriam ser) em projetos de ampliação dos serviços, infra-estrutura, melhoramentos, etc..

Perguntado sobre sua opinião acerca do modelo orçamentário brasileiro, o professor Fernando Ferreira de Mello considerou que há um excesso de formalismo, tanto que apenas alguns técnicos detêm o conhecimento da linguagem orçamentária, de tal forma que "*um instrumento de*

programação e planejamento acaba apenas cumprindo diligências formais". Assim, há a necessidade de evolução para um sistema mais simplificado, que poderia ganhar pulso com a participação da comunidade na decisão quanto à locação dos recursos públicos. Para Mello o

"orçamento por si só não significa nada, a não ser dizer que num dado momento determinadas autoridades do executivo e do legislativo, decidiram aplicar recursos aqui ou ali. Portanto, se nós dermos excessiva força ao instrumento orçamento, ele pode se **transformar numa camisa de força** que impeça um melhor desenvolvimento das decisões alocativas. Em vários momentos já foi visto um setor, ou uma autoridade, necessitando despende recursos numa determinada área e não poder porque o instrumento lhe impede, por questões absurdas ou porque não há tempo para mudanças ou coisas do gênero. Então, acaba-se dando mais importância ao instrumento propriamente dito, do que o modo pelo qual se gera a decisão quanto à aplicação dos recursos públicos" (ênfases do mestrando).

Para o professor Francisco de Assis Cordeiro, embora não tendo uma opinião formada sobre a necessidade de revisão da estrutura do orçamento no Brasil, há um desvirtuamento muito grande entre a prática do sistema orçamentário e o que o legislador vislumbrava quando da sua criação. Segundo Cordeiro, existe a necessidade efetiva de uma consolidação da legislação acerca do orçamento, desde a lei 4.320/64, até, pelo menos, a Constituição de 1988, pois, no caso brasileiro, a legislação esparsa certamente é um dos complicadores da prática orçamentária.

Como foi visto anteriormente, a legislação brasileira exige a classificação até o nível dos elementos³⁶, ficando facultado ao administrador o

³⁶ Lei 4.320/64, artigo 15.

seu detalhamento ainda maior. Jesse Burkhead (1971; p.172) observa que *“a atenção exagerada ao detalhe, inerente à classificação por elementos, sem dúvida estimula a atenção excessiva às minúcias em todos os níveis da revisão orçamentária, com a conseqüente negligência em relação aos problemas maiores que devem ser apresentados no orçamento, mas que permanecem ocultos nos pormenores”*.

Na opinião do professor Heraldo da Costa dos Reis a classificação precisa ser melhorada com simplificações, que devem facilitar o entendimento da informação orçamentária, hoje inacessível para uma imensa maioria da população, seja ela em nível municipal, estadual ou federal. Lembra, ainda o professor, que a Lei 4.320/64, permitindo a classificação até ao nível dos elementos, já quis dar maior flexibilidade à gestão orçamentária.

Sobre a mesma questão o professor Flávio da Cruz entende que *“do ponto de vista técnico há muita burocracia³⁷, é muito formulário, muito controle analítico, principalmente da natureza da despesa, desprezando o controle principal que é o da funcional programática”*. Na seqüência, Cruz considera que, se o controle fosse físico tanto sobre as obras como sobre o atendimento do cidadão, o sistema seria mais efetivo, pois, já que os dados financeiros continuariam a ser contabilizados, uma contabilidade que possibilitasse uma boa análise de custo/benefício, resolveria boa parte do problema relacionado à aplicação dos recursos públicos, criando condições para uma maior flexibilidade do sistema orçamentário, principalmente em relação à gestão desses recursos.

Um bom exemplo acerca da flexibilidade orçamentária pode ser encontrado na CRFB, através dos artigos 71 e 72 do Ato das Disposições Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n° 1, de 1994, quando o Congresso Nacional criou o Fundo Social de Emergência-FSE³⁸ para os exercícios de 1994 e 1995, por solicitação do Governo Federal. Este

³⁷ Idem à nota n° 2

fundo tinha como principal característica, a desvinculação de 20% das receitas orçamentárias (hoje esta desvinculação já está em 25%, pois o fundo foi prorrogado), buscando, assim, uma maior flexibilidade, tanto ao evitar transferências obrigatórias, quanto na aplicação deste montante.

Em 1995, por ocasião do pedido de renovação do FSE, constava na justificativa do governo o seguinte:

“O Fundo Social de emergência se fez necessário face à **forte rigidez** dos gastos da União, provocada sobretudo pela **excessiva vinculação** de receitas, que resultava em expressivas **transferências obrigatórias** e em destinação de grandes parcelas de recursos para **gastos específicos**, o que limitava a capacidade do Governo de financiar despesas **incomprimíveis**” (Poder Executivo, mensagem 863/95; p.19. Negritos do mestrando).

Ainda na discussão desta mensagem, o então Ministro do Planejamento, Senador José Serra, apresentou números que, no parecer da Comissão Especial que analisava a proposta, eram “*contundentes e comprovavam a necessidade de mecanismos como o FSE para desvincular e flexibilizar a execução orçamentária*” (id.; p.87, negrito do mestrando). Os números eram os seguintes :

Tabela III

**DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS
RÍGIDAS DO ORÇAMENTO DA UNIÃO - 1991-1995**

ITEM	1991/93	1994	1995
Receita*	115,5	129,5	143,6
Despesas Rígidas* ³⁹	97,5	121,8	138,2
Receita Disponível	18,0	7,7	5,4

(Id.) - *Em bilhões de R\$.

³⁸ Será objeto de estudo na Seção 5.5.

³⁹ Pagamento de pessoal, benefícios previdenciários, transferências intergovernamentais, ao FAT e juros.

Por ocasião do seu voto, o relator do assunto, Deputado Ney Lopes, ponderou que *“um regime de vinculação generalizada introduz um caráter procíclico às despesas públicas: quanto mais se arrecadar, mais se gastará, obrigatoriamente. Reduz-se em muito, assim, a capacidade de geração de poupança pública, fator especialmente importante em um contexto de estabilização da economia”* (id.; p. 94).

A propósito desta ponderação, a destinação constitucional de determinado percentual para a educação, tanto em nível da União, como de estados e municípios, é um exemplo deste caráter procíclico, pois à medida que aumenta a arrecadação aumentam os dispêndios, independente da necessidade deste ou daquele setor.

Portanto, embora através do FSE o Governo Federal tivesse como intenção central evitar as transferências obrigatórias de receitas, acabou por ganhar maior flexibilidade nos gastos, num segundo plano que não pode ser considerado uma mera consequência, em virtude da própria característica de um fundo.

Antes de encerrar esta Seção, mister se faz voltar ao prof. Mello Jr. que, ainda sobre o assunto, observa sobre a falta de discussão a respeito dessas questões técnicas do orçamento público. Em qualquer congresso sobre a matéria, são discutidas apenas as últimas portarias ministeriais, resoluções, enfim, apenas questões periféricas e não questões centrais. Isto leva a que a peça orçamentária seja ainda muito complexa e que, não obstante este fato, seja aplicada indistintamente em todas as esferas de governo. Diz o professor que há muitas coisas a serem levantadas, que se constituem em amarras às Instituições e acabam por atrapalhar a ação governamental, que vão desde

questões mais simples como a anualidade⁴⁰, até a aplicação dos recursos propriamente dita.

Encerra Mello Jr. dizendo que:

“Hoje, até mesmo quando se analisa o orçamento-programa, pela classificação tradicional das funções, programas e subprogramas, verifica-se que há uma padronização que em muitos casos hoje se revela totalmente inadequada. Se nós pudéssemos evoluir para algo que permitisse maior agilidade, e que o gasto, o dispêndio público fosse realizado em conformidade com as aspirações da comunidade, melhor seria a situação.

Vejo, desta forma, o orçamento como um mero instrumento formal de autorização de gastos, mas que pouco contribui para a eficácia gerencial”.

5.3 - REFLEXOS DA DOTAÇÃO SOBRE OS GASTOS PÚBLICOS

Antes do advento da Lei 4320/64 a terminologia usual quanto à alocação de recursos era **verba**, a lei passou a utilizar as expressões **dotação** e **créditos orçamentários**.

Machado Jr. (1995; p.20) nota que no Brasil está havendo um entendimento errôneo de que dotação, crédito orçamentário e verba são sinônimos. Contudo, como, no Brasil, esta última expressão já está praticamente eliminada da terminologia orçamentária brasileira, preocupa-se o autor em definir as duas primeiras da seguinte forma:

“**Dotação:** deve ser a medida, ou quantidade de recurso financeiro aportada a um programa,

⁴⁰ Neste ponto o professor questionou o fim de todos os exercícios financeiros em coincidência com o ano calendário. Para ele, em algumas regiões poderia ser diferente como por exemplo em um município de característica rural, onde o exercício poderia ser adaptado à questão das safras.

atividade, projeto, categoria econômica ou objeto de despesa. Este é o seu sentido. Apenas a prática, com sua capacidade de simplificação, toma o conteúdo (dotação igual a quantidade de recurso financeiro) pelo continente: programa, atividade, projeto, categoria econômica ou objeto de despesa.

O **crédito orçamentário** seria, então, 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. Assim, o crédito orçamentário seria portador de uma dotação e esta o limite de recurso financeiro autorizado”.

A questão a ser discutida nesta seção é a influência das dotações nos gastos públicos, ou seja, se muitas despesas são realizadas, não em função da necessidade, e sim pelo fato de haver dotação disponível.

Já acerca do assunto, Wildavsky, em 1964 (apud Corrêa, 1980; p.12), argumentando que o processo orçamentário é incremental, dizia que *“o orçamento raramente é revisto como um todo anualmente no sentido de reconsiderar os valores dos programas existentes comparado com possíveis alternativas de aplicação. Em lugar disso o orçamento normalmente é baseado no orçamento do ano anterior com atenção especial dada a uma pequena margem de aumentos e reduções”*. Desta forma, para Corrêa (p.9), torna-se evidente que todo órgão usará os meios possíveis para preservar o seu nível de gasto e tentar, sempre que possível, aumentos anuais que permitam a continuidade de seus programas e, conseqüentemente, suas despesas. Embora, segue o autor, possa parecer irracional este procedimento, qualquer mudança mais profunda no processo orçamentário deve considerar estas variáveis.

Voltando à discussão do FSE e do voto do relator, já citado na seção anterior (p.94), este manifestou-se da seguinte forma:

“estima-se um déficit orçamentário da ordem de R\$ 3,8 bilhões. Observe-se, no entanto, que tal número não significa inarredável excesso de dispêndios em relação a receitas previstas. Ao contrário, ilustra, de maneira clara, as limitações impostas ao legislador e ao administrador público pela rigidez da partilha dos recursos disponíveis, mercê da sistemática vigente. **É-se obrigado a gastar determinadas percentagens das receitas com determinados programas, nada importando suas necessidades do momento ou outras exigibilidades igualmente relevantes.** Assim, na hipótese de falta de dinheiro para bancar despesas incontornáveis, o Tesouro se verá forçado a recorrer a empréstimos para honrar esses compromissos, ou, então, a emitir moeda, não se lhe permitindo o remanejamento do montante arrecadado”.(negrito do mestrando).

Por outro lado, a existência de prática de controle e avaliação exclusivamente voltadas para a análise financeira da execução orçamentária, suscita outro tipo de problema: não é possível, nem ao governo, nem ao Legislativo, confrontar os resultados obtidos com os objetivos especificados na lei orçamentária. Vale dizer que o fato de o governo ter gastado a totalidade dos recursos previstos na lei orçamentária, associada a determinado programa, não assegura que este tenha sido executado nos moldes planejados, o que aponta para a necessidade de um acompanhamento das metas físicas, pelo menos nos principais projetos e atividades executados pelo governo.

Assim, na ausência de procedimento de avaliação dos programas, qualquer tentativa mais séria de elevar a produtividade do gasto ou de racionalizar a utilização dos recursos públicos, mediante uma elevação da eficiência e da eficácia do gasto, fica altamente comprometida.

No caso brasileiro, não se constitui em novidade, dizer que o Congresso Nacional não faz qualquer tipo de avaliação da eficiência e

produtividade do gasto público, restringindo-se à apreciação da alocação dos recursos constantes na lei orçamentária, o que além de não contribuir em nada para elevar a produtividade do gasto, não permite ao próprio Congresso obter elementos que possibilitem avaliar se suas prioridades incorporadas ao orçamento foram cumpridas satisfatoriamente. Isto, por conseqüência, acaba por reduzir os poderes do Legislativo em matéria orçamentária.

Acerca do assunto desta Seção, a pergunta formulada aos entrevistados foi: *“Face a falta de um bom planejamento que subsidie uma adequada elaboração do orçamento público nas três esferas de governo, seria relevante o montante de recursos gastos em função apenas de haver dotações orçamentárias?”*.

O professor Flávio da Cruz, sobre a questão, disse que não obstante a existência do OPG, no caso brasileiro, ainda vivemos um incrementalismo orçamentário. Há, anualmente, a repetição de programas e até de fundos que, embora não justifiquem mais a sua existência, continuam sendo renovados, o que, por via de conseqüência, leva ao gasto desnecessário, que certamente não é pequeno. Além disso, segue Cruz, existe também a questão da **peçoalidade**, ou seja, a influência maior deste ou àquele secretário (no caso de governos estaduais e municipais), que pode fazer com que sua pasta receba uma fatia maior dos recursos disponíveis, em detrimento de outras mais necessitadas.

Outro fato que deve ser considerado é que a repetição de dotações pode ser a repetição de distorções mais graves a cada ano. Por exemplo, num programa de combate a dengue, de uma Secretaria de Saúde qualquer, pode faltar dotação para combustível. Faz-se então a despesa e classifica-se fora da sua natureza como manutenção e coordenação da secretaria. A repetição dessas dotações levará a erros de estimativas e, de quebra, a erros de estatística que conduzem, conseqüentemente, a erros de planejamento, tornando o

processo um círculo vicioso. Encerra Cruz alertando que urge, portanto, na administração pública, a necessidade do planejamento e orçamentação com base em dados passados reais, mas com olhos voltados para o que vai acontecer no futuro.

Para Cordeiro, a questão é que não deveria haver, em qualquer hipótese, a dissociação entre planejamento e orçamento,

“essa dissociação é responsável pela má formulação do orçamento. Se você tivesse um planejamento consistente, bem formulado, fundamentado, se tornaria extremamente fácil conceber um bom orçamento. A inexistência, portanto, leva à prática do princípio de correção de dotações e não a objetivos programáticos e projetos concretos. Assim, é óbvio que, se a concepção está errada, certamente o gasto também se dará desta forma em um grande percentual”.

Do lado da execução, segue Cordeiro, o orçamento fica comprometido, pois não há a vinculação das despesas a um plano predefinido, virando tudo uma questão de causa e efeito, acabando esses recursos por serem mal versados, mal aplicados, o que vai de encontro aos princípios da administração pública.

Uma das questões que deve ser ressaltada é que, na prática, a técnica funcional-programática acaba sendo colocada em segundo plano, seja no planejamento das unidades de gasto, seja na própria etapa de consolidação da proposta orçamentária.

As unidades de gasto preocupam-se mais com montantes colocados a sua disposição do que com a avaliação e relocação dos recursos entre programas existentes. Prova disso é a **tendência de perpetuação** de grande parte dos programas, que, inseridos no orçamento, tendem a ser

mantidos ao longo dos demais anos.

O reduzido uso da classificação funcional-programática pode ser evidenciado quando um governo decide promover **cortes lineares nas dotações orçamentárias** por grupos de despesa, o que, hoje em dia, também não é nenhuma novidade. Este tipo de expediente encontra explicações não só em motivos de ordem política, uma vez que esta ação discricionária envolve um custo político, mas também na ausência de mecanismos de acompanhamento e avaliação de programas por parte do Poder Executivo. Um outro fato que corrobora com a afirmação feita, é a **prática comum de se transformar projetos em unidades orçamentárias, o que é um exemplo extremo da cristalização de interesses e da inércia dos programas no orçamento.**

Na entrevista, Reis, apresentando uma visão mais tecnicista, disse que todas as dotações são alocadas em função de objetivos, a própria classificação é feita por objetivos. Portanto, o orçamento da atividade deve estar dotado de acordo com a finalidade do órgão.

Perguntado sobre a diferença entre esta situação “ideal” apresentada pela lei e a realidade prática, respondeu o professor que o problema, então, não é da legislação, que é boa, e sim da prática administrativa. Se todos fizessem como explicita a lei 4.320, teríamos o melhor dos mundos em termos orçamentários. Fica então a questão, nada pode ser melhorado em termos de exigências legais?

*“Estava havendo uma troca de governo. O governo que estava entrando tinha o orçamento do governo anterior devidamente atualizado, com o qual ele iria administrar o seu primeiro ano de mandato. Ora, se o orçamento fosse para valer mesmo, significaria que não havia diferença entre um e outro governo, em relação a propostas e prioridades”. Com este exemplo, diga-se, com este grande exemplo, **

Mello Jr. começou a falar sobre o assunto.

A decisão, continuou Mello Jr., quanto às dotações é muitas vezes tomada usando-se critérios como: a influência política da região, sem qualquer análise, sequer econômica do empreendimento a realizar (neste ponto, ainda que em outros termos, o professor corrobora a afirmação de Cruz citada anteriormente, no tocante à pessoalidade nas dotações). Assim, a partir disto, é construído um orçamento de forma relativamente incipiente, refletindo, no mais das vezes, apenas uma demanda setorial (e até política) no âmbito do governo, levando muitas vezes a destinação de recursos para projetos desconectados uns dos outros. **Como o gasto há que se dar de acordo com o rigor formal estabelecido, há também uma perda de eficiência na aplicação dos recursos disponíveis.**

A mensuração destes programas é um tanto difícil, admite o professor, mas não significa que não deva ser enfrentada, pois, além do que já foi dito, há a atuação concorrente entre a união, estados e municípios sobre diversos programas projetos e atividades, cada um com seu orçamento, gastando conforme suas dotações, contudo, sem uma articulação prévia entre eles, o que sem dúvida leva ao desperdício e, algumas vezes até à duplicação de gastos.

Deve-se, obrigatoriamente, destacar também, ainda para Mello Jr., que *“muitas vezes a união e os estados destacam recursos para determinados finalidades e só depois os estados e municípios, respectivamente, vão apresentar seus projetos. O que demonstra que o processo decisório está ocorrendo após a orçamentação, o que é mais um absurdo e diante de tais absurdos não há como negar que os gastos em função de dotações são realmente significantes”*.

Renato Back, acerca desta questão das dotações, respondeu de forma simples, prática e rápida ao problema levantado, talvez, até, refletindo a

sua condição de técnico:

“No final do ano passado⁴¹ ainda tínhamos uma boa quantia de dinheiro para gastar em manutenção, principalmente para a compra de materiais. Não precisávamos de mais nada, mas tínhamos que gastar ou devolver o dinheiro, já que não havia mais tempo para qualquer modificação orçamentária. A administração resolveu então comprar **um caminhão de lâmpadas**, e foi um caminhão mesmo! Está certo que por um longo tempo não haverá compra de lâmpadas na casa, porém, ainda hoje esta compra é questionada. E o pior é que o orçamento repetiu as mesmas dotações para este ano, só que corrigidas”.

A propósito da declaração acima, encontra-se em David Osborne (1992; p. 126 e 127), para quem a raiz deste problema está na separação dos recursos dos órgãos governamentais em muitas contas separadas, algumas considerações importantes. Segundo ele, este esquema foi criado para possibilitar o controle sobre os burocratas, o que não se constitui em nenhuma novidade. Porém, segue o autor, *“mais uma vez a nossa tentativa de evitar o mau gerenciamento impossibilita o bom gerenciamento”*.

No raciocínio do autor, além dos administradores públicos terem os recursos separados em contas específicas, estas são absurdamente limitadas. Um administrador típico de um departamento municipal tem de 30 a 40 contas diferentes para cada programa ou divisão. Teoricamente, um gerente poderia mover recursos de uma conta para outra, mediante autorização. Só que isto pode se tornar perigoso já que freqüentemente a resposta a este pedido de permissão é a seguinte: *“Ficamos felizes em saber que não precisam de tanto dinheiro nesta conta, e iremos cortar este superávit. Lamentamos muito, porém, que o dinheiro esteja curto e não possamos autorizar sua transferência para outra*

⁴¹ 1995.

conta”.

Segue o autor, corroborando com o exemplo dado por Back, dizendo que se os gerentes não gastarem todos os recursos até o final do ano, além de perderem o dinheiro poupado, recebem menos no ano seguinte, ponderando que todo bom administrador público sabe onde economizar pelo menos 10 a 15% do seu orçamento. *“Mas, para que passar pela dor de transferir ou dispensar funcionários, se o dinheiro a ser poupado não poderá ser aplicado em algo importante? Principalmente se suas economias vão parar na mão de algum outro gerente que gastou além da conta! quem, em sã consciência, iria querer economizar dinheiro nestas circunstâncias?”* pergunta Osborne e sentencia *“Este é o motivo pelo qual as organizações públicas estão sempre sem recursos: **nosso sistema orçamentário, na verdade, encoraja todos os administradores públicos a desperdiçar dinheiro!**”* (negrito do mestrando).

Mister se faz relevar, encerrando esta seção, que o orçamento, no caso brasileiro, se constitui no principal instrumento operacional de planejamento. Os orçamentos nada mais são do que planos. Quando um governo toma decisões sobre a alocação do montante de recursos, previstos para a implantação de várias atividades durante o decorrer do período orçamentário, está desenvolvendo um plano de ação pelo qual, seja ele de curto ou longo prazo, suas ações implicarão em consequências futuras.

No entanto, o orçamento tem sido concebido, erroneamente, como um documento pouco imaginativo e de estreito alcance. É provável que tal pecha seja consequência da continuada prática do orçamento incrementalista, que consiste no aumento ou correção anual das dotações destinadas à realização de programas nas diferentes unidades orçamentárias, sem atentar para a validade dos objetivos então propostos, que leva à conclusão positiva em relação ao questionamento inicialmente levantado.

5.4 - REFLEXOS DA FLEXIBILIZAÇÃO SOBRE O CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Como pôde ser visto no capítulo II, foi da necessidade de controle e fiscalização sobre as receitas e despesas públicas que deu origem ao orçamento público.

Na moderna concepção do orçamento, a fiscalização é a última das etapas em que o OPG se desdobra, cabendo ao Poder Executivo o planejamento, execução e o controle interno, e ao Poder Legislativo a fiscalização e controle externo.

Para Burkhead (1971; p.452), a necessidade de controle e da necessidade fundamental estabilidade e equilíbrio das finanças públicas, incorre da freqüente violação dos princípios orçamentários por parte dos governos em todas as esferas.

Um desempenho eficiente do processo de controle e fiscalização requer uma orçamentação dentro de regras bem claras e definidas, de modo a não se restringir a análise de especialistas das área financeira e planejamento, facilitando a supervisão e diminuindo a desconfiança quanto à possibilidade de sonegação de informações, clima que, segundo o autor "*parece constituir aspectos perenes das relações entre o Legislativo e o Executivo*" (p. 434).

Se as regras para a elaboração devem ser claras e públicas, os critérios e mecanismos para medir a relação entre o programado e o executado também o são. Assim, Silva (1974; p.43), visando objetividade na tarefa e a harmonia entre os Poderes, procura identificar coeficientes de desempenho

que permitam identificar distorções na alocação dos recursos públicos, sugerindo face à complexidade da administração pública *“um estudo dos determinados gastos nos diferentes setores, tendo em vista a quantificação das respectivas necessidades”*, constituindo-se esses coeficientes de desempenho, num importante requisito para o controle da administração pública, já que o desempenho do governo *“poderia ser avaliado mediante a comparação entre o volume de despesas efetivamente realizadas e as respectivas necessidades”*.

Não obstante as características do controle e fiscalização do OP, não se pode aceitar, pelo menos passivamente, a idéia de que estes mecanismos tenham por único objetivo responsabilizar o governo pela má execução orçamentária. Neste ponto Fonrouge (1970; p.240) assinala que o controle da execução orçamentária tem, a priori, uma finalidade técnico-legal em função da regularidade dos atos de gestão financeira e do adequado manejo dos fundos públicos. No entanto, além disso, persegue um outro objetivo, de maior amplitude e de cunho político, ou seja, a apreciação da orientação geral do governo, o custo e eficiência dos organismos oficiais e a adequação das atividades desenvolvidas com os planos de ação econômico-social.

O controle e fiscalização da execução orçamentária, no caso brasileiro, são regidos principalmente pela CRFB e pela Lei 4.320/64. Na primeira a partir do artigo 70, disposto abaixo, até ao artigo 75.

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (Brasil, 1995; p.43-44).

Na Lei 4.320/64, através do artigo 75 estabelecendo que:

“O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços” (apud Machado Jr., 1995; p. 136).

Os artigos acima transcritos dão uma idéia da importância do controle sobre a administração pública, que é dada pelo legislador brasileiro, e pelo texto constitucional, verifica-se a amplitude do conceito de controle, que além de observar os aspectos legais, acresce a necessidade dos poderes manterem um sistema de controle interno.

Já a lei em seu inciso I, define o raio de abrangência deste controle, ou seja, todos os atos da administração que tenham relação com receita e despesa, seja a repercussão destas no ativo, como o nascimento e a extinção de direitos, ou no passivo como o nascimento ou extinção de obrigações.

Acerca do exposto acima, Machado Jr. (id.; p.137) comenta que:

“Se a Administração deixar de fazer o lançamento de receita contra um contribuinte, ela estará incorrendo em falta, porque omitiu-se em ato que diz respeito diretamente à arrecadação da receita. Se a Administração empenha despesa sem saldo suficiente na dotação ou deixar de empenhar previamente uma despesa, incorrerá também em falta porque excedeu-se ou omitiu-se em ato que a lei determina seja observado no processo de execução da despesa. Da

mesma forma, se deixa de providenciar o recebimento de um crédito legal inscrito, está omitindo-se e permitindo a diminuição do patrimônio governamental, pela não realização de um valor ativo.” (negrito do mestrando).

O negrito aplicado no trecho acima tem o objetivo de lembrar o que já foi colocado no capítulo III, seção 3.4.2, sobre a pouca atenção que o exercício da fiscalização e controle dá em relação à realização da receita, da qual não será demais reproduzir, a seguir, os parágrafos de Manuel Benavente (1964; p.254):

“A fiscalização em matéria de entradas tende a assegurar a percepção dos ingressos e supõe a tarefa de aplicar a fiscalização ao cumprimento das leis tributárias. A maioria dos autores presta a esta parte da fiscalização uma atenção secundária e concentra suas recomendações no controle do gasto.

Creemos que a importância da arrecadação dos ingressos, destinados ao financiamento dos gastos é tão grande como a destes e ambos devem ser fiscalizados, já que assim se impede ou faz diminuir a fraude fiscal ou tributária, que é extremamente grave, não só porque cerceia recursos ao Estado, mas também porque arroja a carga tributária sobre certos grupos de contribuintes a quem, pela natureza de suas rendas, lhes é muito difícil evadir os impostos”.

Não seriam poucos os exemplos dessa atenção secundária à questão da arrecadação se fosse para aqui citá-los, mas a grande maioria recai sobre o **relaxamento na fiscalização e nos procedimentos administrativos visando a cobrança judicial** desses ativos, levada a termo por interesses que, infelizmente, em quase sua totalidade só se pode fazer ilações, em virtude da dificuldade de se levantarem fatos concretos. Neste contexto, cresce a

importância do controle externo que, se também não estiver comprometido com esta “suposta” ilegalidade, poderá prestar relevantes serviços à sociedade. Caso contrário, acabará legitimando-as.

Um outro ponto importante, que também é abordado por Machado Jr. (id.; p. 138), fica por conta do inciso III, citado acima, ou seja, sobre o cumprimento dos planos de trabalho. Diz o autor que *“Não é só o controle legalístico, mas a verificação do cumprimento do programa de trabalho, estabelecido em termos físico-financeiro. Na prática, porém, este tipo de controle ainda não evoluiu como seria de se desejar e a maioria dos órgãos de controle, no Brasil, contenta-se com o controle jurídico e contábil-financeiro”* (negrito do mestrando).

O sistema de controle e fiscalização, no caso do Brasil, tanto no tocante à CRFB quanto à Lei 4.320/64, divide-se basicamente entre controle interno e controle externo, os quais serão tratados a seguir.

5.4.1 - Controle Interno

Os fundamentos do controle interno estão definidos no artigo 74 da CRFB (id.; p. 45):

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e do orçamento da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública federal, bem como da aplicação de recursos públicos por

entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

Neste artigo a Constituição atual também apresenta uma evolução em relação à anterior, ao estabelecer o controle interno para os três poderes e não apenas para o Executivo como dantes, e ao determinar avaliações referentes ao cumprimento dos objetivos e metas constantes no plano plurianual, programas e orçamentos. Enquanto que, no passado⁴², a ênfase do controle era dada a questões legais, trazendo , assim, inovações importantes no campo do controle substantivo.

Não obstante o regramento da CRFB, pode-se encontrar na Lei 4.320/64, os fundamentos e oportunidades para o exercício do controle interno, definidos no seu artigo 77: “*A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente*” (apud Machado Jr.; p. 142).

Prévia, diz o autor (id.), ao ser exercida na verificação de contratos, convênios, acordos, ajustes e no empenho. **Concomitante** através de relatórios periódicos das operações e **subsequente** ao ser feita após a conclusão de um projeto ou do exercício financeiro.

Giacomoni nota que a Lei 4320/64, embora abrisse espaço para a modernização do orçamento, prescrevia um modelo tradicional, fazendo com que as unidades de governo se contentassem apenas em cumprir o diploma legal, sem buscar inovações através dos espaços abertos à modernização. Ao

ser incorporada pela lei a classificação funcional programática da portaria nº 9, esperava-se que eventos neste sentido acontecessem, no entanto, frustraram-se as expectativas, pois mais nada de relevante aconteceu (id.; p. 222).

Um sistema de controle interno, deve prioritariamente, segundo Machado Jr. (id.; p. 141):

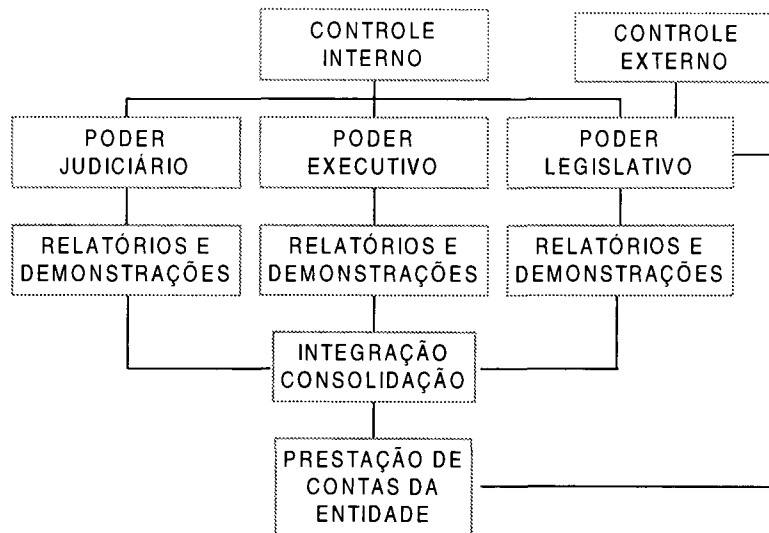
- “1- definir a área a controlar (em termos de orçamento-programa: atividade ou projeto, ou um segmento de cada um);
- 2 - definir o período em que as informações devem ser prestadas: um mês, uma semana, etc. (basicamente um sistema de controle está integrado em um sistema de informações, podendo, pois, ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência);
- 3 - definir quem informa a quem, ou seja, o nível hierárquico que deve prestar informações e o que deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas necessárias para manter operante a Administração;
- 4 - definir o que deve ser informado, ou seja, o objeto da informação; por exemplo: *o asfaltamento de tantos metros quadrados de estrada a custo de tantos cruzeiros.*”

Ressalta ainda o autor que, seja qual for o sistema de controle adotado, há que se organizar uma contabilidade gerencial-financeira, na forma da Lei 4.320/64, de modo a permitir saber o que está acontecendo na administração, pelo menos em números. Lembrando que o controle interno tem grande influência no êxito de uma administração, quando é estabelecido de tal forma que lhe permita um conhecimento consistente do que ocorre no desempenho administrativo.

⁴² Como foi possível observar no início desta seção, embora tenha-se o dispositivo legal, na prática este controle não se concretiza.

O controle interno pode ser representado, segundo Reis (apud Machado; 1995; p.346) pela figura abaixo:

Figura III - Fluxo do Controle Interno



Para o autor os principais instrumentos de controle interno são (p.346-349):

1. *Orçamento*, que refletirá os programas de trabalho, objetivos gerais, metas de trabalho a executar, responsabilidades da Instituição e dos seus agentes;
2. *Contabilidade*, como geradora de informações úteis e indispensáveis, organizada de forma a considerar a área de responsabilidade; os órgãos de execução; os fundos alocados ao objetivo; e o processo decisório. Sendo que um bom sistema de informações contábeis, terá, desta forma, dois segmentos:
 - Contabilidade Financeira* para fornecer informações a terceiros, visando apresentar o desempenho da administração; e
 - Contabilidade Gerencial* para a preparação de relatórios para os

usuários internos.

3. *Auditoria* para verificar o cumprimento das obrigações, dos programas, a contabilidade e fazer a prevenção de danos à entidade.

5.4.2 - Controle Externo

O controle externo é uma atribuição legal do Poder Legislativo, contanto este com a apoio dos Tribunais de Contas, conforme o disposto no artigo 71 da CRFB: *“O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União...”*⁴³ (Brasil: id.; p.44).

A CRFB de 1988 detalhou mais que qualquer outra as funções do controle externo, colocando no artigo 71, onze incisos e três parágrafos, de tal sorte que não faz sentido aqui explicitá-los, senão em seus aspectos mais importantes, quando for conveniente. No entanto, em que pese a amplitude de sua abrangência, essas disposições acabam por consagrar o estabelecido no artigo 81 da Lei 4.320/64, que reza: *“O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”*.(apud Machado Jr.; p. 146).

Depreende-se pois, pelo *caput* do artigo, que o controle externo pelo Poder Legislativo está calcado na verificação de três pontos principais: **a probidade da administração; a guarda legal e emprego dos dinheiros**

⁴³ Cabe lembrar que estes dispositivos, em matéria de orçamento público, sua execução controle e fiscalização, foram transcritos na maioria dos estados e municípios para as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, observadas, logicamente, as necessárias adaptações, em especial da nomenclatura. Porém, além disso, a

públicos; e o cumprimento da lei de orçamento.

Um outro fator importante que deve ser destacado, é que a CRFB conferiu ao Tribunal de Contas da União e, por extensão, aos Tribunais de Contas Estaduais, autonomia e independência para fiscalizar, que são similares aos dos órgãos judiciários, pois em alguns campos da ação fiscalizadora, julgam as contas dos administradores e aplicam penalidades. Observe-se ainda, que embora sejam estes tribunais órgãos auxiliares, na prática, eles têm feito o papel principal no tocante ao controle externo, de forma que o Legislativo está se contentando em votar os relatórios finais destes organismos.

Este procedimento, se já não é adequado em relação à eficácia da fiscalização, torna-se ainda menos recomendável, pois tende, segundo Lima (1975; p.65), a “*submeter a Administração Pública ao controle político*”. Trata-se de uma questão relevante, ainda que Machado Jr. (id.; p.146-147) opinasse que a participação dos Tribunais de Contas evitam a intromissão da política partidária, pois agirão de forma independente. Ora, Tribunal de Contas da União é integrado por nove ministros, dos quais, três⁴⁴ são indicados pelo Presidente da República e os outros seis pelo Congresso Nacional, sendo que os Tribunais Estaduais estão organizados de maneira similar ao da União. É, então, possível falar enfaticamente em independência com esta forma de composição dos Tribunais de Contas?

Tão importante quanto a independência dos órgãos fiscalizadores é a metodologia utilizada para levá-la a efeito. Atualmente têm crescido as críticas em relação à forma burocrática de fiscalizar que, em geral, se circunscreve aos documentos financeiros e contábeis. Sobre este assunto, bem como dos reflexos da flexibilização sobre o controle, será tratado a partir de

competência do controle externo está consubstanciada no artigo 31 e seus parágrafos da própria CRFB.

⁴⁴ Desses três, dois são alternados entre auditores e membros do Ministério Público indicados em lista tríplice.

agora na seção seguinte.

5.4.3 - Flexibilidade X Controle

A classificação prévia das contas de despesa e receita orçamentárias têm sido defendidas como um instrumento ímpar de controle e fiscalização orçamentária. Quanto à classificação não há o que discordar, haja vista que só a especialização dos dados poderá fornecer subsídios não só para análise da situação financeira da Administração, como também para a análise de custo benefício dos programas e para o controle substantivo, quando se chegar lá.

Destarte, a questão argüida aos entrevistados e levantada nesta seção é a seguinte: *“Entendendo a classificação das contas na forma da Lei 4.320/64, como indispensável para a organização, o controle e fiscalização das contas públicas, quais as implicações caso essa classificação fosse contábil e feita apenas após a realização das receitas e despesas?”*

Em uma conferência realizada no estado do Rio Grande do Sul, o então Ministro Victor Amaral Freire exemplificou que, certa feita, o Tribunal de Contas da União aprovou documentos referentes à construção de um prédio em um dos Territórios nacionais. Estes documentos estavam perfeitos, com todos os atestados, enfim, cumprindo todas as formalidades jurídicas, porém, descobriu-se posteriormente que o prédio não existia, não fora construído (*apud* Martins, 1979; p. 319).

“O registro prévio da despesa embaraça a administração e não a controla”, seguiu Martins, lembrando ainda, que nessa mesma conferência o

Ministro Amaral Freire citando uma das conclusões do VI Congresso de Entidades Fiscalizadoras que ocorreu em Tóquio, em 1968, vaticinou que “o controle das finanças públicas vem sofrendo profundas transformações, perdendo dia a dia o seu caráter jurídico-administrativo, para, sem abandonar os aspectos legais, deter sua atenção para uma fiscalização econômico-financeira” e que “com o correr dos anos o controle *in situ* adquire cada vez mais importância em relação ao controle documental” (id.)

Sobre o questionamento feito, Back, que é assessor da Assembléia Legislativa de Santa Catarina, posicionou-se contrariamente à classificação a *posteriori*, argumentando que o “orçamento existe justamente para amarrar o legislador e o administrador público”⁴⁵, evitando que eles sintam-se tentados, por interesses políticos eleitorais, a desviar recursos de uma para outra função, beneficiando as suas pretensões eleitorais. Da forma que está, segue Back, quando ele quiser remanejar recursos terá que apresentar projeto de lei ao Legislativo que, aí sim, aprovará ou não. Isto, no seu entender, colabora para que o orçamento não seja desvirtuado.

Não obstante as declarações acima, o entrevistado acabou por, na seqüência, dar um exemplo de que esta classificação não impede os desmandos sugeridos, ao dizer que em Florianópolis-SC, um prefeito que havia sido empossado recentemente, desviou, com o apoio da Câmara Municipal em que tinha maioria folgada, recursos da região sul, onde obteve fraca votação, para as outras regiões que lhe garantiram maior sucesso. A única vantagem na classificação, neste caso, foi que a comunidade soube o que aconteceu.

Na visão de Mello, a administração pública não pode ficar atada pela peça orçamentária. Então, para garantir a flexibilidade exigida pela

programação, pelo planejamento, é preciso que esta também seja flexível, que seja capaz de ser alterada, modificada, ajustada a uma nova realidade que se impõe. Segundo o professor, a classificação posterior tiraria do orçamento a sua característica de programação e instrumento de planejamento.

Contudo, segue Mello em seu ponto de vista, deve haver sim, maior flexibilidade na gestão do orçamento,

“quando você tem uma empresa se, eventualmente, no curso de uma obra você toma a decisão de modificá-la, você faz a modificação, esta é uma coisa que poderia ser feita no setor público, este ajuste poderia ser mais flexível, ficando retratadas na contabilidade estas modificações. Aliás, essa é uma das funções da contabilidade, demonstrar as variações entre o executado e o orçado, o que, apesar de todo o formalismo contábil e orçamentário existente, nós ainda não possuímos”. Portanto, penso que a simples apropriação a *posteriori*, do ponto de vista orçamentário não teria muito sentido. A contabilidade sempre fará essa apropriação e você poderia então, até ter um plano de contas mais analítico na contabilidade e mais sintético na esfera orçamentária. No entanto, a questão não é esta, a questão é de flexibilidade, de você poder ajustar, modificar e dar outro rumo ao orçamento”.

“Orçamento é uma coisa, contabilidade é outra”, disse o professor Heraldo Reis. O orçamento, da maneira como é apresentado atualmente, representa as metas de um governo quantificadas em receitas e despesas. Estas, por sua vez, representam as origens e aplicações dos recursos de uma administração. Isto a contabilidade também faz após o evento, contudo, a contabilidade tem uma ligação direta com a classificação e demonstração do patrimônio público, com o qual o orçamento também mantém estreitas

⁴⁵ Por tudo que foi visto até aqui, a afirmativa não deve ser considerada além da circunscrição da pergunta, uma

ligações.

Uma despesa de capital, exemplificou Reis, como a aquisição de equipamentos, está prevista no orçamento e terá reflexos no patrimônio quando executada. Após sua execução, seguirão operações paralelas como a depreciação, que não aparece no orçamento, apenas na contabilidade, que é, portanto, um grande instrumento gerador de informações.

Assim, tecnicamente, o professor não consegue ver o orçamento como peça isolada do patrimônio, da mesma forma que vê na classificação um grande instrumento de gestão administrativa e financeira, sugerindo que o sistema atual é o que vislumbra como a técnica mais adequada.

Já para Cordeiro, ainda que a prestação de contas obedeça à classificação, seria uma forma de flexibilização sadia da concepção orçamentária, pela qual o administrador não se submeteria à classificação antes, e sim posteriormente à execução dos gastos, dentro de um sistema de classificação, pois facilitaria o processo de execução e não prejudicaria o processo de avaliação das contas públicas.

Ponderou Cordeiro que,

“Seria de fato uma forma de flexibilizar sem ter que mexer nos instrumentos de controle e fiscalização, embora eu persista que não há possibilidade de você fazer um bom orçamento sem um bom planejamento. Se existisse um bom planejamento por trás da execução do orçamento, então sem dúvida alguma, esta flexibilização poderia ser oficializada, o que daria uma grande agilidade ao processo de execução. Parece-me ser este um caminho eficiente de execução orçamentária, sem perder de vista os instrumentos adequados à fiscalização e controle”.

Cabe encerrar esta seção fazendo uma breve análise do que até aqui foi exposto e considerar que o orçamento-programa é um instrumento valioso para o administrador público, pois, além de minucioso operacionalmente e condicionado ao fluxo de caixa que lhe assegura liquidez, fixa unidades físicas de volume de trabalho ou produto que cada unidade deve produzir durante determinado período de tempo, o que lhe permite acompanhar o desempenho e, enfim, a eficiência e eficácia da Administração. Tudo isso seria interessante, se assim fosse feito.

Se por este lado tem todas essas vantagens, por outro tem as deficiências na sua execução, seja pelo seu nível de detalhamento ou pelo despreparo técnico e, por que não dizer, político, dos administradores e também, as dificuldades que coloca ao cidadão comum na intenção de controlá-lo ou de, sequer, entendê-lo, tal a sua complexidade.

Portanto, uma Administração que deseje futuramente ser bem sucedida, não pode se desligar do controle físico financeiro da execução dos programas, bem como e, principalmente, da avaliação dos resultados, adaptando a sua contabilidade para a apuração dos custos dos programas e confecção de relatórios mensais relativos ao curso das execuções.

Porém, na outra ponta não pode deixar de criar mecanismos simplificadores da execução orçamentária, possibilitando aos administradores mais agilidade na gestão, conveniente à era moderna e globalizada, além de viabilizar informações claras, concisas e transparentes ao cidadão, como forma de dar total legitimidade à sua gestão.

5.5 - OS FUNDOS ESPECIAIS COMO FORMA DE FLEXIBILIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A gestão por fundos especiais está consubstanciada entre os artigos 71 e 74 da Lei 4.320/64, sendo que a sua constituição está caracterizada no artigo 71 a seguir transcrito: “*Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação*” (apud Machado Jr.; p. 132).

Será feita discussão desta seção, prioritariamente, com base na publicação do professor Heraldo da Costa Reis, intitulada Fundos Especiais: uma nova forma de gestão de recursos públicos (1993).

Na administração pública, a gestão dos recursos financeiros pode ser feita, basicamente, de duas formas: a) por caixa única, como está disposto no artigo 56 da Lei 4.320/64, onde todas as receitas, não importa a origem ou fonte, serão recolhidas a um único caixa que, via de consequência, fará todos os pagamentos necessários; e b) por fundos especiais regulamentados, que está disposto no artigo acima transcrito, do qual se depreende que a criação desses fundos, seja qual for a esfera governamental, não pode fugir às limitações impostas pela legislação financeira pertinente, como:

- ◆ “a proibição constitucional de se lhes vincular os impostos de competência da entidade governamental criadora, ressalvadas as disposições constitucionais em relação a este tipo de recurso;
- ◆ especificar as receitas que comporão os recursos financeiros do fundo (exceto impostos);
- ◆ a criação do fundo especial regulamentado deve ser somente por lei;
- ◆ a lei deverá dispor sobre o saldo do fundo e objetivo, bem

como outros ativos que o comporão e ainda sobre o órgão ao qual se vinculará, a gerência e o controle pela contabilidade e pelo orçamento.” (p.8).

Convém ressaltar que um fundo especial não tem personalidade jurídica, sendo administrado pelo setor da Administração responsável pela consecução do programa que foi relacionado ao mesmo.

Denomina-se **gestão mista** o resultado da gestão financeira através das duas formas, a de caixa único e por fundos especiais, sendo este o tipo de gestão de recursos que funciona na Administração Pública brasileira.

Reis observa que há ainda a possibilidade de outras formas de gestão, como a fundação, autarquia, sociedade de economia mista e as empresas públicas, que, no entanto, implicariam em uma descentralização ainda maior do processo decisório e a criação de entidades com personalidade jurídica.

Conceitualmente o fundo é uma restrição sobre um valor qualquer ou um conjunto de valores, destinado a um objetivo específico. De forma mais ampla, Reis diz que o fundo *“está ligado ao patrimônio de uma entidade qualquer. A restrição mencionada distingue esse patrimônio como um conjunto de valores vinculado à própria entidade para a concretização do seu objetivo, daí porque se considera o patrimônio, no seu aspecto quantitativo, como um fundo geral de valores”*.(p.9).

A restrição existente sobre o valor ou bem é que determina a classificação dos fundos e esta pode ser **natural** ou **regulamentada**. Natural é aquela em que o conjunto de valores vincula-se a uma entidade jurídica ou a um serviço prestado pela entidade; e a regulamentada é determinada por lei.

Os fundos especiais, sejam quais forem os seus objetivos,

apresentam as características seguintes:

- ◆ restrição sobre um valor ou um conjunto deles;
- ◆ viabiliza a produção de relatórios autônomos e específicos, que têm por função auxiliar o planejamento, a programação, o controle e avaliação de desempenho;
- ◆ de acordo com o processo decisório e com as normas das entidade as quais se vinculam, poderão ter autonomia administrativa, financeira (que é o comum) e até o seu próprio patrimônio, exceção feita aos vinculados à própria entidade;
- ◆ orçamento e contabilidade próprios, porém vinculados ao orçamento e contabilidade geral da entidade;
- ◆ as receitas são especificadas, mas outros ativos e **despesas vinculadas ao objetivo do fundo especial**;
- ◆ vinculação a um órgão;
- ◆ sem personalidade jurídica; e
- ◆ criados por lei.

O Fundo Especial regulamentado terá o seu orçamento incluído no orçamento geral da entidade, sendo elaborado com base nas políticas e prioridades que foram estabelecidas em conjunto com o Conselho do Fundo. Em caso de necessidade, um fundo poderá *pegar emprestado* recursos de outros fundos, ficando devedor dos mesmos, sem que para isso seja necessário recorrer ao disposto no artigo 43 da Lei 4.320/64⁴⁶. No entanto, terá que ressarcir-los no mesmo exercício ou no seguinte.

No tocante à execução da despesa orçamentária, esta também se realizará de acordo com as regras da Lei 4.320/64, no tocante ao empenho, liquidação e pagamento.

Um outra característica importante do fundo é que, conforme o

⁴⁶ Regulamenta os créditos suplementares. Salvo se o caminho escolhido for o de abrir crédito suplementar.

artigo 73, o saldo positivo de um fundo, no final de um exercício, será transferido para o exercício seguinte, salvo lei em contrário.

O Governo Federal possui vários fundos especiais como o Fundo de Participação dos Municípios, Fundo de Desenvolvimento Social, Fundo de Investimento Social, Programa de Integração Nacional e o Próprio Fundo de Estabilização Fiscal, antigo Fundo Social de Emergência já citado neste capítulo, além de outros, situação que não é diferente nos estados e nos maiores municípios.

O que se observa é que, face à flexibilidade na gestão dos recursos, os fundos especiais têm crescido sistematicamente como um instrumento de administração pública. Em face desta observação, chegou-se ao seguinte questionamento: *“O crescente número de fundos especiais, não é uma forma disfarçada de flexibilização orçamentária?”*

Cordeiro entende que sim, pois basicamente a obrigatoriedade que a lei impõe é que esses fundos tenham uma contabilidade própria, o que cria, de um jeito ou de outro, uma flexibilidade de forma indireta, uma maneira de utilizar os recursos com menor grau de amarras, submetendo-se apenas a uma contabilidade específica.

Em Santa Catarina, cita Cordeiro, já existe um número extraordinário de fundos, entre eles o FADESC, o FUNCITEC. O primeiro destina parte do ICMS para o incentivo às empresas e o segundo destina 2% da receita do estado para o incentivo ao cinema catarinense. Enfim, são vários os fundos, o do transporte, da habitação, da agricultura, etc..

Isto ocorre justamente por esta facilidade de gestão, pois embora exista a dotação do fundo, a questão da origem das receitas, as despesas não estão vinculadas a dotações específicas. O legislativo determina a forma de arrecadação e os objetivos, o restante fica por conta do administrador do fundo

ou da pasta a quem ele está vinculado, o que, de fato, caracteriza uma flexibilização mascarada. Porém, deve-se notar que acompanhando de perto a aplicação desses recursos, pode-se perceber facilmente os seus desvirtuamentos.

O Professor Flávio da Cruz também entende que sim, que os fundos especiais servem a uma gestão mais flexível. Todavia, ressalta, *“o grande problema, a grande desvantagem é a falta de controle. Para citar um pequeno exemplo, embora haja explicitado na lei que o criou, a finalidade, o início e o final, há fundos que embora não tenham mais razão para existir, estão aí até hoje”*.

No entender de Cruz, os fundos têm muito de positivo, no entanto existe a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e administração, entre os quais sugere a adoção de uma sistema plurigerencial, em que o Conselho do fundo não seja formado apenas por membros do Executivo, Legislativo e um membro da sociedade, mas também pelos agentes do mercado que, agindo em conjunto, poderiam desenvolver técnicas mais eficientes e eficazes de seu controle e avaliação.

“Realmente o número de fundos tem crescido assustadoramente e, conseqüentemente, diminuem as partilhas para os demais órgãos dos poderes”. Assim manifestou-se inicialmente Back, admitindo, a seguir, que o fundo é mesmo uma válvula de escape, não deixando, contudo de registrar sua contrariedade: *“só quando a causa for muito nobre”*, disse.

A questão é que o uso dos recursos fica muito aberta, o controle é muito frouxo, o que além de permitir desvios, não proporciona informações confiáveis quanto a sua eficácia. Hoje depende-se muito da honestidade de quem administra o fundo, o que, independente da pessoa que está no comando, não é bom para a administração pública.

Heraldo dos Reis, cuja bibliografia fundamentou o início desta

seção, entende que o perigo na proliferação dos fundos é a pulverização das receitas e que, não obstante o governo tenha formas mais eficientes de agilizar suas ações como a criação de autarquias, empresas públicas, etc., os fundos não são uma forma disfarçada, são uma forma clara de flexibilizar e prevista em lei.

Esta declaração do professor traz à tona as considerações de Silva (1972; p.180), de fundamental importância para este trabalho, quanto à **proliferação de entidades descentralizadas**, no caso a criação de fundações e autarquias.

Diz o autor que *“O desenvolvimento da Administração Descentralizada teria sido, provavelmente, fruto da **necessidade de maior flexibilidade na manipulação dos recursos** necessários ao desenvolvimento de novas atividades. Pressionado pelas novas aspirações da coletividade quanto ao papel a ele reservado na execução de novas atividades no campo social e econômico.”* (negrito do mestrando).

Ainda que num período futuro essa descentralização traga uma diminuição no grau de liberdade na utilização dos recursos, principalmente pela falta de capacidade do governo em extinguir organismos que já cumpriram o seu papel, aumentando o nível das despesas incompressíveis, há que se reconhecer o papel importante que esta flexibilidade cumpriu e cumpre no desenvolvimento econômico e social, sustenta Silva, com o que conclui-se esta seção.

5.6 - DOTAÇÕES GLOBAIS COMO FORMA DE FLEXIBILIZAÇÃO

Muitas são as discussões em torno da avaliação de desempenho do setor público. Técnicas e sugestões as mais variadas surgem com certa frequência, da mesma forma que aparecem diferentes formas de administrar, buscando aumentar a produção e produtividade, com um grau cada vez maior de economia e racionalidade.

Ao discorrer até aqui sobre a origem, técnicas e outras questões pontuais acerca do OP, buscou-se, sem tentar diminuir a importância deste grande instrumento de administração, observar alguns dispositivos que, na prática do dia a dia, acabam por colaborar para a diminuição da velocidade das respostas que os organismos públicos devem, a todo momento, levar à sociedade como a especificação excessiva, a legislação, a falta de preparo técnico dos agentes, etc..

Nesta seção, a idéia não é propor mais um mecanismo de avaliação, tampouco fazer outros questionamentos sobre o sistema e a técnica orçamentária e sim, discutir uma possível forma de flexibilização do orçamento, através de **dotações globais** aos órgãos públicos e se esta forma poderia trazer alguma ganho em relação a economia, produção e produtividade no setor.

Quanto a esta dotação global, a Lei 4.320/64 não deixa dúvidas em seu artigo 5º: *“A lei do orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único”*.(apud Machado Jr.; p.19).

Segundo Machado Jr. (id.), este artigo traduz a ideologia assente num princípio clássico do orçamento, que é o da especialização ou discriminação da despesa.. No entanto, admite o autor, que é defensor incontestado desta especialização, ao abrir exceção através do artigo 20⁴⁷, buscou o legislador “quebrar a rigidez da classificação imposta através do artigo 5º”, permitindo que os programas especiais de trabalho, de que resultem investimentos, sejam custeados por dotações globais, dando desta forma “uma margem de flexibilidade e descentralização”.

Por programas especiais de trabalho, entende-se os investimentos de longo prazo desenvolvidos pela Administração Pública que, para executá-los, incorre em gastos com a finalidade de adquirir os meios necessários como material de consumo, serviços de terceiros, contratação de pessoal, bens de capital e outros, que, sem embargo, correrão por conta desta dotação.

É importante também ressaltar que a própria Lei 4.320/64 faz a sua definição de investimento, no seu parágrafo 4º do artigo 12, da seguinte forma:

“Classificam-se como investimento as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro”(id.; p.42).

Nota-se, portanto, que a própria legislação reconhece a

⁴⁷ “Artigo 20 - Os investimentos serão discriminados na Lei de orçamento segundo os projetos de obras e outras aplicações.

Par. único - Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeados por **dotações globais**, classificados entre as Despesas de Capital” (id., negrito do mestrando)

necessidade de dar mais agilidade à administração pública em certas situações. Considerando que a lei já está próxima dos seus 34 anos, que por ocasião da sua publicação, na primeira metade da década de 60, o país tinha cerca de 80 milhões⁴⁸ habitantes e que uma flexibilidade na gestão do orçamento já era considerada necessária, infere-se que hoje, num país com uma população de mais de 157⁴⁹ milhões, vivendo a era da globalização⁵⁰ e onde, não só a comunidade local, mas o planeta cobra respostas sempre mais e mais rápidas do poder público, esta flexibilidade é, sem dúvida, muitas vezes mais importante.

Tal flexibilidade pode ser executada de diversas formas, as quais, em grande parte já foram citadas neste trabalho, como a criação de mecanismos legais que dêem mais possibilidade de movimentação entre os recursos das funções, programas, subprogramas, projetos e atividades; simplificando-se a classificação; fazendo-se a classificação após a execução do evento; criando-se fundos, empresas, autarquias, e outras formas além da dotação global, que, como foi dito inicialmente, é o que motiva esta seção.

A cidade americana de Minneapolis tem um programa de habitação administrada por Tom Fulton que ao expor sobre uma nova técnica de gestão do orçamento que a cidade está experimentando, fez a seguinte afirmação

“A maioria das organizações públicas é orientada não por suas missões, mas por suas regras e sua previsão orçamentária. Estabelecem uma regra para tudo que eventualmente possa sair errado, com uma linha adicional para cada subcategoria de gastos em cada unidade, de cada departamento. Em outras palavras,

⁴⁸ Fonte IBGE.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Não se trata, é evidente, dessas dotações globais, embora haja uma coincidência ortográfica e o reflexo de uma na outra.

adicional para cada subcategoria de gastos em cada unidade, de cada departamento. Em outras palavras, é como se uma cola poderosa unisse todas as burocracias públicas. É como uma supercola: vem duas bisnagas diferentes. Em uma bisnaga, as regras: na outra as contas separadas. Misture tudo e o resultado será cimento.

Governos de mentalidade empreendedora dispensam as duas bisnagas. Livram-se do velho livro de regulamentos e abandonam as contas. Definem as missões fundamentais e, só então, estabelecem um orçamento e um conjunto de critérios que deixem os funcionários à vontade para perseguir as missões propostas " (apud Osborne; p.118-119).

É lógico que não se pode imaginar uma organização, tampouco um governo, sem regras. Todavia, estas devem ser fixadas em função dos objetivos e não o contrário, que neste caso foi uma tendência desde o nascimento do orçamento, não por culpa deste, mas do homem, pois *"Para vigiar os 5% desonestos, criaram a burocracia, que frustra tão profundamente os 95% restantes"* (Osborne; p.119. Negrito do mestrando).

Até hoje, diz o autor, cada vez que alguma coisa sai errada, os políticos aparecem com um calhamaço de novas regras. Se na empresa privada o erro seria pago com a demissão dos implicados o governo tem por costume manter no cargo os responsáveis, punindo os demais com mais burocracia, *"Põe tranca em porta arrombada. Em todas as portas"* (id.)

Destarte, para melhor discutir esta questão, foi formulada a seguinte pergunta: *"Deixando à parte a questão do controle e fiscalização dos gastos, a destinação de recursos para os órgãos públicos de forma global, com livre remanejamento de acordo com as necessidades e planos visando o cumprimento de metas preestabelecidas, pode aumentar a economia, a produção e a produtividade na prestação de serviços públicos?"*

Como foi visto até este ponto, David Osborne acredita que sim, o que deverá estar ainda mais evidenciado até o final desta seção e capítulo. A reação dos entrevistados, de forma geral também foi positiva, com as ressalvas peculiares à formação individual.

O professor Heraldo, confirmando o seu currículo de um grande especialista na Lei 4.320/64, respondeu sucintamente à questão, dizendo que um procedimento deste pode trazer algum ganho no sentido da economia, produção e produtividade e, se trouxer, vê como positivo. Porém, lembra que no Brasil não há experiências neste sentido⁵¹ e que, principalmente, a lei não permite a dotação global, salvo os casos especiais, já vistos, portanto, *“há que se cumprir a lei, e há que se pedir autorização”*, vaticinou, finalizando que, se assim não for feito, corre-se o risco de que as ações não sejam realizadas de forma eficaz.

Começando com um exemplo, Cruz posicionou-se da seguinte maneira:

“Se você constrói um posto de saúde num bairro e está atendendo regularmente, não interessa se você está classificando a despesa com o médico em ‘pessoal’ ou ‘serviços de terceiros’. Não interessa também se o remédio utilizado foi comprado na farmácia da esquina e classificado como ‘material de consumo ou se for fruto de uma grande licitação feita pelo sistema de materiais e recebeu outra classificação. O importante para a população, que o que de fato interessa, é se este posto tem médico, pessoal gabaritado para atendimento, medicamentos suficientes, se o prédio está em boas condições gerais e de higiene”.

⁵¹ Reis não se manifestou acerca de experiências estrangeiras. Além disso não obstante a afirmação do professor, algumas experiências no sentido estão sendo realizadas no Brasil com o contrato de gestão, feito por exemplo com a Rede Sara de Hospitais e a Fiocruz, onde o governo envia os recursos através de uma única rubrica, sendo administrado livremente pelas entidades, com base em objetivos.

Para Flávio da Cruz esta especificação técnica, minuciosa, pode ser feita de forma mais aberta. Acredita o professor que a classificação em nível de funcional programática atende às necessidades de controle sobre o mérito da despesa, que no seu entender deve haver tanto por parte do Legislativo quanto da sociedade de forma mais direta.

Já a especificação das despesas até os elementos, uma vez que muitos destes são sub-categorias que ganharam *status*, não faz muito sentido, do ponto de vista da eficácia do setor público. E, por último, vê que este tipo de dotação daria uma liberdade bem maior ao administrador, liberdade esta que vai se tornando a cada dia mais importante. No entanto, não se pode esquecer que tem de haver toda uma mudança de cultura, tanto da prática administrativa quanto da população, em cobrar resultados. Se os resultados podem melhorar com esse grau maior de agilidade e liberdade, certamente é porque há ganho em economia e produtividade.

Neste ponto, encontra-se um pensamento paralelo ao de Osborne, para quem apenas um organismo que realize tarefas simples, padronizadas e repetitivas poderia ser estruturado com base em regras, e regras bem específicas e definidas. Contudo, a atividade governamental nunca foi realmente simples e torna-se diariamente menos simples, padronizada e repetitiva. Então, para se adaptar de forma mais adequada aos imprevistos, essas organizações precisam de orçamentos mais flexíveis, criando assim, uma atmosfera de previsibilidade (p. 132).

Do ponto de vista filosófico Cordeiro entende que deveria ser assim, que as dotações deveriam ser globais, mas vê na cultura da administração brasileira, fruto da cultura nacional, um grande obstáculo a um orçamento nesta base, pois os políticos, no seu modo de ver, dada a facilidade, desvirtuariam os recursos com muita frequência. Esta visão, segundo ele, está

associada à sua visão anterior, já mencionada neste capítulo, de que é a inexistência de planejamento adequado da ação pública que deságua nessas dificuldades.

Sem embargo, continua Cordeiro, havendo um planejamento eficiente o orçamento poderia ser flexibilizado, tanto desta forma como de outras, pois aumentaria sobremaneira o ganho de eficiência. Da forma como acontece, entende que esta flexibilização acabaria sempre de uma forma pernicioso, tanto no tocante à fiscalização quanto à consecução dos objetivos, pois se não há planejamento, não há como saber onde se deseja chegar.

De qualquer forma, encerra o professor,

“entendo que esta flexibilização pode agilizar e trazer ganhos em termos de economia, produção e produtividade. Muitas vezes o setor público fica gessado em função da dotação ter acabado e a necessidade continuado, e o tempo decorrido entre você conseguir a autorização legislativa e alterar o orçamento, seja uma questão urgente ou não, faz com que se perca muito na ação pública. Sem contar que esta autorização pode não ser concedida”.

Aqui, também, tem-se, paralelamente, uma sentença de Osborne, que afirma: *“Os orçamentos por contas aprisionam os recursos em rotinas do passado. Em Fairfield e Visália, os administradores constantemente redirecionam seus recursos a fim de satisfazer as novas necessidades e eliminar atividades obsoletas. Esta autonomia não apenas patrocina a implantação de um governo ágil, mas aumenta o moral de todos e libera a criatividade”* (p.132).

Com o raciocínio acima, pode-se deduzir que um orçamento baseado em objetivos, ou missões, como prefere o autor, dá ao administrador a autonomia necessária para que ele possa adaptar sua gestão às necessidades atuais, economizando ao não investir recursos em exigências passadas.

No entender de Mello, um sistema deste tipo poderia de fato ser adotado, trazendo muitos benefícios, no entanto, concomitantemente deveria haver uma mudança em relação às instâncias decisórias. Disse o professor:

“Concordo com a eliminação ou atenuação do formalismo orçamentário. Mas é preciso haver, simultaneamente, uma melhoria no processo de decisão, ou seja, quais são as instâncias que nós teríamos que estabelecer para decidir, quais são os colegiados e associar, viabilizar formas adequadas de controle social do gasto, saindo também da idéia de controle apenas pelo Tribunal de Contas, formal, burocrático. De maneira que a sociedade estaria presente e se tornaria co-responsável pela aplicação dos recursos”.

Na Suíça, segundo Mello, já existem exemplos deste tipo de orçamento mais transparente e onde há muito envolvimento da comunidade na discussão sobre a destinação dos recursos públicos. O problema é que no Brasil temos outra situação, a população não tem bem a idéia do que é o dispêndio público e uma orçamentação nesta base requer, necessariamente, a participação organizada da sociedade, para que, ao diminuir o grau de formalismo, não aumente o poder discricionário do administrador público, promovendo um envolvimento dos segmentos ligados às determinadas áreas de atuação.

Ressalta, ainda, Mello que esses segmentos não podem ser apenas as corporações. Por exemplo, para aplicação dos recursos da saúde não podem ser chamados apenas os funcionários da saúde. O cliente da saúde também deve ter vez e voto, talvez até mais que os próprios funcionários, além de outros segmentos como fornecedores, conselhos, etc..

Um dos problemas do setor público, conclui Mello, é que ele não se abre às experiências exteriores, não olha a forma de gestão de outras

organizações, principalmente do setor privado,

“condomínios são organizações como outra qualquer, e às vezes tem seus orçamentos expressos, outras vezes não, fazendo suas programações de investimento a partir de reuniões dos condôminos, que decidem onde, quando e quanto aplicar fiscalizando os gastos, sem que para isso tenha um orçamento tão complicado e sem que todo o condomínio tenha que se reunir para autorizar o síndico a fazer uma alteração orçamentária que seja mais vantajosa para a associação, ou sem que ele tenha que baixar uma portaria para isso. Esses tipos de procedimentos consomem recursos, tempo e pouco contribuem em termos de economia. E não é porque nessas organizações, ou em empresas, se tenha uma menor rigidez orçamentárias que elas são menos eficientes, pelo contrário, em geral são muito eficientes”.

Agora se faz oportuno, como última parte desta seção, apresentar outras de idéias de David Osborne (além das já apresentadas), na obra **Reinventando o governo**, onde os autores defendem a orientação as administrações públicas pelos objetivos, chamados por eles de “missões” e que vão ao encontro direto da questão formulada.

Com a edição do Proposta n° 13⁵² em 1978, cita o autor (p.128), a cidade de Fairfield, do norte da Califórnia, teve um rombo sem precedentes no seu orçamento, o que motivou o administrador local a pedir autorização para alterar o sistema orçamentário. Esta alteração consistia na criação de um orçamento geral, sem contas em separado, permitindo aos departamentos que guardassem, no final do exercício, o dinheiro que conseguissem economizar. A cada ano os orçamentos eram corrigidos pela inflação e pela taxa de crescimento da população, sendo que, quando a arrecadação diminuía, um

sistema automática de cortes era acionado, diminuindo também as transferências.

As contas em separado, neste caso, eram utilizadas apenas por alguns administradores para gerenciar suas despesas, mas o Conselho, órgão municipal de fiscalização, sequer tomava conhecimento delas, tampouco aprovava ou desaprovava. Tornavam-se, desta forma, apenas um mecanismo de contabilidade para auxiliar os administradores, sem, no entanto, servir de dispositivo para vigiá-los e controlá-los. A esse forma de orçamento foi dado o nome de **Orçamento de Gastos Controlados**.

No entendimento do autor,

“O novo sistema mudava o modo com que os administradores encaravam seus recursos. No passado, se o chefe de polícia necessitasse de mais pessoal, pedia mais dinheiro. Se o prefeito ou o Conselho Municipal negassem, ele os culpava. Nunca era culpa dele. Ninguém esperava que ele procurasse no orçamento que já tinha alguma economia.

Agora a dinâmica havia mudado. A mentalidade do ‘gaste ou perca’ deu lugar ao ‘economize e invista’” (p.129).

Em 1981 Fairfield foi eleita uma das quatro cidades mais saudáveis em termos fiscais,

“Em 1991, os departamentos da cidade já haviam economizado US\$ 6,1 milhões a menos do que seria esperado. O Fundo Geral, então de US\$ 30,2 milhões, gastara US\$ 28,8 milhões a menos que sua receita. Isto permitiu que a cidade se preocupasse com vários setores carentes de recursos, acumulando uma reserva irrestrita contra a recessão, e construindo, ainda, um Fundo de Empréstimos sobre Serviços

⁵² Esta proposta acabou com todos os impostos municipais.

Intragovernamentais no valor de US\$ 20 milhões, o qual provê capital inicial para construção de obras como teatros ou complexos esportivos”.

Para o autor o novo sistema orçamentário provou sua eficiência, tanto que nos anos seguintes, até a edição do livro, pelo menos uma dúzia de prefeituras o haviam adotado. Além disso, outras cidades aboliram as contas em separado, sem, no entanto, permitir que os departamentos guardassem os valores economizados para o exercício seguinte. Alguns estados também, a partir desta experiência, passaram a utilizar orçamentos gerais, ou com poucas contas, em alguns órgãos e departamentos.

Osborne finaliza dizendo que um orçamento nos moldes do acima apresentado, concede às organizações, liberdade e poderes suficientes para perseguirem seus objetivos, sem as restrições das contas especificadas, fornecendo tópicos onde considera que o sistema apresenta “*vantagens esmagadoras*”, pois (p. 131-133):

- ◆ **dão a cada funcionário incentivo para poupar dinheiro;**
- ◆ **liberam recursos para experimentar novas idéias;**
- ◆ **dotam os administradores da autonomia necessária para que se adaptem a mudanças nas circunstâncias;**
- ◆ **criam uma atmosfera de previsibilidade;**
- ◆ **simplificam enormemente o processo orçamentário;**
- ◆ **poupam milhões de dólares em auditorias e especialistas em orçamento; e**
- ◆ **deixam o Legislativo livre para se ocupar de questões importantes.**

CAPÍTULO VI

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Historicamente, o orçamento e as lutas democráticas caminharam juntos, situação que atualmente não é diferente. Nesta pesquisa foi possível observar que, não só o surgimento do orçamento, como também a sua evolução, deu-se em situações de conflitos políticos, de luta pelo poder e, de maneira geral, por mais participação da sociedade na gestão financeira em todos os níveis de governo.

Como o processo político não é estático e as relações sociais são dinâmicas, esta discussão acerca do orçamento mantém-se até os nossos dias e tende a perpetuar-se, salvo o surgimento de outro mecanismo que a sociedade julgue mais eficiente e eficaz na gestão dos recursos públicos. Deste modo, pode-se notar vários movimentos em torno do orçamento, que conclamam, entre outras, mais transparência, participação popular, seriedade, simplificação, etc..

Neste sentido *“Ao mesmo tempo em que é técnico, o orçamento é também político e nele vai estar cristalizado o resultado da relação de forças existente na sociedade”* (Cerbino, 1994: p.1).

Sem surpresas, viu-se também, que o orçamento teve origem no velho continente, sendo os primeiros registros conhecidos advindos da Inglaterra e França respectivamente, todavia, foi nos Estados Unidos onde foram feitas as principais experiências na busca do seu aperfeiçoamento

técnico, das quais deu-se destaque ao Orçamento Base Zero⁵³; ao Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento⁵⁴; e das experiências mais recentes, ao Orçamentos por Missões⁵⁵.

Um ponto distinto, entretanto, dos movimentos de técnicas orçamentárias, é a concepção do **orçamento-programa**, que foi amplamente abordado no Capítulo IV, e que originou-se na hoje ex-União Soviética, sendo aperfeiçoado com base nas experiências do Plano Monet e do *Performance Budget* dos EUA.

Do surgimento até a atualidade, o orçamento público foi criando e firmando princípios que são respeitados até hoje em sua maioria, ainda que, na prática, em parte dos casos, sejam apenas preceitos legais, não sendo observados. Como exemplo deste fato, pode-se citar o caso brasileiro em relação ao princípio da anualidade, pois são incontáveis as vezes em que o Poder Legislativo, nos três níveis, deixou para votar o orçamento no mesmo ano de sua vigência.

No Brasil, do surgimento à evolução, o orçamento não fugiu às regras do processo político que influenciaram o orçamento nos outros países, como foi possível observar no Capítulo III. Porém, ficaram bastante caracterizadas nas leis orçamentárias de então, os traços marcadamente autoritários, reflexos dos períodos obscuros pelos quais, infelizmente, passou a Nação Brasileira.

A partir da segunda metade da década de 60, o sistema orçamentário brasileiro experimentou uma transformação marcante, impulsionado pela edição da Lei 4.320/64, quando o país atravessava um interstício de democracia, mesmo que embrionária. Esta lei foi nitidamente

⁵³ Capítulo II - Seção 2.2.3.

⁵⁴ Idem.

influenciada pelas novas técnicas que surgiram no exterior, como o Plano Monet, na França e o *Performance Budget* dos EUA.

Após a Lei 4.320/64, o ato legal mais significativo em termos de orçamento brasileiro, foi a edição da Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974, que estabeleceu a classificação funcional-programática, levando ainda mais o nosso sistema orçamentário, em direção do orçamento-programa, este, então, recebendo influência do *Manual for program and performance budgeting*, da ONU, publicado em 1965.

Seguiu-se, então, a Constituição de 1988 que, em relação ao sistema orçamentário, centrou-se em três preocupações: resgate do planejamento na administração pública brasileira, através da sua integração com orçamento; conclusão do processo orçamentário; e recuperação de prerrogativas do Poder Legislativo em relação à disposição de matérias orçamentárias. Dessas modificações ficaram definidos três principais instrumentos, quais sejam: o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei dos Orçamentos Anuais.

No transcorrer de seu desenvolvimento, portanto, buscou-se a prática do orçamento integrado ao planejamento, com vistas ao estabelecimento de uma continuidade administrativa, calcada no alcance de finalidades predefinidas, a serem perseguidas, ainda que os governos fossem renovados.

Deve-se lembrar, que esta falta de continuidade administrativa, é um aspecto deveras relevante da história da administração pública brasileira, pois a quebra de diretrizes, que freqüentemente ocorria e, infelizmente, ainda ocorre, pode ser considerada como um dos problemas capitais da administração.

⁵⁵ Capítulo V - Seção 5.6.

Mas, para Guardia (1992; p.26) ,estas tentativas, levadas a efeito na CRFB de 1988, não lograram êxito, pois *“Não obstante sua relevância, os aspectos formais, do sistema de planejamento e orçamento, tornam-se impotentes não só ante as práticas de gestão orçamentária, mas, sobretudo, perante o contexto em que é realizada a atividade de planejamento e orçamentação”* (negritos no autor).

A evolução do orçamento como técnica orçamentária, no entanto, não impede o surgimento de um grande desafio aos administradores da esfera pública, de forma particular, àqueles que têm sob sua responsabilidade a gestão de recursos públicos, que tem sido o aumento da demanda por serviços, e serviços com qualidade, enquanto os recursos, tanto monetários quanto naturais, tornam-se vertiginosamente mais escassos.

A combinação desses fatores aumenta, via de conseqüência, a necessidade de um gerenciamento contínuo e efetivo, que dê suporte aos dirigentes, com vistas às respostas a essas demandas, resultado da crescente tendência dos contribuintes em se tornarem mais exigentes, pressionando, assim, os governantes para que busquem a satisfação da sociedade através da melhoria da qualidade de vida.

Dentre os mecanismos de gerenciamento desses recursos públicos, ficou evidenciado nesta pesquisa, que o orçamento é o principal e o mais importante deles, daí a preocupação nacional e internacional com a sua regulamentação.

Destarte, a proposta que nucleou este trabalho foi, considerando a dinâmica da realidade atual, numa economia em ritmo acelerado de globalização e a conseqüente necessidade de respostas ágeis e com qualidade à sociedade, procurar demonstrar que, se o orçamento nos moldes atuais é um importante instrumento de administração e controle das finanças públicas, observa-se que, pelo lado prático da administração, deve ser aperfeiçoado no

sentido de dar-lhe os ingredientes necessários a uma gestão mais ágil e econômica, concomitantemente, mais produtiva, e que responda de maneira eloqüentemente positiva às demandas da sociedade.

Consta, portanto, que o orçamento é a cara de um governo, é um compromisso expresso em que se demonstra ao povo como vão ser aplicados os recursos a serem arrecadados com os impostos, ficando para a população em geral, a impressão de que **orçamento e metas de um governo são a mesma coisa**, o que é compreensível, já que o orçamento expressa, ainda, uma vontade de fazer, que se realiza com a sua execução através das transferências dos recursos aos órgãos a que foram destinados, fazendo com que a distância existente entre a intenção e a ação, seja a mesma que separa o orçamento proposto, do executado.

Não obstante os questionamentos apresentados, de forma particular, ao sistema orçamentário brasileiro, observa-se que o processo orçamentário em si mesmo, é um processo racional e que a técnica orçamentária regulamentada pela Lei 4.320/64 que acabou, no transcorrer de sua vigência, adotando o orçamento-programa, de forma mais nítida por ocasião da Portaria 09/74, não apresenta em si mesma, problemas de interpretação, tal a sua objetividade. As limitações impostas pela projeção da receita, condicionam em muito aquilo que o administrador vai programar como novas despesas. Esta parte mecanicista do processo, que é a de calcular o quanto será arrecadado para atender às despesas existentes e futuras não apresenta muitos segredos para os técnicos que já atuam no processo. O problema maior, surge quando do estabelecimento de parâmetros, da necessidade de alteração dos itens orçados e na execução do orçamento. Procurou-se, desta forma, demonstrar que esses dois últimos itens são excessivamente burocratizados, dificultando as ações administrativas que

buscam o atendimento mais eficaz da sociedade.

Para Wildavsky (**apud** Corrêa: 1980; p.16), *“um dos aspectos mais importantes do processo decisório em termos de orçamento é o custo político de decisões políticas”*. Na sua interpretação, há muita dificuldade em prever as conseqüências de qualquer meio pragmaticamente acionado, dentro de grande variedade de fins ou valores existentes, como é o caso do orçamento público.

Sob outro ângulo, ao se considerar o orçamento como um instrumento de planejamento, salientando-se sua característica de meio para atingir um determinado objetivo. Entretanto, o problema não se restringe a considerar o orçamento como meio ou fim. A dificuldade de se prever as conseqüências de qualquer ação é resultante, em grande parte, das inúmeras alternativas existentes, pois cada alternativa redundava num conjunto de valores, tornando a decisão extremamente difícil, em especial no longo prazo.

Com a fundamentação até aqui exposta, pode-se, então, chegar à conclusão de que o orçamento é um instrumento racional e de que, naturalmente, o processo orçamentário deveria ser lógico. Deveria. No entanto não é isso o que ocorre na realidade, justamente pela falta de flexibilidade na sua aplicação.

Neste ponto, reside o maior problema, uma vez que além do setor público, em sua grande maioria, não possui planejamento estratégico claramente definido, existe a dinamicidade da realidade atual, já bastante abordada nesta pesquisa, que dificulta sobremaneira a definição de diretrizes objetivas. Ora, se existe tal dificuldade na concepção do orçamento, é natural também que existam dificuldades quando da sua execução, daí, entre outras, a necessidade de flexibilização.

Em outra ponta, o OPG, seja no Brasil ou em qualquer outro país, tem como uma das suas principais preocupações, a aferição dos custos e

resultados dos programas e atividades colocados em prática, como contribuição ao processo decisório do governo, considerando, desta forma, a seleção de projetos alternativos em função das limitações dos recursos disponíveis (Ramos, 1982: p. 29). Porém, para o autor

“um tanto surpreendentemente, o Governo não tem usufruído de todas as vantagens concedidas pela adoção dessa moderna técnica. Assim é que, embora o orçamento-programa venha sendo formalmente elaborado desde 1966, praticamente **nenhum avanço foi registrado até agora no que se refere à quantificação dos custos e do respectivo produto nos diferentes programas**. Por outro lado, na medida em que a necessidade de tais informações não é enfatizada pelos órgãos responsáveis, o sistema estatístico não se preocupa em registrá-las de forma necessária à análise pretendida, o que além de não permitir a quantificação antecipada das prioridades, torna inviável a verificação posterior dos resultados obtidos, que seriam também úteis para a formulação dos programas futuros” (id., negrito do mestrando).

As afirmações acima, em consonância com o que já foi exposto nos capítulos anteriores, em especial no capítulo V, corroboram com o que foi até aqui defendido, haja vista que, se um dos sentidos nucleares da existência do sistema tal como está posto, não está funcionando, que é a mensuração de resultados, motivo pelo qual montou-se toda a estrutura legal e burocrática, não há porque ele não possa ser flexibilizado.

Porém, é singular o entendimento de que, na busca de uma simplificação desburocratizante não se deva despojar os orçamentos públicos de todos os seus papéis, pois, à medida que se tenha em mente um programa desburocratizador, ou flexibilizador, não se pode esquecer dos objetivos do planejamento e do orçamento, uma vez que ambos, quando da concepção e durante a evolução, visavam, e porque não dizer, visam instituições públicas

mais efetivas no cumprimento de suas finalidades sociais.

Além disso, não há como, e nem porque negar, que o orçamento dá grande organicidade e consistência aos processos administrativos, financeiros e de gestão a todas as esferas de governo, e essa experiência, todos estes ingredientes não podem simplesmente ser jogados fora como entulho. Contudo, para se incorporar a um novo modelo de administração, ensejado pela nova era, mister se faz que a linguagem orçamentária tradicional se modernize, adequando-se às novas exigências.

Dadas estas variáveis, desenvolveu-se, mormente, no capítulo V, mediante dados primários e secundários, questões consideradas pelo pesquisador, como relevantes para a resposta à questão central do trabalho, qual seja, se a *flexibilização do orçamento público, pode contribuir para a elevação do nível de produtos e serviços fornecidos à sociedade, através do aumento da economia, produção e produtividade do setor.*

Inicialmente, foi questionado, no capítulo acima citado, o sistema orçamentário atual, sob a ótica da flexibilidade, de onde se pôde concluir, em face dos dados bibliográficos e das respostas dos entrevistados, que o **sistema atual é muito burocratizado, especificando em demasia as despesas e não permitindo aos organismos públicos a necessária agilidade a suas ações, pelo contrário, emperrando-as face a esta forte burocracia, que, nas palavras de Mello Jr., “pouco contribui para a eficácia gerencial”.**

Como na administração pública brasileira, pressupunha-se, o que veio a ser constatado que, apesar do OPG, a orçamentação não segue as suas técnicas que incluem necessariamente planejamento, programação e avaliação de resultados, sendo os orçamentos, em muitos casos, revalidados de um exercício para outro, discutiu-se na seção seguinte, a questão das dotações orçamentárias, procurando-se estabelecer, se há gastos em função apenas das

dotações e se estes gastos podem ser considerados relevantes.

A conclusão mais uma vez foi positiva em relação à pergunta, e pode ser consubstanciada, entre outras, por duas citações encontradas na seção em tela. A primeira de Wildavsky: *“o orçamento raramente é revisto como um todo anualmente no sentido de reconsiderar os valores dos programas existentes comparado com possíveis alternativas de aplicação. Em lugar disso o orçamento normalmente é baseado no orçamento do ano anterior com atenção especial dada a uma pequena margem de aumentos e reduções”*; e, a segunda, do relator do projeto do FSE: *“É-se obrigado a gastar determinadas percentagens das receitas com determinados programas, nada importando suas necessidades do momento ou outras exigibilidades igualmente relevantes”*.

Observou-se nos capítulos dedicados à história do orçamento, seja no exterior ou no Brasil, que o seu surgimento baseou-se principalmente na necessidade de controle dos gastos governamentais. Não é de estranhar, portanto, que este seja um dos pontos nevrálgicos do orçamento, quando se fala em flexibilização.

Considerando que este controle é efetivado de forma interna por mecanismos administrativos, e externa pelo Poder Legislativo e Tribunais de Contas; considerando, ainda, que embora existam novas e embrionárias maneiras de realizar o controle, este se baseia fundamentalmente na comparação do orçamento previsto com o executado, ou seja, nas receitas e despesas especificadas. Levantou-se então, para análise, em prosseguimento ao capítulo, que implicações haveria, em relação ao controle e fiscalização do orçamento, se a classificação fosse feita após a execução do gasto, e não de maneira prévia.

A melhor apreensão conclusiva acerca deste assunto, que se pode fazer, atendendo as posturas apresentadas, que foram plurais na essência, é de

que a classificação posterior ao evento pode realmente colaborar para uma gestão mais ágil. Porém, ao assumir esta característica o orçamento perderia a sua função de programação e de instrumento de planejamento e administração, embora, como já foi citado, de programação ainda assuma muito pouco.

Diante disto, como o problema é flexibilizar, em vez de não classificar previamente, deve-se, isto sim, proporcionar ao administrador a alteração do que foi programado, sem maiores entraves burocráticos, pois agindo assim, as modificações levadas a efeito, ficarão demonstradas através do sistema contábil, mantendo a estrutura para efeito de controle e fiscalização⁵⁶, ao tempo em que ganhar-se-á em dinamicidade na gestão administrativa, em função da flexibilidade na operacionalização do orçamento.

A próxima questão colocada, com vistas a discutir a flexibilização, centrou-se, objetivamente, na proliferação dos fundos especiais, pois na visão do mestrando, esta seria uma forma mascarada de flexibilidade, conferindo ao administrador, condições bem mais aprazes para a gerência dos recursos que tem a sua disposição, obedecendo, em tese, apenas aos objetivos do fundo.

Das contribuições apresentadas nesta parte da pesquisa, além do conteúdo consensual acerca da flexibilidade que um fundo proporciona à gestão do orçamento, do reforço à tese de flexibilização, bem como a constatação de que essa flexibilidade traz aos técnicos da área, preocupações quanto o seu controle e fiscalização, pode-se também concluir, hilariamente, que talvez haja uma impropriedade na questão levantada, uma vez que há muito a criação dos fundos deixou de ser uma forma disfarçada para ser uma forma clara de flexibilização.

⁵⁶ Lembrando sempre que, como foi abordado na Seção 5.4, o sistema de controle e fiscalização do OP, evolui, mesmo que em passos lentos, para um novo paradigma de fiscalização *in loco* da execução orçamentária, deixando de ser apenas um procedimento contábil-financeiro.

Ao alcançar a significação de que o propósito de flexibilizar o orçamento passaria necessariamente por dois pontos considerados críticos, que são: menor detalhamento ou especificação e maior liberdade de alteração do orçamento, chegou-se naturalmente ao último tema abordado no Capítulo V, circunscrito ao primeiro ponto crítico acima citado e vinculado ao tema central do presente trabalho, acerca do ganho em relação à economia, produção e produtividade no setor público. Logo, o tema centrou-se na possibilidade de se destinar dotações globais aos organismos públicos, baseando-se em metas preestabelecidas.

Sem embargo, infere-se dessa discussão, que uma dotação global, ignorando-se, mais uma vez, os aspectos relativos à fiscalização e controle do orçamento, assim como os aspectos culturais, traria agilidade e dinamismo à administração pública e, por força da lógica operacional consoante aos processos orçamentário e administrativo, acabaria por incrementar a economia, a produção e a produtividade dos recursos do setor.

Isto remete às palavras de Osborne em citação na Seção 5.6, reproduzido, aqui, em parte: *“Governos de mentalidade empreendedora dispensam as duas bisnagas. Livram-se do velho livro de regulamentos e abandonam as contas. Definem as missões fundamentais e, só então, estabelecem um orçamento e um conjunto de critérios que deixem os funcionários à vontade para perseguir as missões propostas”*.

Como foi possível observar, esta pesquisa procurou, em conformidade com a metodologia explicitada no capítulo inicial, levantar, discutir e demonstrar todos os aspectos propostos, tanto pela bibliografia consultada quanto, essencialmente, através das entrevistas, cujos protagonistas se manifestaram, por fim e conclusivamente quanto à flexibilização do orçamento, atendendo a um último questionamento que tratou da posição de

cada um deles quanto a esta flexibilização e se os mesmos tinham algum indicativo, sugestão ou resultado esperado que pudessem citar.

Respondendo à pergunta, Cordeiro concluiu classificando a flexibilização em três níveis: máxima, média e mínima. Na máxima, o sistema seria totalmente desregulado; a média seria a atual, que poderia ter algumas modificações com vistas a torná-la mais ágil e eficiente; e a mínima em que a regulamentação seria ampliada.

Ato contínuo o professor descarta os dois extremos, ponderando que a situação média poderá apresentar vários pontos intermediários, que certamente serão mais eficientes. Diz Cordeiro:

“A desregulamentação total eu acho tão perniciosa quanto a regulamentação total. Um certo grau de flexibilização é que poderia caracterizar uma situação mais ou menos eficiente. No entanto, eu tenho alguma preocupação com esta flexibilização, pois a própria Constituição de 1988, de certa forma, inflexibilizou mais o orçamento em relação à própria Lei 4.320/64. E isso se deveu principalmente em função do desvirtuamento do orçamento. Antes, por exemplo, era facultado ao Executivo anular e criar qualquer projeto através de Decreto. Foi a Constituição de 1988 que determinou que o projeto só pode ser executado no exercício se fizer parte do orçamento”.

A conclusão de Heraldo da Costa Reis, sucinta como de costume, foi de que todo problema e toda solução está no processo decisório. Se este processo decisório for simplificado, há uma tendência para que todo o restante do processo administrativo também seja. Dentro deste processo o administrador estabelece prioridades, decide e consulta o orçamento e, se necessário, introduz as modificações, ainda que através de projetos de lei, sendo este um ponto, segundo o professor, que pode ser aperfeiçoado.

Ademais, sacramenta: *“vejo como positivas as mudanças que possam aperfeiçoar o processo orçamentário, lembrando que a legislação atual apenas disciplina para evitar compromissos que os governos não possam pagar”*.

Flávio da Cruz manifestou-se de forma positiva à indagação. Disse que é amplamente favorável, embora deva-se resguardar a administração do erário, da ação daqueles que sempre vêm nos recursos públicos, a possibilidade de se beneficiar ilicitamente.

Com vistas à flexibilidade, deve-se, no entendimento de Cruz, buscar antecipadamente, três requisitos que considera fundamentais num possível processo de flexibilização:

- a) transparência nos grandes números;
- b) participação popular na concepção do orçamento; e
- c) formação de pessoal especializado na técnica orçamentária.

Estes três itens seriam trabalhados da seguinte forma, segundo o professor, esclarecendo cada um deles:

a) ter definido no orçamento de forma clara e exata, qual o dispêndio com pessoal, manutenção do aparelho do estado, dívidas e investimentos. Ou seja, *“ter estes números bastante difundidos, divulgados, tanto internamente quanto em nível de legislativo e da população em geral. Eles deverão estar nitidamente colocados e acompanhados pela população, inclusive com terminais que informem diariamente sobre os empenhos realizados”*.

b) enquanto o Poder Legislativo não alcançar uma credibilidade pelo menos em torno de 7 (sete), seria de bom alvitre aumentar a prática do orçamento participativo, porém com um pouco mais de seriedade na hora do estabelecimento de prioridades. Diz Cruz,

“observou-se em uma monografia, cujo autor não me recordo no momento, que nos anos de 1994 e 1995, em Florianópolis, 70% das obras solicitadas não foram executadas. Além disso, receberam preferência os projetos em que o valor unitário ultrapassou R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e, ainda, constatou-se que os 70% não realizados custariam menos que os 30% efetivamente executados. Então, as pequenas obras, como um abrigo de ônibus, de valor relativamente irrisório, não foram atendidas. Ou seja, a população organizada pediu as obras, que iam para o orçamento, mas este ainda está associado ao grande câncer da Administração Pública, que é o loby das empreiteiras”.

c) Há que se mudar a forma tecnocrata de trabalhar o orçamento. Cruz salienta que pelo lado técnico da confecção do orçamento, existe um amadorismo altamente prejudicial. O estado, segundo ele, é excessivamente carente de pessoal especializado para realizar o trabalho. Diz o professor:

“Temos que ter núcleos fortes de pesquisa, inclusive com mestrado e doutorado. Nos não temos um centro de catalisação das novas técnicas orçamentárias que estão surgindo no mundo todo para, após, fazermos estudos, procurar e propor adaptações, etc., sempre respeitando as nossas questões culturais.(...) No mundo em que vivemos, não se pode prescindir da busca permanente da qualidade. Embora o orçamento seja alavancado de forma coercitiva, através dos impostos e taxas, haverá um tempo, cujos reflexos nós já podemos sentir, em que a sociedade vai questionar de forma contundente os gastos e desperdícios. Cabe, portanto, ao Estado, manter mecanismos de pesquisa e busca incessante da qualidade e, sem dúvida, **existem técnicas bem mais avançadas de executar o orçamento que a atualmente praticada**” (Ênfase do mestrando).

O Assessor da Assembléia Legislativa, Renato Back, seguindo sua

característica inicial, conciso e reticente quanto às possibilidades de flexibilização levantadas, condensou seu pensamento em dois pontos:

1. que pode haver uma flexibilização da gestão orçamentária, embora não possa no momento visualizar como esta poderia se dar, não obstante todos os pontos levantados na entrevista. Ainda assim, caso ela fosse levada a efeito, deveriam nela constar todas as sirenes, alarmes e apitos possíveis, para evitar o mau uso do dinheiro público, embora admita que o sistema atual não o tenha evitado; e
2. deve ser feita uma revisão na Lei 4.320/64. Considera Back que, sendo uma lei com mais de 30 anos, é impossível que não haja mudanças a serem feitas, visando sua adequação ao momento atual e à Constituição de 1988 com suas Emendas.

Já Mello Jr. acredita que a flexibilização é indispensável, com vistas a se colocar o orçamento em função da administração e não o contrário e, segue o professor, *“Temos que entendê-lo como mero instrumento de trabalho. O que interessa, portanto, é saber o que queremos, o que a sociedade quer. Ora, se há o entendimento de que certos recursos devem ter outro destino, não é a peça formal que deve nos amarrar, pois ela pode ter sido elaborada de forma inadequada”*.

Como vantagens da flexibilidade orçamentária, Mello Jr. aponta: maior agilidade, possibilidade a que o orçamento reflita melhor a realidade, mediante os ajustes momentâneos necessários, e redução do custo administrativo que está associado à própria gestão do orçamento que, segundo ele, pode ser substancial, haja vista que há, no país inteiro, com tantos estados e municípios, toda uma gigantesca estrutura montada em função do

orçamento. O desmantelamento dessa estrutura liberária, entre outras coisas, um contingente imenso de funcionários que poderiam dar sua contribuição em outras áreas. Afora isto, traria consigo, numa conseqüência secundária, a indução a uma nova forma de controle na outra ponta, onde este não teria apenas as características meramente formais, mas agregaria o controle da qualidade da gestão.

Na interpretação do entrevistado, esta flexibilidade é um mecanismo de facilitação de grande ajuda pois *“se eu tenho locado recursos próprios numa determinada quantia e, de repente, posso acessar a um bom financiamento para aquele projeto, então poderei abrir mão da fonte do tesouro e vou utilizar este recurso que acabei de obter, gerando uma folga de caixa que poderá ser utilizada em outro projeto ou atividade, determinada pela administração”*.

Ainda na avaliação de Mello Jr., esta flexibilização para dar resultados positivos, tem que estar agregada a uma flexibilização administrativa como um todo, sem a qual a primeira não logrará êxito. Ou seja, existirá sempre, de forma concomitante, a necessidade de diminuição da burocracia administrativa, de formalismos também neste nível e, encerra:

*“Essa rigidez se impõe em todas as frentes, não só na questão do orçamento e é **uma trava da administração pública**, é por isso mesmo que o setor público é visto com extrema desconfiança por parte da comunidade em geral. (...) No caso brasileiro, em função do despreparo dos executivos públicos, eles poderiam confundir esta flexibilização com alguma espécie de ‘liberou geral’ ou, digamos, uma espécie de falta de compromisso. Por isso, penso que uma flexibilização nesta situação, deveria estar associada a uma maior presença na fase decisória e também no acompanhamento, de instâncias populares representativas” (ênfase do mestrando).*

Finalizando, extrai-se sumariamente, em consonância com o conteúdo da pesquisa, que embora seja um processo racional, em especial quanto aos seus aspectos operacionais por ocasião da sua confecção e, não obstante a sua importância como ferramenta de fiscalização e controle dos gastos públicos, a técnica orçamentária precisa acompanhar as mudanças sociais, que hoje refletem diretamente na administração pública, através do aumento da demanda por serviços, com qualidade e com muita agilidade por parte dos governos.

A técnica do orçamento-programa levada a efeito no Brasil, ainda não justificou a sua existência, face a falta de planejamento e de avaliação de resultados na fase de construção e execução respectivamente, servindo, em função das suas características, como obstáculo, ainda que precariamente transponível, a uma administração mais dinâmica, prejudicando a melhoria dos índices de aproveitamento dos recursos disponíveis, embora não seja este o único fator.

Neste contexto, a qualidade, eficiência e a eficácia do gasto público são comprometidas não só pela ausência de critérios objetivos de avaliação de desempenho na elaboração da proposta orçamentária do Executivo e no despreparo do Legislativo, mas também pela falta de mecanismos que possibilitem ajustar o orçamento de forma prática e objetiva, em um determinado período ou situação.

Assim, tem-se que, há a necessidade de dotar a administração, pública desses mecanismos que, em suma, passam necessariamente pela eliminação de detalhes classificatórios no orçamento aprovado pelo Legislativo, e a competência ao Executivo de ajustar posteriormente o orçamento às necessidades físicas e/ou financeiras surgidas no decorrer da sua execução, mesmo que esta concessão seja feita em função de objetivos

previamente definidos. Aliás, é fundamental para que um processo deste tipo dê bons resultados, que esses objetivos existam.

As circunstâncias indicam, portanto, a obrigação de se redirecionar o enfoque, neste caso o enfoque doméstico em relação ao orçamento, em busca de alternativas legais e formais que acompanhem as tendências mundiais, da qual o país já faz parte, tendências estas cada vez mais voltadas à satisfação das necessidades globalizantes de uma sociedade a cada segundo mais informada e, conseqüentemente, mais exigente.

Sugestões de pesquisa

Como sugestões para pesquisas dentro deste tema, pode-se alinhar:

1. Desenvolvimento da mesma pergunta de pesquisa, porém com algum caso mais específico, como um orçamento municipal;
2. Desenvolvimento do mesmo tema com uma pesquisa que privilegie a abordagem quantitativa;
3. Estudo de um caso prático, embora esta seja uma situação de difícil alcance, se restrita ao Brasil, uma vez que a legislação não permite tal prática;
4. Estudo de caso comparativo entre um município brasileiro e outro do exterior que adote um orçamento flexível, ambos do mesmo porte, para que se possa aferir com mais fidelidade, as vantagens e desvantagens de cada modelo.

ANEXO I

CURRÍCULO DOS ENTREVISTADOS

Fernando Ferreira de Mello Jr.*Formação acadêmica*

- ◆ Graduação em Administração pela Escola Superior de Administração e Gerência ESAG – da Universidade do Estado de Santa Catarina, 1966 a 1969.
- ◆ Graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 1965 a 1969.
- ◆ Especialização em Administração de Empresas pela EAESP – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, Fevereiro a Dezembro/1970.
- ◆ Especialização em Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária – ESAF do Ministério da Fazenda, Jan/78 a Mar/79.
- ◆ Especialização em Economia do setor Público pelo Instituto Nacional de Administracion Pública e Universidade de Alcalá de Henares – Madrid – Espanha, Janeiro a Julho/1986.
- ◆ Mestrado em Administração, com área de concentração em Finanças, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, conclusão em 1977.

Atividades docentes

- ◆ Professor Adjunto IV do Departamento de Ciências da Administração (CAD) da UFSC, desde 1975, lecionando Administração Financeira nos Cursos de Graduação em Administração e em Contabilidade, e Finanças Públicas no Cursos de Mestrado em Administração.
- ◆ Professor Titular da Escola Superior de Administração e Gerência – ESAG da UDESC, de 1971 a 1986.
- ◆ Professor da FAJO-FUOC – Faculdade de Administração de Joaçaba, em 1977.
- ◆ Professor da UNISUL (ex-Fundação Educacional do Sul de Santa Catarina), em 1981/1982.
- ◆ Professor de Cursos de Pós-Graduação (Especialização) em Administração Pública promovidos pela ESAG/UDESC, no período de 1978 a 1986.

- ◆ Professor de Cursos de Pós-Graduação (Especialização) em Administração promovidos pela UFSC/CAD/FEPESE.
- ◆ Membro do Conselho Universitário da UDESC (fevereiro/91 a Fevereiro/93).
- ◆ Membro do Colegiado do Curso de Administração da UFSC.
- ◆ Membro designado pelo MEC para verificação dos processos de autorização de funcionamento de Cursos de Administração da Escola Superior de Propaganda e Marketing de São Paulo e Rio de Janeiro.

Atividades profissionais

- ◆ Funcionário do Banco do Brasil S/A – 1964/1969.
- ◆ Técnico do ITAG – Instituto Técnico de Administração e Gerência da UDESC- 1969/1971.
- ◆ Chefe de Gabinete da Secretaria de Saúde/SC, com gerenciamento das áreas de Administração e Finanças da Secretaria – Março/1971 a Abril/1975.
- ◆ Diretor Financeiro da INPLAC – Indústria de Plásticos S/A Maio 1975 a Outubro 1975.
- ◆ Presidente da COMCAP – Companhia Melhoramentos da Capital – Outubro 1975 a Junho 1977 (Soc. de Econ. Mista Vinculada à Prefeitura de Florianópolis).
- ◆ Presidente do IPUF-Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis – Abril 1979 a julho 1981.
- ◆ Presidente do Conselho Municipal de Contribuintes – 1985.
- ◆ Secretário de Finanças da Prefeitura Municipal de Florianópolis – Agosto 1986 a março 1987.
- ◆ Secretário da Fazenda do Estado de Santa Catarina – Março 1987 a outubro 1988.
- ◆ Membro da Junta de Administração do BRDE-Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul – 1987/1988.
- ◆ Presidente do Conselho de Política Financeira do Estado de Santa Catarina – 1987/1988.
- ◆ Membro do CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária – Março 1987 a outubro 1988.
- ◆ Fiscal de Tributos de Tributos Estaduais de Santa Catarina – Junho 1977 a agosto 1992.
- ◆ Presidente do Banco do Estado de Santa Catarina, do BESC/S.A.- Crédito Imobiliário, BESC Financeira-S.A., BESC-S.A. Arrendamento Mercantil, BESC Distribuidora de Títulos e Valores S.A. e da Fundação BESC - Janeiro 1995 a agosto 1996 e dezembro 1996 a julho 1997.

- ◆ Presidente do Conselho de Administração da Santa Catarina Seguros e Previdência - Janeiro 1995 a agosto de 1997.
- ◆ Membro do Conselho de Administração da BESCOR-Besc Corretora de Seguros S.A. - Janeiro 1995 a agosto 1997.

Flávio da Cruz

Formação acadêmica

- ◆ Bacharel em Ciências Contábeis – UFSC-1974.
- ◆ Especialização em Preparação de Recursos Humanos–UFSC– 1980
- ◆ Especialização em Administração de Empresas – ESAG – 1980
- ◆ Mestrado em Administração Pública – UFSC - 1986

Principais palestras/Debates/Conferências ministradas

Setor privado

- ◆ 1984 – Painéis Microempresa em Debate, realizados nos oito pólos geo-econômicos de Santa Catarina com vista a implantação do Estatuto da Microempresa.
- ◆ 1989 – Palestra no 1º Congresso Brasileiro de Microempresas, realizado em Salvador, no Estado da Bahia e assistido por mais de 500 lideranças nacionais no setor.
- ◆ 1990 – Palestra sobre o tema Orçamento Empresarial Sincronizado e Informatizado para alunos do Curso de Ciências Contábeis da FURB, em Blumenau – SC.
- ◆ 1992 – Palestra na Furb em Blumenau, sobre o tema: O auto-desenvolvimento dos Profissionais da área sócio-econômica diante da softening e globalização.
- ◆ 1993 – Palestra no 3º Congresso Internacional de Custos, realizado em Madrid/Espanha sobre o tema “Apuração de Custos de Manutenção e Operação dos Investimentos”.

Setor público

- ◆ 1986 – Palestra sobre o tema “O Orçamento Uno e o Legislativo”, durante a jornada de pesquisa do Centro Sócio-Econômico da UFSC.
- ◆ 1989 – Palestra acerca do tema “A limitação do Excesso de Arrecadação
- ◆ como Instrumento para Cobertura de Créditos Adicionais em ambientes inflacionários “durante a jornada de pesquisas da UFSC.
- ◆ 1990 – Palestra sobre o tema “O Orçamento na Nova Constituição”, para executivos de órgãos municipais catarinenses.

- ◆ 1992 – Palestra acerca do tema “A Popularização do Mecanismo de Apuração do Resultado Econômico nas Entidades Públicas”, durante o XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade.
- ◆ 1995 – Palestra acerca do tema “CPBF – Custos Públicos Baseados na Funcional – Programática”, durante o 4º Congresso Internacional de Custos, realizado na Unicamp, em Campinas – SP.
- ◆ 1996 – Mesa Redonda acerca da Inserção das Economias Latino-americanas no contexto da Globalização Econômica, para estudantes e professores da Universidade Mariano Galvez, na Guatemala.
- ◆ 1996 – Palestra sobre o Método de Custeamento ABC adaptado no Controle Substantivo da Despesa Orçamentária no Setor Público, para contadores brasileiros na programação oficial do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Fortaleza, Ceará.
- ◆ 1997 – Palestra para o Curso de Pós-Graduação das Faculdades Unidas de Várzea Grande, sobre o tema “Fiscalização das Finanças Públicas”, em Cuiabá, Mato Grosso.
- ◆ 1997 – Lançamento do livro “Auditoria Governamental”, publicado pela Atlas, São Paulo, para alunos e professores das Faculdades Unidas de Várzea Grande, em Cuiabá, Mato Grosso.
- ◆ 1997 – Palestra sobre o Planejamento Orçamentário e a Execução Financeira do Setor Público para a Escola de Governo, em Florianópolis, SC.

Principais cargos/Funções exercidos

Setor privado

- ◆ 1969 – Técnico em Contabilidade na Fábrica de Móveis São José em Águas Mornas – SC.
- ◆ 1975 - Contador da Catena Equipamentos Eletrônicos em Florianópolis – SC.
- ◆ 1978 – Contador da Urbamar Empreendimentos Turísticos S. A. em Itapema – SC.

Setor público

- ◆ 1971 – Técnico de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de SC.
- ◆ 1975 – Contador da Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú – SC.
- ◆ 1976 – Contador do Serviço Público Federal na DRT – SC.
- ◆ 1982 – Professor na cadeira de Estrutura de Balanços na UFSC.
- ◆ 1985 – Professor de Contabilidade Pública e Finanças Públicas na ESAG-UDESC.
- ◆ 1989 – Coordenador do Plano Quadrienal da ESAG-UDESC.

- ◆ 1991 – Representante da UDESC no Instituto Euvaldo Lodi/Sistema FIESC.
- ◆ 1992 – Consultor e Pesquisador na FEPESE-UFSC e na FESAG.
- ◆ 1994 – Representante na UDESC no Projeto PPP-Prefeitura Municipal de Florianópolis.

Francisco de Assis Cordeiro

Formação acadêmica

- ◆ Bacharel em Economia pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC;
- ◆ Especialização em Economia Regional no Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo em convênio com a Comissão Interestadual da Bacia do Paraná - Uruguai;
- ◆ Especialização em Avaliação Social de Projetos pelo Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo;
- ◆ Curso sobre Técnicas de Otimização na UFSC-SC;
- ◆ Curso de Programação, controle e Execução Financeira de Recursos do Sistema de Saneamento - BNH-Rio de Janeiro;
- ◆ Curso sobre Visão Financeira na UFSC-SC.

Extensão universitária

- ◆ Comentários à constituição do Centro Sócio Econômico da UFSC-SC;
- ◆ Primeira e Segunda Jornada Social sobre Santa Catarina - UFSC-SC;
- ◆ Curso Regional de Crédito Rural - UFSC-SC;
- ◆ Seminário sobre a Amazônia - UFSC-SC;
- ◆ Curso sobre Marketing - UFSC-SC;
- ◆ Seminário sobre a Integração Multi-Nacional da América Latina - Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo, em convênio como Instituto para a Integração da América Latina-INTAL.

Pesquisas

- ◆ Levantamento do Setor Primário Catarinense - UFSC/SUDESUL;
- ◆ Índice alimentar do Florianopolitano - UFSC-SC;
- ◆ Pesquisa de mercado para implantação de indústria - UFSC/INVEST;
- ◆ Levantamento de dados para o projeto da Grande Florianópolis - ESPLAN.

Atividades profissionais

Exercidas

- ◆ Diretor da Divisão de Estudos e Pesquisas da Delegacia Regional da Superintendência Nacional do Abastecimento;
- ◆ Consultor do Escritório Técnico de Administração, Planejamento e Assessoria Ltda.-ETAPA;
- ◆ Coordenador financeiro da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento-CASAN;
- ◆ Assessor da Presidência da CASAN para assuntos de financiamentos do BNH;
- ◆ Subchefe do Departamento de Economia da UFSC-SC;
- ◆ Prefeito de Florianópolis no período de fevereiro/79 a abril/83;
- ◆ Secretário de Estado do Planejamento e Coordenação Geral do Governo do Estado de Santa Catarina, no período de abril/83 a janeiro/86;

Em exercício

- ◆ Professor de Economia do Setor Público do Departamento de Economia da UFSC-SC;
- ◆ Técnico em Desenvolvimento do Banco do Estado de Santa Catarina SA-BADESC.

Heraldo da Costa Reis

Formação acadêmica

- ◆ Graduação em Contador, diplomado pela Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- ◆ Mestre em Ciências Contábeis pelo Instituto Superior de Estudos Contábeis, da Fundação Getúlio Vargas (ISEC/FGV). Área de Concentração "Contabilidade" Gerencial – Dez/1988.

Atividades atuais

- ◆ Assessor Técnico do Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM, desde 1966.
- ◆ Professor da Escola Nacional de Serviços Urbanos – ENSUR/IBAM.
- ◆ Professor do Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Atividades docentes e correlatas

Cursos de Pós-Graduação

- ◆ Auditoria Governamental, UFRJ, 1996
- ◆ Auditoria Governamental, Convênio CRC/RN e UFRJ, 1996
- ◆ Contabilidade para Gestão de Negócios, Relações com o Governo, UFRJ, 1995
- ◆ Auditoria Governamental, Universidade do Vale do Itajaí, SC, 1994
- ◆ Auditoria Governamental, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC/MG(BH), 1994
- ◆ Auditoria Governamental, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Maranhão-CRC/MA-e Universidade Federal do Maranhão, UFMA, 1992
- ◆ Teoria Geral de Contabilidade – (Curso de Especialização em Contabilidade)-Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC/MG(BH), 1992
- ◆ Contabilidade: disciplinas “Orçamento Público e Contabilidade Pública”, UNESPA, Belém, PA, 1992
- ◆ Administração Municipal, Escola Nacional de Serviços Urbanos, IBAM, sob o patrocínio da SAREM/SEPLAN/PR

Cursos de graduação UFRJ

- ◆ Disciplinas : Auditoria Governamental, Contabilidade Pública, Finanças Públicas, Contabilidade Intermediária e Introdução à Contabilidade.

Bancas de concursos:

- ◆ Prefeitura Municipal de Vitória/ES.
- ◆ Prefeitura Municipal de Pirapora/MG.
- ◆ Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Cursos de treinamento a distância:

- ◆ Professor dos Cursos de Contabilidade Pública e Orçamento-Programa, Escola Nacional de Serviços Urbanos, IBAM/RJ.

Cursos de treinamento:

- ◆ Coordenador e professor do Programa de Treinamento nas áreas contábil, financeira, ministrado pela Escola Nacional de Serviços Urbanos do IBAM/RJ e nos demais estados brasileiros que compreende os seguintes cursos: Teoria Geral de Contabilidade; controle e Avaliação da Execução Orçamentária; Fiscalização Financeira e Orçamentária par o Poder Legislativo; Contabilidade

Pública Introdutória; Contabilidade Pública Avançada; Contabilidade Gerencial para entidades governamentais; Administração Financeira; Orçamento; Legislação aplicada ao Orçamento e Contabilidade; Auditoria de Programas Governamentais; Finanças Públicas; Contabilidade Intermediária; Consolidação das Demonstrações Contábeis e Financeiras Governamentais; Análise de Demonstrações Governamentais; Contabilidade de Custos; Fiscalização do ISS para Municípios; Fundos Especiais na Administração Pública.

Livros

- ◆ Contabilidade municipal - Teoria e prática
- ◆ Gestão governamental e a contabilidade por fundos – Textos de Administração Municipal
- ◆ Gestão e controle na área da educação
- ◆ A Lei 4.320 comentada

Monografias

- ◆ Princípios fundamentais de contabilidade (Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade a Lei 4.320/64.
- ◆ Correção monetária da execução orçamentária.
- ◆ Fundos especiais: uma nova forma de gestão de recursos públicos.
- ◆ Relações financeiras Câmara-Prefeitura.
- ◆ Instruções para encerramento do exercício com base na Lei nº 4.320.

Manoel Renato Back

Dados pessoais

- ◆ **Naturalidade:**Tubarão-SC
- ◆ **Nacionalidade:**Brasileira
- ◆ **Estado Civil:**Casado
- ◆ **Nascimento:**26.09.51
- ◆ **Local de Trabalho:**Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina

Formação escolar/profissional

- ◆ **Curso Primário:** Grupo Escolar Hercílio Luz – Tubarão-SC
- ◆ **Curso Ginásial:** Escola Profissional Eng.º Francisco Rodovalho – SENAI, até o 3º ano Colégio Normal Senador Francisco Benjamim Gallotti – 4º ano
- ◆ **Segundo Grau:** Colégio e Supletivo Barddal – Fpolis - SC – 1979/81

- ◆ **Curso Superior:** Bacharel em Ciências Contábeis – UFSC – 1988
- ◆ **Pós-Graduação:** Curso de Especialização em Auditoria Governamental–UFSC - 1995

Cursos extracurriculares

- ◆ Inglês Fundamental – UFSC-agosto a dezembro/1981-60h/a
- ◆ Seminário sobre Correção Monetária Integral das Demonstrações Financeiras-outubro/1987.
- ◆ Fiscal do ICMS, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.
- ◆ Programa de Treinamento do Poder Legislativo-outubro/95.
- ◆ O Poder Legislativo e o Controle de Qualidade – fevereiro/96.
- ◆ Orçamento – Projeto Global Treinamento de Funcionários da Assembléia Legislativa/SC – 01.08.85 a 15.12.95 – 30h/a.
- ◆ Análise das Demonstrações Financeiras – Projeto Global Treinamento de Funcionários da Assembléia Legislativa/SC – 01.08.85 a 15.12.95 – 30hs/a.
- ◆ Contabilidade Pública – Projeto Global Treinamento de Funcionários da Assembléia Legislativa/SC – 01.08.85 a 15.12.95 – 30 hs/a.
- ◆ Programa de Treinamento do Poder Legislativo – maio/96.
- ◆ 1º Encontro sobre Captação de Recurso para as áreas de desenvolvimento urbano, meio ambiente e saneamento básico da região sul – Secretaria de Estado do Desenvolvimento Urbano e Meio Ambiente – 03 e 04.07.96 – 16hs/a.
- ◆ Português – FEPESE – 09.09 a 02.10.96 – 30hs/a.
- ◆ Fórum Técnico sobre Orçamento e Políticas Públicas – Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais – 20 a 23.05.96 – 24hs/a.

Atividades profissionais exercidas

- ◆ Representante comercial – 1972/77.
- ◆ Gerência do Hotel Caldas da Imperatriz – março/78 a junho/79.
- ◆ Ingresso do quadro de funcionários da Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina/79.
- ◆ Assessor da Liderança do Governo na ALESC – julho/79 a janeiro/85.
- ◆ Membro do Conselho Fiscal da Associação dos Funcionários da ALESC-AFALESC- 1986/89.
- ◆ Comissão de Finanças e Tributação da ALESC – fevereiro/85 a junho/93.
- ◆ Sócio atuante em escritório de contabilidade – 1990/92.
- ◆ Tesoureiro da Sociedade Amigos da Praia dos Açores – SAPA – gestão 1990/92.

- ◆ Convocação para participar da CPI dos Hospitais Regionais de SC em vários municípios – junho/1993.
- ◆ Diretor de Patrimônio da Sociedade Amigos da Praia dos Açores – SAPA – 1992/94.
- ◆ Assessoria e Consultoria Parlamentar da ALESC – junho/1994
- ◆ Tesoureiro do Sindicato dos Trabalhadores da ALESC – SINDALESC – Gestão 1993/95.

ANEXO II

Tabela II

CONTRASTES: *OT X OP*

ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO PROGRAMA
1.O Processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	1.O orçamento é o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização.
2.A alocação de recursos visa a aquisição de meios.	2.A alocação de recursos visa a consecução de objetivos e metas.
3.As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	3.As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4.Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	4.Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5.A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão.	5.A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
6.Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e de elementos.	6.Principal critério de classificação: funcional-programático.
7.Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	7.Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
8.O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	8.O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais

Classificação Funcional-Programática: Código e Estrutura

Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974, do Ministro do Planejamento e Coordenação Geral. Atualizado pelas Portarias nº 4, de 12 de março de 1975, nº 25, de 14 de julho de 1976, nº 036, de 17 de dezembro de 1980, e nº 36, de 1º de agosto de 1989.

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
01	LEGISLATIVA				
		01	PROCESSO LEGISLATIVO		
				001X	Ação Legislativa
		02	FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA EXTERNA		
				002X	Controle Externo
02	JUDICIÁRIA				
		04	PROCESSO JUDICIÁRIO		
				013X	Ação Judiciária
				014X	Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
				015X	Custódia e Reintegração Social
03	ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO				
		07	ADMINISTRAÇÃO		
				020X	Supervisão e Coordenação Superior
				021X	Administração Geral
				022X	Documentação e Bibliografia
				023X	Divulgação Oficial
				024X	Informática
				025X	Edificações Públicas

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
		08	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA		
				030X	Administração de Receitas
				031X	Assistência Financeira
				032X	Controle Interno
				033X	Dívida Interna
				034X	Dívida Externa
				035X	Participação Societária
		09	PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL		
				040X	Planejamento e Orçamento
				042X	Ordenamento Econômico-Financeiro
				043X	Organização e Modernização Administrativa
				044X	Informações Geográficas e Estatísticas
				045X	Estudos e Pesquisas Econômico-Sociais
		10	CIÊNCIA E TECNOLOGIA		
				054X	Pesquisa Fundamental
				055X	Pesquisa Aplicada
				056X	Desenvolvimento Experimental
				057X	Informação Científica e Tecnológica
				058X	Testes e Análise de Qualidade
				059X	Levantamento do Meio Ambiente
04	AGRICULTURA				
		13	ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA		
				066X	Reforma Agrária
				067X	Colonização

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
14 PRODUÇÃO VEGETAL					
				075X	Defesa Sanitária Vegetal
				076X	Corretivos e Fertilizantes
				077X	Irrigação
				078X	Mecanização Agrícola
				080X	Sementes e Mudas
15 PRODUÇÃO ANIMAL					
				087X	Defesa Sanitária Animal
				088X	Desenvolvimento Animal
				089X	Desenvolvimento da Pesca
16 ABASTECIMENTO					
				094X	Estoques Reguladores
				095X	Armazenamento e Silagem
				096X	Sistema de Distribuição de Produtos Agrícolas
				097X	Inspeção, Padronização e Classificação de Produtos
				098X	Execução da Política de Preços Agrícolas
17 PRESERVAÇÃO DE RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS					
				103X	Proteção à Flora e à Fauna
				104X	Reflorestamento
				105X	Conservação do Solo
				106X	Jardins Botânicos e Zoológicos
18 PROMOÇÃO E EXTENSÃO RURAL					
				110X	Cooperativismo
				111X	Extensão Rural
				112X	Promoção Agrária

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
------	---------	------	-----------	------	--------------

05 *COMUNICAÇÕES*

21 *COMUNICAÇÕES POSTAIS*

127X *Serviços Postais Convencionais*

128X *Serviços Postais Especiais*

22 *TELECOMUNICAÇÕES*

134X *Telefonia*

135X *Telegrafia*

136X *Serviços Especiais de Telecomunicações*

137X *Radiodifusão*

138X *Cabodifusão*

06 *DEFESA NACIONAL E SEGURANÇA PÚBLICA*

26 *DEFESA AÉREA*

160X *Operações Aéreas*

27 *DEFESA NAVAL*

163X *Operações Navais*

28 *DEFESA TERRESTRE*

166X *Operações Terrestres*

29 *SERVIÇOS DE INFORMAÇÕES*

169X *Serviços de Informação e Contra-Infomação*

30 *SEGURANÇA PÚBLICA*

174X *Policamento Civil*

177X *Policamento Militar*

178X *Defesa contra Sinistros*

179X *Serviços Especiais de Segurança*

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
07 <i>DESENVOLVIMENTO REGIONAL</i>					
34			PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO NACIONAL – PIN		
				180X	Programação Especial
35			PROGRAMA DE REDISTRIBUIÇÃO DE TERRAS E DE ESTÍMULO À AGROINDÚSTRIA DO NORTE E DO NORDESTE – PROTERRA		
38			PROGRAMAÇÃO A CARGO DE ESTADOS E MUNICÍPIOS		
				181X	Transferências Financeiras a Estados e Municípios
39			DESENVOLVIMENTO DE MICRORREGIÕES		
40			PROGRAMAS INTEGRADOS		
				183X	Programação Especial
08 <i>EDUCAÇÃO E CULTURA</i>					
41			EDUCAÇÃO DA CRIANÇA DE 0 A 6 ANOS		
				185X	Creche
				190X	Educação Pré-Escolar
42			ENSINO FUNDAMENTAL		
				187X	Eradicação do Analfabetismo
				188X	Ensino Regular
43			ENSINO MÉDIO		
				196X	Formação para o Setor Primário
				197X	Formação para o Setor Secundário
				198X	Formação para o Setor Terciário
				199X	Ensino Polivalente

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
44 ENSINO SUPERIOR					
				205X	Ensino de Graduação
				206X	Ensino de Pós-Graduação
				207X	Extensão Universitária
				208X	<i>Campus</i> Universitário
				209X	Ensino de Curta Duração
45 ENSINO SUPLETIVO					
				213X	Cursos de Suplência
				214X	Cursos de Suprimento
				215X	Cursos de Qualificação
				216X	Cursos de Aprendizagem
				217X	Treinamento de Recursos Humanos
46 EDUCAÇÃO FÍSICA E DESPORTOS					
				223X	Educação Física
				224X	Desporto Amador
				227X	Desporto Profissional
				228X	Parques Recreativos e Desportivos
47 ASSISTÊNCIA A EDUCANDOS					
				234X	Associativismo Estudantil
				235X	Bolsas de Estudo
				236X	Livro Didático
				237X	Material de Apoio Pedagógico
				238X	Residência para Educandos
				239X	Transporte Escolar
				240X	Restaurante Universitário
48 CULTURA					
				246X	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico
				247X	Difusão Cultural

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
49 EDUCAÇÃO ESPECIAL					
				252X	Educação Compensatória
				253X	Educação Precoce
09 ENERGIA E RECURSOS MINERAIS					
51 ENERGIA ELÉTRICA					
				263X	Geração de Energia Hidrelétrica
				264X	Geração de Energia Termelétrica
				265X	Geração de Energia Termonuclear
				266X	Geração de Energia Não-Convençional
				267X	Transmissão de Energia Elétrica
				268X	Distribuição de Energia Elétrica
				269X	Eletrificação Rural
				270X	Geração de Energia Nucleoelétrica
52 PETRÓLEO					
53 RECURSOS MINERAIS					
				289X	Prospecção e Avaliação de jazidas
				290X	Extração e Beneficiamento
				292X	Levantamentos Geológicos
54 RECURSOS HÍDRICOS					
				296X	Estudos e Pesquisas Hidrológicos
				297X	Regularização de Cursos d'Água
55 CARVÃO MINERAL					
56 XISTO					

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
------	---------	------	-----------	------	--------------

10 *HABITAÇÃO E URBANISMO*

57 *HABITAÇÃO*

316X *Habitações Urbanas*

317X *Habitações Rurais*

58 *URBANISMO*

323X *Planejamento Urbano*

59 *REGIÕES METROPOLITANAS*

60 *SERVIÇOS DE UTILIDADE PÚBLICA*

325X *Limpeza Pública*

326X *Serviços Funerários*

327X *Iluminação Pública*

328X *Parques e Jardins*

11 *INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS*

62 *INDÚSTRIA*

346X *Promoção Industrial*

347X *Produção Industrial*

348X *Importação de Insumos Industriais*

63 *COMÉRCIO*

353X *Comercialização*

354X *Promoção Interna do Comércio*

355X *Promoção Externa do Comércio*

64 *SERVIÇOS FINANCEIROS*

361X *Seguros e Capitalização*

362X *Serviços Bancários e Financeiros*

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
		65	TURISMO		
				363X	Promoção do Turismo
				364X	Empreendimentos Turísticos
		66	NORMATIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL		
				374X	Marcas e Patentes
				375X	Metrologia
				376X	Registro de Empresas
		12	RELAÇÕES EXTERIORES		
			72	POLÍTICA EXTERIOR	
				410X	Relações Diplomáticas
				411X	Cooperação Internacional
		13	SAÚDE E SANEAMENTO		
			75	SAÚDE	
				427X	Alimentação e Nutrição
				428X	Assistência Médica e Sanitária
				429X	Controle das Doenças Transmissíveis
				430X	Vigilância Sanitária
				431X	Produtos Profiláticos e Terapêuticos
				432X	Saúde Materno-Infantil
			76	SANEAMENTO	
				447X	Abastecimento d'Água
				448X	Saneamento Geral
				449X	Sistemas de Esgotos

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
------	---------	------	-----------	------	--------------

77 PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

- 455X Defesa contra a Erosão
- 456X Controle da Poluição
- 457X Defesa contra as Secas
- 458X Defesa contra as Inundações
- 459X Recuperação de Terras

14 *TRABALHO*

78 PROTEÇÃO AO TRABALHADOR

- 470X Seguro-Desemprego
- 471X Auxílio-Refeição
- 472X Vale-Transporte

79 SEGURANÇA, HIGIENE E MEDICINA DO TRABALHO

- 479X Normatização e Fiscalização da Proteção no Trabalho
- 480X Prevenção do Acidente do Trabalho

80 RELAÇÕES DO TRABALHO

- 473X Associativismo e Sindicalismo
- 474X Fiscalização do Exercício Profissional
- 475X Fiscalização das Relações de Trabalho
- 477X Ordenamento do Emprego e do Salário
- 478X Serviço Social

15 *ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA*

81 ASSISTÊNCIA

- 483X Assistência ao Menor
- 484X Assistência ao Silvícola
- 485X Assistência à Velhice
- 486X Assistência Social Geral
- 487X Assistência Comunitária

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
		82	PREVIDÊNCIA		
				492X	Previdência Social a Segurados
				493X	Previdência Social a Não Segurados
				495X	Previdência Social a Inativos e Pensionistas
		83	PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL		
		84	PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO		
16	TRANSPORTE				
		87	TRANSPORTE AÉREO		
				523X	Infra-Estrutura Aeroportuária
				524X	Controle e Segurança de Tráfego Aéreo
				525X	Serviços de Transporte Aéreo
		88	TRANSPORTE RODOVIÁRIO		
				531X	Rodovias
				532X	Terminais Rodoviários
				534X	Estradas Vicinais
				535X	Controle e Segurança de Tráfego Rodoviário
				536X	Serviços de Transporte Rodoviário
				537X	Construção e Pavimentação de Rodovias
				538X	Conservação de Rodovias
				539X	Restauração de Rodovias

Cód.	Funções	Cód.	Programas	Cód.	Subprogramas
------	---------	------	-----------	------	--------------

89 TRANSPORTE FERROVIÁRIO

- 542X Ferrovias
- 543X Terminais Ferroviários
- 544X Controle e Segurança de Tráfego Ferroviário
- 545X Serviços de Transporte Ferroviário

90 TRANSPORTE HIDROVIÁRIO

- 562X Portos e Terminais Fluviais e Lacustres
- 563X Portos e Terminais Marítimos
- 564X Controle e Segurança de Tráfego Hidroviário
- 565X Serviços de Transporte Marítimo
- 566X Serviços de Transporte Fluvial e Lacustre
- 567X Hidrovias

91 TRANSPORTE URBANO

- 571X Serviços de Transporte Urbano
- 572X Transporte Metropolitano
- 573X Controle e Segurança de Tráfego Urbano
- 574X Vias Expressas
- 575X Vias Urbanas
- 576X Terminais Intermodais

92 CORREDORES DE TRANSPORTE

93 TRANSPORTES ESPECIAIS

- 580X Dutos

Observações:

I - Ao ser aplicado o código do Subprograma, o X será substituído por:

- 0, quando se tratar do total do Subprograma;
- 1, 3, 5 ou 7, quando a seguir constar código de Projeto;
- 2, 4, 6 ou 8, quando a seguir constar código de Atividade.

II - Os Programas 35, 39, 52, 55, 56, 59, 83, 84 e 92 não possuem Subprogramas típicos, devendo, porém, ser desdobrados em conformidade com as ações que serão desenvolvidas.

PORTARIA MINISTERIAL Nº 9, DE 28 DE JANEIRO DE 1974

Atualiza a discriminação da despesa por funções, de que tratam o inciso I do § 1º do artigo 2º e § 2º do artigo 8º, ambos da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, e estabelece normas para o seu desdobramento.

O MINISTRO DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E COORDENAÇÃO GERAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o que dispõe o art. 180 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, combinado com o art. 113 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, considerando a necessidade de estabelecer um esquema de classificação que forneça informações mais amplas sobre as programações de Governo, inclusive para a implementação do processo integrado de planejamento e orçamento, e, ao mesmo tempo, uniformizar a terminologia a níveis de Governo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma determinada na Lei 4.320, de 17 de março de 1964,

RESOLVE:

I – As funções do Governo a que se refere o item I do § 1º do artigo 2º da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, discriminadas no Anexo 5 da mesma lei, passam a ser constantes do Anexo que acompanha esta Portaria, desdobradas em programas e subprogramas.

II – Os subprogramas, programas e funções, relacionados no Anexo, foram ordenados em razão da tipicidade existente entre os mesmos; porém, um subprograma poderá ser classificado no programa que melhor atenda à orçamentação e ao planejamento, obedecida a mesma regra quanto aos programas, em relação às funções.

III – Os subprogramas serão, em cada área de Governo, obrigatoriamente desdobrados em projetos e atividades, estabelecidos segundo as suas respectivas necessidades de programação.

IV – Para os efeitos desta Portaria, entende-se por:

a) PROJETO, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitado ao tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do Governo;

b) ATIVIDADE, 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.

V – Nas leis orçamentárias e nos balanços serão identificados, obrigatoriamente, a unidade orçamentária e o seu programa de trabalho, em termos de funções, programas, subprogramas, projetos e atividades.

VI – O código de identificação da unidade orçamentária será estabelecido em cada área de Governo, antecedendo a codificação do programa de trabalho.

VII – A identificação do programa de trabalho será feita de acordo com os códigos constantes do Anexo a esta Portaria, obedecendo a seguinte ordem:

a) 1º e 2º dígitos, identificando a função;

b) 3º e 4º dígitos, identificando o programa;

c) 5º, 6º, 7º e 8º dígitos, identificando o subprograma;

d) 9º dígito e seguintes, para a identificação do projeto ou da atividade, conforme codificação local, separados do 8º dígito por um ponto.

VIII – O 8º dígito será 1 ou 2, conforme o que se seguir no programa de trabalho for projeto ou atividade, respectivamente.

IX – Quando a lei orçamentária contiver a dotação global denominada “RESERVA DE CONTINGÊNCIA”, permitida para a União no artigo 91 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 ou em legislação local nas demais esferas de Governo, esta será identificada pelo Código 99999999, inscrito após o da unidade orçamentária responsável pelo controle de sua utilização como recurso para a abertura de créditos suplementares.

X – Os órgãos e entidades da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão propor, se julgarem necessário à sua programação orçamentária, a criação de novos programas e/ou subprogramas.

XI – Fica delegada competência ao Secretário de Orçamento e Finanças deste Ministério para a permanente atualização da classificação e codificação estabelecidas nesta Portaria, decidindo quanto à oportunidade e conveniência técnica da exclusão ou inclusão de programas e subprogramas no Anexo ora aprovado.

XII – Os quadros demonstrativos que deverão acompanhar a lei orçamentária, em decorrência desta Portaria, bem como os referentes às demonstrações de despesas realizadas, serão estabelecidos em ato da Secretaria de Orçamento e Finanças deste Ministério, a qual expedirá, também, instruções e prestará assistência técnica sempre que necessária para a implementação das presentes disposições, inclusive ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios, à medida que for solicitada.

XIII – As funções, programas e subprogramas ora estabelecidos, bem como seus respectivos códigos, deverão integrar os orçamentos da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios de Capital e dos que contêm mais de 200.000 habitantes, elaborados para o exercício financeiro de 1975 e seguintes, os quais atenderão, também, às demais disposições contidas na presente Portaria.

XIV – Os Municípios que contêm menos de 200.000 habitantes deverão atender ao disposto nesta Portaria a partir de seus orçamentos elaborados para o exercício de 1976.

XV – O Distrito Federal, os Estados, os Municípios de Capital e os de população superior a 200.000 habitantes deverão enviar à Secretaria de Orçamento e Finanças, deste Ministério, o elenco de seus projetos e atividades, codificados em conjunto com os subprogramas, programas e funções a que estiverem subordinados, na forma ora estabelecida, até 6 (seis) meses após a data da publicação desta Portaria.

XVI – Juntamente com o elenco de projetos e atividades deverão enviar, também, a correspondência dos novos códigos e títulos com os que estão sendo utilizados em suas leis orçamentárias para o exercício financeiro de 1974.

XVII – Para Municípios com menos de 200.000 habitantes, o prazo fixado no item XV desta Portaria é de 16 (dezesesseis) meses.

JOÃO PAULO DOS REIS VELLOSO
Ministro

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

01. AFONSO, José Roberto. GIOME, Valdemar. **Regulação do processo orçamentário, de seus controles e da contabilidade pública**. Rio de Janeiro : mimeo, 1991.
02. ALAJVERDIÁN, D. et al. **Las finanzas em la URSS**. Moscou : Editorial Progreso, s/d.
03. AMATO, Pedro Muñoz. **Orçamentos**. Rio de Janeiro : FGV, 1958.
04. ANDRÉ, Marli. **Estudo de Caso: seu potencial na Educação**. Cad. Pesq., (49): p. 51-54, maio 1954.
05. ARAÚJO, Cláudio Dantas de. **Conciliação dos orçamentos monetário e fiscal do país**. Brasília : DEMAG/GRAFI, 1980.
06. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14^a ed. rev. Rio de Janeiro : Forense, 1990.
07. _____. **Direito tributário brasileiro**. 9^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 1977.
08. BELCHIOR, Procópio G. **Orçamento programa**. Rio de Janeiro : Americana, 1971.
09. BENAVENTE, Manuel Matus. **Finanzas Públicas**. Santiago : Editorial Jurídica de Chile, 1964.
10. BEUREN, Ilse Maria. **Trabalhos de profissionais de Santa Catarina**. Ilse Maria Beuren, Flávio da Cruz. Florianópolis : 1997, CRC.
11. BRASIL. Constituição (1988). Texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão n^os. 1/92 a 4/93 e emendas Constitucionais de Revisão n^os. 1 a 6/94 - Brasília : Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995.
12. BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília : Senado Federal, 1967.

13. BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1971.
14. CARVALHO, Getúlio. **Orçamento-programa: o fito e o mito**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, ano XX, n. 118, p. 56-78, mai./jun. 1973.
15. CERBINO Ana Beatriz. **A ética no orçamento**. Orçamento & Democracia Rio de Janeiro. Ano 2, n. 4. Abr 1994.
16. CERBINO Ana Beatriz. **Uma comissão muito especial**. Orçamento & Democracia. Rio de Janeiro. Ano 2, n. 6. Mai. 1995.
17. CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo : Cortêz, 1991.
18. CORAZZA, G. **Estado e economia no Brasil**. Ensaio FEE, v1, n2, 1981.
19. CORRÊA Volnei A.. **O processo político no contexto orçamentário**. Revista de Administração. São Paulo, vol. 15(2), n. 2, p. 7-17, abr./jun. 1980.
20. COSTA, Jorge Gustavo da. **Planejamento governamental (a experiência brasileira)**. Rio de Janeiro : FGV, 1971.
21. ESTUPIÑÁN D., Jorge. **Comentários sobre a etapa atual da implantação da técnica de orçamento por programas no Brasil**. Revista ABOP, n° 1, p. 9-23, mai./ago. 1975.
22. FLORIANÓPOLIS/SC. **Lei n. 4328/94, de 20 de dezembro de 1994. Estima a receita e fixa a despesa do município de Florianópolis para o exercício de 1995. Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, n° 15.108, 20 de jan. 1988.**
23. FLORIANÓPOLIS/SC. **Lei orgânica do município de Florianópolis**. Florianópolis. Câmara Municipal de Vereadores, 5 abr. 1990.
24. FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **Comentários à reforma administrativa federal**. São Paulo : Saraiva, 1975.
25. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1996.

- 26.FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 2ª ed., 2 vls., Buenos Aires, Depalma, 1970.
- 27.FRANCO, Maria Laura P. Barbosa. **O “Estudo de Caso” no falso conflito que se estabelece entre análise quantitativa e análise qualitativa**. São Paulo : PUC, 1986-A. p. 32-41. Texto de circulação interna.
- 28.FREIRE, Bernardo de Mina. **Orçamento-Programa governamental**. Tribuna do Economista, Rio de Janeiro, nº 22, jul./set. 1970.
- 29.FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Uma experiência de planejamento econômico (O Plano Monnet e sua importância para o Brasil)**. Rio de Janeiro, 1951.
- 30.GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo : Atlas , 1986.
- 31._____. **Orçamento público**. 4ª ed. São Paulo : Atlas , 1992.
- 32._____. **A comunidade como instância executora do planejamento: o caso do “orçamento participativo” de Porto Alegre**. Anais do XVII Encontro da ANPAD. Salvador/BA, 1993.
- 33.GUARDIA, Eduardo Refinetti. **O processo orçamentário do governo Federal: considerações sobre o novo arcabouço constitucional e a experiência recente**. São Paulo : IESP/FUNDAP, 1993.
- 34.I Congresso de Técnicos em Administração Financeira Municipal do Estado de Santa Catarina. Anais. Florianópolis : La Salle, 1974 .
- 35.LAFER, Betty Mindlin. **Planejamento no Brasil**. 3ª ed. São Paulo : Perspectiva, 1975.
- 36.LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª ed. São Paulo : Atlas, 1991.
- 37.LAUFENBURGUER, Henry. **Finanças comparadas**. Rio de Janeiro : Edições financeiras, 2ª ed., 1952.
- 38.LIMA, Rubem de Oliveira. **O controle externo**. Revista ABOP, Brasília, v. 4, p. 43-79, set./dez. 1975.

39. LONGO, C.A.. **O processo orçamentário: tendências e perspectivas.** Brasília: Comissão de Reforma Fiscal, mimeo, 1992.
40. MACHADO Jr., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada.** 26ª Ed. Rio de Janeiro : IBAM, 1995.
41. MACHADO Jr., José Teixeira. **A técnica do orçamento-programa no Brasil.** Rio de Janeiro : IBAM, 1979.
42. _____. **Política e administração do orçamento público.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 15, n. 87, p. 189-191, mar./abr. 1968.
43. _____. **A metodologia do orçamento-programa.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 12, n. 98, p. 29-45, jan./fev. 1970.
44. _____. **Sistema brasileiro de classificação funcional.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, n. 130, p. 5-24, mai./jun. 1975.
45. _____. **O controle orçamentário na lei 4.320.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, n. 70, p. 189-194, mai./jun. 1965.
46. _____. **Classificação das contas públicas.** Rio de Janeiro, FGV, 1967
47. _____. **Por um sistema de medidas administrativas.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, n.112, p. 47-57, mai./jun. 1972.
48. _____. **Mensuração das atividades administrativas.** Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, n.102, p. 68-83, set./out. 1970.
49. MARTINS, Cláudio. **Compêndio de finanças públicas.** 3ª. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1988.
50. MARTINS, Janes França. **O orçamento-programa e suas implicações.** Revista de direito administrativo, Rio de Janeiro, v. 136, p. 305-325, abr/jun. 1979.
51. MARTNER, Gonzalo. **Planificación y presupuesto por programas.** 2ª ed., México, Siglo XXI Editores, 1969.
52. MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde.** Hucitec-Abrasco, São Paulo - Rio de Janeiro, 1992.

53. MODERNIZAÇÃO Administrativa; **Coletânea de monografias**, 2ª ed. Brasília : IPEA, 1980.
54. MONTEIRO, Jorge V. **Economia do setor público**. Rio de Janeiro : IPEA/INPES, 1987.
55. MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas : teoria e prática**. Rio de Janeiro : Campus, 1980.
56. OSBORNE, David. GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo**. Brasília : MH Comunicação, 1994.
57. PISCITELLE, Roberto Bocaccio. **O processo de elaboração e execução orçamentária no Brasil: algumas de suas peculiaridades**. Revista de Economia Política, São Paulo, v. 8, n° 3, p. 88-100, jul./set. 1988.
58. PODER EXECUTIVO. Mensagem n° 863/95 de 15 de agosto de 1995. Prposta de Emenda à Constituição. Relator: Dep. Ney Lopes. Brasília : Senado Federal, 1995.
59. POPOUTCHI, Maria Angélica Travolo. CATANZARO, Waldir. **Governadoria e orçamento público**. Cadernos Fundap, São Paulo, n. 15, p. 73-82, abr. 1988.
60. RAMOS, N. M. **Planejamento e política financeira de governo**. Brasília : ESAF, 1982.
61. REIS, Heraldo da Costa. **Fundos especiais: uma nova forma de gestão de recursos públicos**. Rio de Janeiro : IBAM/LAN, 1993.
62. SANT'ANNA E SILVA, Sebastião de. O orçamento como instrumento da administração pública. In: JAMESON, Samuel Haig. **Orçamento e administração pública**. Rio de Janeiro : FGV, 1963. p. 291-293.
63. _____. **Introdução ao estudo dos orçamentos públicos**. Belo Horizonte : UFMG, 1959.
64. _____. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro : FGV, 1962.
65. SANTOS, Aristeu Jorge dos. **Orçamento-programa**. Porto Alegre : UFRGS, 1971.

- 66.SENAM. **Rejeição do orçamento e suas consequências.** Boletim informativo do SENAM, nº 7, out. 1968.
- 67.SHERWOOD, Frank P. **A adoção do orçamento-programa pelo Estado da Guanabara.** Rio de Janeiro : FGV, 1966.
- 68.SILVA, José Martins da. **Planejamento a curto prazo/orçamento-programa: teoria e prática.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, p. 73-91, abr./jun. 1987.
- 69.SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Avaliação do setor público na economia brasileira.** Rio de Janeiro : IPEA/INPES, 1972.
- 70._____. **Finanças Públicas.** São Paulo : Atlas, 1992.
- 71.SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 1973.
- 72.SIMÃO, Livia Mathias. **Interação pesquisador-sujeito: a perspectiva da ação social na construção do conhecimento.** Ciência e Cultura (Revista da Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência), n.41, p. 1195-1212, dez. 1989.
- 73.SOUZA, Liliana Lavarotti Vivaldo de. **Governo quer orçamento mais flexível.** Folha de São Paulo, 28 jul 1995.
- 74.SUCUPIRA, João A. **A CPI do orçamento.** Orçamento & Democracia. Rio de Janeiro. Ano 1, n. 3. Nov. 1993.
- 75.TANBELLINI, Arnaldo. **O orçamento na administração pública.** Revista de Administração. São Paulo, vol. 18, n. 1, 88-91, jan./mar. 1993.
- 76.VIANA, Arizio de. **Orçamento brasileiro.** 2ª. ed. Rio de Janeiro : Financeiras, 1950.
- 77.WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia.** Rio de Janeiro : Zahar, 1963.
- 78.WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro;** tradução de Antônio Zoratto Sanvincente. 3ª ed. São Paulo : Atlas, 1978.

- 79.ZANELLI, José C. Um procedimento informatizado de entrevistas recorrentes para identificação e análise de problemas organizacionais e sociais. Anais da XVI Reunião da ANPAD. Canela/RS, 1992.