

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil

Gustavo Henrique Tardelli Alves

Brasília
2012

Autorização:

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tribunal de Contas da União, Secretaria de Orçamento Federal e da Controladoria Geral da União e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data: 12/12/2012

Alves, Gustavo Henrique Tardelli.

O orçamento federal entre a realidade e a ficção [manuscrito] : as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil / Gustavo Henrique Tardelli Alves.
-- 2012.

61 f.

Orientador: Maria de Fátima Rezende.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor); Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno (SFC); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (SOF); Senado Federal, Universidade do legislativo (Unilegis); Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa (ISC), 2012.

1. Orçamento público, Brasil. 2. Despesa pública, controle, Brasil. I. Título.

CDU 336.5(81)

**O ORÇAMENTO FEDERAL ENTRE A REALIDADE E A FICÇÃO: AS
ARMADILHAS À TRANSPARÊNCIA DA DESPESA PÚBLICA NO BRASIL.**

Monografia apresentada ao Instituto Serzedello
Côrrea do Tribunal de Contas da União como parte
da avaliação do Curso de Especialização em
Orçamento Público.

Aluno: Gustavo Henrique Tardelli Alves

Banca Examinadora:

Examinador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Orientadora: Maria de Fátima Rezende

Brasília, 14 de novembro de 2012.

Dedico esse trabalho aos colegas da
Controladoria Geral da União, na esperança de
contribuir com os trabalhos desenvolvidos por
essa Casa.

Agradecimentos

A Deus, em primeiro lugar.

A todos os colegas e professores
que colaboraram para este
trabalho, em especial: à
orientadora Fátima; ao professor
Moutinho, à colega e professora
Renilda e ao colega Paterson.

RESUMO

Este trabalho aborda o Orçamento Público Brasileiro no contexto da Transparência Pública. Nesse sentido o Orçamento deve apontar à sociedade e aos agentes econômicos a expectativa sobre a aplicação dos recursos públicos e o planejamento das ações do governo. Complementarmente, a publicidade do gasto público também constitui a ideia de transparência, pois a execução financeira da despesa orçamentária revela a própria atividade governamental.

Apresentam-se, sumariamente, os aspectos administrativos e políticos do Orçamento Público; a forma legal do orçamento federal; a sistemática de execução da despesa orçamentária, destacando a diferença entre execução orçamentária e execução financeira; bem como a transparência da despesa pública federal. Discute-se, em seguida, como a execução financeira diverge da previsão orçamentária com o propósito do governo atingir o resultado fiscal desejado, por meio do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar, causando prejuízo à transparência da despesa pública.

A conclusão do trabalho indica que os efeitos do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar sobre transparência da despesa extrapolam a mera questão da dissociação entre o gasto público e a Lei Orçamentária Anual. Na medida em que associa-se aos créditos orçamentários um nível de incerteza acerca da sua realização financeira, inauguram-se oportunidades de decisões “paralelas” sobre a despesa pública. Fundamentalmente, conclui-se que o processo decisório a respeito da despesa federal extrapola o processo orçamentário formal, em termos práticos, para dentro dos gabinetes do Poder Executivo.

Palavras-Chave: Orçamento Público, Despesa Pública, Transparência Pública, Contingenciamento Orçamentário, Restos a Pagar.

ABSTRACT

The present work discusses the Brazilian National Budget in the context of Public Transparency. In that sense, the Public National Budget should disclose to the people and the economic agents what is expected in terms of the use of public resources and the planning of governmental actions. In addition, the disclosure of the public spending is a core idea of the concept of transparency, due to the fact that the financial execution of the budget provides the fulfillment of government actions.

The administrative and political aspects of Public Budget are presented briefly: the legal form of federal budget; the system in which budget expenses are executed, highlighting the difference between the budget execution and the financial execution, as well as the transparency of federal public spending. This paper aims at discussing the way financial execution diverges from budget allocation, mainly as a consequence of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed”. These tools are used by the Government to achieve its fiscal goals but in the end they constrain the transparency of the decision making process.

As a conclusion, the effect of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed” over transparency goes beyond the simple question of dissociation between public spending and Budget allocation. Considering that there is a certain level of uncertainty related to the effective financial execution of the budget there is a risk of recurrent “off the records” decisions concerning public expenses. Basically, one can conclude that the decision making process concerning the financial execution goes beyond the formalities of the budget allocation process, and often happens in the offices of the Executive Branch.

Key-words: Brazilian National Budget, Brazilian Public Spending, Brazilian Public Transparency, Brazilian Budgetary and Financial Programing Decree, Brazilian Remaining Owed.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Orçamento versus Recursos Financeiros e Restos a Pagar em 2009.....	44
Tabela 2: Orçamento versus Recursos Financeiros e Restos a Pagar em 2010.....	45
Tabela 3: Orçamento versus Recursos Financeiros e Restos a Pagar em 2011.....	46
Tabela 4: Comparativo Total: Orçamento versus Recursos Financeiros e Restos a Pagar....	47
Tabela 5: Análise dos Dados Consolidados.....	56

SUMÁRIO

RESUMO	5
LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS	7
SUMÁRIO.....	8
INTRODUÇÃO.....	9
REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
1. O Orçamento Público Federal	12
1.1 A alocação dos recursos públicos.....	12
1.2 A Lei Orçamentária Anual	14
2. A Sistemática de Execução da Despesa Federal.....	18
2.1 O Orçamento e a execução da despesa.....	18
2.2 Execução orçamentária <i>versus</i> execução financeira.....	21
2.2.1 Decreto de Programação Orçamentária e Financeira	21
2.2.2 Os Restos a Pagar.....	24
3. A Transparência da Despesa Federal	28
3.1 Transparência Pública no contexto orçamentário.....	28
3.2 Transparência no planejamento da despesa.....	31
3.3 Transparência na execução da despesa.....	33
PESQUISA E DISCUSSÕES.....	36
4. Armadilhas à Transparência da Despesa Federal	36
5. Pesquisa Analítica.....	44
5.1 Metodologia.....	44
5.2 Resultados e Discussão.....	45
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

O Orçamento Público Brasileiro, materializado nas Leis Orçamentárias Anuais, é produto direto do exercício da democracia representativa, exprime a decisão política coletiva sobre a alocação dos recursos públicos, cristalizada no seio do Poder Legislativo. Nesse sentido, o Orçamento, mais que uma lei sob o ponto de vista formal, é um dos principais instrumentos de planejamento das ações de governo, conferindo transparência à atividade estatal para a sociedade e demais agentes econômicos.

O Orçamento Público é, pois, instrumento de definição das possibilidades financeiras da despesa para cada função, programa ou ação de governo. Portanto, pode-se afirmar que sua efetividade ocorre na medida da sua capacidade de balizar e parametrizar, de fato, a atuação de governo. Em suma, o Orçamento é legítimo e efetivo quando consegue espelhar, de fato, o gasto público que será realizado pelo governo.

Conforme Assoni Filho (2009, p.164), a efetividade da decisão sobre quanto e onde serão aplicados os recursos públicos se dá a partir da promulgação da Lei Orçamentária Anual. Nas palavras do autor: “As leis orçamentárias apresentam-se como verdadeiros espelhos refletores das escolhas políticas em torno dos gastos públicos (...)”

A transparência acerca do planejamento e execução da despesa pública confunde-se com a própria transparência governamental, haja vista que o Poder Público demanda, quase sempre, recursos financeiros para executar suas ações. Portanto, a transparência da despesa orçamentária é condição imprescindível à *accountability*¹ da atividade governamental, pois vincula o gasto público realizado às ações e programas de governo definidos na Lei Orçamentária Anual.

Naturalmente, todo planejamento há de comportar certo nível de flexibilidade. A alocação dos recursos públicos não foge a essa regra, de modo que, sendo o Orçamento instrumento de planejamento da despesa pública, são admissíveis diferenças entre a previsão orçamentária e o gasto público realizado.

De acordo com Giacomoni (2005, p. 272), “seria impraticável se, durante a sua execução, o Orçamento não pudesse ser retificado, visando atender situações não previstas quando de sua elaboração.” Embora o eminente autor se refira, aqui, aos elementos retificadores da autorização legislativa para despesa, denominados Créditos Adicionais, cabe citar que os

¹ O conceito de *accountability*, essencialmente na esfera pública, refere-se à obrigação de prestação de contas por parte do agente público aos cidadãos e a possibilidade de responsabilização pela malversação dos recursos públicos.

ajustes da despesa pública não se limitam à previsão orçamentária, atingem também a execução financeira do Orçamento.

Nos anos recentes, têm ocorrido frequentes ajustes do gasto público, ou seja, da execução financeira da despesa orçamentária, aos compromissos de resultado primário do governo. No entanto, diferentemente dos ajustes por Créditos Adicionais, que passam pelo crivo legislativo, os expedientes de ajuste financeiro da despesa pública concentram-se no Poder Executivo.

Hagen & Harden (1996), citados por Barcelos (2004, p. 35), já apontavam que o grau de disciplina fiscal está relacionado à centralização do processo orçamentário. No caso brasileiro, com o propósito de cumprir as metas de resultado fiscal, o Poder Executivo Federal pode desfigurar, unilateralmente, o Orçamento no tocante à execução da despesa pública. Ao promover ajustes na execução financeira da despesa orçamentária, o Governo Federal pode causar a dissociação entre a previsão orçamentária aprovada no âmbito do Poder Legislativo, materializada na Lei Orçamentária Anual, e o gasto público realizado.

Sob o prisma da transparência, importa que os ajustes entre a despesa prevista e o gasto público sejam promovidos por expedientes transparentes e que guardem os demais princípios inerentes ao processo de elaboração orçamentária ordinário, sobretudo, no que se refere à diluição do poder de decisão, entre os agentes políticos, a respeito do uso do dinheiro público. Importa, ainda, sob esse ponto de vista, que as dissociações da despesa executada em relação ao Orçamento representem situações excepcionais, e não a regra, de modo a preservar a legitimidade do Orçamento.

Nesse sentido, o presente trabalho trata da importância do Orçamento Público para a transparência pública, destacando a dissociação entre o orçamento previsto e a despesa efetivamente realizada, identificando suas motivações e seus expedientes.

Uma das hipóteses a ser verificada nesta pesquisa é a existência de uma dissociação entre o Orçamento e o gasto público. Presume-se que tal divergência ocorra por dois processos distintos e complementares: mediante os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, que causam a frustração dos créditos orçamentários, e por meio do cancelamento de Restos a Pagar, que significa a inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário.

A outra hipótese a ser testada é que a dissociação entre Orçamento e gasto prejudica a transparência da despesa pública. Para tanto, presume-se que o processo legislativo orçamentário constitui uma importante instância de controle democrático e transparência.

O objetivo geral do presente trabalho é identificar como a transparência pública é prejudicada com a dissociação entre o Orçamento e o gasto público federal. Para as conclusões pertinentes, seguem os seguintes objetivos específicos: identificar como os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira podem dissociar o gasto público do Orçamento e identificar como os Restos a Pagar podem dissociar o gasto público do Orçamento.

Para o desenvolvimento deste trabalho, primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre a doutrina, legislação e trabalhos acadêmicos e técnicos acerca do Orçamento Público sob o prisma da transparência do gasto público e sobre a sistemática de execução da despesa orçamentária do governo federal. Nesse sentido, foi dado destaque ao Decreto de Programação Financeira e aos Restos a Pagar, para descrever o *modus operandi* da desfiguração do Orçamento e identificar suas motivações, expedientes e, principalmente, os efeitos sobre a transparência pública.

Para atingir os objetivos pretendidos neste trabalho, foi realizada, complementarmente, uma sumária pesquisa analítica sobre a execução orçamentária dos Ministérios da Ciência e Tecnologia, das Minas e Energia, dos Transportes, da Integração Nacional e das Cidades nos anos de 2009, 2010 e 2011, comparando o montante de créditos orçamentários a realizar, os limites de pagamento, bem como os valores de inscrição, pagamento e cancelamento de Restos a Pagar. A escolha desses ministérios deveu-se ao fato de que, tradicionalmente, concentram os grandes investimentos em infraestrutura do governo federal.

Este trabalho está organizado em cinco capítulos, contemplando o referencial teórico sobre orçamento público e transparência bem como a pesquisa analítica e discussões a respeito da desfiguração do Orçamento Federal.

O capítulo 1 aborda as funções administrativas e políticas do Orçamento Público. São apresentadas as ideias que tratam o Orçamento como um instrumento de planejamento das ações de governo e a forma legal do orçamento federal: a Lei Orçamentária Anual.

O capítulo 2 trata, sumariamente, da sistemática da execução da despesa orçamentária federal, destacando a diferença entre execução orçamentária e execução financeira. Nesse capítulo, são apresentados o Contingenciamento Orçamentário, o Decreto de Programação Financeira e os Restos a Pagar.

O capítulo 3 trata da importância do Orçamento no contexto da transparência pública, especialmente no que diz respeito à despesa pública. Nesse capítulo, são apresentados os principais instrumentos de transparência da despesa federal, na ocasião do planejamento e da execução do gasto.

O capítulo 4 discute como os Decretos de Programação Financeira e os Restos a Pagar, no contexto de esforço fiscal, provocam uma prorrogação orçamentária, de um exercício para o outro, causando uma execução parcial do orçamento e criando possibilidades de decisões sobre a despesa alheias ao processo orçamentário formal.

O capítulo 5 apresenta os dados macros de execução orçamentária dos Ministérios da Ciência e Tecnologia, Minas e Energia, Transportes, Cidades e Integração Nacional, entre os anos de 2009 e 2011, para demonstrar a dissociação entre o Orçamento e o gasto público causada pela programação financeira e pelos Restos a Pagar.

REFERENCIAL TEÓRICO

1. O Orçamento Público Federal

1.1 A alocação dos recursos públicos

O Poder Público promove ações para garantir o atendimento às necessidades coletivas e o desenvolvimento econômico e social do país. As ações de governo são multidimensionais e contemplam diversas formas de atuação sobre o ambiente político, jurídico, econômico, social e ambiental aos quais os cidadãos são afetos.

As ações que representam intervenções diretas sobre o cenário econômico e social do país, tais como investimentos, serviços públicos e gestão das políticas públicas, quase sempre, demandam recursos públicos financeiros para sua realização.

O Orçamento Público é o documento formal que relaciona, além das receitas públicas, a alocação dos recursos públicos entre as ações de governo, de acordo com a decisão sobre as prioridades e o plano governamental. Feijó (2002, p.18) define o Orçamento Público como o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de ação, discriminando os dispêndios a serem efetuados.

Conforme expressa Assoni Filho (2009, p.16), “o orçamento público é a expressão material do plano de atuação governamental em um determinado período, que adquire concreção na realização de todo um programa de implementação de políticas públicas.” Nesse sentido, o

Orçamento Público reflete, propriamente, quais são as prioridades governamentais no tocante à gestão das políticas públicas.

O Orçamento é a decisão política explícita sobre a alocação dos recursos públicos. A configuração do Orçamento Público não representa, necessariamente, um produto puramente técnico sobre o plano de gastos do governo concebido para garantir a maximização de resultados.

A alocação dos recursos públicos definida no Orçamento, entre as diversas ações de governo, é resultado de disputas políticas em torno da definição de como e onde será aplicado o dinheiro. Conforme Assoni Filho (2009, p.151), “as despesas públicas autorizadas nas leis orçamentárias devem ser a materialização das pretensões sociais”.

Em suma, ao estabelecer o plano de aplicação dos recursos públicos, o Orçamento contempla duas dimensões, igualmente complexas: a dimensão administrativa e a política. No que diz respeito ao aspecto administrativo, o Orçamento é um importante instrumento de planejamento das ações de governo e da gestão fiscal. Por outro lado, no que tange ao aspecto político, o Orçamento sedimenta as disputas, incessantes, em torno dos recursos públicos e equaciona as relações de poder entre os poderes políticos, notadamente o Executivo e o Legislativo.

De acordo com Feijó (2002, p. 18), “o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle parlamentar das atividades financeiras governamentais, isto é, desempenhadas pelo Executivo.” Conforme leciona Giacomoni (2005), o embrião orçamentário já surgiu como instrumento de controle político dos barões feudais ingleses frente aos atos da coroa e remonta à época da famosa Magna Carta de 1217.

Inicialmente, a apreciação legislativa sobre o plano de gastos do governo se limitava ao controle do objeto das despesas. A intervenção estatal sobre a economia tinha pouca expressão, de modo que o foco era controlar o que o governo comprava e não o que o governo fazia. Essa concepção tradicional do orçamento é denominada pela doutrina como Lei dos Meios, pois tratava-se, em última análise, de um inventário dos “meios” com os quais o Estado podia contar.

A importância do Orçamento foi tomando novas proporções, especialmente como instrumento administrativo, na medida em que a própria atividade econômica empreendida pelo Estado foi ganhando relevância.

Na primeira metade do século XX, a partir da concepção de Keynes sobre a intervenção estatal na economia, a aplicação dos recursos públicos ampliou expressivamente, sob o ponto

de vista quantitativo e qualitativo. Nesse novo contexto, à medida que o Estado assumiu papel estruturante na economia das nações, o Orçamento começou a ganhar maior relevo.

Nas palavras de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), a partir desse período, a despesa pública passou a ganhar novos contornos, conforme segue:

O gasto público passou a ser entendido não mais como simples meio de atendimento aos serviços públicos essenciais, mas também como fator preponderante para fomento e direcionamento do crescimento econômico e como instrumento de redistribuição de renda (ABULQUERQUE, MEDEIROS; FEIJÓ, 2008, p. 25).

Na lição de Giacomoni (2005, p. 66): “o orçamento até então em uso, organizado especialmente como mero demonstrativo de autorizações legislativas, já não atendia às necessidades sentidas pelos executivos governamentais, todos eles envolvidos com encargos crescentes.”

Por fim, Sanches (1997), citado por Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 189), ao discorrer sobre a evolução do orçamento afirma: “nos tempos modernos este instrumento, cuja criação se confunde com a própria origem dos Parlamentos, passou a ser situado como técnica vinculada ao instrumental de planejamento.”

Diante das novas necessidades de instrumentalizar o planejamento da ação de governo mediante um mecanismo capaz de equalizar as forças políticas que disputam a aplicação dos recursos públicos, surgiu a concepção de orçamento moderno, assumindo as atribuições de programação, execução e controle da atividade estatal.

Na concepção moderna as próprias atividades governamentais são planejadas conforme as possibilidades orçamentárias. Dentre as distinções fundamentais do orçamento moderno com relação ao tradicional, destaca-se o foco do primeiro no que o governo faz, no invés de ser no que o governo compra.

1.2 A Lei Orçamentária Anual

Na medida em que o Orçamento Público representa, materialmente, a decisão política fundamental sobre o plano de ação do governo, as atenções se voltam à sua elaboração. Para Grotti (1997), citado por Assoni Filho (2009, p. 155), “a elaboração do orçamento público representa um dos mais relevantes atos do sistema político representativo, uma vez que ali

estão em jogo as prioridades para os investimentos e se define o uso final os recursos públicos (...).”

No regime democrático, a decisão sobre a alocação dos recursos públicos se materializa no seio do Poder Legislativo, onde se faz valer a democracia representativa, por meio da deliberação parlamentar, e sobre a qual orbita a transparência das decisões de governo.

Lenza (2010, p. 869) ensina que o exercício da soberania popular é a prática dos poderes (políticos) atribuídos aos cidadãos para interferirem na condução da coisa pública. Assim, no regime de democracia representativa, o povo soberano elege representantes para que, em seu nome, materializem a decisão coletiva por meio do exercício do poder público, tanto na esfera executiva, como na legislativa.

O processo legislativo, no contexto de um Estado democrático, é o rito formal de decisão da sociedade sobre os negócios do Estado. Os parlamentares, na condição de representantes da sociedade e escolhidos por ela por meio do voto, propõem e deliberam projetos de leis, que, se aprovados pela maioria, passam a disciplinar as relações de direito e deveres dentro da sociedade, na qualidade de lei.

A atividade legislativa, portanto, é instância de decisão democrática e participativa, pois os atores decisores do processo, quais sejam, os parlamentares, são eleitos pelo voto e estão sujeitos ao controle popular mediante, principalmente, a transparência pública.

Segundo Assoni Filho (2009, p.165), em um contexto democrático, a ordem jurídica estatal deve garantir que as prioridades na alocação dos recursos públicos estejam de acordo com os anseios dos cidadãos. O referido autor aponta que “as despesas públicas autorizadas nas leis orçamentárias devem ser, em última análise, a materialização das pretensões coletivas (...).”

Nesse contexto democrático, o Orçamento representa, além da supremacia da vontade popular, o próprio equilíbrio político entre os poderes da República, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. Por esses motivos, a elaboração da peça orçamentária federal é assunto de relevo constitucional no ordenamento jurídico brasileiro.

O rito legislativo da elaboração do Orçamento Federal está previsto em seção específica da Constituição Federal, pois possui particularidades que o distinguem do processo de elaboração ordinário das demais leis, principalmente quanto à iniciativa, conteúdo, prazos e tramitação.

A Constituição dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo, e apreciadas pelas duas Casas do Congresso Nacional, Câmara dos Deputados e Senado, estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

A forma legal do Orçamento traduz a legitimação da decisão democrática acerca da alocação dos recursos públicos mediante o processo legislativo e resulta do controle do Poder Legislativo sobre os atos do Poder Executivo, em última análise, o controle da sociedade sobre os atos de governo.

Segundo Pereira e Mueller (2002, p. 268), a Constituição estabelece um complexo conjunto de normas para regular o processo decisório do orçamento federal, estabelecendo um sofisticado sistema normativo de planejamento e coordenação que amplia o ciclo orçamentário para além da formulação da lei anual. Notadamente, os principais instrumentos institucionais que regulamentam a distribuição dos recursos públicos são a lei do Plano Plurianual, com vigência quadrienal, a Lei de Diretrizes orçamentárias, de vigência anual, e a Lei Orçamentária Anual.

Conforme a Constituição, a lei que institui o Plano Plurianual é promulgada no primeiro ano de mandato do Presidente da República e deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital relativamente ao quadriênio a qual se refere (BRASIL, 1988). Nunes S. e Nunes R (2002, p. 19) comentam: “os programas do Plano Plurianual, elaborado no primeiro ano do mandato, devem materializar as promessas de campanha e guardar condições de equilíbrio financeiro.”

As disposições constitucionais sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias referem-se às metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício subsequente à sua promulgação, orientando a elaboração do Orçamento. Silva (2004), citado por Sanatana Júnior, Libonati e Vasconcelos (2009, p.4) entende essa lei como um instrumento de planejamento operacional.

No que diz respeito à orientação sobre a elaboração do Orçamento, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem exercido papel de destaque, disciplinando muitas questões que, por vezes, extrapolam a matéria puramente orçamentária (BRASIL, 1988). A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, ampliou significativamente o conteúdo da LDO, especialmente ao introduzir o Anexo de Metas de Fiscais, para três anos, contendo metas para receita, despesa, resultado primário e nominal e dívida pública (BRASIL, 2000).

O rito legislativo relativo à Lei Orçamentária Anual representa a elaboração orçamentária em sua máxima expressão, mediante a qual são formalmente definidos o planejamento da aplicação recursos públicos e a programação das ações de governo.

O Projeto de Lei Orçamentária Anual é de iniciativa do Presidente da República, entende-se, do Poder Executivo, que deve encaminhá-lo ao Congresso Nacional até o dia 30 de agosto de

cada ano. A partir de então, o Congresso tem até o dia 15 de dezembro para apreciá-lo, fazer emendas e devolvê-lo ao Executivo para que seja sancionado pelo Presidente da República, com possibilidade de vetos, e, seguidamente promulgado e publicado na forma de Lei Orçamentária Anual.

O Projeto de Lei Orçamentária Anual deve ser elaborado de maneira compatível com Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, contendo a previsão para a receita e a fixação das despesas mediante os créditos orçamentários.

No entanto, o processo decisório orçamentário sobre a despesa pública não termina com a aprovação e promulgação da LOA. É possível modificar a alocação dos recursos após o prazo de elaboração do Orçamento por meio de um instituto denominado créditos adicionais.

A autorização para inclusão de créditos adicionais no Orçamento possui um rito próprio conforme o seu tipo: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários, cada qual atendendo a uma situação específica. Os suplementares reforçam os créditos já constantes da LOA, ou seja, representam meramente um reforço quantitativo; os especiais contemplam o surgimento de um investimento não previsto no Orçamento; por fim, os extraordinários servem para atender despesas imprevisíveis e urgentes, como no caso de guerras ou calamidades públicas.

A promulgação da LOA proporciona estabilidade às programações para a despesa pública para o exercício, pois uma lei só pode ser alterada por outra lei ou, no caso orçamentário, por Medida Provisória especificamente para abertura de créditos extraordinários frente a uma situação excepcional.

No entanto, é necessário considerar a flexibilidade própria dos planos administrativos, haja vista que o Orçamento representa a própria programação das ações do governo.

Seria inadmissível presumir que uma determinada ação de governo deva ser realizada mesmo que tenha se tornado inconveniente, somente pelo fato de constar na Lei Orçamentária. Nesse sentido, Giacomoni (2005, p. 258) retoma a lição de Paul Laband:

A ideia do Governo e do Parlamento, tomada com a concordância de ambos e declarada por meio da lei orçamentária, de que um gasto determinado é necessário e oportuno, não implica forçosamente que tal gasto, na realidade, resulte necessário.

Assim, abre-se uma discussão a respeito do caráter normativo da lei orçamentária. Em outras palavras: o Orçamento, por ser uma lei, deve ser obrigatoriamente cumprido? A discussão centra-se no caráter impositivo ou autorizativo do Orçamento.

A eminente doutrina de Paul Laband, citado por Giacomoni (2005, p. 253), preceitua que o Orçamento é tão somente autorizativo, tratando-se, portanto, de uma lei formal. Nas palavras do referido doutrinador, o Orçamento “não fundamenta a obrigação jurídica de obter receitas ou realizar gastos”.

Conforme essa lição, a razão da forma legal da peça orçamentária não é conferir caráter mandatório às suas disposições. A razão é que o rito de elaboração do Orçamento seja o mesmo que o das leis. A elaboração orçamentária mediante o processo legislativo visa compartilhar a decisão sobre a alocação dos recursos públicos entre o governo e o parlamento. Assim, a importância da forma legal do Orçamento não reside na obrigatoriedade de seu cumprimento estrito, mas, sim, reside na disciplina das relações políticas na fase de elaboração orçamentária e em outros atributos próprios de leis, como ampla divulgação, estabilidade e outros.

De efeito, o Orçamento brasileiro é autorizativo, mas isso não significa liberdade irrestrita ao governo para cumprir ou não as apropriações orçamentárias. Nesse sentido, a conclusão de Giacomoni (2005, p. 257) é que a aprovação legislativa do Orçamento implica a obrigação do Poder Executivo realizar determinada programação de trabalho, e não outra, aplicando os recursos conforme os valores-teto especificados.

2. A Sistemática de Execução da Despesa Federal

2.1 O Orçamento e a execução da despesa

A Lei Orçamentária Anual é constituída por três peças orçamentárias distintas, conforme as disposições constitucionais, quais sejam: o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos das estatais. O orçamento fiscal incorpora os gastos da administração pública direta e indireta, inclusive as fundações mantidas pelo poder público. O orçamento da seguridade social refere-se às ações de governo afetas à saúde, previdência e assistência social. O orçamento de investimentos das estatais relaciona as despesas de capital das empresas em que a União detenha maioria do capital social com direito a voto e estabelecendo os limites de endividamento de cada uma dessas empresas

A LOA consigna os créditos orçamentários que darão respaldo aos desembolsos. A partir dos créditos orçamentários, previstos originariamente na LOA ou incluídos posteriormente como

créditos adicionais, iniciam-se as fases da execução orçamentária e financeira da despesa pública.

Fundamentalmente, há duas fases da execução da despesa: a fase da execução orçamentária e a da execução financeira, sendo que a primeira sempre precede a segunda. Na lição de Jund (2007, p. 277): “na técnica orçamentária, normalmente se distinguem as palavras crédito e recursos. Reserva-se o termo ‘crédito’ para designar o lado orçamentário, e ‘recurso’, para o lado financeiro. Crédito e recursos são duas faces de uma mesma moeda.”

A execução orçamentária é entendida como o registro da utilização das autorizações legislativas para realização do gasto público, ou seja, a ocupação dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual. A execução financeira, por seu turno, se refere aos pagamentos realizados decorrentes dessa execução orçamentária, constituindo o gasto público.

Para compreender melhor a execução financeira do governo, é imprescindível o conhecimento da sistemática de execução orçamentária, especialmente os conceitos da contabilidade pública relativos às fases de execução da despesa, estabelecidos pela Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle do orçamento.

Conforme as disposições dessa Lei, a despesa pública deve ser contabilizada sob o regime contábil de competência e realizada por meio de três etapas consecutivas: o empenho, a liquidação e o pagamento.

Segundo Pascoal (2004), citado por Silva e Cândido Júnior (2010, p. 15), o empenho é o ato que oficializa a reserva de um determinado valor do crédito orçamentário para fazer frente a uma despesa específica. Em seguida, quando o serviço ou bem relativo a essa despesa for realizado ou entregue, ocorre a liquidação da despesa, que é o reconhecimento da ocorrência da despesa de fato. Finalmente, quando há o desembolso efetivo do dinheiro, ocorre a última fase, o pagamento.

O critério legalmente estabelecido para definir o momento da execução da despesa é o empenho, definido como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não do implemento de condição.” (BRASIL, 1964).

A liquidação é a fase em que a administração pública reconhece oficialmente a ocorrência do fato gerador da despesa e o direito adquirido pelo credor, reconhecendo a dívida como líquida e certa, a partir dos quais passa a existir a obrigação de pagar (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008, p. 322).

O pagamento conclui a execução da despesa, por ordem da autoridade administrativa competente, determinando que a despesa seja paga, correspondendo ao desembolso do recurso público.

Em suma, a despesa inicia-se na esfera orçamentária, com a utilização da autorização legislativa para o gasto, mediante o empenho, e conclui-se na esfera financeira, com a entrega do numerário ao credor de modo a extinguir a obrigação do Estado, mediante o pagamento.

É na fase do empenho que ocorre a utilização do crédito orçamentário. No entanto nem toda execução orçamentária corresponde a uma realização financeira no mesmo exercício. Para Fernandes (2004, p. 21), “ (...) a execução orçamentária da despesa é ato preparatório necessário à realização da despesa, ainda que a realização se complete em exercício fiscal subsequente àquele em que se verifica a execução.”

Dessa forma, ainda que a liquidação e o pagamento ocorram em exercícios posteriores ao do empenho, o registro da execução orçamentária da despesa refere-se ao exercício do crédito orçamentário que lhe deu origem. Conforme as disposições da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas empenhadas durante o exercício (BRASIL, 1964).

Assim, distingue-se claramente as dimensões da execução da despesa orçamentária: sob perspectivas orçamentária considera-se a execução da despesa como a utilização da autorização legislativa (empenho), sob a perspectiva patrimonial considera-se executada a partir da ocorrência do fato gerador da despesa (liquidação) e, por fim, sob a perspectiva financeira a despesa orçamentária confunde-se com o gasto, ou seja considera-se sua execução o desembolso (pagamento).

Posicionados entre execução orçamentária e execução financeira da despesa, operam dois importantes instrumentos da sistemática orçamentária, que merecem ser comentados de maneira mais detalhada. Trata-se dos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar.

Resumidamente, os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar são expedientes necessários, respectivamente, para equalizar a execução financeira da despesa com as disponibilidades de caixa e com relação à anualidade dos créditos orçamentários frente a despesas de execução plurianual, como obras, por exemplo.

Esses dois instrumentos, essencialmente, formalizam a divergência da esfera orçamentária com relação à esfera financeira da despesa pública federal.

2.2 Execução orçamentária *versus* execução financeira

2.2.1 Decreto de Programação Orçamentária e Financeira

O caráter autorizativo do orçamento significa dizer que os créditos orçamentários previstos na lei orçamentária não serão necessariamente executados. Essa flexibilidade orçamentária vai além do mérito sobre a conveniência de executar ou não de determinada despesa, ela é um importante componente na gestão fiscal tendo em vista o desejado equilíbrio das contas públicas.

A dívida pública pode aumentar ou diminuir em função, fundamentalmente, de duas variáveis: a receita e a despesa pública. A variação da dívida pública, em determinado ano, é expressa pelo resultado fiscal nominal do exercício, que relaciona as receitas auferidas pelo governo em contraposição às despesas realizadas.

No que se refere à gestão fiscal, mais especificamente, ao comportamento do endividamento público em função das receitas e despesas públicas, pode-se segrega-las em dois tipos: as receitas e despesas que são inerentes à “vida própria” da dívida e aquelas que são relacionadas às atividades desempenhadas pelo governo. As primeiras compõem o chamado componente financeiro do resultado fiscal, ao passo que as segundas constituem o resultado primário do exercício.

Assim, enquanto o resultado nominal expressa a variação total do endividamento público, o resultado primário se presta a exprimir o quanto as atividades do governo estão contribuindo para o aumento ou diminuição da dívida. Conforme o Acórdão nº 27/2009 – Plenário TCU: “o resultado primário é o componente não financeiro da variação da dívida líquida do setor público” (BRASIL, 2009, p.134). Nesse caso, o termo “não financeiro” indica que as receitas e despesas primárias excluem aquelas atreladas à própria dívida, como operações de crédito, refinanciamento da dívida, emissões de títulos, amortizações, juros nominais aos saldos da dívida e outras.

A proposta orçamentária é elaborada sobre projeções e estimativas de variáveis macroeconômicas que afetam as receitas e despesas públicas, como, por exemplo, taxas de juros, inflação e crescimento do PIB. Durante a execução do orçamento, essas variáveis podem apresentar comportamento diferente do estimado, o que exige do governo uma readequação da configuração das despesas orçamentárias para manter as metas de resultado primário estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e manter o equilíbrio das contas públicas.

Nos casos em que a realização das despesas orçamentárias, conforme previstas no Orçamento, puder comprometer o resultado primário desejado, fundamentalmente, diante de uma arrecadação menor que a estimada e/ou de um aumento nas despesas obrigatórias previstas, as despesas ditas discricionárias são contidas, temporariamente ou definitivamente, mediante o chamado contingenciamento orçamentário. Assim, o governo pode valer-se do contingenciamento para equalizar a execução orçamentária para comportar o esforço fiscal estabelecido na LDO.

Além das metas de resultado primário para o exercício, outra preocupação emoldura o ambiente da execução da despesa orçamentária, trata-se da compatibilização entre os ingressos e saídas de recursos, de modo a não comprometer as disponibilidades financeiras do erário público. Nesse contexto, o governo pode lançar mão da programação financeira da despesa orçamentária para administrar o caixa das contas públicas.

Conforme Feijó, Pinto e Mota (2008), a institucionalização da programação financeira da despesa orçamentária foi introduzida pela Lei nº 4.320/1964, estabelecendo que o Executivo deve ajustar, imediatamente após a promulgação da Lei Orçamentária, o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, mediante cotas trimestrais. Posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal contemplou a programação orçamentária e financeira, especialmente voltada à gestão fiscal das receitas e despesas públicas, nos seguintes termos:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias (...), o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000).

Embora a disposição legal determine a avaliação bimestral sobre o comportamento da receita pública para fins de limitação de empenho, o governo vem estabelecendo a limitação de empenho conjuntamente com a programação financeira. Dessa forma, no início de cada exercício, normalmente antes de completar o primeiro bimestre, o governo edita o Decreto de

Programação Orçamentária e Financeira para controlar a execução orçamentária da despesa e os desembolsos durante o exercício.

Quanto ao conteúdo das limitações, pode-se dizer que esses Decretos encerram dois mecanismos distintos: o contingenciamento orçamentário e a programação de limites de pagamentos.

O contingenciamento orçamentário abrange as despesas chamadas de primárias discricionárias, que correspondem, basicamente, aos gastos com investimentos e custeio em geral. As despesas financeiras, inerentes à administração do endividamento público, bem como as despesas primárias obrigatórias, relacionadas a pagamento de pessoal, benefícios previdenciários, seguro-desemprego ou legalmente vinculadas às áreas de saúde e educação ou de transferências constitucionais a Estados e Municípios, não são atingidas pela limitação de empenho estabelecida nos Decretos.

No tocante ao contingenciamento, no início do ano o Decreto restringe a execução de parcela do orçamento relativo às despesas primárias discricionárias, não discriminando especificamente quais créditos orçamentários foram contidos.

Posteriormente, ao longo do exercício, na medida em que aumenta a segurança quanto ao atingimento das metas fiscais, amplia-se o limite de execução orçamentária, reduzindo a parcela contingenciada, por meio de novos decretos ou portarias interministeriais. Essa ampliação do limite, ou seja, esse “descontingenciamento” é especialmente expressivo nas últimas semanas do exercício.

Assim, os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira estabelecem, para cada órgão do Executivo, os limites de pagamento mensais e o limite geral de empenhos no exercício. Enquanto as limitações de empenho atingem somente os créditos orçamentários do orçamento corrente, os limites de pagamento referem-se tanto aos desembolsos relativos às despesas do orçamento corrente, quanto ao pagamento das despesas de exercícios anteriores que foram inscritas como Restos a Pagar por estarem pendentes de pagamento.

No que se refere à programação financeira, conforme Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 308), a fase de pagamento não se submete, propriamente, ao mecanismo de contingenciamento da despesa, mas a uma programação de fluxo de caixa. Desse modo, a programação financeira atinge todo conjunto das despesas primárias, não apenas as discricionárias.

Vale comentar que, embora o Artigo 9º da LRF disponha sobre a limitação de empenho (contingenciamento) no âmbito de um acompanhamento bimestral da receita para fins de

atingimento da meta de resultado fiscal, os Decretos não são regularmente bimestrais e tampouco consideram unicamente o comportamento da receita. Nas situações em que as variáveis macroeconômicas implicarem diminuição da arrecadação ou aumento das despesas primárias obrigatórias, o governo edita os decretos de contingenciamento para “sacrificar” parcela das despesas primárias discricionárias.

Nesse sentido, o mais recente entendimento do Tribunal de Contas da União a esse respeito, exarado por meio do Acórdão nº 940/2011-Plenário, se posiciona pela legitimidade das limitações de empenho motivadas por razões além da frustração (ou expectativa de frustração) da receita (BRASIL, 2011). Assim, o aumento das estimativas de despesas obrigatórias, como pagamento de benefícios previdenciários, e, ainda, a abertura de créditos adicionais constituem razões legítimas para contenção orçamentária, haja vista os compromissos quanto aos resultados fiscais.

2.2.2 Os Restos a Pagar

Na prática, a realização da despesa está associada às atividades administrativas dos gestores públicos. Portanto, o gasto público é precedido por providências burocráticas como, por exemplo, assinatura de contratos, processos licitatórios, celebração de convênios e outros. Assim, é comum que haja um lapso temporal entre o uso do crédito orçamentário (empenho) e a execução realização da despesa propriamente dita (liquidação e pagamento).

Algumas vezes os trâmites administrativos que antecedem o pagamento da despesa podem ultrapassar o exercício financeiro. Os casos mais notáveis referem-se a obras, cuja execução demanda elaboração de orçamentos, processos licitatórios, por vezes demorados, desapropriação de imóveis, licenciamento ambiental, medições e faturamento dos serviços executados, além da própria natureza da execução desse tipo de serviço.

Nessas situações, mesmo que a execução do objeto da despesa (serviço, aquisição ou obra) ultrapasse o exercício financeiro, deve-se associar aquela despesa à execução orçamentária do exercício cujo crédito orçamentário autorizou aquele gasto. Em outras palavras, pode-se dizer que a anualidade dos créditos orçamentários se refere à sua utilização. Assim, uma vez utilizada a autorização para o gasto, mediante o empenho, a realização da despesa sob o ponto de vista patrimonial e financeiro pode transcender o exercício.

Considerando essa realidade, faz-se necessário um expediente de ajuste temporal da execução orçamentária com relação à execução financeira para as despesas cuja realização transcende o final do exercício financeiro, haja vista a anuidade dos créditos orçamentários.

A norma legal estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa que se encontrar em qualquer fase de execução posterior à emissão do empenho e anterior ao pagamento será considerada Restos a Pagar. Dessa forma, se a despesa é empenhada mas não é paga integralmente no mesmo exercício, ao final do ano o saldo a pagar é inscrito na forma de Restos a Pagar, em rubrica própria, postergando seu pagamento para o exercício seguinte.

De acordo com o art. 36 da Lei nº 4.320/64, consideram-se Restos a Pagar, as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

Os Restos a Pagar representam compromissos financeiros exigíveis e são constituídos por despesas orçamentárias que foram empenhadas durante anos anteriores, mas não foram pagas até o encerramento do respectivo exercício financeiro, ou seja, dia 31 de dezembro.

Conforme Silva (2005, p. 74), a partir do empenho, a contabilização da despesa pública distingue três categorias: as que foram realizadas e pagas no mesmo exercício; as que foram realizadas e não pagas dentro do exercício, denominadas Restos a Pagar Processados; e as que podem ser realizadas e pagas no exercício seguinte, denominadas Restos a Pagar não Processados.

Assim, os Restos a Pagar Processados são as despesas liquidadas cuja fase de pagamento não foi concluída até o final do exercício, enquanto que os Restos a Pagar Não Processados são as despesas empenhadas cuja liquidação não foi concluída até o final do exercício.

Destaca-se que os Restos a Pagar não representam todo e qualquer passivo a pagar. Trata-se de um conceito esculpido na Lei nº 4.320/64 para representar aqueles valores originários de despesa orçamentária cuja dotação do respectivo crédito orçamentário foi empenhada e que restam pendentes de pagamento até o encerramento do exercício. Assim, os Restos a Pagar representam uma parcela específica das Obrigações a Pagar, constituem a parcela relativa à execução das despesas orçamentárias a pagar.

Nota-se, portanto, que Obrigações a Pagar é gênero, do qual os Restos a Pagar é espécie, haja vista que as exigibilidades financeiras em desfavor do patrimônio público podem se originar de fatos que não estão associados necessariamente à execução de despesa orçamentária, por exemplo: constituição de receita mediante operações de crédito, que gera obrigações de

pagamento futuro, ou, ainda, fatos extra-orçamentários, como o reconhecimento de um passivo ou o aumento do indexador de uma dívida, por exemplo.

De acordo com Fernandes (2004, p.7), “a Inscrição em Restos a Pagar decorre da observância do Regime de Competência para as despesas.” Portanto, as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício, desde que não tenham sido canceladas pelo processo de análise e depuração.

De acordo com a ótica contábil do regime de competência, a despesa orçamentária é efetivada com a ocorrência de seu fato gerador, ou seja, com a ocorrência da liquidação. Assim, a despesa orçamentária do exercício representa os valores dos créditos orçamentários que foram empenhados, liquidados e, seguidamente, pagos durante o ano, ou que foram, posteriormente, inscritos em Restos a Pagar no final do exercício.

No entanto, a execução orçamentária da despesa é um conceito mais abrangente que a ideia de realização da despesa orçamentária sob o ponto de vista do regime da competência contábil. A execução orçamentária da despesa refere-se à utilização da autorização legislativa para a despesa em determinado ano. Portanto, a execução orçamentária registra, a cada ano, se os créditos orçamentários constantes da LOA daquele ano foram utilizados, não importando se foram efetivamente realizados ou pagos.

Nesse sentido, no que diz respeito aos Restos a Pagar, tanto os Processados como os Não Processados são considerados como liquidados no exercício para efeito de contabilização da execução orçamentária da despesa. Isso ocorre porque a inscrição de Restos a Pagar, processados ou não, representa uma utilização do crédito orçamentário disponível, que, a partir de então, estará passível de pagamento nos exercícios seguintes.

Sob a ótica orçamentária, tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados são considerados despesas orçamentárias do exercício em que foram inscritos, pois, embora sejam pagos nos exercícios seguintes à sua inscrição, dizem respeito à utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA do exercício corrente. Portanto, no caso dos Restos a Pagar Não Processados, ocorre um fenômeno contábil de “liquidação forçada” somente para fins de apuração da execução orçamentária da despesa do exercício.

Ressalva-se que, independente da contabilização orçamentária, o pagamento da despesa não prescinde do inequívoco reconhecimento de seu fato gerador. Portanto, embora os Restos a Pagar Não Processados sejam considerados “liquidados” no ato de sua inscrição para compor o saldo da execução orçamentária do exercício, o seu pagamento (execução financeira) nos

anos seguintes continua a depender do prévio reconhecimento da despesa, ou seja, da real liquidação. A “liquidação forçada” é, meramente, um artifício para contabilizar a utilização da autorização legislativa das despesas daquele exercício.

Em consequência desse artifício contábil dispendido aos Restos a Pagar Não Processados, os créditos orçamentários que foram empenhados são contabilizados como despesas orçamentárias realizadas no exercício, independentemente da liquidação ou pagamento, desde que não cancelados durante o ano. Sobre o assunto, Fernandes (2004, p.9) comenta que a Lei nº 4.320/64 define o empenho como sendo o fato gerador da despesa orçamentária, enquanto que o Princípio da Competência, para qualquer ramo da contabilidade, define que a incorrência da despesa se dá com o efetivo recebimento dos serviços, o consumo dos materiais ou o uso dos bens, que corresponderia a fase da liquidação da despesa orçamentária.

Nas palavras do anunciado autor, “a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu que a despesa seja reconhecida pela competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados” (FERNANDES, 2009, p. 9).

Se por um lado, a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados contraria o princípio da Competência sob a ótica contábil, por outro lado, assim o faz para manter a lógica orçamentária definida pela Lei nº 4.320/64, qual seja, vincular a utilização do crédito orçamentário ao seu respectivo exercício.

Em suma, vale dizer, o pagamento dos Restos a Pagar trata-se da execução financeira relativa a um crédito orçamentário que foi utilizado em anos anteriores, na ocasião de sua inscrição, para pagamento futuro, independente do momento do seu fato gerador.

A execução financeira dos Restos a Pagar transcende a disputa política por inclusão de créditos orçamentários na LOA do exercício em que são pagos, pois representam execução orçamentária pretérita. Em teoria, de igual forma, não deveria disputar recursos financeiros para seu pagamento com o orçamento corrente, pois tem sua fonte de financiamento garantida, já que sua inexecução financeira no exercício de origem gerou saldo positivo naquele ano.

O pagamento dos Restos a Pagar é, portanto, ato extra-orçamentário, ou seja, a execução financeira daquelas despesas que foram inscritas como Restos a Pagar em exercícios anteriores não repercute na execução orçamentária do exercício em que forem pagas. Isso se deve ao fato de que, sob a ótica orçamentária, a utilização do crédito orçamentário ocorre no exercício em que os Restos a Pagar são inscritos, não no ano em que foram pagos.

Nesse sentido, as despesas inscritas como Restos a Pagar são pagas com recursos financeiros do exercício em que foram empenhadas, não do exercício corrente, com o propósito de não comprometer as fontes de financiamento da programação do exercício corrente, mantendo o equilíbrio orçamentário dentro do regime de competência definido pelo Art. 35 da Lei nº 4.320/64, segundo o qual: pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. (BRASIL, 1964)

No entanto, como visto, o pagamento dos Restos a Pagar deve estar contido nos limites da programação financeira do exercício reservada para este fim. Dessa forma, haja vista as metas de resultado primário, não há liberdade completa para o pagamento das pendências orçamentárias pretéritas, mesmo que haja recursos garantidos para esta finalidade. Em última análise, na prática há uma disputa por recursos financeiros entre os Restos a Pagar e o orçamento corrente na ocasião da definição de qual parcela dos recursos da programação financeira se destinará ao orçamento e qual se destinará ao cumprimento das obrigações de exercícios anteriores, pois os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira segregam as disponibilidades para o orçamento e para os Restos a Pagar.

3. A Transparência da Despesa Federal

3.1 Transparência Pública no contexto orçamentário.

A transparência orçamentária é atributo inerente à democracia e indissociável à ideia de transparência pública, conforme expõem Cruz e Ferreira:

A transparência deve ser conceito de presença assídua em tudo que se relaciona ao setor público e o processo de elaboração do orçamento público e de sua execução deve ser evidenciado e demonstrado para os cidadãos de forma que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado (CRUZ; FERREIRA, 2008, p. 3).

Santana Júnior, Libonati e Vasconcelos (2009, p. 2), ao interpretarem o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC no contexto da administração pública apontam que: “ser transparente significa mais do que o simples ato de divulgar as informações, deve o gestor público está impelido pelo desejo de se tornar compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valorosas para a sociedade.”

A programação das despesas públicas reflete as prioridades da agenda política e constitui o próprio plano de ação do governo por meio da alocação dos recursos entre as variadas funções de governo, como segurança, saúde, educação e outras. Por essa razão, a ampla transparência sobre o planejamento e execução da despesa pública é imprescindível ao controle social e *accountability* da atividade estatal. Nessa direção, Abulquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 189) afirmam: “a avaliação de eficácia de um governo, ou setor de governo, somente é possível pelo acompanhamento da execução orçamentária.”

Denomina-se, especificamente, como transparência fiscal o acesso às informações pertinentes à elaboração e à execução do orçamento público. O Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional (FMI) dispõe sobre quatro eixos indispensáveis à transparência fiscal: definição clara de funções e responsabilidades, abertura dos processos orçamentários, acesso público à informação e garantias de integridade das informações (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007). No que diz respeito aos processos orçamentários assim preceitua o Manual:

O processo orçamentário e as informações apresentadas na documentação orçamentária são cruciais para a transparência fiscal. Salvo raríssimas exceções, o orçamento anual é o principal instrumento usado pelo governo para definir a política fiscal. É nesse momento que o governo apresenta suas propostas de despesa e os meios que usará para financiá-las, no contexto de uma declaração explícita das intenções das suas políticas. (...) Além disso, deve haver informações imediatamente disponíveis sobre a elaboração e execução dos orçamentos, inclusive sobre a função de documentos como circulares do orçamento (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007, p.47).

De acordo com Assoni Filho (2009), o amplo acesso às informações fiscais em linguagem acessível é um passo importante para ampliar o controle social sobre as finanças públicas. Nesse sentido o autor aponta que:

a transparência da gestão fiscal não representa a procura pela observância de uma formalidade despicienda, mas sim por tornar o cidadão apto à reflexão crítica e à avaliação sobre a forma como está sendo conduzida a atividade financeira estatal por parte dos administradores (ASSONI FILHO, 2009, p.198).

GRAU (2005), citado por Cruz e Ferreira (2008), defende que a transparência sobre o processo orçamentário pode assumir algumas funções políticas: agente da democracia,

mediante a divulgação dos processos pelos quais as decisões são tomadas; agente de prestação de contas, oferecendo maiores possibilidades de compreensão e análise da execução orçamentária e, por fim, agente da mudança ou sustentação de políticas, haja vista a possibilidade de mobilização social para mudar determinada política ou mantê-la.

As possibilidades de modificação ou manutenção de políticas públicas mediante o controle social exercido no âmbito de um ambiente orçamentário transparente também são indicadas por Manuel de Juano, citado por Assoni Filho (2009) nos seguintes termos:

O orçamento, que é a expressão concreta do que o governo gasta, deve ser claro, para que o contribuinte e a opinião pública possam formar a seu respeito um critério ajustado à realidade, e em consequência apoiar ou dissuadir a seu governo segundo o rumo tomado (ASSONI FILHO, 2009, p. 166).

Conforme dispõe o Manual de Transparência Fiscal do FMI as informações orçamentárias oficiais devem refletir as principais medidas pertinentes às receitas e despesas, assim como a sua função no atingimento dos objetivos das ações de governo (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007). As informações fiscais devem abranger toda a atuação governamental, exceto nos casos em que a segurança nacional ou o sigilo quanto a assuntos sensíveis prevalecerem ao princípio da publicidade dos atos públicos. No entanto, excetuados esses casos muito específicos, transparência fiscal não deve ser seletiva quanto ao público e às informações prestadas, pelo contrário, deve ser a mais ampla possível.

Nos termos desse Manual: “o público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007, p. 5).” Nesse sentido, para garantir a plena informação, a transparência deve exprimir a integridade da gestão fiscal. Para isso, é imprescindível que as informações sejam verdadeiras, diretas e unívocas, ademais, devem possibilitar comparações temporais e setoriais, análises horizontais e verticais, de modo a permitir interpretações claras sobre gestão fiscal.

A transparência fiscal não se resume ao grau de acesso sobre as informações orçamentárias e financeiras, pois sua efetividade depende, não só do acesso às informações, mas dos atributos inerentes a elas. As informações devem ser fidedignas, abrangentes e possibilitar o conhecimento da gestão fiscal mediante comparações e análises dessas informações.

No que diz respeito ao conteúdo que as informações orçamentárias carregam, pode-se afirmar que a transparência da despesa pública possui a dimensão da transparência orçamentária,

quando se trata da alocação de recursos prevista, e a dimensão da transparência do gasto público, quando se refere aos desembolsos realizados.

Para Assoni Filho (2009), a transparência orçamentária e a transparência do gasto público estão intimamente ligadas, pois a atividade financeira da Administração Pública passa a se desenvolver a partir das expectativas dos cidadãos quanto à alocação dos recursos públicos, definida no âmbito do Orçamento. Conforme aponta, o autor: “no que concerne aos gastos governamentais realizados, estes serão objeto de contínuo controle social, por intermédio dos orçamentos públicos, como verdadeiros instrumentos da transparência da gestão fiscal (...).” (ASSONI FILHO, 2009, ps.152 e 167).

É crescente o reconhecimento da importância da transparência fiscal por parte dos diversos atores políticos e econômicos. Conforme Teixeira e Costa (2008), a transparência das informações financeiras sobre receitas e gastos, disponíveis periodicamente no Portal da Transparência foi um dos fatores determinantes para que o Comitê de Classificação de Risco da Austin Rating atribuisse ao Brasil a segunda melhor avaliação para investimentos de longo prazo (rating BBB+), de acordo com a própria Austin.

Nesse contexto, o Brasil vem ocupando papel de destaque na arena internacional no que diz respeito à transparência fiscal, mediante a publicidade da atividade orçamentária e financeira, especialmente do governo federal. O país é comissário-líder da *Global Initiative for Fiscal Transparency GIFT* e figura em nono colocado no ranking mundial de transparência fiscal *do International Budget Partnership IBP*. Ademais, o Brasil é membro fundador da *Open Government Partnership – OGP* que, atualmente, congrega 54 países que, ao aderirem à Parceria, assumem compromissos de compartilhar boas práticas, implantar um plano de ação para avançar na agenda de governo aberto e de serem avaliados quanto ao progresso no tocante à transparência pública.

3.2 Transparência no planejamento da despesa.

Na definição de Allan D. Manvel, citada por Giacomoni (2005, p. 67): “o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa.” Dessa forma, a peça orçamentária representa tanto um instrumento administrativo das ações de governo bem como meio de controle sobre a gestão pública.

O papel do Orçamento como instrumento de transparência do planejamento das ações de governo ganhou importância a partir da concepção moderna de orçamento, conhecida como orçamento-programa. Nessa nova perspectiva, o orçamento passa a informar o plano de ação do governo, e não somente o elenco dos meios dos quais o governo dispõe para realizar suas ações, conforme o paradigma antigo, conhecido como Lei dos Meios.

Giacomoni (2005, p. 159) analisa as inovações do conceito orçamento-programa com relação à concepção tradicional de orçamento. Segundo ensina o autor, na concepção de orçamento-programa, a peça orçamentária representa o elo entre o planejamento e as funções executivas de governo, constituindo um verdadeiro instrumento administrativo e gerencial das ações de governo.

Nesse sentido, Assoni Júnior (2009, p.173) entende que o orçamento público no contexto brasileiro é o legítimo instrumento de planejamento da despesa pública haja vista que as disposições das Lei nº 4320/1964 e do Decreto-lei nº 200/1967 concebem o Orçamento sob a ótica do orçamento-programa

Presume-se, portanto, que a publicidade do Orçamento se presta à transparência do planejamento da despesa pública e, de modo mais abrangente, do próprio planejamento das ações de governo, pois, segundo Santos (2011, p.3), “não há estratégias de ações efetivas que sejam desapegadas da alocação de recursos financeiros subjacentes ao funcionamento da máquina governamental”.

As próprias concepções doutrinárias a respeito do orçamento público estão intimamente associadas à sua publicidade. Segundo Oliveira (2006), citado por Assoni Filho (2009, p. 169): “O orçamento é um plano de ação exposto à consideração pública. Ele reflete a estratégia política do governo, as suas metas, prioridades, política social e econômica.(grifo nosso)”

Como dito, no caso do Poder Público Federal, os planos orçamentários são materializados em formas de lei, as leis orçamentárias, quais sejam: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que representa propriamente o Orçamento. Ainda que não se possa afirmar que tais leis geram direitos e obrigações como as demais leis, porque encerram um conteúdo especialmente administrativo, a elas é conferida a mesma publicidade, oficial inerente a qualquer lei ou ato normativo federal, publicação no Diário Oficial da União.

As Leis Orçamentárias Anuais apresentem um conjunto de anexos que pormenorizam as informações sobre os créditos orçamentários, segregando-os conforme o órgão gestor, o

programa de governo e a ação orçamentária. Devido a essa complexidade, e à importância de seu conteúdo, a publicidade oficial não lhe garante a transparência necessária, razão pela qual o sítio eletrônico do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, disponibiliza de maneira mais efetiva, em formato eletrônico, as peças que compõem a Lei Orçamentária Anual.

No que diz respeito à apresentação das informações sobre a despesa no corpo da Lei Orçamentária Anual, sua classificação é feita de acordo com seu propósito administrativo e funcional para revelar a ação de governo associada. Tecnicamente denominada de classificação funcional-programática da despesa, essas informações permitem revelar a agenda governamental embutida na peça orçamentária mediante os créditos orçamentários para a despesa, revelando as escolhas políticas a respeito dos programas e ações de governo a serem executados no período.

Conforme o entendimento de Giacomoni (2005, p.98), a função da classificação funcional da despesa é fornecer bases de análise dos gastos públicos a respeito dos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado, por exemplo: Saúde, Segurança Pública, Educação e outras. Na definição de Burkhead, citado por Giacomoni (2005, p. 92), “classificação funcional pode ser chamada de classificação para os cidadãos, uma vez que proporciona informações gerais sobre as operações do governo, (...)” No que diz respeito ao termo “programática”, remete aos programas de governo que compõem o orçamento e que refletem a agenda política da gestão governamental.

De acordo com Santos (2011, p.7), a configuração dos créditos orçamentários exprimem as decisões governamentais. Nas palavras da autora: “a análise de decisões evidenciadas nas bases orçamentárias servem (sic) tanto para se enxergar que estratégias de ação receberam atenção governamental quanto para se deduzir que outros possíveis cursos deixaram de ser adotados.”

3.3 Transparência na execução da despesa.

No que diz respeito à transparência da despesa pública, além do princípio da publicidade inerente ao Orçamento e aos atos da Administração Pública, o direito positivo pátrio contempla disposições específicas que devem ser aplicadas à publicidade e à transparência da execução do gasto público.

Inicialmente, pode-se citar, de modo mais genérico, as disposições da Constituição Federal segundo as quais: todos têm direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse coletivo ou geral e, ainda, qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada que utilize, guarde, gerencie ou administre dinheiros ou valores públicos deverá prestar contas (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), acentuou a tônica da transparência da despesa pública, focando o equilíbrio das contas públicas e a responsabilidade da gestão fiscal. Nesse sentido, a LRF estabeleceu que constituem instrumentos de transparência da gestão fiscal, os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), devendo-lhes ser garantida ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

Quanto à transparência da execução da despesa pública, a LRF detalhou a composição do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, sobre o qual já havia previsão constitucional, que deve ser publicado bimestralmente, apresentando basicamente: o balanço orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas; e o demonstrativo de execução das receitas, por categoria econômica e fonte, e das despesas, por categoria econômica, grupo de natureza, função e subfunção (TEIXEIRA; COSTA, 2008, p. 8).

Para Santana Júnior, Libonati e Vasconcelos (2009, p.4): “o cidadão tem neste relatório a oportunidade de observar de forma mais transparente e tempestiva a execução do planejamento orçamentário governamental.” No entanto o principal objetivo do RREO, na esteira das demais disposições da LRF, é possibilitar o acompanhamento tempestivo da execução orçamentária com vistas a evitar desvios de comportamento entre receitas e despesa que possam prejudicar o equilíbrio das contas públicas. Não se trata, aqui, de um instrumento precípuo de transparência das ações de governo mediante a execução da despesa pública.

No que diz respeito ao Relatório de Gestão Fiscal (RGF), divulgado a cada quadrimestre, esse está mais voltado ao equilíbrio fiscal das contas públicas, ou seja, equilíbrio entre receitas e despesas, e não à transparência do gasto ou da execução das ações de governo propriamente ditas. O RGF apresenta demonstrativos relativos à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias, operações de crédito, inscrições em Restos a Pagar, despesas com serviços de terceiros e montante das disponibilidades de caixa no final do exercício (TEIXEIRA; COSTA 2008, p. 11).

A transparência do gasto público, propriamente, recebe maior destaque nas disposições da Lei nº 9.755/1998, que estabeleceu a criação de *homepage* na *internet*, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação do RREO, do balanço consolidado das contas da União, do Orçamento do exercício corrente, de resumo dos instrumentos de contrato celebrado, bem como a relação mensal de todas as compras feitas pela Administração Pública (GUADAGNIN, 2011, p.5).

Nessa direção, foi o Decreto nº 5.482/2005 quem inaugurou o mais importante instrumento de transparência do gasto público federal. As disposições do Decreto referem-se à divulgação de informações sobre a aplicação de recursos públicos federais de maneira detalhada, mediante o Portal da Transparência do Governo Federal, mantido pela Controladoria Geral da União.

O Portal da Transparência permite o acesso às informações sobre transferências de recursos federais a Estados, Distrito Federal, Municípios, pessoas jurídicas e feitas ao exterior; transferências diretas ao cidadão (identificado pelo CPF) mediante os programas Bolsa Família, Pescador Artesanal, Garantia Safra, Programa de Erradicação do Trabalho Infantil; as movimentações do Cartão de Pagamento do Governo Federal (popularmente, cartão corporativo) e Cartão de Pagamento da Defesa Civil (identificando o responsável e o beneficiário do pagamento); diárias pagas a servidores federais; gastos diretos do governo federal em compras governamentais, contratação de obras públicas e de prestadores de serviços; além de informações diárias sobre a execução orçamentária e financeira praticada pelas diversas unidades gestoras do Poder Executivo Federal.

De modo mais recente, a Lei Complementar nº 131/2009 acrescentou novas disposições que vieram a fortalecer a transparência da despesa pública. A lei determina, para todos os entes federativos, a disponibilização em “tempo real” de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso ao público (VIEIRA, 2011, p.3).

Conforme o Decreto nº 7.185/2010, que regulamenta a Lei Complementar nº 131/2009, o termo “tempo real” refere-se à disponibilização das informações até o primeiro dia útil subsequente à data de registro contábil no sistema de contabilidade correspondente.

Segundo Vieira (2011, p.17), “(...) a Lei Complementar nº 131/09 contribuiu significativamente para aumentar o grau de transparência, fiscalização e controle da gestão governamental.”

Por fim, cabe apontar a mais recente, e provavelmente a mais importante, lei que dispõe sobre a transparência pública: trata-se da Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação.

A Lei de Acesso à Informação regula o direito constitucional de acesso à informação pública e suas disposições, logicamente, refletem na publicidade dos gastos públicos. Embora não disponha especificamente sobre transparência orçamentária, a LAI estabelece que é dever dos órgãos e entidades públicas promover a divulgação de despesas e transferências ou repasses financeiros, independente de requerimentos.

No que diz respeito às repercussões sobre a publicidade dos gastos públicos, a partir do advento dessa lei, o Portal da Transparência passou a divulgar a remuneração dos servidores ativos do Poder Executivo Federal, sob a égide da Portaria Interministerial nº 233/2012.

PESQUISA E DISCUSSÕES

4. Armadilhas à Transparência da Despesa Federal

A transparência do planejamento e da execução da despesa federal está contemplada no ordenamento jurídico e nos instrumentos administrativos que se referem à divulgação de informações sobre o gasto público. Mediante uma classificação orçamentária moderna para a despesa pública e avançadas ferramentas eletrônicas de acesso público às informações financeiras, pode-se dizer que o governo federal vem praticando a desejável transparência da despesa pública.

Esse cenário leva a crer que a transparência de despesa federal está garantida, haja vista que o Orçamento é transparente, bem como o é a execução do gasto público. No entanto, vale levantar a questão: quando o gasto público diverge do orçamento previsto, mantém-se o mesmo nível de transparência?

Para responder a essa pergunta é preciso avançar sobre a sistemática de execução orçamentária do governo federal de maneira um pouco mais detalhada do que foi exposto até aqui e entender como os mecanismos burocráticos inerentes à prática orçamentária provocam a desfiguração das previsões orçamentárias aprovadas no Congresso Nacional e conduzem a execução do gasto para caminhos diferentes daqueles previstos na lei orçamentária.

Ao conhecer melhor o *modus operandi* da distorção orçamentária, são revelados, mais que seus expedientes, as motivações, os ganhadores e perdedores desse processo e, especialmente importante para este trabalho, os possíveis efeitos sobre a transparência pública.

Nesse sentido, os próximos parágrafos procuram demonstrar como os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar são capazes de desfigurar o Orçamento Público, sob a tônica do cumprimento das metas de resultado primário.

Depois do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a programação orçamentária e financeira ganhou novos contornos, assumindo, precipuamente, a função de garantir o cumprimento das metas de resultado fiscal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A metodologia utilizada para apuração do resultado primário contabiliza as despesas a partir o seu efetivo pagamento. Conforme Fernandes (2004), o resultado primário desconsidera as despesas que tenham sido processadas apenas até o estágio da liquidação, ou seja os Restos a Pagar. Quando essas despesas, cuja execução orçamentária ocorreu na ocasião de sua inscrição como Restos a Pagar, vierem a ser pagas em exercício subsequente, serão, então, consideradas para efeito do cálculo do resultado primário do exercício em que ocorrer o pagamento.

A inscrição de despesas em Restos a Pagar não afeta o resultado fiscal do exercício, embora sejam consideradas como despesa executada sob o ponto de vista meramente orçamentário. Os Restos a Pagar passam a compor o resultado fiscal no momento de sua execução financeira, pois, em que pese seu pagamento ser um fato extra-orçamentário, representa a saída de numerário do caixa do governo, portanto, uma redução do ativo financeiro, que é refletida no saldo da dívida pública

Em suma, as despesas afetam o resultado primário, negativamente, somente quando são efetivamente pagas. Assim, há um estímulo para que o governo retenha o pagamento das despesas do exercício para o ano seguinte, a fim de garantir o esforço fiscal apurado pelo resultado primário daquele exercício. Nas palavras de Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 17):

O governo costuma postergar o pagamento de um ano para o outro para gerar, temporariamente, um superávit primário mais elevado. Em outras palavras, o ganho contábil em aumentar os restos a pagar é conseguir melhorar o resultado do superávit primário para um determinado ano, (...).

As metas de resultado fiscal do governo condicionam os limites de empenho para as despesas primárias discricionárias, bem como a programação financeira do exercício. Assim, o Executivo utiliza decretos que equalizam a execução orçamentária e financeira da despesa, conforme a necessidade de gerar superávit primário.

No que se refere à execução do Orçamento sob as contenções do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, o TCU concluiu, conforme exarado no Acórdão nº 27/2009 - Plenário que o contingenciamento e a programação financeira no primeiro semestre afetam, principalmente, as despesas do Orçamento corrente, pois as cotas financeiras liberadas se prestam prioritariamente a pagar as pendências dos exercícios anteriores conforme segue:

Ao que parece, os contingenciamentos efetuados durante o primeiro semestre estão fortemente relacionados à necessidade de honrar os compromissos assumidos mediante o registro de restos a pagar processados (liquidados). (...) é possível inferir que grande parte da execução de despesas primárias discricionárias do orçamento corrente sejam afetadas pelo término da execução de gastos referentes a exercícios encerrados (BRASIL, 2009, p. 150).

Nos últimos meses do ano, o cenário da execução orçamentário se modifica devido à maior previsibilidade das variáveis macroeconômicas e à proximidade do cumprimento das metas de resultado primário. Assim, ocorre um alívio no contingenciamento e as dotações orçamentárias do exercício passam a ser executadas em maior intensidade no final do exercício.

Nesse contexto, para que o crédito orçamentário não seja cancelado com o término do exercício, o que causaria a extinção daquela autorização para o gasto, as despesas são empenhadas, mesmo na impossibilidade de execução no próprio exercício, para serem executados nos anos seguintes na forma de Restos a Pagar. Dessa forma, a lógica do contingenciamento e programação financeira tende a aumentar os valores das inscrições de Restos a Pagar.

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 50), comentando o expressivo volume de Restos a Pagar inscritos ano após ano pelo Governo Federal, assim apontam: “essa foi a experiência vivida nas três esferas de governo no Brasil nos últimos anos, verificando-se, em muitos casos, o comprometimento da execução do orçamento dos exercícios correntes, em vista do elevado volume dos restos a pagar inscritos.”

De acordo com Silva e Cândido Júnior (2010, p. 16), embora a apropriação contábil da despesa seja realizada na fase de liquidação, os Restos a Pagar Não Processados podem ser considerados como postergação das despesas, haja vista que sua inscrição constitui assunção de obrigações. Para os autores, essas obrigações representam um volume superior à capacidade de pagamento e comprometem as receitas futuras e imobilizam o governo no início de cada exercício financeiro, de modo que tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados deterioram o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte.

Sobre o assunto, Fernandes (2004), ao analisar a execução financeira dos Restos a Pagar de 1999 a 2004, para todo Governo Federal, concluiu que os Restos a Pagar não exibem comportamento neutro sobre o endividamento público, ao contrário do que presume a metodologia de apuração do resultado primário. Segundo o autor a diferença significativa entre os valores de pagamento de Restos a Pagar durante o exercício e de inscrição de Restos a Pagar no final do ano “representa o reconhecimento retardado de fatos contábeis relevantes para a fixação e para a apuração dos resultados fiscais.”

Assim assume-se que o aumento, ano após ano, do saldo de Restos a Pagar representa um saldo exigível de despesas que passa despercebido pela apuração de resultado primário. Nesse mesmo sentido, Afonso (2008, p. 101) adverte:

O mais incrível é que esses bilionários restos a pagar, embora inscritos nos balanços públicos, são ignorados na contabilidade oficial das autoridades econômicas – aquela divulgada mensalmente pelo Banco Central, que a mídia tanto propagandeia, que os especialistas gastam horas analisando. Em outras palavras, é possível a um governo gerar superávit primário, reduzir a dívida líquida, apesar de acumular bilhões em restos a pagar, de aumentar ainda mais as contas a descoberto,(...).

Em resumo, a dinâmica do contingenciamento orçamentário e da programação financeira tende a aumentar sistematicamente as inscrições em Restos a Pagar. Primeiramente porque a própria metodologia de apuração do resultado primário faz com que o superávit seja melhor quanto maiores forem as prorrogações de despesas para o ano seguinte. Complementarmente, diante da autorização tardia para o empenho e pagamento das despesas, o gestor inscreve as despesas, mesmo as incertas, como restos a pagar para não perder a dotação orçamentária e, ressalta-se, para não diminuir a base de cálculo de despesas que pauta a proposta orçamentária para o próximo exercício, num contexto de incrementalismo orçamentário.

A inscrição “abusiva” de Restos a Pagar implica a acumulação de obrigações em volume superior à real capacidade de pagamento. Assim, compromete-se as receitas futuras com obrigações de orçamentos pretéritos e imobilizam o governo quanto ao orçamento corrente no início de cada exercício. Para Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 12): “Essa imobilização acarreta o surgimento de grande parte das mazelas que distorcem a execução financeira e deteriora a qualidade do gasto público, como o propalado orçamento incremental.”

Os Restos a Pagar afetam o resultado primário do exercício em que forem pagos. Portanto, a execução dos Restos a Pagar não foge à programação financeira do exercício, estabelecida pelo decreto de programação, ainda que tenham fonte de financiamento garantida. Dessa forma, o esforço fiscal do governo impede que a execução dos Restos a Pagar seja feita livremente, sem comprometer a execução ordinária dos créditos orçamentários do exercício.

Portanto, é possível afirmar que há uma competição velada entre o orçamento aprovado para o exercício e os orçamentos de anos anteriores, pois os recursos financeiros disponíveis para as despesas do exercício devem ser aplicados em obediência à programação financeira.

Conforme Fernandes (2004), para cumprir o limite financeiro estabelecido nos decretos de programação, os órgãos precisam arcar, além do pagamento das despesas do ano corrente, com o pagamento dos Restos a Pagar. Nessa direção, o autor afirma que existe um “trade-off” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de despesas de orçamentos pretéritos.

A execução das pendências orçamentárias passadas comprime o limite de pagamento do orçamento corrente. Assim, parte do orçamento que não pôde ser paga durante o exercício é inscrita como Restos a Pagar para execução no ano seguinte. Dessa maneira, passa-se o problema da indisposição financeira para adiante, alimentando um ciclo de prorrogação orçamentária.

A despeito do “trade-off” entre orçamento e Restos a Pagar, o Decreto de Programação Orçamentária e Financeira pode, por si só, provocar o desvirtuamento e o abuso da inscrição de despesas em Restos a Pagar, mediante o descompasso entre dotações orçamentárias e disponibilidades financeiras. Se os limites da programação financeira forem inferiores aos limites de empenho do exercício, os créditos orçamentários “descobertos”, se empenhados, serão inscritos em Restos a Pagar.

Nesse caso, logicamente, os Restos a Pagar inscritos passaram a concorrer, nos exercícios subsequentes, com a execução orçamentária corrente por disponibilidades de pagamento, agravando a tendência do ciclo de prorrogação orçamentária.

Conclui-se, portanto que os Restos a Pagar e o Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, conjugados em função de gerar superávit primário, criam um movimento crescente e cíclico de acumulação de saldos orçamentários a executar. O aumento desse saldo pode ser observado pelo aumento do denominado “float”, que é a diferença entre os valores dos Restos a Pagar pagos durante o exercício e das inscrições de Restos a Pagar no final do ano. Se as inscrições são superiores aos pagamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar, que passarão a concorrer com o orçamento do ano seguinte, e assim por diante.

Fernandes (2004, p. 30), ao analisar o efeito dos Restos a Pagar sobre o cálculo do resultado primário do governo federal entre os anos de 1999 a 2004, conclui que houve, no período analisado, uma tendência de crescimento do “float”.

Um crescente aumento do “float” significa que, ano após ano, mais se inscreve valores em Restos a Pagar do que se paga, o que implicaria um aumento galopante desses “restos orçamentários” haja vista a dinâmica cíclica já exposta.

Supostamente, se os Restos a Pagar constituíssem exigibilidades mandatórias, ou seja, de cumprimento obrigatório, nesse caso hipotético, a dinâmica do contingenciamento e da programação financeira estaria gerando uma dívida crescente e insustentável, paradoxalmente, em função do esforço fiscal para diminuir a dívida pública (!).

No entanto, não há obrigatoriedade para execução dos Restos a Pagar, ainda mais para os não processados, que nem sequer representam despesas sob a perspectiva patrimonial. Mais que isso, os Restos a Pagar possuem prazo de validade que condiciona o seu cancelamento caso não sejam executados tempestivamente. Dessa forma, sem qualquer ônus formal, o cancelamento dos Restos a Pagar “resolve” o paradoxal problema do acúmulo de saldos orçamentários a executar.

No que diz respeito à duração da validade dos Restos a Pagar, Gontijo e Pereira Filho (2010, p. 15) observam que a Lei nº 4.320/64 é omissa acerca do seu prazo de validade. Conforme os autores, a orientação formal quanto a esse prazo somente foi introduzida pelo Decreto nº 93.872/86, cujo texto original dispõe, no Art. 68 que a inscrição de despesas como Restos a Pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Todavia, haja vista que esse prazo foi estabelecido por decreto, essa mesma natureza de expediente jurídico se presta a modificar o prazo originalmente estabelecido. É o que o

governo tem feito nos últimos anos. Entre 2004 e 2010, o governo editou treze decretos modificando a regra de validade dos Restos a Pagar, mediante prorrogações, quais sejam: Decretos nº 4.949/2004, nº 5.329/2004, nº 5.729/2006, nº 5.843/2006, nº 6.007/2006, nº 6.137/2007, nº 6.331/2007, nº 6.625/2008, nº 6.492/2008, nº 6.625/2008, nº 6.708/2008, nº 7.057/2009 e nº 7.418/2010.

Silva (2005, p. 82), ao analisar os reflexos contábeis do cancelamento dos Restos a Pagar sobre a despesa federal, nos anos de 1999 a 2003, conclui que “ (...) as despesas públicas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos, no período analisado, apresentaram, nas demonstrações analisadas, informações que não correspondem aos valores de despesas reais (...)” A incoerência entre as despesas, ditas reais, e as despesas oficialmente divulgadas refere-se à execução orçamentária “fictícia” dos Restos a Pagar que são posteriormente cancelados.

Nesse sentido, um valor inscrito em Restos a Pagar, que desde o nascimento até a extinção, figura apenas no universo orçamentário, pode se prestar à afirmação de que o crédito orçamentário correspondente foi utilizado à época do empenho, mesmo que sua execução patrimonial e financeira seja incerta ou sabidamente inexecutável. Configura-se, portanto, uma máscara contábil que encobre a real execução orçamentária do exercício e pode ser usada para inflar as informações sobre a execução do orçamento no exercício, afastando a impressão de que o governo não está cumprindo com o plano de trabalho estabelecido para o ano.

Esse “desvio contábil” se torna evidente no caso de obras públicas que transcendem o exercício financeiro. A partir de quando as dotações orçamentárias são inscritas em Restos a Pagar, o governo pode afirmar que está executando o orçamento e realizando os investimentos previstos, e, ao mesmo tempo, está cumprindo as metas fiscais para o exercício. No entanto a real execução da obra nos exercícios seguintes é incerta.

Os prejuízos à transparência da despesa pública causados pelos Restos a Pagar vão além da execução orçamentária fictícia. Destaca-se que o cancelamento de Restos a Pagar representa, em última análise, o cancelamento de créditos orçamentários que constavam na proposta orçamentária aprovada pelo Legislativo, na condição de representantes do povo.

Quanto à anulação de créditos orçamentários, o decreto de contingenciamento, igualmente, permite ao Executivo a frustração de parcela da lei orçamentária, pois retém, no início do ano, a execução orçamentária dos créditos aprovados. Vale citar que o “descontingenciamento” levado a cabo já no final do exercício, normalmente não é suficiente para comportar integralmente os créditos aprovados na LOA mais os créditos adicionais abertos no exercício.

De acordo com Gontijo (2011), o contingenciamento distorce a matriz orçamentária aprovada pelo Congresso Nacional, consonante o processo legislativo orçamentário. Ademais, embora o contingenciamento seja necessário para o atingimento das metas fiscais, esse expediente permite ao governo, unilateralmente, uma ampla redefinição das prioridades de gastos. Nas palavras do autor:

Esse mecanismo dá ao gestor uma grande margem de manobra no sentido qualitativo e quantitativo das programações. (...) E, o que é pior, depois de “contingenciado” apenas algumas autoridades privilegiadas do Executivo têm conhecimento do que realmente ‘restou’ da Lei aprovada (GONTIJO, 2011, p. 6).

Fundamentalmente, os prejuízos à transparência não se limitam à dissociação entre orçamento e gasto, que, por si só, já é capaz de macular a transparência do planejamento da ação governamental e da agenda política. Deve ser considerada, sobretudo, a transparência da decisão sobre a despesa pública, que ordinariamente é materializada no processo legislativo orçamentário.

Vale considerar que, conforme exposto, a decisão sobre a alocação dos recursos públicos envolve um jogo político que assume máxima expressão nas relações entre o governo e o Congresso Nacional.

O equilíbrio de poder entre Executivo e Legislativo no tocante à matéria orçamentária deve ser regrado pelo rito do processo legislativo orçamentário. No entanto o contingenciamento e o cancelamento de Restos a Pagar, que são, em tese, instrumento técnicos de execução orçamentária, e não de elaboração orçamentária, são capazes de desviar a decisão sobre o gasto público exclusivamente para as mãos do Executivo. Assim, abre-se oportunidades informais, no seio do Executivo, de escolher quais parcelas do Orçamento serão executadas e quais serão deliberadamente anuladas.

Em última análise, cabe ao governo decidir sobre quais créditos orçamentários o contingenciamento incidirá e quais Restos a Pagar serão cancelados, sem que haja um processo de apreciação legislativa ou exposição de motivos para essa escolha por parte do governo.

Quando o gasto público é decidido por expedientes “extra-orçamentários”, as motivações quanto às despesas tornam-se opacas ao conhecimento público e ao controle formal do Congresso Nacional. Trata-se de “decisões de gabinete” que não guardam o mesmo nível de transparência do processo legislativo ordinário, dificultando a própria atividade fiscalizatória

do Estado sobre despesa pública, operada pelos órgãos de controle, notadamente, pela Controladoria Geral da União e pelo Tribunal de Contas da União.

5. Pesquisa Analítica

5.1 Metodologia

No decorrer deste trabalho, demonstrou-se que a execução parcial dos créditos orçamentários implica definições intrínsecas acerca de qual parcela do Orçamento será concretizada e qual parcela será anulada. Essas decisões concentram-se no poder Executivo e são instrumentalizadas pelos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e pelo cancelamento dos Restos a Pagar.

Discute-se, neste trabalho, o nível de transparência desses processos decisórios, explorando sua dinâmica e seus efeitos. Assim, entende-se que a anulação dos créditos causada pelo decreto de contingenciamento não é o único expediente de anulação dos créditos orçamentários e desfiguração da LOA.

Mais que o registro da parcela contingenciada no início de cada exercício, é importante que se conheça a dinâmica do contingenciamento e do “descontingenciamento” orçamentário, da programação financeira e dos Restos a Pagar para entender como o gasto público pode divergir da previsão orçamentária e, conseqüentemente, como inauguram-se oportunidades de decisões sobre a despesa pública que transcendem o processo orçamentário formal.

Nessa direção, com o propósito de identificar evidências desse ciclo de prorrogação orçamentária que pode causar a desfiguração do Orçamento, serão abordados a seguir dados sobre o Orçamento e sobre a programação financeira dos últimos três exercícios (anos de 2009, 2010 e 2011). Os dados se referem especificamente à Administração Direta de cinco Ministérios que, tradicionalmente, concentram grandes investimentos em infraestrutura, quais sejam: Ministério da Ciência e Tecnologia, Ministério de Minas e Energia, Ministério dos Transportes, Ministério da Integração Nacional e o Ministério das Cidades.

Primeiramente, apresentam-se: os créditos orçamentários totais autorizados para cada exercício; os créditos orçamentários pretéritos a executar e a disponibilidade financeira para cada exercício. O objetivo é confrontar, para cada exercício, os créditos orçamentários a

executar (Orçamento mais Restos a Pagar) com as possibilidades financeiras e avaliar a existência de acúmulo de saldos orçamentários a executar.

Seguidamente, são apresentados os valores de inscrição, pagamento e cancelamento de Restos a Pagar em cada exercício. O objetivo, aqui, é avaliar o “float” desses exercícios e o possível acúmulo de saldos orçamentários a executar. Os dados sobre cancelamento dos Restos a Pagar, comparados com o pagamento dos Restos a Pagar, oferece uma medida da relevância do cancelamento dos Restos a Pagar frente ao pagamento.

Os dados foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, mediante as seguintes consultas construídas no ambiente do SIAFI Gerencial: “RP PROC N PROC CCONT”, para obter as informações pertinentes aos Restos a Pagar; “DOTAÇÃO ATUALIZADA” para extrair o saldo dos créditos orçamentários autorizados, ou seja, que não foram contingenciados, e, por fim, “COTA RCB DETALHADA”, por meio da qual é possível conhecer o volume de recursos financeiros colocados à disposição de cada Órgão, por meio do saldo credor acumulado.

Ressalta-se que o objetivo desta pesquisa analítica não é fazer inferências estatísticas ou constituir série histórica para uma análise de comportamento empírica dessas variáveis orçamentárias e financeiras. O objetivo de apresentar os dados reais de execução orçamentária desses Ministérios é apontar indicadores da existência de um ciclo de prorrogação orçamentária e de frustração parcial da LOA, conforme apresentados no capítulo anterior. Para esse fim, vale destacar que os investimentos em infraestrutura empreendidos por esses Ministérios representam, tipicamente, despesas primárias discricionárias, justificando sua escolha para esta análise.

Esta pesquisa também contempla uma revisão bibliográfica sobre o assunto com o propósito de elucidar as causas e efeitos da dissociação do gasto público em relação ao Orçamento.

5.2 Resultados e Discussão

As Tabelas 1, 2 e 3, seguintes, apresentam os dados relativos aos créditos orçamentários a executar (Orçamento mais Restos a Pagar), aos limites de pagamento da despesa, bem como à inscrição, pagamento e cancelamento dos Restos a Pagar, nos anos de 2009, 2010 e 2011, respectivamente.

Quanto aos créditos orçamentários a executar em cada exercício, os valores orçamentários pretéritos foram resumidos aos Restos a Pagar inscritos no exercício imediatamente anterior. Portanto, essa aproximação exclui o estoque de Restos a Pagar mais antigos.

No que se refere aos dados de Restos a Pagar, os valores de inscrição referem-se aos saldos inscritos e reinscritos no final de cada exercício e os valores de pagamento representam o total de Restos a Pagar Processados pagos durante o exercício, bem como os Não Processados que foram liquidados e pagos até o final de cada ano. Os cancelamentos referem-se aos Restos a Pagar que se mostraram insubsistentes ou cujo prazo de validade extinguiu ao final do exercício.

TABELA 1

EXERCÍCIO DE 2009			
Orçamento <i>versus</i> Recursos Financeiros			
Unidade	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior	Créditos orçamentários do exercício	Limite de pagamento no exercício
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 1.421.059.790,92	R\$ 7.218.348.666,00	R\$ 6.982.887.440,61
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 3.780.248.042,68	R\$ 24.979.049.872,00	R\$ 13.341.866.044,29
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 7.612.610.140,60	R\$ 19.618.449.309,00	R\$ 12.054.833.107,48
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 5.018.909.104,78	R\$ 17.308.047.210,00	R\$ 11.072.388.473,13
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 7.157.506.433,70	R\$ 15.314.807.771,00	R\$ 8.219.057.315,23
TOTAL	R\$ 24.990 milhões	R\$ 84.439 milhões	R\$ 51.671 milhões
Restos a Pagar			
Unidade	Restos a Pagar inscritos	Restos a Pagar pagos	Restos a Pagar cancelados
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 1.607.523.475,45	R\$ 932.247.248,01	R\$ 208.169.522,49
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 4.070.855.471,70	R\$ 113.424.134,72	R\$ 2.393.029.432,13
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 11.013.153.917,87	R\$ 5.715.810.519,15	R\$ 1.702.890.749,38
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 6.829.810.589,50	R\$ 3.011.240.172,25	R\$ 459.166.753,81
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 7.939.511.625,81	R\$ 2.951.946.082,12	R\$ 496.919.755,40
TOTAL	R\$ 31.461 milhões	R\$ 12.725 milhões	R\$ 5.260 milhões

Fonte: SIAFI

TABELA 2

EXERCÍCIO DE 2010			
Orçamento <i>versus</i> Recursos Financeiros			
Unidade	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior	Créditos orçamentários do exercício	Limite de pagamento no exercício
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 1.607.523.475,45	R\$ 8.284.687.273,00	R\$ 7.727.277.156,78
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 4.070.855.471,70	R\$ 25.369.166.045,00	R\$ 16.587.843.308,99
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 11.013.153.917,87	R\$ 25.963.759.576,00	R\$ 17.454.231.176,48
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 6.829.810.589,50	R\$ 19.187.247.761,00	R\$ 13.319.276.489,11
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 7.939.511.625,81	R\$ 16.205.331.984,00	R\$ 4.449.428.892,19
TOTAL	R\$ 31.461 milhões	R\$ 95.010 milhões	R\$ 59.538 milhões
Restos a Pagar			
Unidade	Restos a Pagar inscritos	Restos a Pagar pagos	Restos a Pagar cancelados
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 1.774.090.755,20	R\$ 1.000.204.862,55	R\$ 170.387.394,12
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 4.414.255.795,95	R\$ 182.069.147,09	R\$ 4.204.359.036,11
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 10.974.783.172,59	R\$ 6.837.875.336,66	R\$ 749.239.111,45
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 10.561.403.689,74	R\$ 4.591.292.956,80	R\$ 1.425.139.406,33
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 14.028.585.051,93	R\$ 4.480.329.941,52	R\$ 565.920.703,67
TOTAL	R\$ 41.753 milhões	R\$ 17.092 milhões	R\$ 7.115 milhões

Fonte: SIAFI

TABELA 3

EXERCÍCIO DE 2011			
Orçamento <i>versus</i> Recursos Financeiros			
Unidade	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior	Créditos orçamentários do exercício	Limite de pagamento no exercício
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 1.774.090.755,20	R\$ 8.143.353.791,00	R\$ 6.549.934.081,15
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 4.414.255.795,95	R\$ 27.041.044.897,00	R\$ 19.866.051.200,70
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 10.974.783.172,59	R\$ 25.629.264.057,00	R\$ 15.809.404.306,86
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 10.561.403.689,74	R\$ 19.376.325.849,00	R\$ 11.848.720.638,32
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 14.028.585.051,93	R\$ 22.252.255.913,00	R\$ 4.007.899.225,69
TOTAL	R\$ 41.753 milhões	R\$ 102.442 milhões	R\$ 58.082 milhões

Restos a Pagar			
Unidade	Restos a Pagar inscritos	Restos a Pagar pagos	Restos a Pagar cancelados
MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	R\$ 2.793.021.724,69	R\$ 1.369.269.313,83	R\$ 496.662.913,08
MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	R\$ 1.016.061.961,40	R\$ 179.800.489,54	R\$ 19.819.194,32
MINISTERIO DOS TRANSPORTES	R\$ 11.975.408.633,07	R\$ 7.688.125.956,10	R\$ 976.523.236,88
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	R\$ 10.911.157.998,89	R\$ 3.461.589.274,07	R\$ 1.684.710.354,44
MINISTERIO DAS CIDADES	R\$ 19.596.517.503,52	R\$ 9.773.678.689,13	R\$ 1.124.343.149,15
TOTAL	R\$ 46.292 milhões	R\$ 22.472 milhões	R\$ 4.302 milhões

Fonte: SIAFI

Os dados sobre créditos orçamentários a executar e limites de pagamento apontam que, nos anos de 2009, 2010 e 2011, as disponibilidades de realização financeira da despesa não comportaram o saldos orçamentários a executar para esses Ministérios.

Nota-se que a programação financeira estabelecida pelos Decretos de contingenciamento ao longo dos anos de 2009, 2010 e 2011 não permitiu sequer a realização financeira das dotações orçamentárias do respectivo exercício, e, menos ainda, o total do saldo orçamentário a executar quando se considera os saldos orçamentários dos exercícios anteriores, prorrogados na forma de Restos a Pagar.

Vale ressaltar que, nesse caso, foram considerados apenas os Restos a Pagar inscritos no exercício imediatamente anterior, como uma aproximação dos saldos orçamentários remanescentes. No entanto, como visto, os Restos a Pagar de exercícios anteriores também representam exigibilidades enquanto válidos e, assim, podem aumentar a dimensão da “rolagem orçamentária”, principalmente levando-se em conta as frequentes prorrogações dos prazos de validade de Restos a Pagar mediante decretos.

A Tabela 4, a seguir, apresenta de forma consolidada os dados das tabelas anteriores sobre as dotações orçamentárias e disponibilidades financeiras dos cinco Ministérios em questão. A consolidação dos dados aponta uma tendência geral de contínua prorrogação orçamentária por meio de Restos a Pagar devido à constante e crescente indisponibilidade de recursos financeiros para o pagamento dos saldos de dotações orçamentárias a executar.

Assim amplia-se, a cada ano, a prorrogação da execução financeira dos créditos orçamentários, haja vista que os dados apontam para o aumento constante do déficit da disponibilidade de pagamento frente ao saldo orçamentário a pagar

TABELA 4

COMPARATIVO TOTAL			
Orçamento <i>versus</i> Recursos Financeiros			
Ano	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior (A)	Créditos orçamentários do exercício (B)	Limite de pagamento no exercício (C)
	<i>créditos orçamentários a executar</i>		<i>recursos disponíveis</i>
2009	R\$ 24.990 milhões	R\$ 84.439 milhões	R\$ 51.671 milhões
2010	R\$ 31.461 milhões	R\$ 95.010 milhões	R\$ 59.538 milhões
2011	R\$ 41.753 milhões	R\$ 102.442 milhões	R\$ 58.082 milhões
Restos a Pagar			
Ano	Restos a Pagar inscritos (D)	Restos a Pagar pagos (E)	Restos a Pagar cancelados (F)
2009	R\$ 31.461 milhões	R\$ 12.725 milhões	R\$ 5.260 milhões
2010	R\$ 41.753 milhões	R\$ 17.092 milhões	R\$ 7.115 milhões
2011	R\$ 46.292 milhões	R\$ 22.472 milhões	R\$ 4.302 milhões

Fonte: SIAFI

Nota-se que a indisponibilidade financeira em relação saldo orçamentário a executar ($(A+B)-C/(A+B)$) aumentou de 53% para 60% entre 2009 e 2011, se mantendo praticamente estável entre 2009 e 2010. Nessa situação, significa dizer que em 2011, 60% dos créditos orçamentários a executar, somados os do exercício corrente como os do exercício anterior, não serão pagos, pois mesmo que se consiga executar todo o limite financeiro, somente é suficiente para pagar 40% dos créditos orçamentários.

Essa situação apresenta, na prática, como os Decretos Programação Orçamentária e Financeira alimentam a continua prorrogação orçamentária, ao limitarem as disponibilidades de pagamento para garantir o cumprimento das metas de superávit primário.

No que se refere às razões para o contingenciamento e para a programação financeira, Nunes S. e Nunes R. (2002, p. 22) explicam que a LOA tende a apresentar uma previsão irrealista para a arrecadação, de modo que, posteriormente, torna-se necessário contingenciar os

créditos orçamentários devido à frustração das receitas. Conforme apontado pelos autores, as estimativas das variáveis macroeconômicas que norteiam a previsão da receita são, geralmente, bastante otimistas, pois a superestimação de receitas permite elevar o valor dos créditos orçamentários relativos às despesas na proposta orçamentária e, também, porque as previsões do governo sinalizam para o mercado o teto dessas variáveis.

No âmbito do poder Legislativo, também há incentivos para que as previsões de receitas sejam infladas. O Orçamento deve apresentar um equilíbrio entre receitas e despesas, assim, quanto maior a previsão para receita, maiores serão os valores das despesas previstas. Nesse caso, especial interesse paira sobre as despesas de emendas parlamentares, que são voltadas a atender os interesses específicos das bases eleitorais e, por isso mesmo, costuma ser objeto de avidez por parte dos membros do legislativo. Assim, quanto mais as previsões macroeconômicas aumentarem a receita estimada, maior é a margem para despesas, inclusive para as de emendas.

Nesse contexto, sempre que, durante a execução do orçamento, o comportamento das variáveis macroeconômicas ameaçarem a realização da receita conforme fora estimada, de forma a comprometer o cumprimento das metas de resultado fiscal, o Executivo lança mão do contingenciamento orçamentário e da programação financeira, que, igualmente, para fins práticos, represam a execução do orçamento.

De acordo com as ponderações de Cardoso (1994), a imposição de limites à realização de despesas aprovadas no orçamento conduz a distorções no processo orçamentário, notadamente a perda de transparência, nos seguintes termos: “Em vez da mediação política do Legislativo sobre o confronto aberto das demandas sociais, o arbítrio burocrático do Executivo passa a definir as prioridades efetivas do gasto público.” (CARDOSO, 1994, p. 116)

Nesse mesmo sentido, Gontijo (2011) salienta que na ocasião do contingenciamento, o governo elege para o corte, prioritariamente, os créditos orçamentários incluídos pelo Congresso Nacional, mediante as chamadas emendas parlamentares, na proposta orçamentária apresentada pelo Executivo. Dessa forma, o corte ou o pagamento dos créditos orçamentários relativos a essas emendas parlamentares ganha contornos de negociação política, por vezes associada à “fidelidade” dos parlamentares aos projetos políticos do governo.

Infere-se, portanto, que razões políticas, além do puro esforço fiscal, podem motivar a manutenção dessa lógica de sucessiva geração de estoques orçamentários.

No que diz respeito aos dados de Restos a Pagar consolidados na Tabela 4, a diferença entre os valores inscritos e os valores pagos (D-E), representa o “float”. Nesse caso, nota-se que entre 2009 e 2011 o “float” aumentou de R\$ 18,7 bilhões para R\$ 23,8 bilhões, mantendo-se praticamente estável entre 2010 e 2011.

Sabe-se que a comparação intertemporal de valores nominais merece ressalvas, haja vista que, entre 2009 e 2011, também o PIB e o Orçamento aumentaram, além do efeito da inflação. No entanto, para os fins desta análise, o que vale é observar que o comportamento crescente do “float” indica a tendência de amplitude da rolagem orçamentária, ou seja, do saldo de Restos a Pagar que passa de um exercício para o outro. Vale dizer: o que “float” indica é a tendência ocasionada pela gestão da despesa, pois, além do pagamento, também o cancelamento se presta a extinguir os Restos a Pagar.

Importa notar, também, os valores de cancelamento de Restos a Pagar em relação aos valores de pagamento. Essa relação demonstra que o cancelamento de Restos a Pagar é representativo frente aos valores pagos. De acordo com a Tabela 4, nos anos de 2009 e 2010, a cada R\$ 10,00 destinados a saldar os Restos a Pagar, ao mesmo tempo, cancelava-se R\$ 4,00 do estoque de Restos a Pagar. No ano de 2011, os cancelamentos foram menos expressivos, representando 19% em relação aos valores pagos.

A importância de avaliar a representatividade dos cancelamentos frente aos pagamentos reside na percepção de que o cancelamento constitui uma opção recorrente para saldar os Restos a Pagar, haja vista que se presta a extinguir as obrigações orçamentárias pendentes, no invés do pagamento.

O cancelamento de Restos a Pagar distancia as informações de execução orçamentária em relação à execução financeira, pois nem tudo o que é executado sob o ponto de vista orçamentário será pago. Essa situação distorce propósito original dos Restos a Pagar, que não deveria passar de instrumento de ajuste temporal entre o mundo orçamentário e o mundo financeiro. Nesse sentido, quanto mais representativo for o valor de cancelamento dos créditos orçamentários inscritos em Restos a Pagar, maior será a margem de escolha, unilateral, do Executivo sobre qual parcela do orçamento será efetivamente paga.

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p17), citando Lima & Miranda (2006), atenta que o efetivo pagamento dos restos a pagar é um instrumento de barganha política do Executivo junto ao Legislativo. Retomando, ainda, o trabalho de Gontijo (2001), o autor constatou que em momentos de votações importantes no Congresso, ocorre um aumento dos pagamentos de Restos a Pagar.

Além disso, na medida em que as inscrições de Restos a Pagar aumentam, eleva-se também o grau de imprevisibilidade orçamentária. Nesse sentido, em matéria publicada no Jornal do Senado em agosto de 2007, o senador Sérgio Guerra (PSDB-PE) comentou o volume de inscrição de Restos a Pagar, para atingir as metas fiscais, e seus efeitos sobre a prorrogação da execução do orçamento corrente. Nas palavras do parlamentar: “o que deveria ser exceção passou a ser a regra. De todos os sinais que aí estão, este é o mais claro de que o processo de produção do Orçamento quebrou.” (MACEDO, 2007)

Os efeitos da utilização abusiva dos Restos a Pagar pelo governo são ponderados por Afonso (2008), sob a perspectiva da transparência fiscal. Para o referido autor, uma cuidadosa observação sobre o acúmulo dessas pendências orçamentárias pode trazer à tona valiosas informações sobre a gestão fiscal, que não são obtidas pelos relatórios comumente divulgados pelo governo:

Falta transparência fiscal, embora cada vez mais dados sejam publicados. Parece que uma nova maneira de esconder problemas nas finanças públicas passou a ser divulgar informações em excesso, em muitos e diferentes relatórios, (...) (AFONSO, 2008, p. 96).

Entretanto, o problema não reside, propriamente, na existência dos Restos a Pagar. O cerne do problema concentra-se no ciclo de causas e efeitos entre os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar, que configura o uso abusivo desses expedientes pelo governo.

A dinâmica do contingenciamento orçamentário e da programação financeira implica a inscrição de parcela do orçamento em Restos a Pagar, tendo em vista o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LDO. Dessa forma, adia-se a execução do orçamento para o exercício seguinte. Durante o ano subsequente, o governo, então, deve escolher entre pagar as pendências dos orçamentos pretéritos ou executar o orçamento corrente. É como se houvessem dois, ou mais orçamentos a serem executados a cada exercício.

Sobre a questão, o Tribunal de Contas da União, mediante o Acórdão nº 1039/2006-Plenário, teceu a seguinte consideração 31 (p. 237):

A expressividade do volume de recursos inscritos a título de restos a pagar configura como um orçamento paralelo, atribuindo ao gestor um poder discricionário ainda maior, já que passa a caber a este a decisão sobre quais despesas serão objeto de efetivação: se concernentes ao exercício passado ou ao corrente (BRASIL, 2006, p. 237).

Assim, o adiamento da execução do orçamento para os anos seguintes se torna uma constante na lógica da sistemática orçamentária, haja vista que o esforço fiscal inviabiliza a execução financeira concomitantemente das pendências orçamentárias pretéritas e dos créditos orçamentários correntes.

Segundo as conclusões do TCU, no âmbito do Acórdão nº 27/2009 – Plenário, o arrocho orçamentário, no início no exercício, seguido da liberalidade orçamentária, que caracteriza os últimos meses do ano, perpetuam a prorrogação e a extemporaneidade da execução do orçamento, conforme segue 35:

O que se observa é que se formou um ciclo no qual o relaxamento da execução do orçamento ao final do ano acaba por concorrer com o orçamento do ano seguinte, o que faz com que a execução desse novo orçamento seja postergada para o final do exercício e, sucessivamente, acaba por comprometer o próximo orçamento (BRASIL, 2009, p. 151).

O constante atraso na execução do orçamento não é a única consequência dos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar. O cerne do problema é que muitos créditos inscritos em Restos a Pagar não são executados.

A realização parcial, ou seletiva, da Lei Orçamentária Anual traz efeitos mais profundos que a pura distorção entre o planejamento e a execução da despesa pública, pois impregna aos créditos orçamentários um grau de incerteza respeito de sua execução.

Nesse sentido, FERREIRA MOTA (2003, p.15), citado por Batistella (2009, p. 16), apresenta essa imprevisibilidade orçamentária como uma “questão traumática”. Nas palavras do autor, “os orçamentos públicos no Brasil, no mais das vezes não passam de peças de má ficção, em que os valores previstos e os valores realmente executados jamais se encontram.”

Notadamente, essa “crise de credibilidade orçamentária” não desfavorece a todos, ao contrário, é especialmente conveniente para aqueles aos quais cabe decidir qual parcela do orçamento será efetivamente transformada em gasto público e qual não passará de figura contábil.

Dado que a definição do gasto público transcende a esfera do orçamento, conforme exposto, a discussão acerca da transparência da despesa pública deve centrar-se no processo decisório a respeito de quais créditos orçamentários serão concretizados e quais não passarão de uma “figura orçamentária”.

Acerca da execução seletiva da LOA, a critério exclusivo do Executivo (pelo menos formalmente!), CASTRO SANTOS & MACHADO (1995, p.31), citados por Batistella (2009,

p. 19), assim comentam: “o controle do Executivo sobre a execução orçamentária implica em aparente ganho de eficácia no que se refere à compressão dos gastos públicos, por outro lado, tem como consequência a perda de transparência das ações governamentais, (...)”

De fato, pode-se dizer que não existe “meia transparência pública”, ou, no caso, transparência parcial da despesa pública. Para que a ação governamental seja efetivamente transparente no tocante às despesas públicas, deve-se promover o amplo conhecimento público sobre o processo decisório a respeito dos gastos do governo.

Conforme Vieira (2011), a transparência fiscal não se confunde com a mera publicidade das informações sobre planejamento e execução do orçamento. As informações devem ser úteis e adequadas aos usuários a fim de garantir a efetiva transparência pública aos cidadãos e demais agentes econômicos.

Cabe, ainda, reproduzir a lição de MILESKI (2003), citado por Assoni Filho (2009, p 198):

Transparência não significa divulgar por divulgar, dar acesso à informação por dar. O sentido da transparência é promover a participação popular nos atos de governo, democratizando a gestão fiscal, a fim de que o cidadão, tendo conhecimento da ação governamental, possa contribuir para seu aprimoramento e exercer um controle sobre os atos do governo, agindo em colaboração ao sistema oficial de controle da atividade financeira do Estado.

CONCLUSÃO

O Orçamento Público é a decisão política explícita sobre a alocação dos recursos públicos, que encerra as prioridades e a agenda do governo. Além disso, a elaboração orçamentária traduz o exercício da democracia representativa, sobretudo por meio do controle do Legislativo sobre os atos do Executivo.

Conforme o entendimento de Assoni Filho (2009, p 157), os orçamentos públicos incorporam os anseios coletivos, materializam o plano de ação de governo e são considerados democráticos na medida em que transformam em dever jurídico, a expectativa social. Nesse mesmo sentido, alinham-se as considerações da Nota Técnica nº 121/2008 produzida pela Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, conforme segue:

O governo que sem fundadas razões não executa o orçamento conforme aprovado, está agindo com desprezo para com seu povo, pois descumprir o acordo firmado legitimamente entre os representantes deste mesmo povo; e agindo com obscuridade, porque sub-reptícia e unilateralmente altera a programação apresentada como compromisso (BRASIL, 2008, p.13).

Com efeito, na medida em que a execução da despesa pública diverge dos contornos estabelecidos no Orçamento, ataca-se a própria legitimidade da Lei Orçamentária Anual, fundamentalmente, na sua qualidade de instrumento de controle do Legislativo sobre o Executivo e de transparência do planejamento da despesa pública.

Contudo, as constatações desta pesquisa não se concentram, especificamente, na divergência entre o gasto público realizado e as previsões orçamentárias, mas, sim, sobre o *modus operandi* da desfiguração do Orçamento, inerente à sistemática de execução da despesa pública federal. Nesse sentido, a respeito da desfiguração orçamentária, foram apontados os principais motivos, expedientes e, principalmente, efeitos sobre a transparência pública.

As metas de superávit primário, estabelecidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, constituem o principal motivo para a dissociação entre gasto e Orçamento. Com o propósito principal de garantir o esforço fiscal, o governo cancela parcela do Orçamento, que foi aprovado pelo Congresso Nacional, mediante uma “manobra orçamentária” que envolve, fundamentalmente, os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar.

Primeiramente, para compatibilizar o Orçamento às metas fiscais, o governo promove um corte em uma parcela dos créditos orçamentários mediante o contingenciamento estabelecido pelos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira. Também por meio desses decretos, ocorre um represamento da execução orçamentária no início do ano, que é, então, liberada paulatinamente, especialmente nos últimos meses do ano, e acaba sendo prorrogada para o exercício subsequente na forma de Restos a Pagar.

Depois, nos exercícios seguintes, para equalizar a execução financeira com as metas de resultado primário, a programação financeira estabelecida nesses decretos inviabiliza a execução concomitante do Orçamento e dos Restos a Pagar. Cria-se, portanto, uma concorrência entre o pagamento do orçamento corrente e dos orçamentos anteriores, empurrando os créditos orçamentários correntes para o exercício seguinte na forma de Restos a Pagar. Assim, põe-se em prática um ciclo de rolagem orçamentária por meio dos Restos a Pagar, de um exercício para o outro, até que sejam, finalmente, cancelados.

Em síntese, parte dos créditos orçamentários não é executada, e parte daqueles que são executados não é paga.

No que diz respeito à transparência pública, a prorrogação orçamentária provoca a dissociação entre as informações orçamentárias divulgadas pelo governo e os gastos governamentais disponíveis nos portais de transparência, haja vista que os Restos a Pagar são contabilizados como execução orçamentária do exercício em que foram inscritos, sem que se tenha garantia da sua posterior execução financeira. Dessa forma, na medida em que parcela do orçamento é postergada para os anos seguintes, as informações de execução orçamentária passam a não corresponder à efetiva realização financeira do exercício.

A incompatibilidade de informações é agravada pelo cancelamento de Restos a Pagar, que implica, praticamente, a extinção da possibilidade de pagamento daquela despesa que foi computada sob o ponto de vista orçamentário.

Os prejuízos à transparência, no entanto, não se limitam à divergência de informações orçamentárias e financeiras. Os cortes orçamentários promovidos pelos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e pelo cancelamento de Restos a Pagar associam ao Orçamento um grau de incerteza quanto à efetiva execução financeira das dotações orçamentárias.

A pesquisa analítica desenvolvida neste trabalho, a respeito da execução orçamentária de cinco Ministérios que concentram os investimentos em infraestrutura no Brasil, aponta a dimensão da rolagem orçamentária por Restos a Pagar e, principalmente, a relevância da limitação financeira para execução dos saldos orçamentários.

O tamanho da rolagem orçamentária indica a parcela do orçamento que está sujeita a extinção sumária por meio do cancelamento de Restos a Pagar. O grau de indisponibilidade financeira frente aos créditos orçamentários representa, na prática, a margem de escolha do gestor público sobre quais créditos orçamentários serão executados e quais serão prorrogados ou cancelados.

A Tabela 5, abaixo, demonstra que a prorrogação orçamentária por Restos a Pagar excede a quitação dos créditos orçamentários anteriores num montante que representa mais de 20% do orçamento de cada ano, em outras palavras, uma parcela significativa do orçamento está sujeita à extinção sumária. Os dados indicam, também, que mais da metade dos créditos orçamentários a realizar em cada ano não possui lastro financeiro suficiente para seu pagamento, ou seja, há uma ampla margem de escolha sobre quais créditos serão pagos e quais não serão.

TABELA 5

Ano	Margem de escolha (Indisponibilidade de Pagamento)	Rolagem Orçamentária (RP inscrito – RP pagos)
2009	52,7 % do saldo orçamentário a executar	22% das dotações orçamentárias do exercício
2010	52,9% do saldo orçamentário a executar	25,9% das dotações orçamentárias do exercício
2011	59,7 do saldo orçamentário a executar	23,2% das dotações orçamentárias do exercício

Fonte: SIAFI

Assim, haja vista que os créditos orçamentários tornam-se “expectativas de despesa”, é certo que todo desembolso é precedido de uma decisão quanto à realização efetiva da despesa. Assim, essa seletividade na execução orçamentária inaugura um processo decisório orçamentário “paralelo” no seio da burocracia do governo. A partir daí, a transparência passa a ser ameaçada não somente pela divergência entre informações orçamentárias e financeiras, mas pela opacidade do processo decisório atinente ao gasto público.

Essas instâncias de decisão informais no âmbito do Executivo não estão submetidas à mesma transparência e controles democráticos a que está sujeito o processo de elaboração orçamentária formal. Portanto, as oportunidades de decisão criadas pelo contingenciamento e cancelamento de Restos a Pagar representam uma perigosa consequência à transparência pública. Sobre o assunto, especificamente sobre os efeitos do contingenciamento, FRANCO (1995, p. 214), citado por Batistella (2009, p. 19), afirma que “como em qualquer atividade que envolve ‘racionamento’, há uma tendência para a proliferação de ‘mercados negros’”.

Por fim, a discussão em torno da execução parcial do Orçamento traz à baila uma questão: a execução parcial dos créditos orçamentários transforma a peça orçamentária numa ficção?

Segundo Giacomoni (2005, p.259), a execução parcial não macula a efetividade do Orçamento. Nas palavras do autor: “A lei orçamentária seria uma ficção caso o Poder Executivo efetivasse despesas sem a necessária autorização legislativa.” No entanto, o próprio autor traz a ressalva, nos termos usados pelo doutrinador constitucionalista José Afonso da Silva:

Não podem (os funcionários administrativos) deixar de cumprir as atividades e projetos constantes da lei de orçamento, sem razão justificativa

para tanto, ou com a simples justificativa de que não eram obrigados a executá-los (...). (GIACOMONI, 2005, p. 259).

A Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, entretanto, ao tratar do contingenciamento realizado pelo Poder Executivo sobre os orçamentos anuais, apresenta argumentação contrária à visão de que a Lei Orçamentária Anual é peça meramente autorizativa, nos termos do documento:

(...) o que se percebe é que a definição do orçamento como 'lei formal', sem conteúdo jurídico, leva governos a tratar esse importante instrumento com o mais absoluto descaso, cumprindo-o apenas nas partes que lhes interessam e, por isso, tornando peça de ficção o mais completo e democrático meio para controle social da conduta governamental (...)(BRASIL, 2008, p.15).

As discussões acerca da força normativa do Orçamento, levando em conta tratar-se de uma lei, perpassam as concepções do Orçamento Público e atingem a teoria jurídica acerca do caráter “legal formal” ou “legal material” das leis orçamentárias e de sua legitimidade para modificar o direito objetivo e subjetivo.

A despeito desse impasse, o presente trabalho não se propõe a discutir o caráter autorizativo ou impositivo do Orçamento. A ideia lançada no título, na qual o Orçamento está entre a ficção e a realidade, não assume plenamente nenhuma dessas duas posições, diametralmente opostas, mas, sim, remete ao abuso de expedientes, em tese, técnicos, inerentes à sistemática orçamentária para alimentar processos decisórios sobre a despesa pública que extrapolam o processo orçamentário formal.

Concluindo, a incerteza quanto à realização financeira que, hoje, emoldura os créditos orçamentários implica o surgimento de processos decisórios sobre a despesa alheios ao processo orçamentário formal. Assim, por certo, pode-se afirmar que o Orçamento transita entre a realidade e a ficção conforme as conveniências das forças políticas, em detrimento à transparência pública.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R. Conta e Faz-de-Conta. In: Conselho da Altos Estudos e Avaliação Tecnológica (Org.). **Responsabilidade na Gestão Pública: os Desafios dos Municípios**. Brasília: Editora da Câmara, 2008. P. 83 – 98. Cap. 3.

Disponível em:

<<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1120/FazContaLRF.pdf>>

Acesso em: 3. Mai. 2012.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas**. 2. Ed. Brasília: 2008. 580p.

ASSONI FILHO, S. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed.,2009. 280p.

BARCELOS, C. L. K. **A Reforma Orçamentária de 2000: dimensões programática e fiscal**. Brasília, 2004. 48p.

BATISTELLA, J. Os impactos do contingenciamento dos recursos públicos na execução orçamentária do SERPRO. Brasília, 2009. 37p.

BRASIL. **Constituição** (1998): Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1998.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília: 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília: 1964.

_____. Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal. **Nota Técnica nº 121/2008**. Brasília, 2008. 25 p.

_____. Relatório de Auditoria do Acórdão nº 27/2009 Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2009. 23p.

_____. Relatório de Auditoria do Acórdão nº 1039/2006 Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2006. 26p.

_____. Acórdão nº 940/2011 Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2011.

CARDOSO, F. H. Plano Fernando Henrique Cardoso: **Exposição de Motivos nº 395, 07 de dezembro de 1993**. Revista de Economia Política, vol. 14, nº 2. Abril-Junho de 1994.

Disponível em: < <http://www.rep.org.br/pdf/54-10.pdf>>. Acesso em: 7. Jun.2012

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S. Transparência na Elaboração, Execução e Prestação de Contas do Orçamento Municipal: Um estudo em um Município Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1-14, maio/ago, 2008

FEIJÓ, P. H. **Administração Financeira e Orçamentária**. Apostila Associação Brasileira de Orçamentos Públicos. [S.l.:s.n.], 2002. 100p.

FEIJÓ, P. H.; PINTO, L. F.; MOTA, F. G. L. **Curso de Siafi: Uma abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. Brasília, 2008. 470p.

FERNANDES, E.L.B. **Restos a Pagar**. 42f. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2004..

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal. 2007. 171 p. Disponível em: < <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf> >. Acesso em: 12. Abr.2012

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Altas S.A., 2005. Cap 4 -6.

GONTIJO, V. **Restos a Pagar: Execução Financeira. Texto para discussão Interna da Consultoria de Orçamento da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2001.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a Pagar e o Direito do Credor**. Estudo Técnico nº 6/2010. Brasília, 2010.

_____. **Contingenciamento, Orçamento Impositivo e Transparência. Estudo Técnico nº 01/2011**. Brasília, 2011. 7p.

GUADAGNIN, A. **A Transparência na Gestão Pública: Uma análise da concretização em Porto Alegre, Canoas e Novo Hamburgo**. Porto Alegre, 2011. 21p.

Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34888/000785026.pdf?sequence=1>>

Acesso em: 3. Jun. 2012.

JUND, S. **AFO Administração Financeira e Orçamentária: teoria e 730 questões**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 592p.

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquematizado**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 1024p.

MACEDO, M. F. Restos a Pagar equivalem a três PACs. **Jornal do Senado**. Edição Especial. Brasília, 6 a 12 de agosto de 2007. Nº 2.641/138.

NUNES, S.P.P.; NUNES R. da C. **O Processo Orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento**. In: FIGUEIREDO, C. M.; NÓBREGA, M. (Org.). Administração Pública: direitos administrativos, financeiros e gestão pública: prática, inovações e polêmicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 34p.

Disponível em:

<http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf> Acesso em: 12. Abr. 2012.

PEREIRA, C.; MUELLER, B. Comportamento Estratégico em Presidencialismo de Coalizão: As Relações entre Executivo e Legislativo na Elaboração do Orçamento Brasileiro. **Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro, Vol 45, n. 2, 2002, pp. 265 a 301.

SANTANA JUNIOR, J. J. B.; LIBONATI, J. J.; VASCONCELOS, M. T de C. Modelos de Investigação dos Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes e Órgãos Governamentais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 2009. São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP. 2009. 16p.

Disponível em: < <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/144.pdf>>. Acesso em: 12. Abr. 2012.

SANTOS, R. C. L. F. O impacto de decisões orçamentárias na conformação de eventos sociais: um programa de pesquisa a partir da investigação de bases de dados do orçamento. **Orçamento e Políticas Públicas: condicionantes e externalidades**. Brasília. Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2011. 278p. : il.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O. É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira? **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 64, n. 4, p, out/dez 2010.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR J. O.; GERALDO, J. C. **Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a sustentabilidade do gasto público**. Prêmio SOF de Monografia 2007. [S.l.:s.n.], 2007. 37p.

SILVA, M. C. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União. 1999 – 2003. 2005. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2005. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>>. Acesso em: 11. Mai. 2012.

TEIXEIRA, A. F.; COSTA, S. R. Transparência, Controle e Fiscalização. In: Semana de Administração Orçamentária, Financeira & de Contratações Públicas dos Estados e Municípios. Transparência na Gestão Fiscal. Brasília, out. 2008.

Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/web-estados-municipios/material/Apostilas/Apostila__Oficina_40__Transparencia_Na_Gestao_Fiscal.pdf> Acesso em: 24. Mar. 2012.

VIEIRA, L. E. P. de O. Transparência e Controle da Gestão Fiscal: A Lei Complementar nº 131/09 e Sua Regulamentação. In: Mostra de Produção Científica da Pós-Graduação *Lato Sensu* da PUC Goiás. Goiânia: PUC Goiás, 2011. 21p.

Disponível em : <<https://bvc.cgu.gov.br/handle/123456789/3665?mode=full>>

Acesso em 2. Mar. 2012.