

MARIA CLARA ESTEVAM PEREIRA

Controles dos créditos suplementares ao orçamento em
Minas Gerais

Belo Horizonte

2008

MARIA CLARA ESTEVAM PEREIRA

Controles dos créditos suplementares ao orçamento em Minas Gerais

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção de graduação no Curso Superior de
Administração Pública da Escola de Governo
Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação
João Pinheiro.

Orientador: Ricardo Carneiro

Belo Horizonte

2008

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1: Controles internos e o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

Quadro 2: Etapas do ciclo orçamentário.

Quadro 3: Itens que não oneram o limite de abertura de créditos suplementares ao orçamento fiscal.

Fluxograma 1: Processo de tramitação das solicitações de crédito na SCPPO

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	4
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1.	Administração e Controle	7
2.2.	Burocracia, controle e reforma.....	9
2.3.	Controle da Administração Pública	12
2.4.	Controle interno	14
2.4.1.	<i>Disposições legais</i>	<i>19</i>
2.5.	Orçamento público.....	22
2.6.	Créditos adicionais	28
3.	A SUPERINTENDÊNCIA CENTRAL DE PLANEJAMENTO E PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	34
3.1.	Estrutura e atribuições da SCPPO.....	34
3.2.	Processo dos créditos suplementares ao orçamento fiscal.....	36
4.	CONCLUSÕES	44
5.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	46

1. INTRODUÇÃO

Uma das questões mais complexas a abordar quando se desenvolvem políticas públicas num país, estado ou município diz respeito ao uso de controles e instrumentos controladores que cheguem a avaliá-las com eficiência. Configurada como política, a gestão do setor público é tema de constante debate, especialmente acerca da qualidade no gasto dos recursos. O controle dessa gestão parte do processo administrativo e, no caso da Administração Pública, pode ser realizado pelos próprios gestores (interno), por outro Poder (externo) ou pelos cidadãos (social).

Nos últimos anos, tem crescido sensivelmente o interesse de administradores e estudiosos pelas questões relacionadas ao controle da Administração Pública. As frequentes ocorrências de fraudes e escândalos diversos de corrupção, além do aumento da complexidade das questões envolvidas na gestão governamental, têm contribuído para uma maior reflexão sobre os papéis dos órgãos de controle e os mecanismos de controle utilizados pelos próprios gestores. Assim, estudos sobre a matéria têm sido impulsionados, resultando em contribuições teóricas de relevo e em iniciativas direcionadas para a modernização e implantação de estruturas voltadas para um melhor acompanhamento das atividades dos governos.

O desenvolvimento dos mecanismos de controle acompanha o desenho de Estado explicitado pelos governos. Se a gestão é burocrática, os controles são em geral *a priori* e processuais; se dita gerencial, os controles são *a posteriori* e sobre os resultados atingidos. A Administração Pública brasileira adota orçamento-programa, que é instrumento de controle tipicamente burocrático e com função de planejamento explícita. Seu correto funcionamento é fator da alocação eficiente dos recursos públicos e depende do confronto entre o planejado e o executado. Isso se dá por meio da função administrativa de controle e dos mecanismos de controle utilizados.

A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização da Administração Pública, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de governo para o desempenho do seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social. Tais transformações, somadas ao advento da democracia e de uma consciência de cidadania, ensejaram demandas por participação e transparência na condução dos negócios públicos, indicando que a sociedade brasileira avança no sentido do controle social das instituições. Esse avanço colocaria em questionamento a eficácia dos instrumentos formais de controle administrativo (RIBEIRO, 1997).

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma organização que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto. O estudo dos controles formais administrativos aplicados aos créditos orçamentários é subsídio essencial ao controle social, pois a definição dos procedimentos de controle interno aplicáveis ao fluxo orçamentário contribui para maior transparência da ação governamental e gera informações ao controle externo e ao controle social.

Sem controle, os rumos não são corrigidos, os objetivos principais muitas vezes ficam colocados em segundo plano, há desperdício e inadequação no uso dos recursos. Além disso, quando prevalece a má-fé, ocorrem também roubos e desmandos. O controle da Administração Pública surge dessa necessidade de correção de rumos frente aos interesses da sociedade, que foram legitimados nas propostas dos candidatos vencedores nas eleições, e da obrigação da utilização regular dos recursos públicos. Assim, o processo poderia ser encarado com a seguinte seqüência: proposta do candidato, eleição, planejamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei orçamentária anual), execução, controle e realimentação. Nele, o controle aparece como uma etapa do processo que procura assegurar o planejamento, dando informações para serem retroalimentadas.

O presente trabalho se propõe a discutir como ocorre o controle dos créditos suplementares ao orçamento fiscal de Minas Gerais, ou seja, dos créditos que se destinam ao reforço de dotações e são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Busca-se identificar os instrumentos utilizados no processo de abertura de tais créditos, suas origens e analisá-los quanto a sua conformidade com as disposições jurídicas e quanto a sua contribuição para a gestão eficiente dos recursos públicos, sob o enfoque da literatura existente. Interessa entender os mecanismos de controle de uma forma mais ampla, como parte de um processo administrativo e político.

Para se alcançar esse objetivo geral fez-se necessário o estudo da legislação pertinente e da bibliografia relacionada à função administrativa de controle, ao controle da Administração Pública, ao controle interno, ao orçamento público e aos créditos adicionais. Ademais, foi imprescindível a descrição do processo de abertura de créditos suplementares na SCPPO e a identificação dos mecanismos de controle utilizados.

Este trabalho monográfico tem a característica de pesquisa diagnóstico, uma vez que seus objetivos estão restritos a um dado contexto organizacional e os seus resultados poderão ser usados para formular propostas de intervenção na realidade investigada.

O tema desenvolvido tem como âmbito de aplicação a unidade central de planejamento e programação orçamentária de Minas Gerais, podendo impactar em todas as unidades de planejamento e orçamento do Poder Executivo, bem como servir de subsídio a demais entes da Federação em situação semelhante.

A primeira etapa do trabalho consistiu na pesquisa sobre os temas de funções administrativas, processo administrativo, controle da Administração Pública, orçamento público, controle orçamentário e créditos adicionais. Essa pesquisa de natureza bibliográfica foi a base para a pesquisa posterior em normas (Constituição Federal, Estadual, leis, decretos, etc.) e nos registros administrativos.

A etapa seguinte relacionou-se ao conhecimento da estrutura, das atribuições e das rotinas administrativas da SCPPO. O objetivo desta etapa foi entender o processo de abertura de créditos suplementares e a realização do ciclo orçamentário como um todo, de maneira a possibilitar o mapeamento do processo e a identificação dos controles administrativos utilizados.

A terceira etapa estabeleceu a contraposição entre a realidade identificada e as considerações teóricas sobre o assunto, com o fim de formar juízo sobre o objeto de estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo da pesquisa bibliográfica foi entender como o controle é analisado. Tal tema permeia estudos acadêmicos não só na área da administração, mas também no direito e na contabilidade. Uma vez entendidos os fundamentos do estudo sobre o controle foi possível delimitar seu impacto sobre o processo orçamentário e sobre os créditos adicionais. Assim, este capítulo visa à descrição e à análise dos ensinamentos teóricos sobre o controle, em sentido geral, e sobre o controle processual do orçamento público.

Para atingir este objetivo se organiza em seções relativas ao controle para a teoria da administração, ao controle das organizações burocráticas e em contexto de reformas, ao controle sobre a Administração Pública (enfoque segundo o direito), ao controle interno das organizações e seus fundamentos segundo a teoria contábil e, por fim, às disposições legais sobre o controle orçamentário. Em seguida, há a revisão teórica sobre o orçamento público e créditos adicionais.

2.1. Administração e Controle

O termo controle não tem origem etimológica definida. Para alguns, vem do francês “*contre-rôle*”, que significa o registro que efetua o confronto com o registro original e serve para verificar dados. Para outros, o termo vem do latim “*contra rotulum*” e indica o exemplar do rol dos contribuintes, dos tributos dos censos sobre a base do qual se verifica a operação do exator (BERGERON e GIANNI *apud* MEDAUAR, 1993). O aparecimento do termo deu-se em 1922, significando ato ou efeito de controlar; monitoração, fiscalização ou exame minucioso obediente a determinadas expectativas, normas, convenções etc. (GUERRA, 2005).

O termo controle foi transposto, por analogia, da sociologia para a administração, tendo em vista a precedência daquela ciência sobre esta. Deste modo, o controle administrativo teria sido influenciado pela visão comportamental e punitiva do controle social, vigente na sociologia. Embora a administração esteja inserida no ramo das ciências sociais, tendo como fundamento epistemológico a sociologia, não há identidade entre os conceitos. Enquanto a Sociologia está voltada para o domínio da coesão social, a administração insere-se no domínio da ação. Por não se levar em conta esta distinção, o controle administrativo teria assumido uma conotação negativa, cuja origem está nos

fundamentos do controle social. O sentido negativo é expresso quando o controle aparece como sinônimo de fiscalizar, supervisionar, ou seja, exercer uma ação de controle sobre pessoas. Diferentemente desta concepção negativa (correção de pessoas), a interpretação positiva é aquela que considera o controle como a capacidade de fazer com que as coisas ocorram segundo o que foi planejado. Ou seja, a percepção do controle volta-se para a ação (correção da ação), visando ao alcance dos objetivos (VIEGAS *apud* RIBEIRO, 1997).

No campo da administração, foi utilizado por Henri Fayol, ao elencar os deveres administrativos. Tal termo também integrou o paradigma da Administração Científica preconizado por Taylor, na origem da Escola Clássica de Administração. Desde então, tem sido amplamente empregado e, com o decorrer dos tempos, experimentou evoluções quanto a seus princípios, espécies, fases e processos (PEREL *apud* RIBEIRO, 2004).

Na literatura da administração, o controle, de modo geral, é definido como a quarta e última etapa do processo administrativo, que é o todo integrado das funções administrativas. Analisado isoladamente, o controle é função administrativa, assim como o planejamento, a direção e a organização.

A função administrativa de controle está relacionada com a maneira pela qual os objetivos devem ser alcançados através das atividades que compõem a organização. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. Assim, o controle por si constitui um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado (CHIAVENATO, 2006). Do ponto de vista gerencial, o principal produto do controle são as informações que ele propicia. O controle é a essência dos procedimentos por meio dos quais o administrador se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue os planos e as políticas estabelecidas (MACHADO Jr. e REIS, 2002).

O processo de controle apresenta quatro etapas ou fases, a saber: 1) estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho; 2) avaliação ou mensuração do desempenho atual; 3) comparação do desempenho atual com os objetivos ou padrões estabelecidos; 4) tomada de ação corretiva para corrigir possíveis desvios ou anormalidades (CHIAVENATO, 2006).

2.2. Burocracia, controle e reforma.

“Grande parte das questões da reforma administrativa pode ser resumida em duas perguntas: como fazer com que os órgãos da administração funcionem bem? E como controlar as instituições, para que elas não façam uso indevido dos recursos públicos? A maneira tradicional de tratar deste assunto é pensar que estas duas coisas dependem uma da outra, ou seja, que a melhor maneira de fazer com que as instituições funcionem bem é colocá-las sob um regime de controle e supervisão restritos. A prática, no entanto, assim como todas as teorias organizacionais modernas, mostra uma realidade diferente. O controle detalhado das organizações públicas, partindo do princípio de que o administrador é sempre desonesto, mata a iniciativa, cria procedimentos burocráticos inúteis, substitui a preocupação com as tonalidades, e nem por isto garante a lisura das ações dos administradores. A visão moderna parte do princípio de que o administrador é honesto até prova em contrário, dá ampla flexibilidade de ação para os dirigentes das organizações, e substitui os controles formais pela avaliação de resultados. Se todos sabem que isto é assim, por que as formas tradicionais de controle continuam existindo e, mais ainda, como explicar que muitas instituições, criadas dentro dos princípios gerenciais modernos pelo Estado brasileiro, acabam revertendo o formato tradicional? Existem muitas explicações para isto, mas a mais fundamental talvez seja o fato de que a simples eliminação das restrições e controles burocráticos não é suficiente para garantir o bom desempenho e a correção no uso dos recursos públicos por parte das instituições governamentais” (SCHWARTZMAN, 2001).

Para Perrow (1972) o controle em organizações burocráticas tem como um de seus principais mecanismos a referência a normas padronizadas. Mesmo quando se dá por supervisão direta, o padrão a ser averiguado no processo de supervisão não é pessoalmente determinado, mas sim formalizado de acordo com meios técnicos, sendo o supervisor apenas uma garantia de que o padrão formal está sendo cumprido pelo trabalhador. Portanto, a lógica burocrática de controle pressupõe a possibilidade de antecipação do processo de trabalho, de suas conseqüências e possíveis falhas, além de minimizar a discricionariedade dos administradores.

Uma das atividades fundamentais das modernas burocracias é o trabalho de vigiar e avaliar os seus próprios agentes, bem como suas próprias ações. Logo, o controle burocrático não é um limite à burocracia, antes disso, ele funda a própria burocracia. O surgimento de uma burocracia – e o conseqüente desenvolvimento de um saber que lhe é específico, associada à expansão dos aparelhos administrativos operou, em certas esferas, um efeito de "despersonalização" do poder do soberano. Tal efeito se difunde, à medida que o campo burocrático se autonomiza, criando critérios próprios de seleção de pessoal, bem como rotinas

e procedimentos marcados pela ruptura com as lógicas personificadas que caracterizavam o domínio patrimonial (BENITES, 2004).

O controle burocrático significa a parametrização e subsequente conformação do comportamento através de normas abstratas (isto é, formais), racionalmente estatuídas e legalmente legitimadas, implicando, portanto, em uma ordem que pode ser denominada “de direito” e dispondo conseqüentemente de um quadro de pessoas hierarquicamente estabelecidas para fazê-la cumprir. A organização burocrática é instrumento técnico; é “tecnicamente o meio de poder mais altamente desenvolvido nas mãos do homem” (WEBER, 1982). Como tal, fundamenta-se em uma forma específica de dominação que tem base em dois aspectos específicos: a racionalização instrumental subjacente e o seu caráter legal, sendo este último o aspecto que lhe confere legitimidade e estabilidade (CRUBELLATE, 2002).

Contudo, Weber aponta a problemática da desintegração entre política e administração na perspectiva do Estado moderno. O surgimento do Estado burocrático implicaria a renúncia de responsabilidade pela liderança política e na usurpação das funções políticas por parte dos administradores (MARTINS, 1997).

“Esse [...] problema parecia ser o maior aos olhos de Weber [...] sob a dominação legal, o exercício diário da autoridade fica nas mãos da burocracia. Mesmo o sucesso na disputa por votos em debates parlamentares e nas eleições legislativas pode resultar em nada se não for acompanhado de um controle efetivo sobre a implementação administrativa. Quando não se consegue tal controle, a burocracia usurpa o processo de decisão política de acordo com sua tendência fundamental [...] de transformar todos os problemas políticos em problemas administrativos.”
(BENDIX *apud* MARTINS, 1997)

Woodrow Wilson, assim como Weber, buscou separar a política da administração. Queria tornar o governo mais parecido com o mundo dos negócios, mantendo assim a política fora da administração. Porém, esta separação é permeada pelo atributo de discricionariedade dos administradores. Ele pregava, especificamente, a delegação ao aparato administrativo do governo do poder discricionário necessário para empregar, desenvolver e adaptar os meios mais eficientes e eficazes de implementação de políticas. Afirmava que “o administrador deveria ter e tem vontade própria na escolha dos meios para executar seu trabalho. Ele não é nem deve ser um mero instrumento passivo” (BEHN, 1998).

Com esse entendimento, Wilson torna tênue a fronteira entre a usurpação de funções políticas por administradores, e vice-versa. Na medida adequada, o atributo da discricionariedade deveria ser combinado com a responsabilização das agências

governamentais e com o combate à desconfiança inerente do governo. Todavia, tal ponderação é conflituosa, pode ameaçar a confiança pública (e, conseqüentemente, a governabilidade), e resulta no chamado paradoxo de Moore.

“Gestores públicos eficazes devem não só tomar iniciativa. Para realmente produzir resultados nas grandes e burocráticas agências públicas de hoje, os gestores públicos muitas vezes necessitam de níveis especialmente altos de dedicação, energia e audácia. De fato, o protótipo do novo gestor público não é puramente empresarial; ele é geralmente impetuoso e agressivo – aproveitando as oportunidades mais evidentes, aceitando publicamente a responsabilidade pelos sucessos e fracassos, e debochando não só dos difamadores, mas também daqueles mais criteriosos [...] No entanto, os cidadãos não estão bem certos de confiarem nesses empresários governamentais. O resultado é o que Mark Moore descreve como um “paradoxo interessante”: por um lado, como liderança pessoal e responsabilidade parecem ser a chave de inovações bem-sucedidas, elas devem ser valorizadas; por outro, a arrogância e o estilo mais vistoso que sempre acompanham a liderança pessoal normalmente atraem hostilidade e suspeita no setor público [...] O público espera um estilo de gestão no setor público que seria ineficaz caso os gestores estivessem realmente envolvidos nele.” (BEHN, 1998)

A superação da crise da Administração Pública através de uma alternativa pretensamente pós-burocrática se restringiria à modernização das formas burocráticas enquanto burocracia, não se relacionando, como seria recomendável, ao equacionamento dialético da questão, qual seja: a busca de paradigmas de Administração Pública que integrem a racionalidade política e a racionalidade instrumental (da administração) numa racionalidade superior (GUERREIRO RAMOS; OFFE *apud* MARTINS, 1997).

Segundo Pollit (1994), a ideologia gerencialista caracteriza-se pela crença de que uma gestão mais eficiente é a solução adequada para uma ampla gama de doenças econômicas e sociais. Seus proponentes tendem a endeusar os grandes executivos privados e a apresentar como vilões burocratas públicos, políticos e sindicatos. De acordo com esta perspectiva, o problema do Estado reduz-se a criar condições para que os administradores possam fazer aquilo que sabem melhor, isto é, gerir. Supõe-se, assim, que a existência de regras burocráticas excessivamente rígidas no setor público e a ênfase em controles de processos (em oposição a controles de resultados) acabam por impossibilitar uma gestão eficiente como a praticada no setor privado, onde os administradores possuem muito mais autonomia para contratar e mobilizar recursos. A solução, portanto, é aumentar o poder discricionário dos administradores públicos, submetendo-os, entretanto, a controles de resultados (BARZELAY; OSBORNE e GAEBLER *apud* BORGES, 2000).

Operacionalizar a fronteira entre política e administração consiste em estabelecer mecanismos de controle. A aplicabilidade da onda gerencial à arena orçamentária é controversa justamente por propor a modernização dos instrumentos de controle formal vigentes. O papel tradicional das unidades centrais de orçamentação tornar-se-ia incompatível com as reformas gerenciais implementadas.

“Definir um novo papel para o escritório central de orçamento que é compatível com os conceitos de gestão contemporânea é uma tarefa difícil, pois isso representa balancear a necessidade crítica dos governos por disciplina fiscal com a necessidade dos gestores por liberdade para agir. A simples alienação do controle não é uma opção viável, faze-la iria destruir a disciplina fiscal sobre a qual repousa toda a orçamentação.” (SHICK, 2001 – tradução livre)

2.3. Controle da Administração Pública

O controle da Administração Pública surgiu no Brasil, apesar de ser uma necessidade administrativa, como uma repetição dos modelos portugueses, que não passavam de técnicas rudimentares se comparados ao que era desenvolvido em matéria de administração financeira e fiscalização nos demais países europeus. Ainda hoje, vem sendo aplicado erroneamente como um fim em si mesmo, perdendo de vista o seu principal objetivo, que é servir ao monitoramento do grau de eficiência, eficácia e efetividade administrativa (PACHECO, 2000).

No âmbito do Direito brasileiro, o termo vem sendo empregado desde 1941, tendo surgido pela primeira vez na obra *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, de Seabra Fagundes. O controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator (GUERRA, 2005).

Para alguns autores, a questão do controle dentro da Administração Pública confunde-se até mesmo com os princípios da democracia. Para Escobar *apud* Coelho (2002), o controle é um instrumento da democracia, enquanto para Brawn (2002), o papel desempenhado pelo controle na construção do espaço público é de tornar transparentes as ações do Estado, dos

seus agentes e dos seus prepostos, criando as condições necessárias para que a sociedade se manifeste. Ao mesmo tempo, o controle tem responsabilidades com a construção desse espaço, que constitui limite a sua atuação. Com muito mais razão, deve-se manter o controle da *res publica*, por se tratar de recursos da sociedade geridos por agentes públicos em prol da coletividade (COELHO, 2002).

O controle da Administração Pública é gênero de onde se podem retirar várias espécies, conforme a classificação desejada. A doutrina jurídica ainda não alcançou um modelo definitivo e há divergência entre os autores acerca do elenco de espécies de controle. Tomando como referência principal Meirelles (2001), as modalidades de controle são: a) quanto ao Poder: Administrativo ou Executivo, Legislativo ou Parlamentar, Judiciário ou Judicial; b) quanto ao fundamento: hierárquico ou finalístico; c) quanto à localização do controlador: interno, externo ou social; d) quanto ao momento de sua realização: prévio ou preventivo, concomitante ou sucessivo, subsequente ou corretivo; e) quanto ao aspecto controlado: de legalidade/legitimidade ou de mérito.

Cumprir ressaltar que o controle administrativo ou executivo é o controle da própria Administração pelos seus atos, visando mantê-los dentro da Lei, segundo as necessidades de serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização. Nota-se assim, que é um controle interno por definição, mas que pode ocorrer preventiva, corretiva ou concomitantemente, atuando sobre diferentes aspectos e diversos atos administrativos.

Podem-se distinguir quatro enfoques essenciais do controle na Administração Pública: 1) a revisão, verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal; 2) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos; 3) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e 4) a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração. O controle tem se reduzido predominantemente ao primeiro enfoque e apenas tangencialmente aos dois subsequentes. O segundo, quanto à eficiência, depende do aperfeiçoamento e adequação da contabilidade pública e de gestão do orçamento público. A falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho. O êxito do terceiro requer o acompanhamento físico e financeiro das atividades e projetos, com a realização do anterior. Todavia, o quarto, a avaliação dos resultados, na sua concepção, é o mais complexo, dado que envolve questionamento dos objetivos e diretrizes definidos – e não apenas o seu cumprimento - devendo se constituir numa prerrogativa do Poder Legislativo como órgão de controle político (PISCITELLI *apud* RIBEIRO, 1997).

2.4. Controle interno

Controle interno compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela organização na proteção de seu patrimônio, na promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrativos financeiros e operacionais, e da sua eficácia operacional (ATTIE, 1986). O controle interno acompanha a realidade da entidade e não se limita às funções dos departamentos de contabilidade e auditoria. É imprescindível para o bom funcionamento da administração quando fundado na articulação de procedimentos tal que possibilite o conhecimento do resultado das ações administrativas. Em que pese recair sobre as pessoas a responsabilidade pela administração, o controle interno não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. Assim, mesmo sendo a administração uma atividade a cargo de pessoas de confiança, os controles deverão ser exercidos a fim de provar com que eficácia estão sendo empregados os recursos.

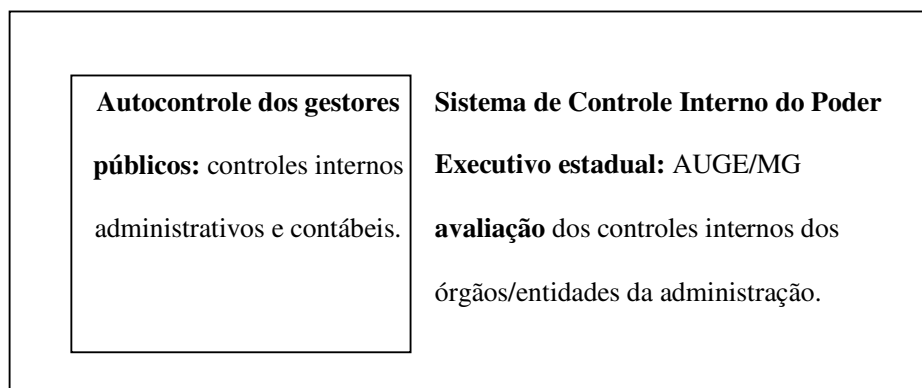
Cabe diferenciar controle interno de auditoria interna e de sistema de controle interno. A auditoria interna é um trabalho organizado de revisão e avaliação dos controles internos, geralmente executado por um departamento especializado, que produz relatórios e pareceres de auditoria (ATTIE, 1986). O controle interno abrange a auditoria interna, se refere a diferentes procedimentos de controle – como os controles contábeis e os controles administrativos – que são adotados como planos permanentes da organização, realizado também pelo executor da tarefa, não apenas por um supervisor (auditor) e organiza-se de maneira sistêmica.

“(...) o controle em sua concepção mais ampla é um termo genérico que compreende a auditoria que é, em definitivo, uma expressão em si mesma. Toda auditoria é um controle, mas nem todo controle é um auditoria. Toda auditoria interna é uma forma de Controle Interno, mas nem todo Controle Interno é uma forma de auditoria interna.” (BARRIENTOS apud RIBEIRO, 2004)

Por outro lado, o sistema de controle interno de cada Poder avalia os controles internos das unidades ou entidades sob exame. Sua relação com as atividades de controle interno pode ser assim representada:

Quadro 1: Controles internos e o Sistema de Controle Interno do Poder

Executivo Estadual



Fonte: elaboração própria

Também cabe diferenciação entre as expressões “sistema de controle interno **de Poder**” e sistema de controle interno. A primeira diz respeito ao conjunto de órgãos internos ao Executivo, Legislativo, Judiciário ou entidades, responsável por garantir as finalidades constitucionais previstas e devidamente normatizadas. No caso de Minas Gerais, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem por órgão central a Auditoria Geral do Estado de Minas Gerais (AUGE/MG). A segunda expressão tem sentido mais geral, podendo se referir ao conjunto de procedimentos de controle interno que determinado órgão ou entidade adota, sujeito a avaliação pela AUGE, por exemplo. Conforme a Resolução nº 10, de 2 de dezembro de 1988, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, o sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros e o registro completo e correto das transações.

A necessidade de controle decorre do fato de que a atuação da Administração Pública, inclusive em seus atos discricionários, deve obedecer às normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Apesar de legítimo, o ato administrativo pode ser ineficiente, inútil, inoportuno ou inconveniente à coletividade, o que enseja sua revogação pela Administração Pública. A verificação do mérito (oportunidade e conveniência) do ato administrativo é atribuição essencial do controle interno.

A importância do controle interno está no fato de que ele assemelha-se a uma fotografia que permite conhecer o estado em que se encontra o órgão que dirige – seja ele maior ou menor – com a vantagem de possibilitar empreender ações que visem a corrigir eventuais práticas e também dar novos rumos à sua gestão, evitando, dessa forma, a repetição ou continuidade de falhas indesejáveis (CITADINI *apud* FIGUEIRÓ, 2003).

O controle interno se materializa em processo e deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão (GLOCK *apud* FIGUEIRÓ, 2003). Nesse sentido, seu funcionamento corrobora o conceito administrativo da função de controle.

O *Comittee of Sponsoring Organizations da National Commission on Fraudulent Financial Reporting (COSO)*, também conhecido por *Treadway Commission*, criado em 1985, entidade do setor privado, sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros por meio de éticas profissionais, implementação de controles internos e governança corporativa usa a seguinte definição:

Controles internos são um processo, conduzido pelo conselho de diretores, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade de relatórios financeiros e cumprimento das leis e regulamentações aplicáveis.

Tal conceito sintetiza as considerações sobre controle interno e sobre a função administrativa de controle. Contudo, cabe explanação detalhada ao uso da expressão “segurança razoável”. Deve-se ao que o COSO chama de limitações inerentes aos controles internos, que são:

- Erros de julgamento: pela administração ou por outras pessoas, ao tomar decisões, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo e outros motivos;
- Falhas: cometidas por pessoas que não entendem instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço;
- Conluio: indivíduos que agem conjuntamente podem praticar fraude e de forma que ela não seja detectada pelos controles internos;
- Atropelamento pela administração: que burla ou passa por cima de procedimentos ou políticas com objetivos ilegítimos;

- Custos versus benefícios: o custo dos controles internos de uma entidade não devem ser superiores aos benefícios que delas se esperam. Assumem-se certos riscos quando se reduz os procedimentos de controle em função dos benefícios esperados.

Ainda segundo o COSO, estas limitações inerentes podem ter seus efeitos minimizados mediante identificação, por todas as pessoas envolvidas com a execução da tarefa em análise, dos componentes do processo de controle interno. Ademais, no caso da Administração Pública, o controle externo e o social funcionariam como contrapeso às limitações do controle interno.

Os controles internos são classificados em contábeis e administrativos. Os controles internos contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados com o patrimônio, com a validade e a fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis e com a proteção dos ativos financeiros. Incluem sistema de autorização, aprovação e separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis, daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores e controles físicos sobre estes valores.

Já os controles internos administrativos são os planos de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a obtenção de eficiência, eficácia e economicidade operacional, bem como com o cumprimento das políticas determinadas pela administração. São aqueles que dizem respeito às operações do cotidiano e asseguram que essas operações sejam conduzidas continuamente conforme o planejamento. Envolvem, ainda, a coordenação dos esforços individuais daquelas pessoas que participam de tarefas em equipe e a regulação dos recursos e fluxos de trabalho entre diferentes grupos.

Entende-se que uma das funções básicas dos controles internos administrativos nas organizações públicas é ser capaz de produzir de forma metódica e sistemática informações que indiquem “se” e “em que medida” os programas foram ou estão sendo bem sucedidos do ponto de vista da eficiência, da eficácia e da efetividade. Ou seja, é função do controle interno, na forma administrativa, fornecer indicadores da trajetória das ações governamentais, quantitativa e qualitativamente.

Por seu turno, Medauar (1993) desenvolve uma classificação do controle interno administrativo. Divide-o em nove tipos: autocontrole; controle de gestão; controle de eficiência; supervisão; controle financeiro; inspeção, auditoria, correção; controle hierárquico; pareceres vinculantes; ouvidor. Destes, os quatro primeiros podem ser diretamente associados ao controle da execução orçamentária; a inspeção, a auditoria, a correção e os pareceres

vinculantes podem ser associados ao sistema de controle interno do Poder Executivo e ao controle externo realizado pelo Tribunal de Contas do Estado; o controle hierárquico associa-se a organizações burocráticas e a função de ouvidoria ao controle social.

Autocontrole é o controle exercido sobre a própria autoridade que executou a atividade, podendo ocorrer espontaneamente ou mediante pedido de reconsideração. A autoridade administrativa deverá sempre examinar suas decisões no sentido de torná-las justas e atender aos interesses da coletividade. O efeito imediato deste controle é a manutenção, revogação ou anulação da medida adotada, tomando as correções, se necessárias.

Controle de gestão, também chamado de controle de eficiência ou gestão por objetivo, baseia-se nos objetivos de realização ou de produção. Deve-se observar uma fase inicial, com a determinação dos objetivos e programas da Administração e duas fases seguintes, relativas à medida dos resultados e verificação dos desvios e à execução de ações corretivas.

Controle de eficiência é uma espécie limitada do controle de gestão, porque se destina a verificar a atividade do controlado com base apenas no parâmetro de eficiência. Efetiva-se muitas vezes informalmente, por meio de solicitações de autoridades superiores.

Supervisão é o tipo de controle em que o supervisor atua como intermediário, exercendo a função de controle das atividades dos estabelecimentos em especial quanto ao atendimento de normas legais, de diretrizes fixadas e de acompanhamento da execução.

No âmbito da ciência contábil e de sua aplicação nas grandes organizações, o estudo dos controles internos está em constante avanço. Há mais de uma década, o COSO publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Estrutura integrada) para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos.

O COSO não faz distinção entre os tipos de controle interno, contudo divide o processo de controles internos em cinco componentes inter-relacionados: 1) ambiente de controle: dá o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Representa o alicerce dos demais componentes, disciplinando-os e estruturando-os; 2) avaliação de risco: identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade, forma a base para a determinação de como os riscos devem ser administrados; 3) atividades de controle: políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas; 4) informação e

comunicação: identificação, captura e troca de informações sob forma e em época tais que permitam que as pessoas cumpram suas responsabilidades; e 5) monitoração: avalia a qualidade do desempenho dos controles internos.

A identificação das atividades de controle que se enquadram no conceito de controles internos administrativos, relativos ao autocontrole, à supervisão e ao controle de gestão (incluído o de eficiência), inseridos no processo de controles internos objeto da metodologia COSO.

2.4.1. *Disposições legais*

A expressão “controle interno” tem seu marco inicial na Administração Pública brasileira com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal. Tal lei restringiu o controle apenas à execução orçamentária, sobre os seguintes aspectos:

“Art. 75 O controle da execução orçamentária compreenderá:

I – a legalidade dos atos de que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos da realização de obras e prestação de serviços.”

No inciso I do art. 75, a lei define a universalidade do controle. No inciso II, individualiza o sistema de controle, fazendo-o recair individualmente sobre cada agente da Administração responsável por bens e valores públicos.

A Lei 4.320/64 traz inovação ao prever o controle do cumprimento do programa de trabalho, em termos de dinheiro e de realização de obras e serviços. Na prática, este tipo de controle não evoluiu até o momento, e a maioria dos órgãos de controle no Brasil restringe-se ao controle jurídico e contábil-financeiro (MACHADO Jr e REIS, 2002).

A Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) ampliou e melhorou a ação do controle substantivo, introduzido pelo inciso III do art. 75 da Lei 4.320/64. Os artigos. 8º e 9º, parágrafos e incisos respectivos da LRF estabelecem regras de controle e de avaliação de resultados que todas as entidades que integram as organizações governamentais de todas as esferas da Federação deverão implantar, a fim de que as metas e

os objetivos respectivos e previamente formulados sejam alcançados sem solução de continuidade (MACHADO Jr e REIS, 2002).

Os dois primeiros instrumentos de controle da execução financeira do orçamento são a programação financeira e o cronograma de desembolso. A programação financeira é a distribuição dos recursos orçamentários fixados para cada espécie de dotação aprovada para o órgão. O cronograma de desembolso é um orçamento financeiro em que se projetam os recebimentos de toda natureza e os pagamentos das obrigações da entidade. É o orçamento de caixa.

O controle interno está definido na Lei 4.320/64 da seguinte maneira:

Art. 76 O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas da União ou órgão equivalente.

O sistema de controle interno tem por objetivo manter a integridade do patrimônio da entidade, e sua organização, implantação e implementação devem, prioritariamente (MACHADO Jr e REIS, 2002):

- Definir a área a controlar (em termos de orçamento-programa: a atividade, projeto ou segmento de cada um);
- Definir o período em que as informações devem ser prestadas;
- Definir quem informa a quem, ou seja, o nível hierárquico que deve prestar informações e o que deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas necessárias para manter a Administração operante;
- Definir o que deve ser informado, ou seja, o objeto da informação.

Ainda sobre o controle da execução orçamentária, a Lei 4.320/64 determina em seu artigo 77 que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. A lei manteve a abordagem jurídica detalhada ao explicitar que os atos de execução orçamentária estão sujeitos a controle ininterrupto ao longo do exercício financeiro, mas estritamente legal.

O controle do cumprimento dos programas de trabalho, por projetos e atividades foi abordado no artigo 79.

“Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.”

Assim, a lei determina que o monitoramento dos programas de trabalho seja contínuo no exercício financeiro. Caso verifique-se que há tendência de não-cumprimento do planejado em tempo hábil, o órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária deve intervir junto ao executor para a determinação das causas e correção dos desvios.

Caso a organização seja muito complexa, a lei prevê, ainda, que outro órgão seja responsável pelo controle dos programas de trabalho. De qualquer forma, porém, os relatórios devem ser encaminhados ao órgão central de orçamento, de modo que este se encontre apto a prestar informações rápidas e fidedignas ao Executivo e utilizar o sistema de informações contido nesse processo para aperfeiçoar a elaboração orçamentária (MACHADO Jr e REIS, 2002).

Um exemplo prático das disposições anteriores pode ser verificado em Minas Gerais. Embora exista uma unidade administrativa responsável pelo controle dos programas de trabalho dos projetos que são estratégicos ao Estado, bem como outra responsável pelas obras públicas, todos prestam informações à unidade central, por meio do módulo de monitoramento do sistema de informações gerenciais.

O parágrafo único do artigo 79 remete a condição indispensável ao controle e avaliação de resultados, inerente ao orçamento-programa. É basilar, já que o orçamento deve permitir também uma análise de custos governamentais. Nesse sentido, a precisão dos registros administrativos estaria em usar unidades de produto padronizadas, revelando os resultados da ação governamental.

Na Constituição Estadual de Minas Gerais de 1989, Subseção VI – Da fiscalização e dos Controles, salienta-se que, em virtude do direito da sociedade de ter um governo honesto, obediente à lei e eficaz, os atos das unidades administrativas dos Poderes do Estado e de entidade da administração indireta se sujeitarão a controles internos exercidos, de forma integrada, pelo próprio Poder e a entidade envolvida. (Art. 73, § 1º, I)

A CE/89, em seu art. 74, ampliou as formas de fiscalização e controle, repetiu as determinações federais, inseriu o disposto na Lei 4.320/64 e inovou ao destacar a execução orçamentária de propostas priorizadas em audiências públicas, assim deliberando:

“Art. 74 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta é exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e entidade:

§ 1º A fiscalização e o controle de que trata este artigo abrangem:

I – a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de ato gerador de receita ou determinante de despesa e do que resulte nascimento ou extinção de direito ou obrigação;

II – a fidelidade funcional do agente responsável por bem ou valor públicos;
e

III – o cumprimento de programa de trabalho expresso em termos monetários, a realização de obra e a prestação de serviço e a execução orçamentária de propostas prioritizadas em audiências públicas regionais”.

A diferenciação constitucional dos controles internos, no art. 73 – entre aqueles exercidos pelo próprio Poder e os exercidos pelas entidades envolvidas – e as finalidades do sistema de controle interno de cada Poder, tratadas no art. 74, são coerentes com os conceitos e classificações de controle apresentados anteriormente. A possibilidade de audiências públicas regionais relativas ao projeto de lei orçamentária anual é contemplada no Regimento Interno da ALMG, no que tange à comissão de participação popular e à apresentação de emendas ao projeto de lei orçamentária.

2.5. Orçamento público

O vocábulo orçamento, derivado de “*budget*”, significou, originalmente, bolsa de dinheiro ou bolsa pública, que servia de receptáculo da receita para o desembolso do Estado. Na Grã-Bretanha, o termo foi empregado para designar a mala de couro na qual o Chanceler do Erário levava ao Parlamento a exposição das necessidades e dos recursos do Governo. Após algum tempo, “*budget*” passou a significar o conteúdo do que se carregava dentro da bolsa: os planos financeiros do Governo submetidos à aprovação do Legislativo.

Em essência, a orçamentação trata da reivindicação e da alocação de recursos abordadas como matérias políticas (SHICK; WILDAVSKY *apud* GIACOMONI, 2002). O orçamento se desenvolveu como instrumento de controle democrático sobre o Executivo. O poder financeiro veio fixar-se no Legislativo, com o fim de impedir que o Executivo viesse a instituir impostos arbitrariamente (BURKHEAD, 1971).

As origens do sistema orçamentário remontam ao advento do controle do Parlamento sobre a Coroa (na Grã-Bretanha), expressando o crescimento do controle representativo sobre o rei. Assim estabelecia o art. 12 da Magna Carta de 1215 (embrião do Orçamento):

“Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino senão pelo seu Conselho Comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante.”

Como se vê, desde a origem, o cerne da questão orçamentária é o controle, inicialmente ao limitar o poder discricionário do rei em matéria tributária. Posteriormente, houve a constatação que o controle apenas do aspecto da receita não seria suficiente, pois há o aumento dos gastos dos governos.

O sistema orçamentário evoluiu paralelamente ao crescimento, em importância, dos governos representativos e de sua atividade econômica. O orçamento começou como uma peça de previsão de receitas e autorização de despesas, classificadas estas por objeto, sem se cogitar as necessidades reais da administração e da população e os objetivos econômico-sociais a atingir com sua execução.

A evolução da função do Estado na atividade econômica determinou mudanças substanciais no conceito de orçamento e seus efeitos na economia. Assim, o orçamento passou a ser instrumento de ação do Estado, constituindo documento dinâmico e solene da atuação do Estado perante a sociedade.

Segundo Aliomar Baleeiro (1969), os aspectos do orçamento nos dias de hoje são os seguintes:

- Jurídico: significa a natureza do ato orçamentário à luz do Direito;
- Político: pelo qual o orçamento revela com transparência em proveito de que grupos sociais e regiões ou para a solução de quais problemas e necessidades funcionará a aparelhagem de serviços públicos;
- Econômico: por meio do qual se apreciarão sobretudo os efeitos da política fiscal e da conjuntura econômica, assim como as possibilidades de o governo utilizá-los com o intuito deliberado de modificar as tendências da conjuntura ou estrutura econômicas;
- Técnico: que envolve o estabelecimento de regras práticas para a realização dos fins indicados nos itens anteriores e para a classificação clara, metódica e racional das receitas e despesas, processos estatísticos para cálculo tão aproximado quanto possível de uma e de outros, apresentação gráfica e contábil do documento orçamentário, etc.

Além destas dimensões, tem-se que o orçamento deve estar vinculado às atividades de planejamento. Na realidade, o orçamento é um modo de materializar um planejamento, um instrumento de controle das ações do governo. Na forma da LOA, é um documento que dá autorização para se receber e se gastar recursos financeiros, com a devida distinção entre a

autorização orçamentária e seus conseqüentes elementos financeiros. Na execução do ciclo orçamentário é possível visualizar tal distinção. A execução orçamentária consiste na utilização dos créditos consignados no orçamento. Já a execução financeira, representa a utilização dos recursos financeiros, visando atender a realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade.

O orçamento é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam às necessidades da população (MOTA, 2006).

Embora o orçamento possa ser abordado apenas por meio da lei orçamentária, cabe destacar que ele se insere num processo maior, o ciclo orçamentário. Segundo Cope *apud* JAMESON (1963) , “o ciclo orçamentário pode ser definido como uma série de passos, que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas aprovadas. A Constituição Federal dispõe sobre o ciclo orçamentário em seu artigo 165: “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

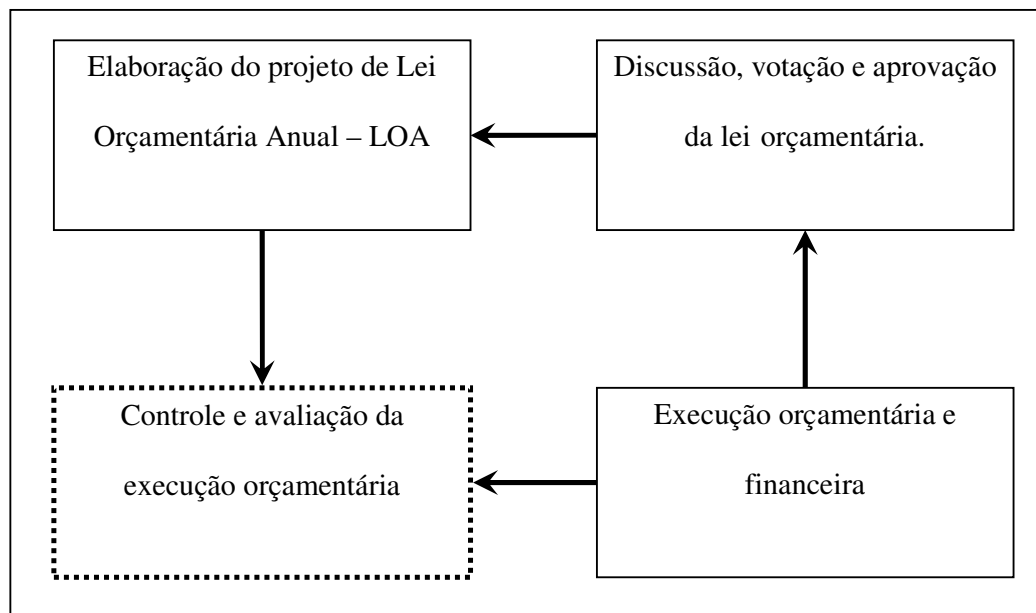
- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias; e
- III – os orçamentos anuais.”

Em Minas Gerais, o ciclo orçamentário inicia-se com o desenvolvimento do Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), seguido dos instrumentos instituídos pela Constituição Federal e culminando na Lei Orçamentária Anual.

O PMDI foi definido, na Constituição estadual de Minas Gerais, como um plano plurianual de desenvolvimento a ser apresentado pelo Executivo e discutido com os demais representantes dos cidadãos no estado. Ao contrário do que vinha sendo elaborado em Minas Gerais desde a institucionalização do PMDI, com planos que se estendiam pelo período de quatro anos, em 2004 o Executivo estadual propôs um plano que permitiria aos representantes e aos cidadãos conhecerem todos os componentes da matriz SWOT — forças, fraquezas, oportunidades e ameaças — para o governo do estado e, assim, poder traçar um plano de governo que fosse sustentado em estratégias de gestão que permitiriam o desenvolvimento do estado a curto, médio e longo prazos.

O ciclo orçamentário, no que tange apenas a LOA, ocorre conforme o Quadro 2.

Quadro 2: etapas do ciclo orçamentário



Fonte: Elaboração própria

Observa-se que, para a realização dessas etapas, é necessária uma conjugação de esforços, em especial, do Poder Executivo com o Legislativo. A etapa de controle e avaliação da execução orçamentária e financeira permite atuação também do Poder Judiciário, e pode ocorrer *pari passu* à execução orçamentária e financeira. Devido às várias abordagens de controle possíveis, há oportunidade de tanto Executivo quanto Legislativo e Judiciário atuarem na etapa de controle.

A Lei 4.320/64, em seu artigo 2º, trata da lei orçamentária estabelecendo que “a Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.”

Em diversos países, a busca por maior qualidade na gestão dos recursos públicos tem levado à adoção de modelos que diminuem a importância do controle processual – que existiria devido à desconfiança generalizada nos administradores públicos – em função de um controle nos resultados. Nestes, verifica-se o alinhamento dos pressupostos da administração gerencial a medidas destinadas a aumentar o grau de flexibilidade da gestão orçamentária. No

caso brasileiro, a experiência orçamentária caminha com a estabilidade da moeda e o regime democrático. É recente e traz mecanismos de controle processuais, tipicamente burocráticos.

A Lei 4.320/64 impôs um padrão orçamentário único nos três níveis de governo. O Decreto-lei 200/67 foi específico ao determinar a elaboração anual de um orçamento-programa. A Constituição Federal de 1988 delineou o sistema orçamentário e, disposições infraconstitucionais, como a Portaria nº 42/99 e a Portaria nº 163/2001, propiciaram instrumentos efetivos para a adoção do orçamento-programa. Tal tipo de orçamento caracteriza-se pela ênfase no objetivo do gasto, informando uma dimensão para classificar as despesas do governo até então inexistente no orçamento tradicional: o programa.

No orçamento-programa as classificações da despesa respondem, basicamente, as principais indagações que habitualmente surgem quando o assunto é gasto orçamentário (CORE, 2001). A cada uma dessas classificações corresponde um tipo de classificação, ou seja:

- “para que” serão gastos os recursos: estrutura programática;
- “em que” serão gastos os recursos: classificação funcional;
- “o que” será adquirido ou pago: classificação por elemento da despesa;
- “quem” é o responsável pela programação realizada: classificação institucional;
- “qual o efeito econômico” da despesa: categoria econômica;
- “qual a origem dos recursos”: classificação por fonte dos recursos.

Esta técnica orçamentária deriva do modelo *Planning, programming and budgeting systems* (PPBS), desenvolvido em meados da década de 60 pelo governo norte-americano. Tal modelo defende a integração do planejamento com o orçamento por meio de programas. Alvo de muitas críticas, o sistema começou a ser abandonado a partir de 1971, mas deixou como herança o desenvolvimento de indicadores de desempenho e de custos para prestação de contas e a sistemática de informação gerencial. Isso influenciou na consolidação do que hoje se chama orçamento-programa (CAVALCANTE, 2007).

Com forte apoio da Organização das Nações Unidas (ONU), o orçamento-programa se expandiu para as nações em desenvolvimento nos anos 1960 como útil ferramenta para o desenvolvimento do planejamento. Contudo, como pré-requisito para o seu sucesso, algumas condições eram necessárias, tais como: disciplina fiscal, métodos eficientes de mensurar e arquivar informações físicas e financeiras e, ainda, coordenação entre a agência de orçamento e outros órgãos governamentais. Isso, comprovadamente, não condizia com a conjuntura

daqueles países no período (CAIDEN; WILDAVSKY *apud* CAVALCANTE, 2007). Tais condições constituem desafios à gestão orçamentária no caso brasileiro até os dias de hoje.

Os mecanismos adotados com a LRF, como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal, adotam a mesma lógica normativa de gestão do orçamento-programa. Buscou-se, dessa vez, o controle *a posteriori* do gasto, mas também por meio da vinculação legal, da padronização e de maneira a minimizar o lapso temporal do início ao fim do exercício financeiro.

O conjunto de regras definido pela LRF reforça a estrutura orçamentária esboçada na Constituição Federal de 1988. Norteadas as ações por instrumentos processuais de controle de gastos, cria regulamentos específicos com a intenção clara de limitação e controle da gestão pública.

Contudo, o Brasil e Minas Gerais, especialmente, encontram-se em contextos governamentais permeados por um paradigma de gestão que nega o controle estritamente burocrático e processual, mas que não pode dispensar as salvaguardas da administração burocrática no quesito controle. A ênfase da administração deve ser em resultados (fins) e o processo orçamentário, na opinião dos defensores do novo modelo, deve ser flexibilizado, remodelado. Os gestores públicos devem ter autonomia nos usos dos recursos necessários para atingir as metas pelas quais são responsáveis. Porém, o próprio processo administrativo é rígido. E não por culpa da burocracia, mas por características inerentes às organizações governamentais: responsabilidade política e *accountability*. Combinar o paradigma de desempenho com os conceitos existentes na gestão orçamentária torna-se, assim, questão chave.

Sabendo que a solução gerencial das controvérsias orçamentárias não pode dispensar as disposições legais vigentes, restariam dois tipos de atuação: uma por meio de uma reforma pensada e gerenciada em todas as dimensões orçamentárias, o que necessitaria de articulação de esforços entre os Poderes de Estado e outra conduzida apenas pelo Executivo, que aceitasse a realidade institucional e a adaptasse, na medida do possível, aos seus objetivos na gerência pública. Essa via usaria de atalhos, tanto institucionais quanto operacionais, para que a administração conseguisse cumprir as vontades políticas expressas. No âmbito jurídico, poderia se pautar no princípio da eficiência administrativa; operacionalmente, se pautaria nas falhas inerentes ao controle interno. Uma opção nefasta e com aval da classe política na administração pública brasileira consiste na adesão formal à legislação vigente, moldando-a segundo interesses auto-referenciados. A autorização automática para a abertura de créditos

suplementares e especiais, a ser operacionalizada mediante decreto e contida na LOA, é um exemplo disso. De maneira eficiente, pode desonerar o Poder Legislativo da fiscalização rotineira da execução orçamentária por meio de um voto de confiança nos gestores do Executivo. O estabelecimento de limites folgados ou *ad hoc* de suplementação ao orçamento fiscal cumpre o processo legislativo orçamentário cerimoniosamente. Mas, mina o compromisso de planejamento que o orçamento deveria representar e exime o Parlamento (e quem mais tenha interesse) da fiscalização concomitante. Restringe o controle orçamentário ao *pró-forma* (conformidade legal) e impossibilita a existência do controle – interno ou externo – de eficiência de gestão. Permite que o controle da execução orçamentária flua apenas no âmbito do Poder Executivo, mas pode prejudicar a qualidade dos registros administrativos e, com isso, sua fidedignidade. Além disso, não evidencia realmente, ou seja, conforme a LOA aprovada, “a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo” nem mesmo em sua essência, embora garanta que as ações do governo sejam cumpridas. Análises *a posteriori*, usando os instrumentos da LRF, por exemplo, contam “onde” e “como” se deu o gasto. Mas a baixa adesão à essência do dispositivo legal impossibilita o controle efetivo, tanto do Legislativo quanto da sociedade, gerando uma série de ritos seguidos cegamente que culminam nos relatórios de gestão.

2.6. Créditos adicionais

O orçamento anual deve ser fruto de um planejamento das atividades e projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos para a satisfação das necessidades coletivas. Nesse planejamento é definida (autorizada) a execução dos programas de trabalho a cargo de cada um dos órgãos. Essa autorização dada na lei orçamentária leva o nome de crédito orçamentário ou inicial. Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, definindo novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que vão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais ou leis de créditos adicionais, tendo em vista que somente uma lei pode alterar outra lei. Impactam diretamente as etapas de execução e controle do ciclo orçamentário.

Deve-se atentar para os significados distintos dos termos crédito e recurso. Crédito consigna o lado orçamentário, representando a dotação ou autorização do gasto. Já recurso

refere-se ao lado financeiro, indicando dinheiro ou saldo financeiro. Ambos são relevantes na etapa de execução orçamentária, especialmente no processo de especificação de créditos adicionais. Evidência disso é que a Lei 4.320/64, além de conceituar os créditos adicionais (lado orçamentário), também enumera os recursos (lado financeiro) para financiamento de tais créditos.

De acordo com o artigo 40 da Lei 4.320/64, os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Pelo artigo 41 da mesma lei, pode-se conhecer a classificação dos créditos adicionais, que é a seguinte:

- suplementares: os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- especiais: os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- extraordinários: os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

O texto da lei é claro ao definir o conceito de créditos adicionais. Sob esse aspecto, outras alterações orçamentárias, como trocas de fontes de recursos e alterações de modalidade de aplicação e de indicadores não devem ser tratadas como créditos adicionais, e sim como outras alterações orçamentárias.

Os principais recursos disponíveis para a abertura de créditos suplementares e especiais, desde que não comprometidos com outras despesas, estão listados no parágrafo primeiro do artigo 43 da Lei 4.320/64, no artigo 91 do Decreto-lei 200/67 e no parágrafo oitavo do artigo 166 da Constituição Federal:

- o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, entendido como a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se os saldos dos créditos adicionais transferidos (especiais e extraordinários) e as operações de crédito a eles vinculadas;
- os provenientes de excesso de arrecadação, entendido como o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando a tendência do exercício, devendo ser deduzidos os créditos extraordinários abertos no exercício;
- os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou créditos adicionais;
- o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las;

- a dotação global não especificamente destinada a órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, denominada reserva de contingência;
- os recursos que ficarem sem despesas correspondentes, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual.

Tais fontes de recursos disponíveis para a abertura de crédito adicional podem ser divididos em dois grupos. No primeiro, estariam os que provocam aumento dos valores globais da lei orçamentária, por envolverem despesa e receita: superávit financeiro, excesso de arrecadação, operações de crédito e recursos que ficarem sem despesas. No segundo grupo estão os que não provocam aumento nos valores globais da LOA, por envolverem apenas a despesa: anulação parcial ou total de dotação orçamentária ou adicional e reserva de contingência.

Ainda segundo a Lei 4.320/64, a vigência dos créditos suplementares vai da data em que forem abertos até o dia 31 de dezembro do respectivo exercício. O ato que abrir o crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa até onde for possível. No entendimento de MACHADO e REIS (2002), em matéria de classificação de despesas nos créditos adicionais é de se aplicar a regra supracitada combinada com o que dispõe a Portaria nº 163/2001 a respeito, utilizando-se assim o mesmo grau de desdobramento adotado no orçamento anual.

Pelo artigo 42 da referida lei, os créditos suplementares deverão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo. De outro lado, a Constituição Federal no artigo 67, item V, impõe a vedação à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para suportar a despesa e será precedida de exposição justificada (artigo 43 da Lei 4.320/64).

A autorização para abertura de crédito suplementar pode estar contida na própria lei do orçamento, conforme Constituição Federal, artigo 165, parágrafo oitavo e Lei 4.320/64, artigo 7º, item I. Minas Gerais adota este tipo de autorização.

Na LOA de 2002, o Poder Executivo foi autorizado a abrir créditos suplementares ao orçamento fiscal até o limite de 2% da despesa fixada. Não havia limitações aos Poderes Legislativo e Judiciário nem ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público. Em 2003, o limite de suplementações ao orçamento fiscal foi de 10% da despesa fixada. A Assembleia Legislativa, o Tribunal de Contas, o Tribunal de Justiça, o Tribunal de Alçadas, o Tribunal de Justiça Militar e o Ministério Público foram autorizados a abrir créditos suplementares aos

seus respectivos orçamentos até o limite de 7% das despesas neles fixadas. Na LOA de 2004 os percentuais foram os mesmos de 2003 para o orçamento fiscal. Quanto aos outros Poderes, apenas a Assembléia Legislativa foi autorizada a abrir créditos suplementares no limite de 7% da despesa fixada em seu orçamento. As disposições de 2005 são idênticas às de 2004. Em 2006, a Assembléia Legislativa foi autorizada a abrir créditos suplementares ao seu orçamento e ao orçamento do Fundo Habitacional da Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, até o limite de 7% em cada um dos orçamentos mencionados. A LOA de 2007 ampliou este limite para 10%. Em 2008 as disposições são idênticas a 2007. As ressalvas, relativas à não-oneração do limite de suplementação ao orçamento fiscal, sofreram as alterações destacadas no Quadro 3, apresentado ao fim desta seção.

Contudo, o orçamento público mineiro está sujeito à rigidez orçamentária, decorrente do grande volume de vinculações entre receitas e despesas e das despesas de execução obrigatória. Embora se tenha por princípio orçamentário a não-afetação das receitas, sendo inclusive vedada a vinculação de impostos, há inúmeras exceções constitucionais; há as contribuições, que são tributos inerentemente vinculados; e existem também os fundos. Nesse sentido, o espaço do Poder Executivo mineiro para usar de discricionariedade na alocação de recursos encontra-se limitado.

A discricionariedade do Executivo em alterações orçamentárias hoje reside na possibilidade de não executar as despesas que não estão vinculadas; na abertura de créditos adicionais resultantes do excesso de arrecadação e superávit financeiro do exercício anterior; nos termos contratuais e nas finalidades das operações de crédito contratadas; na não-regulamentação das vinculações obrigatórias (exemplo da saúde); e, essencialmente, na realocação dos créditos aprovados da LOA, inclusive podendo cancelar e contingenciar dotações, no todo ou parcialmente.

A temática do controle independe da margem de valor que o Executivo tem para alterar a LOA, que é apenas autorizativa. O que se impõe é a capacidade de controlar a execução desta lei autorizativa, considerando que ela retrataria um programa de trabalho do governo eleito. Se uma ação de um programa qualquer receberia, na data da publicação da lei, um montante determinado e ao fim do exercício todo o crédito consignado a ela foi anulado para reforçar um outro crédito, significa que houve mudança na aplicação de recursos. No montante de despesa fixado esse valor pode até ser insignificante, porém sucessivas alterações da mesma qualidade têm impacto na determinação do gasto governamental.

Quadro 3: itens que não oneram o limite de abertura de créditos suplementares ao orçamento fiscal

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
O remanejamento de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes a pessoal e encargos sociais	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes a pessoal e encargos sociais
Remanejamento de dotações com recursos vinculados	As suplementações com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento interno ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro destes recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos vinculados quando se referirem a remanejamento interno ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro destes recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro desses recursos
As suplementações de dotações referentes ao pagamento da dívida pública e de precatórios judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de Contingência	As suplementações de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de Contingência	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de contingência	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de contingência	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de contingência	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de contingência	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de contingência
As suplementações de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos municípios	As suplementações de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos municípios	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios

Quadro 3: itens que não oneram o limite de abertura de créditos suplementares ao orçamento fiscal

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	As suplementações com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento interno ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro destes recursos		As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro desses recursos	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento (não há o termo “interno”) ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro desses recursos
As suplementações de dotações dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Tribunal de Contas e do Ministério Público	As suplementações de dotações dos poderes Legislativo e Judiciários, do Tribunal de Contas e do Ministério Público	As suplementações ao orçamento do Poder Executivo com recursos ordinários quando se referirem a remanejamento interno no mesmo programa, sem alteração do grupo de despesa e do valor total do programa				As alterações de modalidade da despesa e do identificador de procedência e uso de que trata o art. 16 da Lei nº 16.919, de 6 de agosto de 2007(LDO).

Fonte: elaboração própria

3. A SUPERINTENDÊNCIA CENTRAL DE PLANEJAMENTO E PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

3.1. Estrutura e atribuições da SCPPO

A Superintendência Central de Planejamento e Programação Orçamentária (SCPPO) tem por finalidade coordenar, consolidar e apoiar os órgãos e entidades públicas estaduais na elaboração das atividades de planejamento e orçamento, bem como na alocação de recursos orçamentários necessários ao cumprimento dos objetivos e metas governamentais, competindo-lhe:

- estabelecer diretrizes e critérios de política orçamentária e normas para a elaboração e execução do PPAG e dos Orçamentos Fiscal e de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado;

- coordenar a elaboração dos projetos de lei do Plano Plurianual de Ação Governamental, de diretrizes orçamentárias e dos Orçamentos Fiscal e de Investimento das Empresas controladas pelo Estado, adotando o equilíbrio fiscal como premissa;

- propor a programação da execução orçamentária e financeira das despesas consignadas no Orçamento Fiscal e divulgar as cotas aprovadas para execução às unidades setoriais de planejamento;

- zelar pelo equilíbrio fiscal do Governo, acompanhando periodicamente os principais indicadores fiscais e adotando as medidas necessárias para correção de eventuais desequilíbrios;

- exercer a orientação normativa e a supervisão técnica das ações orçamentárias na Administração Pública Estadual; e

- participar da criação e acompanhar as atividades dos fundos estaduais.

A SCPPO está dividida em três diretorias: Diretoria Central de Gestão Fiscal (DCGF), Diretoria Central de Planejamento, Programação e Normas (DCPPN) e Diretoria Central de Monitoramento da Execução Física e Orçamentária (DCMEFO).

A DCGF tem por finalidade elaborar projeções fiscais e acompanhar os principais indicadores fiscais, indicando riscos fiscais quando necessário, bem como

promover a consolidação dos Orçamentos Fiscal e de Investimento das Empresas controladas pelo Estado, competindo-lhe:

- estimar, em parceria com a unidade competente da Secretaria de Estado de Fazenda, a disponibilidade de recursos orçamentários destinados à realização dos programas previstos no PPAG e na Lei de Orçamentária Anual - LOA;

- consolidar as propostas dos Orçamentos Fiscal e de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado, compatibilizando a despesa com a estimativa de receita;

- manter articulação com setores da Administração Pública Estadual, visando à obtenção de subsídios necessários à compatibilização permanente entre receitas e despesas;

- acompanhar a aplicação dos limites constitucionais e legais e, quando detectados riscos de não cumprimento desses limites, adotar as medidas necessárias, no decorrer do exercício, ao seu cumprimento; e

- proceder às reestimativas fiscais para o exercício vigente, que sejam capazes de antecipar riscos fiscais ou excessos de arrecadação, fornecendo subsídios para o ajustamento dos orçamentos do Estado.

A DCPN tem por finalidade coordenar os processos de elaboração dos instrumentos de planejamento, além de estabelecer metodologias e normas para as atividades orçamentárias desenvolvidas no âmbito da Superintendência e dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, competindo-lhe:

- manter articulação com outros estados e com a União, acompanhar a legislação federal e estadual e promover estudos técnicos pertinentes ao orçamento, com o objetivo de aperfeiçoar constantemente a atividade orçamentária do Estado;

- desenvolver normas gerais para elaboração dos Orçamentos Fiscal e de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado e metodologias para orientar os órgãos e entidades setoriais, no que se refere à matéria orçamentária;

- coordenar a elaboração das propostas de lei do PPAG, de diretrizes orçamentárias, de orçamento anual e da mensagem anual do Governador à Assembléia Legislativa;

- coordenar, no âmbito da Superintendência, o processamento informatizado de dados, certificando que os órgãos e entidades estaduais disponibilizem, nos sistemas pertinentes, as informações relevantes, especialmente sobre a execução física e financeira dos programas e ações e a evolução dos indicadores, para subsidiar a avaliação e acompanhamento do PPAG e das LOAs; e

- propor e coordenar o programa de treinamento de recursos humanos, no que se refere à matéria orçamentária, no âmbito da Superintendência e dos órgãos e entidades setoriais.

A DCMEFO tem por finalidade coordenar e monitorar a execução do PPAG e dos orçamentos dos órgãos e entidades do Poder Executivo, competindo-lhe:

- orientar os órgãos e entidades, na elaboração da proposta do Plano Plurianual de Ação Governamental e da proposta orçamentária, observados os planos governamentais e as normas e metodologias estabelecidas;

- garantir que os planos plurianuais e orçamentos setoriais respeitem os limites de receitas disponíveis; e

- acompanhar, avaliar e controlar, em conjunto com as unidades setoriais, a execução física, orçamentária e a evolução de indicadores, bem como elaborar análises e pareceres sobre a concessão de créditos adicionais e orientar a elaboração da programação orçamentária e financeira no que se refere às despesas de custeio e capital.

3.2. Processo dos créditos suplementares

Em caso de necessidade de reforço de dotação orçamentária, os órgãos e entidades do Poder Executivo elaboram solicitação de alteração orçamentária (para crédito suplementar, no caso) e encaminham à unidade central de orçamento, a SCPPO. Se o pedido for deferido, os dados da solicitação constarão em decreto executivo, ato que indicará a importância, a espécie do crédito concedido e a classificação da despesa.

Após a publicação do decreto executivo, o controle das alterações orçamentárias se dá mediante consulta no armazém de informações do SIAFI. Para tanto, é efetuada uma compatibilização entre os créditos adicionais segundo fonte de recursos, listados no sistema, e os artigos e incisos relativos à autorização para a abertura de créditos suplementares, por meio da tabela de origem de recursos. Tal atividade se dá na DCGF, responsável por acompanhar a aplicação dos limites constitucionais e legais e, quando detectados riscos de não cumprimento desses limites, por adotar as medidas necessárias, no decorrer do exercício, ao seu cumprimento.

Para efetuar uma solicitação, os órgãos e entidades indicam qual ação de seu orçamento é objeto de revisão, justificam o motivo, preenchem os campos relativos à natureza da despesa e no campo denominado “origem do **crédito**” escolhem dentre: anulação própria,

anulação de outro órgão, excesso de arrecadação, saldo financeiro ou aporte adicional do tesouro. Além disso, o solicitante responde se a solicitação gera impacto futuro sobre a despesa do órgão. Em caso afirmativo, deve descrever o motivo do impacto. Isto ocorre em ambiente informatizado, que garante o preenchimento das informações mínimas pelos órgãos.

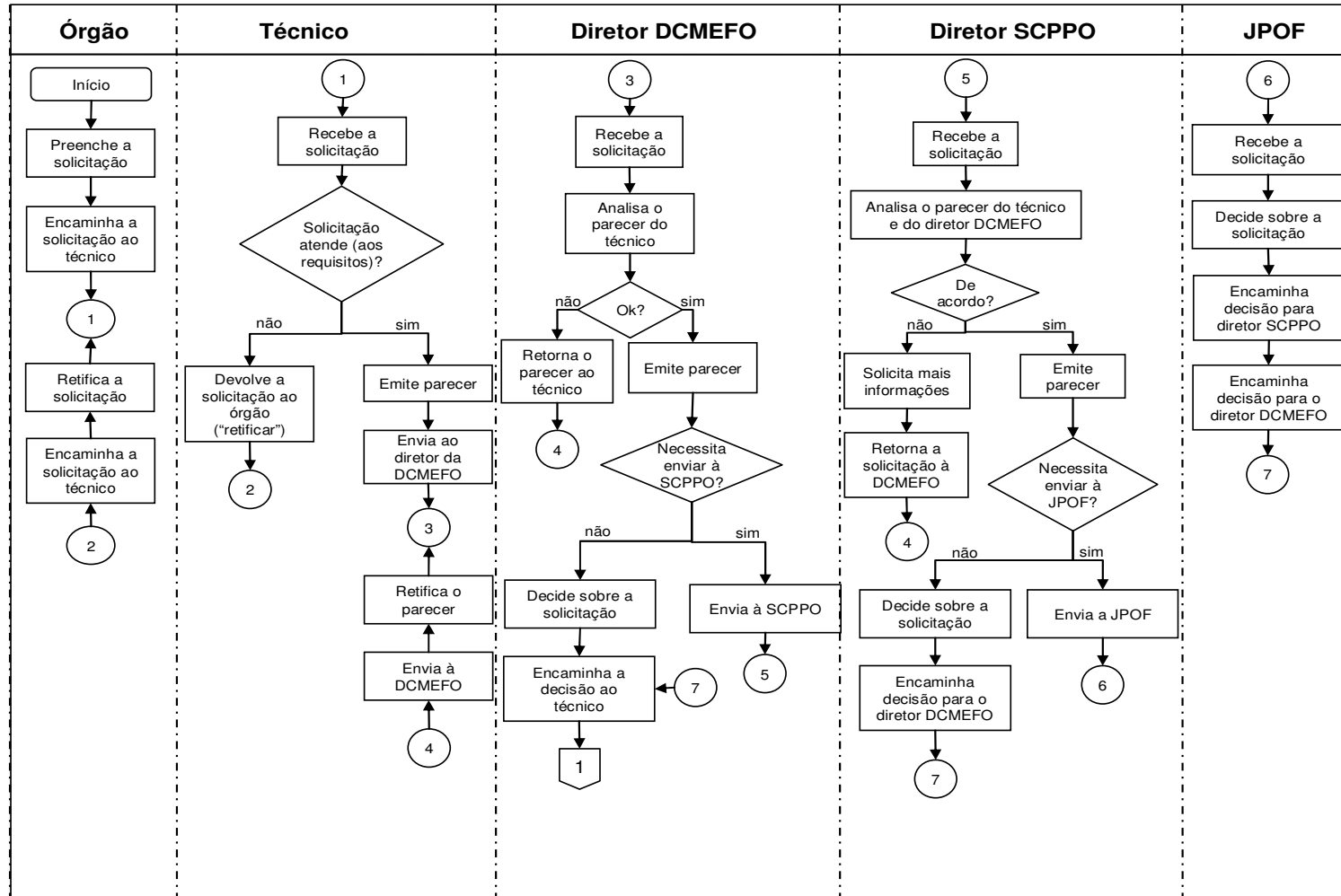
Os técnicos que recebem as solicitações trabalham em duplas e são responsáveis pelo monitoramento da execução orçamentária de uma carteira de órgãos. Devem emitir parecer quanto à solicitação recebida, informando o diretor da DCMEFO aspectos técnicos pela aprovação ou não da demanda. Além disso, atestam se a solicitação recebida contém as informações mínimas para permitir que seja apreciada, podendo devolvê-la ao órgão para retificação, caso acharem as informações insuficientes.

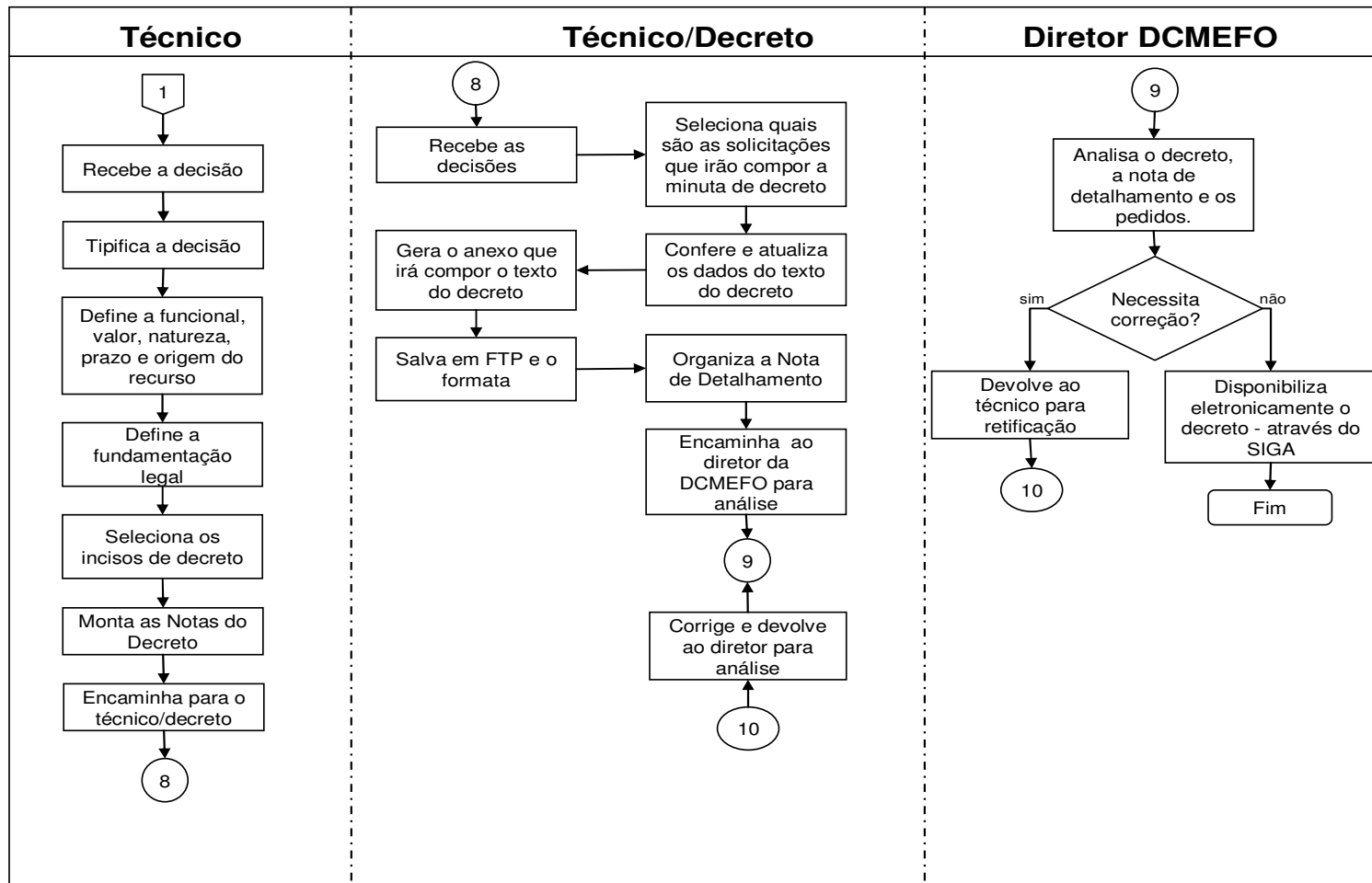
Tanto o diretor da DCMEFO quanto o diretor da SCPPO e a Junta de Programação Orçamentária e Financeira, conselho de deliberação superior, podem decidir solicitações. Os critérios para competência decisória são, regra geral, o montante solicitado e a fonte desse recurso, o impacto da solicitação no orçamento total do órgão e o tipo de alteração desejado. Contudo, não há rotina administrativa formalizada neste aspecto. Além disso, as decisões também podem resultar da conjugação de atos de mais de uma unidade administrativa da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. Em se tratando de alterações cuja fonte de recursos deriva de convênios, diz respeito a projetos estruturadores ou envolve dotações derivadas de emendas parlamentares, a competência decisória não é de membro da SCPPO. Esta é responsável apenas pelo registro da alteração orçamentária segundo as determinações legais. Assim, verifica-se que há fragmentação decisória quando se trata de suplementação orçamentária e que as decisões tomadas explicitam o aspecto político do orçamento público. Mesmo que a alteração seja tecnicamente desejada, por gerar impacto direto na alocação dos recursos deve também ser precedida de análise política.

A solicitação recebida, via sistema informatizado, tem seu extrato impresso, acrescido do parecer técnico. Este é carente de parametrização, consistindo numa caixa de texto que pode inclusive não ser preenchida. O responsável por dá-lo por adequado ou não é o diretor da DCMEFO. Do aceite do diretor da DCMEFO até o registro da solicitação decidida e do decreto no SIAFI, todo o processo se dá por meio de relatórios impressos.

No âmbito da SCPPO as solicitações de suplementação são processadas conforme o Fluxograma 1, apresentado a seguir:

Fluxograma 1: Processo de tramitação das solicitações de crédito na SCPPO





Fonte: elaboração própria

É possível observar a seqüência de pontos de controle relativos à qualidade da informação prestada primeiramente pelo órgão. A solicitação só caminha no fluxo se, sucessivamente, técnico, diretor da DCMEFO e diretor da SCPPO considerarem-na adequada. Assim, a escala hierárquica da burocracia permite a supervisão e, por outro lado, o processo dá margem de discricionariedade aos gestores. Devido ao conhecimento acumulado em anos de monitoramento do mesmo órgão, alguns técnicos são capazes de prever falhas deliberadas na programação orçamentária desse órgão com o intuito de correção posterior (durante a execução) por meio de alterações orçamentárias. Dessa maneira, quando a solicitação chega via sistema, já há consenso quanto à sua necessidade.

Esse tipo de comportamento retrata que a qualidade da programação orçamentária pode ser aprimorada em cada exercício financeiro e, em contraste com o referencial teórico, a necessidade urgente de rotatividade nas funções, para garantir a não emergência de fraudes e minimizar limitações inerentes do controle interno. Além disso, este tipo de internalização do procedimento de monitorar os órgãos tem o aspecto negativo de inibir a construção e o uso de manuais e rotinas formalizadas. Persiste a preocupação em deixar registros a posteriori do trâmite, por meio de arquivamento, mas não há preocupação com o processo em si. Com base no referencial teórico do COSO, é possível afirmar pela fragilidade do ambiente de controle.

No ambiente do sistema informatizado, ao elaborar uma solicitação os órgãos e entidades preenchem o campo de “origem do crédito”. Entende-se que a nomenclatura mais adequada seria origem do recurso ou, já que o autocontrole de origem será efetuado pelo técnico e a supervisão pela DCGF, apenas a indicação de que se trata de anulação (seja de crédito próprio ou de outro órgão) para alocar na ação objeto da solicitação ou necessidade geral de reforço de dotação, no sentido da Lei 4.320 de crédito suplementar, com uso de recursos controlados pela alta administração ou receitas próprias do órgão ou entidade arrecadadas em excesso.

O macroprocesso de controle e suas fases são capazes de evidenciar a organização do fluxograma apresentado como resultado de orientações anteriores. Como primeira fase, tem-se o estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho. Por analogia, trata-se da LOA aprovada e dos programas de trabalho que serão monitorados por cada técnico. A segunda etapa, relativa à avaliação do desempenho atual, se dá na execução orçamentária e consiste, no aspecto orçamentário, em provisionar os créditos para o uso dos órgãos segundo a programação que estes apresentaram e acompanhar até o empenho das despesas. É na terceira etapa do processo de controle que se iniciam as complicações. A comparação do desempenho

com os objetivos estabelecidos no âmbito do órgão central está sujeita à realidade de cada órgão/entidade, à condição autorizativa do orçamento e ao contexto de competência gerencial. Essas organizações estão sujeitas a outros controles, além do orçamentário. A existência de projetos estruturadores, contratos de gestão e a dependência de convênios, dentre outros fatores, refletem na execução do órgão de maneira que o monitor possa verificar total descolamento entre a programação e seu desempenho sem que isso o permita concluir pelo descompromisso com a programação anterior. Assim, a tomada de ação corretiva sobre desvios ou anormalidades na execução desses órgãos, quarta fase do processo de controle, estaria totalmente fora da capacidade de ação do órgão central, independente do nível hierárquico do monitor. No limite, o próprio estabelecimento de um padrão de desempenho (a LOA) é comprometido, pois inúmeras justificativas podem ser dadas para o seu não-cumprimento segundo o estritamente aprovado ou com mudanças apenas marginais.

Segundo a análise de MACHADO Jr. e REIS (2002) o processo de controle orçamentário na Lei 4.320/64 consistiria em definir a área a controlar em termos de orçamento-programa (as ações), definir o período em que as informações devem ser prestadas e definir os responsáveis por informar e o objeto da informação. Ao definir os responsáveis por informar também seria definido quem poderia providenciar as medidas necessárias para manter a administração operante. Se o orçamento fosse impositivo, tal processo não teria empecilhos em fluir na estrutura burocrática. Sabendo que não é, o trâmite dos processos de alteração orçamentária é imposto à estrutura organizacional também responsável por monitorar a execução do orçamento. Assim, além de determinar o monitoramento das ações, sua periodicidade, os responsáveis por receberem as informações e quais são essas informações, o órgão central estabelecerá critérios, além dos legalmente impostos, para que as solicitações de alteração orçamentária sejam recebidas. A delimitação de tais critérios é submetida ao aspecto político da orçamentação e mesmo a operacionalização dos dispositivos legais pode gerar conflitos de interesse. O fato de o órgão central ser responsável por monitorar a execução e estabelecer os critérios operacionais das alterações orçamentárias parece contrariar o princípio contábil da repartição de funções, também aplicável aos controles administrativos.

Ademais, apesar de existir a classificação genérica entre os créditos adicionais e outras alterações orçamentárias, na operacionalização do processo de alteração orçamentária não há distinção clara nesse sentido. As suplementações, por constituírem alterações recorrentes, hoje contam com um processo internalizado administrativamente, com fragilidades já listadas.

Outras alterações ou mesmo as suplementações que envolvem anulação de dotações de uma unidade em função de outra não são favorecidas pelo processo apresentado no fluxograma 1, assim como suplementações que demandam agilidade da decisão. Assim, é comum que existam solicitações que tramitam totalmente a parte de um processo geral que é precariamente documentado e formalizado ou que, após decididas fora do processo são registradas como se isso não tivesse acontecido. Corre-se o risco de atropelamento pela administração e reduz-se a confiabilidade do registro administrativo, endossando a análise pelo alto risco de controle interno.

No tocante à modificação e aprimoramento do processo existente, verifica-se que demandas externas são motivadoras de mudanças. O direcionamento das ações para o cumprimento de metas, seja via contrato de gestão ou projetos estruturadores, favorece melhorias pontuais. Assim, passam a existir indicadores de processo que se propõem a mensurar, por exemplo, o tempo entre a entrada da solicitação de crédito na SCPPO e sua saída, preferencialmente decidida ou encaminhada para decisão superior. O aparecimento desse tipo de mecanismo de controle condiz com a proposta de tornar a administração mais ágil, mas pode funcionar de maneira contrária. Na medida em que o órgão central é responsável por monitorar a execução dos demais e esses demais também estão sujeitos a contratos de gestão e cumprimento de objetivos estratégicos, os controles impostos a esses podem prejudicar a aderência ao planejamento orçamentário. Por exemplo, a limitação do número de suplementações por órgão pode desonerar o órgão central e incentivar os demais a planejar melhor. Mas também pode vinculá-los a um planejamento inadequado, permitindo que a meta do contrato seja cumprida, mas que o produto que tal organização se propunha a oferecer não seja eficiente ou eficaz devido ao tipo de limitação imposto. Reconhecendo-se que o orçamento consiste numa carta de intenções em atender aos vários interesses da sociedade e da própria burocracia, este descolamento entre órgão central e os setoriais garante a pluralidade dos interesses, mas também pode gerar competições predatórias entre unidades administrativas e resultar numa execução orçamentária oposta à repartição constante da lei orçamentária.

As inúmeras prescrições que o órgão central deve cumprir para ter aderência ao menos formal à legislação vigente geram um ritmo de trabalho pontuado por marcos. Os planos e suas revisões devem estar prontos em prazos constitucionais para envio ao Poder Legislativo, ou seja, fazem parte de um macroprocesso e determinam o ritmo de trabalho da SCPPO. Também são determinantes os prazos de monitoramento físico e financeiro dos órgãos, hoje

bimestrais. Isso incentiva o reconhecimento das macro-determinações que sujeitam a ação administrativa, porém não há atuação sistêmica sobre o modo de administrar a partir da realidade dada. Embora exista uma estratégia governamental de gestão orçamentária a partir dos marcos a serem cumpridos, esta não é repensada tática e operacionalmente nem no âmbito do órgão monitorador e muito menos nos órgãos executores. Isso impacta diretamente o processo aqui analisado, pois, operacionalmente implica no registro burocrático das alterações orçamentárias sem considerações gerenciais sobre a qualidade e sobre o impacto dessas mudanças nos planos governamentais.

4. CONCLUSÕES

A gestão orçamentária por si já é tema de constante debate. Este ganha novas dimensões quando somado à temática da reforma gerencial. Em ambas arenas muito foi desenvolvido acerca do controle. Porém, a conjugação das linhas mestras de modernização administrativa com a execução orçamentária denota quão difícil pode ser a compatibilização de conceitos. Além disso, o caráter autorizativo do orçamento público brasileiro atua como elemento dificultador dessa compatibilização. Este trabalho visou entender a configuração do processo de alterações orçamentárias, especificamente de suplementação ao orçamento fiscal, mediante análise dos fundamentos do controle como conceito geral, do controle orçamentário e do controle nas organizações públicas.

O referencial teórico permitiu visualizar convergências entre a teoria da administração, a ciência contábil e o direito no que tange o conceito de controle, suas classificações e seus objetivos, resultando numa orientação geral sobre o tema. Quanto ao controle orçamentário, inserido nas convergências supracitadas, foi possível concluir que existe em forma de normas jurídicas que enfatizam suas finalidades, com indicação de como o controle deverá ser operacionalizado, mas sem o nível de detalhamento que implique rigidez à metodologia a ser adotada. Essa característica permitiu entender porque há o desenvolvimento de inúmeros mecanismos e processos de controle orçamentário sem que isso implique em desvinculação do comando legal e do raciocínio burocrático que este traz. Também permitiu visualizar limites às dimensões econômicas e políticas da orçamentação por meio da sujeição à lei.

O relacionamento das normas existentes com a organização burocrática foi evidência para o confronto entre o que se espera de um controle burocrático e de um controle dito gerencial. Esse conflito tem impacto direto sobre o conjunto de regras que norteiam a execução orçamentária e as experiências de controle. O controle orçamentário ocorre sobre um plano que pode ser modificado, embora com limitações. Se o plano inicial for tomado como o padrão de desempenho para as atividades de controle e for modificado, o controle sofrerá modificações também. Se isso ocorre de maneira dinâmica e intensa, a organização estruturada burocraticamente terá dificuldades de se ajustar. Mas, se ainda assim ela se ajusta, os novos mecanismos devem garantir o controle. Em contrapartida, os mecanismos restantes, seja por determinação legal ou por princípios democráticos, devem ser respeitados. Nesse sentido, o controle terá por finalidade não só garantir o cumprimento de normas, mas também garantir que os objetivos de governo, que se situam nas dimensões econômicas e políticas da

orçamentação, sejam associados às normas. Se não forem, haveria um incentivo a burlar as normas impostas, mediante adesão formal a elas, sem real compromisso com o planejamento orçamentário, pois isso atenderia mais facilmente os objetivos de governo.

O estudo das atribuições da Superintendência Central de Planejamento e Programação Orçamentária evidenciou uma unidade burocraticamente estruturada e vinculada a determinações legais que tem impacto direto sobre o seu ritmo de trabalho. O estudo do processo de suplementações orçamentárias no âmbito dessa unidade, suas limitações e sua abrangência demonstraram a convivência entre os mecanismos de controle tipicamente burocráticos e os mecanismos que se propõem a garantir a eficiência da gestão pública, como política de governo. Para garantir os objetivos de gestão os controles seriam, aos olhos dos defensores de uma administração pós-burocrática, de uma tipologia distinta dos burocráticos, pois atuariam sobre os resultados. Para isso, defende-se o aumento da discricionariedade dos agentes públicos, algo incompatível com a noção de burocrata que só deve agir segundo os regulamentos e com toda a estruturação do processo orçamentário.

A falta de formalização do processo apresentado e a restrição decisória quanto a alterações orçamentárias mostram que nem todo crédito adicional é analisado tecnicamente pelo órgão central, embora todos os registros sejam feitos por ele. Os investimentos estratégicos do estado consubstanciados nos projetos estruturados, por exemplo, tramitam por processo distinto da lógica burocrática de suplementação apresentada. Nesse caso, a resposta de controle mostra-se mais voltada aos resultados sem dispensar a burocracia e com o uso de análises técnicas não necessariamente orçamentárias.

O processo apresentado pode ser melhorado a partir da reflexão sobre a finalidade e a essência do controle da execução orçamentária, de maneira que fique menos permeável à influência de interesses políticos e à ocorrência de fraudes. Verificar o cumprimento das disposições legais – análise de aderência – não é o mesmo que uma análise pautada na técnica orçamentária e na gestão. Também não permite afirmar compromisso com o planejamento. Se não há esse compromisso, não há padrão de desempenho a ser controlado e, por consequência, o controle inexistente. Os controles existentes hoje se relacionam à manutenção da estrutura burocrática proposta sem incentivo à reflexão, não permitem a avaliação da atividade orçamentária dos órgãos e entidades monitoradas, não geram condições para acesso à informação orçamentária de qualidade e são incapazes de promover maior eficiência.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, Wilian. *Auditoria Interna*. São Paulo:Atlas, 1986

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969

BENITES, Luiz Felipe Rocha. *A governamentalização do Estado contemporâneo: uma análise cartográfica dos mecanismos estatais de controle*. Porto Alegre: Sociologias ° 12, 2004.

BORGES, André. *Ética burocrática, mercado e ideologia administrativa: contradições da resposta conservadora à “crise de caráter” do Estado*. Rio de Janeiro: Dados, vol. 43, 2000

BURKHEAD, Jesse. *Orçamento Público*. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006

CAVALCANTE, Pedro Luiz. *O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do Planejamento e Orçamento no Brasil*. Brasília: ENAP, 2007. Revista do Serviço Público, vol 58, nº2

COELHO, José Nacip. *Controle da Administração Pública*. Belo Horizonte: Monografia – Curso de Especialização em Direito Público, PUC/MG, 2002

COPE, Orin K. *O Ciclo Orçamentário*. IN: JAMESOM, Samuel H. *Orçamento e Administração Financeira*. Rio de Janeiro, FGV, 1963.

CORE, Fabiano Garcia. *Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento*. Brasília: ENAP, 2001. Texto para discussão.

CRUBELLATE, João Marcelo. *Remendo novo em roupa velha: controle social normativo em organizações econômicas e a emergência de novos modelos estruturais*. In: Encontro de Estudos Organizacionais. Recife: ANPAD, 2002

FIGUEIRÓ, Carlos André Barros. *Avaliação dos mecanismos de controle interno sobre o processo de pagamento da folha de pessoal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Monografia – Curso Superior de Administração Pública da Escola de Governo da Fundação João Pinheiro. 2003

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. Rio de Janeiro: Atlas, 2002

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2005

MACEDO, Cláudio Fernando e SILVA, Francisco Carlos da Cruz. *Controle e reforma administrativa no Brasil*. ENANPAD, 1998. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/enanpad/1998/dwn/enanpad1998-ap-33.pdf>

MACHADO Jr, José Teixeira. e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003

MARTINS, Humberto Falcão. *Burocracia e revolução gerencial – a persistência da dicotomia entre política e administração*. Brasília: Revista do Serviço Público, ano 48, nº 1, 1997.

MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso básico de contabilidade pública*. Brasília: 2006

PACHECO, Adilson Meireles. *Proposta de Padronização e Implementação dos Mecanismos de Controle Interno Administrativo dos Módulos do Programa Toriba Esporte Solidário da Secretaria de Esportes do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Monografia – Curso Superior de Administração Pública da Escola de Governo da Fundação João Pinheiro, 2000

PERROW, Charles. *Análise organizacional: um enfoque sociológico*. São Paulo: Atlas, 1972

POLLIT, Christopher. *Managerialism and the Public Services*. Oxford, Blackwell, 1994.

RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. *Corrupção e controle na administração pública brasileira*. São Paulo: Atlas, 2004

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e paradigma gerencial*. Brasília: ENAP, 1997

SCHICK, Allen. *The changing role of the central budget office*. OECD Journal on Budgeting. Vol 1, nº. 1, 2001

SCHWARTZMAN, Simon. *Desempenho e controle na reforma administrativa*. Brasília: ENAP, 2001. Texto para discussão.