

ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO

Curso Superior de Administração Pública

Barbara Mendes de Castro

**ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL: UMA ANÁLISE DAS IMPLICAÇÕES DE  
SUA ADOÇÃO PELA UNIÃO.**

Belo Horizonte

2015

Barbara Mendes de Castro

**ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL: UMA ANÁLISE DAS IMPLICAÇÕES DE  
SUA ADOÇÃO PELA UNIÃO.**

Orientadora: Isabella Virgínia Freire Biondini

Belo Horizonte

2015

Barbara Mendes de Castro

Orçamento Impositivo no Brasil: uma análise das implicações de sua adoção pela União.

Monografia apresentada a Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro (FJP), como requisito parcial para conclusão da graduação no Curso Superior de Administração Pública.

Banca Examinadora



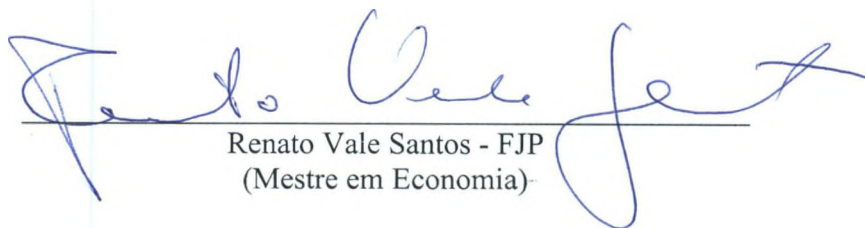
---

Isabella Virginia Freire Biondini (Orientadora)- FJP  
(Mestre em Administração Pública - Gestão Econômica)



---

Giovanni José Caixeta- FJP  
(Mestre em Administração Pública)



---

Renato Vale Santos - FJP  
(Mestre em Economia)

Belo Horizonte, 17 de novembro de 2015.

Agradeço,

A Deus, por me amparar a todo o momento

À minha mãe, Meire, pela compreensão, força, apoio e por sempre acreditar e apostar no meu sucesso. Ao meu amor, Marcus, por todo carinho, paciência e companheirismo de sempre. À minha família, por estar sempre na torcida e me confortar nos momentos de cansaço.

À professora Isabella Virgínia Freire Biondini, pela orientação indispensável à realização deste trabalho e pela oportunidade de compartilhar conhecimentos.

A todos da Diretoria Central de Monitoramento da Execução Física e Orçamentária da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais (DCMEFO/SEPLAG), pelo incentivo e aprendizado. À minha tutora de estágio, Vivi, e ao Nei, minha dupla imbatível, por toda a ajuda e paciência.

## **Resumo**

No orçamento público brasileiro a maior parte das despesas é de execução obrigatória. No entanto, a doutrina o caracteriza como meramente autorizativo, uma vez que, no tocante às despesas discricionárias fixadas por meio das leis orçamentárias anuais, não há garantia de que sejam realizadas. Tal situação tem gerado ampla discussão pela opinião pública e pelos parlamentares nos últimos anos. Com o intuito adotar o orçamento impositivo, várias proposições foram apresentadas no Congresso Nacional. O presente trabalho apresenta o orçamento público no Brasil antes e depois da Constituição Federal de 1988, bem como a função desempenhada pelos Poderes Executivo e Legislativo na elaboração e na execução do orçamento. Apresenta o papel das emendas parlamentares individuais, considerando o contexto de presidencialismo de coalizão. Em seguida, traz uma análise da Emenda Constitucional 86 e, considerando o disposto no art. 52 da LDO 2014, apresenta a execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais para o exercício de 2014, em comparação com 2013. Por fim, discrimina vantagens e desvantagens da adoção do orçamento impositivo pela União.

**Palavras-chave:** Orçamento público. Orçamento impositivo. Plano Plurianual. Lei de Diretrizes Orçamentárias. Lei Orçamentária Anual. Presidencialismo de coalizão. Emendas Parlamentares. Contingenciamento.

## **Abstract**

In the Brazilian public budget, most part of the expenditure is rigid. However, with regard to discretionary spending set by the annual budget laws, there is no guarantee that they are carried out. This situation has caused extensive discussion by public opinion and by legislators in recent years. In order to adopt the mandatory budget, several proposals have been put forward in Congress. This paper presents the public budget in Brazil before and after the 1988 Federal Constitution and the role played by the Executive and Legislative Branches in the elaboration and implementation of the budget. It also presents the role of the individual parliamentary amendments, considering the context of coalition presidentialism. Then presents an analysis of Constitutional Amendment 86, and considering the provisions of article 52 of the 2014 Budgetary Guidelines Law (LDO), shows the budgetary and financial implementation of individual parliamentary amendments 2014 compared to 2013. Finally, it discriminates advantages and disadvantages of adopting the mandatory budget.

**Keywords:** Public budget. Mandatory Budget. Multi-Year Plan. Budgetary Guidelines Law. Annual Budgetary Law. Coalition presidentialism. Individual parliamentary amendments. Contingency.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### GRÁFICOS

GRÁFICO 01: Montante inicial do contingenciamento x emendas contingenciadas- Governo Federal (2013-2014).

### TABELAS

TABELA 01: LOA/2013: Obrigatoriedade de execução das emendas individuais, caso vigente- Governo Federal.

TABELA 02: LOA/2014: Obrigatoriedade de execução das emendas individuais- Governo Federal.

TABELA 03: LOA/2014: Emenda com impedimento, por tipo de autor- Governo Federal.

TABELA 04: Emendas individuais aprovadas por setor- Governo Federal (2013-2014)

TABELA 05: Valores empenhados mensalmente relativos às dotações decorrentes de emendas individuais- Governo Federal (2013-2014).

TABELA 06: Execução das emendas individuais de janeiro a dezembro- Governo Federal (2013-2014).

### QUADROS

QUADRO 01: Propostas de emendas visando alterar dispositivos constitucionais para tornar obrigatória a programação constante na LOA, apresentadas ao Senado Federal.

QUADRO 02: Propostas de emendas visando alterar dispositivos constitucionais para tornar obrigatória a programação constante na LOA, apresentadas à Câmara dos Deputados.

### FIGURAS:

FIGURA 01: Sistema Orçamentário Brasileiro

FIGURA 02: Sistemática do processo orçamentário no Brasil

FIGURA 03: Simplificação do processo legislativo da LOA

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ADCT- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- ARO- Antecipação da Receita Orçamentária
- CPMOF- Comissão Mista de Orçamento e Finanças
- CRFB/88- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- EC- Emenda Constitucional
- LDO- Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LOA- Lei Orçamentária Anual
- LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal
- PPA- Plano Plurianual
- PEC- Proposta de Emenda Constitucional
- RAP- Restos A Pagar
- SOF- Secretaria de Orçamento Federal



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>A DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL</b> .....	<b>14</b>
2.1	O ORÇAMENTO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS .....	15
2.2	ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA NA CRFB/88 .....	17
2.3	A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL- LRF .....	21
2.4	O CICLO ORÇAMENTÁRIO .....	23
<b>3</b>	<b>O PROCESSO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO</b> .....	<b>26</b>
3.1	A RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA .....	29
3.2	O CARÁTER AUTORIZATIVO DA LEI ORÇAMENTÁRIA .....	30
3.3	O CONTINGENCIAMENTO .....	33
<b>4</b>	<b>A INTERAÇÃO EXECUTIVO- LEGISLATIVO NA DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA</b> .....	<b>37</b>
4.1	O CONFLITO POLÍTICO EM TORNO DO ORÇAMENTO .....	38
4.2	O PAPEL DAS EMENDAS PARLAMENTARES .....	39
4.3	O PRESIDENCIALISMO DE COALIZÃO .....	41
<b>5</b>	<b>O ORÇAMENTO IMPOSITIVO E SUAS IMPLICAÇÕES</b> .....	<b>43</b>
5.1	CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS .....	43
5.2	O ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL .....	44
5.2.1	<i>Propostas de implantação</i> .....	46
5.3	EXAME DA EMENDA CONSTITUCIONAL 86 .....	49
5.3.1	<i>Obrigatoriedade de execução orçamentária e financeira das programações</i> .....	50
5.3.2	<i>Vinculação das emendas às ações e serviços públicos de saúde</i> .....	55
5.4	A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO IMPOSITIVO.....	56
5.4.1	<i>Vantagens advindas das mudanças</i> .....	60
5.4.2	<i>Desvantagens advindas das mudanças</i> .....	61
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>64</b>
<b>7</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>67</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o orçamento público é delimitado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; e regulado por normas gerais como a Lei nº 4320/64, o Decreto-lei nº 200/67 e a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Contudo, conforme determinado no art. 165, §9º da CRFB/88, a elaboração e a organização do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como suas vigências e seus prazos, necessitariam ainda de regulamentação. Devido à ausência da lei complementar abordada nesse artigo, todo ano as LDOs ditam norma de direito financeiro estabelecendo as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária do exercício subsequente, além de outras providências.

O orçamento público, do modo como é construído no Brasil, não seria uma lei no sentido material. Ou seja, a lei orçamentária apenas autoriza a arrecadação de receitas criadas por outras leis e a realização de despesas para manutenção de serviços também estabelecidos por leis próprias. O orçamento brasileiro tem desse modo, caráter autorizativo, onde parte das despesas é passível de contingenciamento. Vale ressaltar, no entanto, que há despesas orçamentárias cuja execução é de caráter obrigatório, em função de dispositivos constitucionais ou legais. Como exemplo, é possível citar a obrigação legal de gastos mínimos em saúde e educação.

O contingenciamento pode ser considerado como uma prática comum da qual a administração pública lança mão como forma de garantir o equilíbrio financeiro e orçamentário. No entanto, pode-se observar que, muitas vezes, é utilizado de forma arbitrária por parte do Executivo, nas despesas discricionárias, despesas essas que incluem as emendas parlamentares. Tal situação acaba promovendo um desequilíbrio de poderes uma vez que, ao Executivo, é permitido restringir a alocação dos recursos após a aprovação do orçamento pelo Legislativo. A ideia de orçamento impositivo visa mudar essa prática, através da obrigatoriedade da execução de todo o orçamento, nos termos em que este foi aprovado pelo Congresso Nacional.

A insatisfação do Legislativo com as circunstâncias supracitadas pode ser traduzida em movimentos para que o orçamento passe a ser lei de caráter material, de modo a torná-lo impositivo. É importante pontuar que em 17/03/2015 o Congresso promulgou a Emenda Constitucional 86, estabelecendo a execução obrigatória das emendas parlamentares ao orçamento até o limite de 1,2% da receita corrente líquida do exercício anterior. No entanto, a ideia já havia sido introduzida pelo governo federal anteriormente à promulgação

da emenda, a partir da Lei nº.12.919/2013 ( LDO 2014). O ano de 2013 foi, então, o último antes da adoção do orçamento impositivo.

A medida foi tomada num contexto onde o contingenciamento de emendas parlamentares, principalmente as individuais, é tido como um objeto de barganha política do qual dispõe o Poder Executivo Federal. Existindo necessidade de reforço de sua base de apoio no Congresso, o Executivo descontingencia parte das emendas em troca de posicionamento favorável ou voto do parlamentar. O parlamentar, por sua vez, as tem como instrumento político-eleitoral de grande valor, uma vez que possibilitam o atendimento de demandas de seus eleitores.

Tendo em vista essa diferença entre os orçamentos para os anos de 2013 e 2014, o problema da pesquisa consiste em realizar uma análise comparativa entre os exercícios supracitados acerca das implicações da adoção do orçamento impositivo pela União, considerando sua execução orçamentária. Implicações estas que dizem respeito ao percentual de aprovação de emendas, ao engessamento do orçamento público, bem como aos aspectos financeiros e orçamentários. O presente trabalho se justifica, uma vez que pode contribuir para futuras tomadas de decisão em relação à reforma orçamentária, bem como possibilitar uma análise de sua aplicabilidade aos demais níveis de governo, a partir desta experiência.

Nesse sentido, o objetivo geral consiste em investigar as implicações da adesão ao orçamento impositivo na execução orçamentária da esfera Federal, bem como identificar as principais vantagens e desvantagens da mesma. Além disso, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Abordar a dinâmica do orçamento público no Brasil;
- b) Contextualizar a relação entre Executivo e Legislativo no presidencialismo de coalizão;
- c) Apresentar a proposta do orçamento impositivo;
- d) Analisar a execução orçamentária e financeira da esfera federal no ano de 2014 em comparação a 2013, de modo a identificar as implicações da adesão ao orçamento impositivo.

Para o alcance dos objetivos listados, o capítulo 2 apresenta a dinâmica orçamentária no Brasil. O mesmo servirá como suporte para as questões abordadas posteriormente. O capítulo 3 traz o processo legislativo orçamentário. O capítulo 4 aborda a interação Executivo- Legislativo na dinâmica orçamentária. Já o capítulo 5 trata exclusivamente sobre o orçamento impositivo, trazendo a execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais para os anos de 2013 e 2014. Para tanto, será feita

uma análise quantitativa a partir de dados disponibilizados no Boletim de Emendas Parlamentares, no Orçamento da União em Foco, bem como nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária da União. Além disso, serão trabalhados dados de bases retiradas do armazém do site do Senado Federal, o chamado portal SIGA Brasil. Por fim, no capítulo 6 figuram as considerações finais desta monografia.

## 2 A DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL

O orçamento público<sup>1</sup> é o instrumento de gestão de maior relevância e, provavelmente, o mais antigo da administração pública. É utilizado pelos governos para organizar os seus recursos financeiros. Partindo da intenção inicial de controle político, tem evoluído e vem incorporando novas instrumentalidades. No Brasil, o orçamento está revestido por diversas formalidades legais. Sua existência está prevista constitucionalmente e materializada anualmente numa lei específica que “estima a receita e fixa despesa” para um determinado exercício. Devido a essa característica, as despesas só podem ser realizadas e as receitas arrecadadas, se previstas ou incorporadas ao orçamento (ENAP, 2014).

De acordo com Baleeiro (*apud* Mota, 2011), o orçamento público consiste no ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. Oliveira (2009)<sup>2</sup>, por sua vez, afirma que o orçamento consiste, *stricto sensu*, na peça através da qual se administram as receitas, as despesas e a dívida dos poderes públicos.

A Escola Nacional de Administração Pública (2014) ressalta que o orçamento público apresenta múltiplas funções. A mais clássica delas é a de controle político, tendo início nos primórdios dos Estados Nacionais. Para além da clássica função de controle político, o orçamento também apresenta funções mais contemporâneas, do ponto de vista administrativo, gerencial, contábil e financeiro. No Brasil, a função de planejamento, que está ligada à técnica de orçamento por programas, foi a mais recentemente incorporada. De acordo com essa ideia, o orçamento deve espelhar as políticas públicas, permitindo sua análise pela finalidade dos gastos.

---

<sup>1</sup> De acordo com Silva (*apud* Oliveira, 2009) os orçamentos públicos dividem-se em três tipos: *i*) legislativo, que é utilizado em países de governo parlamentarista, cuja elaboração, votação e aprovação é de responsabilidade do Legislativo, cabendo ao Executivo a execução; *ii*) misto, que é utilizado como resultado da interação entre os Poderes Executivo e Legislativo na sua elaboração e definição, cabendo ao último sua execução e ao primeiro acompanhar e fiscalizar essa execução; *iii*) executivo, que é praticado em países de regimes autoritários, cuja elaboração, aprovação, execução e controle cabem ao Executivo, mesmo que se atribua ao Legislativo algum papel, que geralmente é decorativo, neste processo.

<sup>2</sup> O autor complementa, ainda, que o orçamento pode ser visto como o espelho da vida política de uma sociedade, uma vez que, em sua estrutura de gastos e receitas, registra e revela sobre que classe ou fração de classe recai o maior ou o menor ônus da tributação e as que mais se beneficiam com os seus gastos.

Como todo instrumento, o orçamento é, também, determinado historicamente, tendo assumindo em diferentes períodos, papéis e feições distintas. Para entender um pouco mais sobre o orçamento público adotado no Brasil, este capítulo busca traçar sua trajetória histórica ao longo dos anos, chegando até à Constituição de 1988, vigente até os dias atuais, explicitando o arcabouço jurídico que o regula.

## 2.1 O orçamento nas Constituições brasileiras

No Brasil, o processo de organização das finanças teve início com a vinda do rei de Portugal, D. João VI, para o país, uma vez que se encontrava pressionado por acontecimentos na Europa<sup>3</sup>. Com sua chegada e a posterior abertura dos portos às nações amigas, emergiu a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros. A partir de então, em 1808, foram criados o Erário Público (Tesouro), bem como o regime de contabilidade. (MAIA, 2010)

As primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais originaram-se na Constituição de 1824, que estabelecia o seguinte em seu artigo 172:

Art. 172. O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita de despesa o Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas (GIACOMONI, 2012, p.40).

Considerado muito avançado para a época, este dispositivo teve dificuldade em ser implementado, mesmo estando expresso na Constituição. Aponta-se<sup>4</sup>, então, que o primeiro orçamento brasileiro teria sido aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15/12/1830 que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 01/07/1831 a 30/06/1832.

As competências dos poderes imperiais em matéria tributária e orçamentária eram distribuídas pela Lei Magna de 1824 do seguinte modo: caberia ao Executivo à

---

<sup>3</sup> Napoleão, o Imperador francês, exigia o chamado Bloqueio Continental, onde Portugal deveria fechar seus portos à Inglaterra- país do qual era extremamente dependente. Recusando-se a aderir ao bloqueio e com medo de uma consequente invasão por tropas francesas, o rei, escoltado por navios ingleses, abandonou sua terra natal, estabelecendo-se no Brasil.

<sup>4</sup> Veiga Filho e Moojen, 1959, *apud* Giacomoni, 2012, p. 41

elaboração da proposta orçamentária; à Assembleia Geral (Senado e Câmara dos Deputados) competia a aprovação da lei orçamentária e, além disso, à Câmara dos Deputados competia, ainda, a iniciativa das leis sobre impostos.

Instituída após a Proclamação da República, a Constituição de 1891 trouxe significativa alteração na distribuição das competências associadas ao orçamento. Passou a ser função privativa do Congresso Nacional a elaboração do orçamento, além da tomada de contas do Executivo. No entanto, Giacomoni (2012) aponta que a iniciativa continuava partindo do ministro da Fazenda que, por meio de entendimentos reservados e extraoficiais, conduzia a comissão parlamentar de finanças na elaboração da lei orçamentária. Vale ressaltar que nesse contexto foi instituído um Tribunal de Contas, com o objetivo de auxiliar o Congresso no controle.

A Constituição outorgada a 16 de julho de 1934 trouxe maior destaque ao orçamento. Ademais, fez com que a autonomia dos Estados e o federalismo desenhados pela Carta de 1891 dessem lugar à centralização da maior parte das funções públicas na área federal (MAIA, 2010). A competência da elaboração da proposta orçamentária volta a ser atribuída ao presidente da República, cabendo ao Legislativo à votação da proposta, sem limitações ao poder de emendas ao orçamento, e o julgamento das contas do presidente, contando, para tanto, com o apoio do Tribunal de Contas.

Em 10 de novembro de 1937, o Estado Novo decretou uma nova Constituição. Esta determinava que a proposta orçamentária fosse elaborada por um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal. No entanto, os órgãos legislativos em questão nunca foram instituídos, fazendo com que o orçamento federal fosse sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo (GIACOMONI, 2012). Cabe ressaltar que nesse contexto surge o conceito de orçamento uno, onde todas as receitas e despesas deveriam estar discriminadas por órgão e contidas no mesmo documento orçamentário.

Com a Constituição de 1946 veio a redemocratização do país. A partir de então, o orçamento voltou a ser do “tipo misto”: sua elaboração cabia ao Executivo, enquanto ao Legislativo cabia sua aprovação, além da elaboração de emendas. Nesse contexto foram consagrados alguns princípios (unidade, universalidade, exclusividade e especialização) e o Tribunal de Contas teve seu papel evidenciado de forma mais clara.

O ano de 1964 é marcado pela aprovação da Lei 4320 que, vigente até hoje, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e

balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O golpe militar, onde características autoritárias tiveram reflexos no equilíbrio de poder entre Executivo e Legislativo, também é um fato que marca o ano em questão (MAIA, 2010). Tais reflexos podem ser observados na sexta Constituição brasileira, outorgada em 24 de janeiro de 1967. Nela houve a retirada de prerrogativas do Legislativo quanto à iniciativa de leis ou emendas que criem ou aumentem despesas, bem como emendas à proposta orçamentária.

Tendo fim o regime militar, em 5 de outubro de 1988 o Brasil recebeu sua sétima Constituição, que ainda se encontra vigente. Levando em conta a questão orçamentária<sup>5</sup>, é possível apontar duas novidades: a devolução ao Legislativo da prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei, sobre despesa e a explicitação do sentido da universalidade orçamentária. Outra importante inovação foi a instituição do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, que serão tratados a seguir.

## 2.2 Elaboração da proposta orçamentária na CRFB/88

De acordo com o que determina o *caput* do art. 165 da CRFB/88, é privativa do Poder Executivo a iniciativa da elaboração das leis relacionadas ao orçamento público:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais. (BRASIL, 2015)

O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Apresenta vigência de quatro anos, passando a vigorar a partir do segundo exercício financeiro do mandato presidencial e deixando de vigorar ao final do primeiro exercício financeiro do mandato seguinte. O art. 35 §2º, inciso I,

---

<sup>5</sup> A atual forma de construção do orçamento no Brasil pode ser caracterizada como de tipo misto: sua elaboração é atribuição do Poder Executivo, que o define em função dos planos e programas de governo, os quais sofrem a influência dos representantes das classes e de suas frações instalados nos aparelhos do Estado. Em seguida, o orçamento é submetido à aprovação do Legislativo, que possui autonomia para confirmá-lo, rejeitá-lo ou modificá-lo. O seu resultado final dependerá, conseqüentemente, da correlação das forças sociais ali representadas e das alianças e composições políticas estabelecidas em torno de questões mais polêmicas, como, por exemplo, as que se referem às prioridades conferidas aos gastos públicos e à distribuição do ônus tributário (OLIVEIRA, 2009).

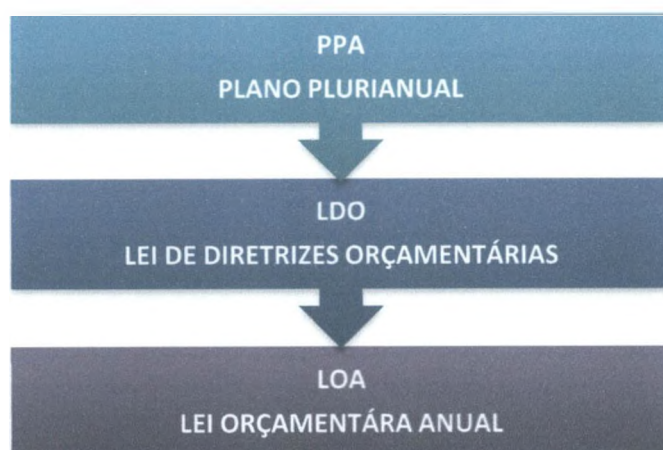


do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), determina que o PPA seja encaminhado ao Poder Legislativo no primeiro ano de gestão do chefe do Poder Executivo até o dia 31 de agosto pelo Presidente, e devolvido para sanção até 22 de dezembro. Assim, uma de suas principais características é o fato de que condiciona toda a programação orçamentária a um planejamento de médio prazo. Desta forma, o PPA é um plano de médio prazo, no qual estão explícitos os programas de governo.

A LDO compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Sua vigência é superior a um exercício financeiro, uma vez que deve ser aprovada antes do encerramento do primeiro exercício da sessão legislativa, e tem vigor até o final da vigência da LOA a qual se refere. O ADCT determina que a LDO seja elaborada pelo Poder Executivo Federal até o dia 15 de abril e devolvida pelo Poder Legislativo para sanção, até o dia 17 de julho. Com o advento da LRF, a LDO passou a ter maior relevância.

Já a LOA, de validade equivalente a um exercício financeiro, compreende o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. O art. 35, §2º, inciso III do ADCT determina que o projeto de lei orçamentária da União seja encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, 31 de agosto e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, 22 de dezembro.

Figura 1- Sistema Orçamentário Brasileiro



Fonte: Elaboração da autora.

Matias-Pereira (2013) destaca que uma análise da estrutura de planejamento orçamentário no Brasil possibilita perceber como os três instrumentos apresentados se integram. O PPA trata do planejamento de médio prazo, através dos programas de duração continuada. A LDO norteia a elaboração da lei orçamentária que entrará em vigor no exercício seguinte, além de promover a ligação entre PPA e LOA, evidenciando aqueles gastos julgados como prioritários, que farão parte da LOA. Esta, por sua vez, é a materialização anual dos programas e ações que serão executados ao longo do exercício de sua vigência.

Essa integração é possível devido ao fato de que o orçamento público brasileiro é do tipo “orçamento-programa”. Ou seja, consiste num instrumento de operacionalização das ações do governo, em consonância com os planos e diretrizes formuladas no planejamento. De acordo com Oliveira (2009), para que seja possível que o orçamento cumpra seus papéis como instrumento de planejamento, de controle sobre o Estado etc. é necessária, em contrapartida, a observância e vigência de determinados princípios que dão consistência e eficácia à instituição orçamentária. Apesar de sujeitos às injunções históricas e modificações em seus conteúdos, alguns dos princípios<sup>6</sup> que ainda estão contemplados no corpo das constituições modernas, são indispensáveis para possibilitar ao orçamento, o cumprimento de sua finalidade primordial, que consiste em ser uma peça importante do processo de planejamento e de controle da sociedade sobre o Executivo. Entre estes se destacam:

<sup>6</sup> Para o ponto acima consultar também: José Matias-Pereira. *Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público*. 6 edição. São Paulo: Atlas, 2013. e James Giacomoni. *Orçamento público*. 16 edição. São Paulo: Atlas, 2012.

- Princípio da unidade: o orçamento é uno. Todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária.
- Princípio da universalidade: todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei orçamentária, não podendo haver omissão. Devido à interpretação desse princípio, os orçamentos da União incorporam receitas e despesas meramente contábeis. Daí os valores globais dos orçamentos ficarem superestimados, omitindo o verdadeiro impacto dos gastos públicos na economia.
- Princípio do orçamento bruto: todas as receitas e despesas devem constar na peça orçamentária com seus valores brutos e não líquidos. Está previsto na Lei nº 4.320/64 em seu art. 6º, que veda qualquer dedução dos valores de receitas e despesas que constem dos orçamentos.
- Princípio da anualidade: o orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro. A legislação brasileira determina que o exercício financeiro precisa coincidir com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64). A Lei de Responsabilidade Fiscal reforça esse princípio ao estabelecer que as obrigações assumidas no exercício sejam compatíveis com os recursos financeiros obtidos no mesmo.
- Princípio da não afetação das receitas: nenhuma parcela da receita poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos ou determinados gastos. Consiste em dotar o administrador público de margem de manobra para alocar os recursos de acordo com suas prioridades. A CRFB/88, em seu art. 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a uma determinada despesa, as exceções previstas referem-se à repartição de receitas em razão dos fundos de participação dos estados e municípios, bem como aqueles direcionados às ações e serviços públicos de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino, realização de atividades da administração tributária e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.
- Princípio da exclusividade: a lei orçamentária não poderá conter matéria estranha à fixação das despesas e à previsão das receitas. Esse princípio está previsto no art. 165, § 8º, da CRFB/88, incluindo, ainda, sua exceção, haja vista que a LOA poderá conter autorizações para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (ARO).
- Princípio do equilíbrio: os valores autorizados para a realização das despesas no exercício devem ser compatíveis com os valores previstos para a arrecadação das receitas. A execução das despesas sem a correspondente arrecadação no mesmo

período acarretará, invariavelmente, resultados negativos, comprometedores para o cumprimento das metas fiscais. A Constituição de 1988 tratou de uma espécie de equilíbrio ao mencionar a chamada “Regra de Ouro”, em seu artigo 167, inciso III. Este dispositivo estabelece que “o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária”.

### **2.3 A Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF**

A LRF (Lei Complementar nº 101) foi sancionada em 04 de maio de 2000 para regulamentar o artigo 163 da CRFB/88, que estabelece que lei complementar disporá sobre finanças públicas, dívida pública externa e interna, concessão de garantias, emissão e resgate de títulos, fiscalização financeira da administração pública, operações de câmbio e compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União. O principal objetivo da LRF está explicitado em seu art. 1º, e consiste em “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (CRUZ, 2010).

Criada para ser um mecanismo de controle e de equilíbrio fiscal, a LRF, ao exigir responsabilidade na gestão das finanças das administrações públicas, sob pena de severas punições, forneceu as condições legais e formais necessárias para o planejamento, o controle e a transparência das contas públicas (OLIVEIRA, 2009). A partir disso, a LRF busca modificar a cultura há anos internalizada de que as despesas públicas podem se dar sem preocupação com sua fonte de financiamento e, além disso, obrigar os administradores públicos a serem mais responsáveis no exercício de suas atividades.

Seu cumprimento pressupõe a formulação de um orçamento realista, a existência de mecanismos de redução das despesas na ocorrência de frustração das receitas projetadas e de medidas que disciplinam os acréscimos de gastos de natureza continuada no que diz respeito à identificação precisa dos recursos necessários para o financiamento de suas atividades de custeio. Ademais, a LRF determina limites para gastos com pessoal e para o endividamento das três esferas de governo, controlando importantes canais que garantiam a multiplicação dos gastos públicos (OLIVEIRA, 2009).

Conforme aponta Oliveira (2009), para assegurar o controle e a transparência dos atos públicos, a LRF estabeleceu que os PPAs, as LDOs e as LOAs, assim como pareceres prévios, prestações de contas e relatórios definidos em lei, devem ser amplamente divulgados pelas administrações públicas, inclusive por meio eletrônico. Ao destacar a publicidade no âmbito da transparência e controle das contas públicas, a LRF reforçou a

importância desse princípio orçamentário, essencial para que a sociedade acompanhe e fiscalize os atos dessas administrações. A exigência de elaboração periódica de suas contas, prevista em seus artigos, através do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (bimestral) e do Relatório de Gestão Fiscal (quadrimestral), além de sua divulgação obrigatória, possibilitou à sociedade ter acesso a informações, até então praticamente confidenciais, e se inteirar tanto dos atos como da situação financeira dos entes, capacitando-se a melhor julgar os governantes e cobrar os resultados de sua administração. Nesse sentido, o autor ainda afirma que:

A LRF contempla, também, a participação popular no processo de elaboração e discussão dos PPAs, LDOs e LOAS, através da realização de audiências públicas, criando canais para a sociedade influenciar diretamente nas decisões de gastos dos governos, tornando mais democrático esse processo. (OLIVEIRA, 2009, p.74)

Apenas após a LRF, ficou clara a obrigação de todos os entes da federação elaborarem seu plano plurianual. Tanto no *caput* de seu artigo 5º, como no artigo 16, inciso II, há determinação de que a LOA deverá apresentar compatibilidade com o PPA. Tendo em vista o PPA, a CRFB/88 é superficial, apenas determinando em seu artigo 165, §1º, que “estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

Com relação à LDO, apesar de a CRFB/88 ter sido mais explícita, segundo Ferreira (2007), coube à LRF trazer importantes inovações em termos de responsabilidade no trato da coisa pública, tais como critérios e forma de limitação de empenho, controle de custos, avaliação de resultados, transferências de recursos a entidades públicas e privadas, Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais, além do equilíbrio entre receitas e despesas.

Considerando a LOA, por sua vez, a LRF determina, entre outras disposições, em seu artigo 5º, que seu projeto será elaborado de forma compatível com o PPA, a LDO e as normas da própria LRF. Conterá anexo demonstrando a compatibilidade entre a programação orçamentária e os objetivos e metas do Anexo de Metas Fiscais, além de reserva de contingência para atender passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Não há como negar os benefícios trazidos pela LRF para o equilíbrio das contas públicas. No entanto, conforme destaca Ferreira (2007) a falta de regulamentação de

alguns dispositivos constitucionais e a presença de administradores públicos “criativos” para interpretar a LRF de forma a beneficiar sua gestão, são ainda obstáculos a serem vencidos.

#### 2.4 O ciclo orçamentário

De acordo com Cope (*apud* Sanches 1993), o ciclo orçamentário<sup>7</sup> pode ser definido como uma série de passos, que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos sucessivos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas aprovadas. Segundo Paschoal (*apud* Filho 2012), o ciclo orçamentário é composto pelas seguintes atividades que são peculiares ao processo orçamentário, a saber:

- a) **Elaboração:** diz respeito aos estudos preliminares em que são estabelecidas as metas e as prioridades, a definição de programas, de obras e das estimativas das receitas, incluindo-se ainda nesta fase, as discussões com a população e entidades participativas (orçamento participativo). Vale ressaltar que os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e o Tribunal de Contas elaboram propostas parciais em relação às suas despesas, as quais deverão ser encaminhadas ao Poder Executivo, a quem compete constitucionalmente o envio da proposta consolidada do orçamento para o Poder Legislativo.
- b) **Apreciação e votação:** segundo o curso do processo legislativo, caberá ao Poder Legislativo apreciar os termos da proposta enviada pelo Executivo, podendo, segundo certos critérios, emendá-la e, em situações extremas, rejeitá-la. Ressalte-se, porém, que mesmo depois de votado o orçamento e mesmo já se tendo iniciada a sua execução, o processo legislativo pode ser desencadeado em virtude de projeto de lei destinado a solicitar autorizações para a abertura de créditos adicionais.
- c) **Execução:** encerrado o processo legislativo com a publicação da lei orçamentária, nos termos do disposto na LRF, artigo 8º, o Poder Executivo terá até 30 dias para estabelecer, através de Decreto, a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso. Feito isso, os administradores começarão a executar ou a realizar o orçamento. Nessa fase, são efetivados a arrecadação da receita e o processamento da despesa pública. A programação e o cronograma objetivam: assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma dos recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; manter, durante o exercício, na medida

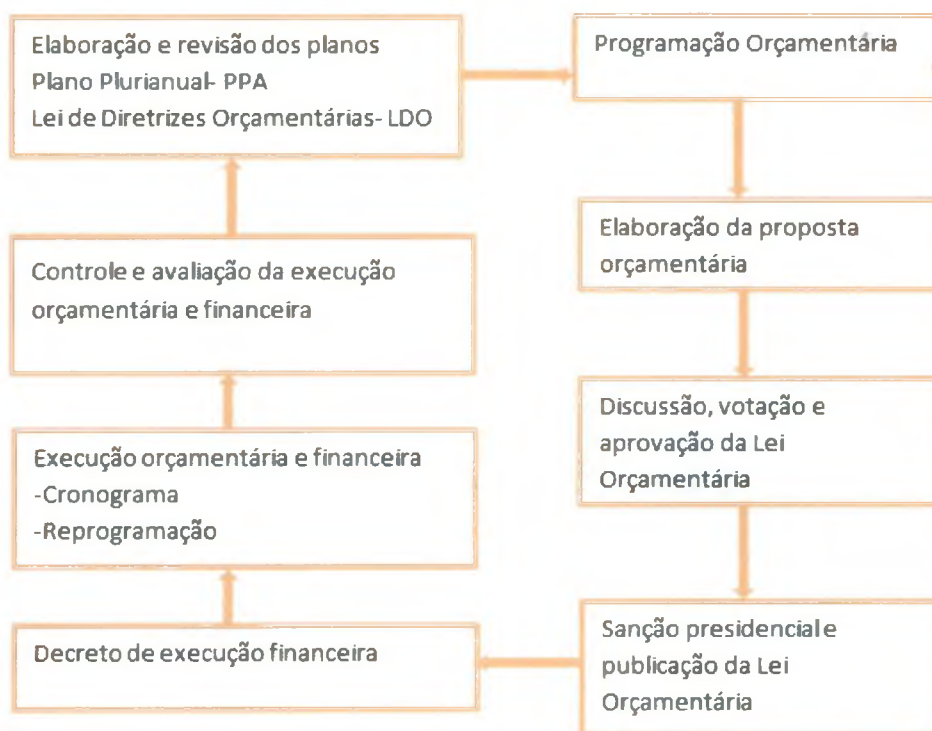
---

<sup>7</sup> Para o ponto acima consultar SANCHES, Oswaldo Maldonado. **O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988.** Revista de Administração Pública, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993. O autor apresenta o ciclo ampliado, composto por oito fases, em conjunto, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

- d) Controle: depois de executada a despesa, caberá aos órgãos de controle, especialmente os órgãos incumbidos do Controle Externo (Poder Legislativo e Tribunais de Contas), apreciar e julgar se aplicação dos recursos públicos se deu nos termos previstos nas leis orçamentárias e nas demais espécies normativas que vinculam a gestão de recursos públicos. Há que se salientar que o controle do orçamento poderá acontecer concomitantemente à execução orçamentária. Realizada a despesa, os órgãos de controle poderão, a qualquer tempo, proceder a auditorias e inspeções, sem prejuízo da apreciação final das contas.

Figura 02- Sistemática do processo orçamentário no Brasil



Fonte: Matias- Pereira (2012, p.328)- adaptado.

Esse processo articulado apresentado acima resulta da natureza ímpar do orçamento, que desde as suas origens vem sendo entendido como instrumento político, uma vez que estabelece parâmetros para a cobrança de tributos, fixa limites para a realização de gastos públicos, determina responsabilidades e articula parte expressiva do sistema de *checks and balances* constituído pela sociedade para controlar o exercício do poder que defere ao Estado (SANCHES,1993).

De acordo com Burkhead (*apud* Sanches, 1993), em sua condição de instrumento político, o orçamento se desenvolveu como mecanismo de controle democrático sobre o Executivo. O poder financeiro fixou-se no Legislativo, com o objetivo de impedir que o Executivo viesse a instituir impostos arbitrariamente. A partir disso, suas funções foram sendo gradativamente ampliadas, visando assegurar que os recursos fossem aplicados conforme um conjunto de princípios orientados para a boa gestão da coisa pública. Dessa maneira, as várias etapas do ciclo orçamentário envolvem ampla participação das esferas decisórias mais elevadas do Estado e se processam sob vigilância das instituições da sociedade (SANCHES, 1993).



### 3 O PROCESSO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO

Como já amplamente referido, o art. 165 da CRFB/88 estabelece que a iniciativa das leis orçamentárias é privativa do Executivo. Conforme apresenta Ferreira (2007), algumas regras gerais são definidas por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e, a partir disso, de acordo com os artigos 15 a 18 do Decreto-Lei 200/67, os órgãos setoriais de cada Ministério elaboram sua previsão de gastos para o próximo exercício e encaminham as propostas à SOF. Lá, deverão ser conciliadas a previsão dessa despesa e a previsão da receita a ser arrecadada dos contribuintes. Os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e o Tribunal de Contas da União também preparam suas propostas com base nas regras supracitadas e as enviam à SOF. Em suma, o Executivo recebe as propostas parciais dos órgãos dos demais poderes, faz os devidos ajustes e as consolida em um projeto de lei (FILHO, 2012).

Concluída a proposta de orçamento, ela é encaminhada ao Presidente da República. É feita uma análise e, caso este esteja de acordo, a encaminha ao Congresso Nacional, em forma de projeto de lei, até o dia 31 de agosto de cada ano. Cabe ao Congresso Nacional analisar, discutir e aprovar os projetos de lei relacionados ao orçamento.

O processo legislativo das leis orçamentárias é regido pelo art. 166 da CRFB/88. Conforme determina o *caput* desse artigo, os projetos de PPA, LDO, LOA e Leis de créditos adicionais, no âmbito da União, devem ser apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum do Congresso Nacional. De acordo com o disposto no § 1º, é dever da Comissão Mista de Orçamento e Finanças (CPMOF):

Art. 166 [...]

I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

II - examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o art. 58. (BRASIL, 2015).

Ou seja, no âmbito federal, a tramitação dos referidos projetos tem início na CPMOF, composta por Deputados e Senadores, que emitem parecer sobre todos eles. Os demais projetos de lei que não sejam orçamentárias tramitam primeiro na Câmara dos Deputados e posteriormente no Senado ou vice versa. No entanto, para as leis orçamentárias

há uma única tramitação na Comissão Mista. Tal fato torna especial o processo legislativo orçamentário, que se difere do processo legislativo ordinário.

No momento, em que a CPMOF analisa e emite parecer acerca do projeto de lei orçamentária anual, os parlamentares podem propor emendas. Tais emendas representam a síntese de todo um trabalho que envolve estudos e análises, discussões e consultas, solicitação de informações e participação em audiências públicas celebradas com especialistas e autoridades com o objetivo de esclarecer a matéria em apreciação (GIACOMONI, 2012). Os §§ 3º e 4º do art. 166 da CRFB/88 apresentam alguns requisitos à aprovação das emendas:

Art. 166 [...]

§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

- I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
  - a) dotações para pessoal e seus encargos;
  - b) serviço da dívida;
  - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III - sejam relacionadas:
  - a) com a correção de erros ou omissões; ou
  - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

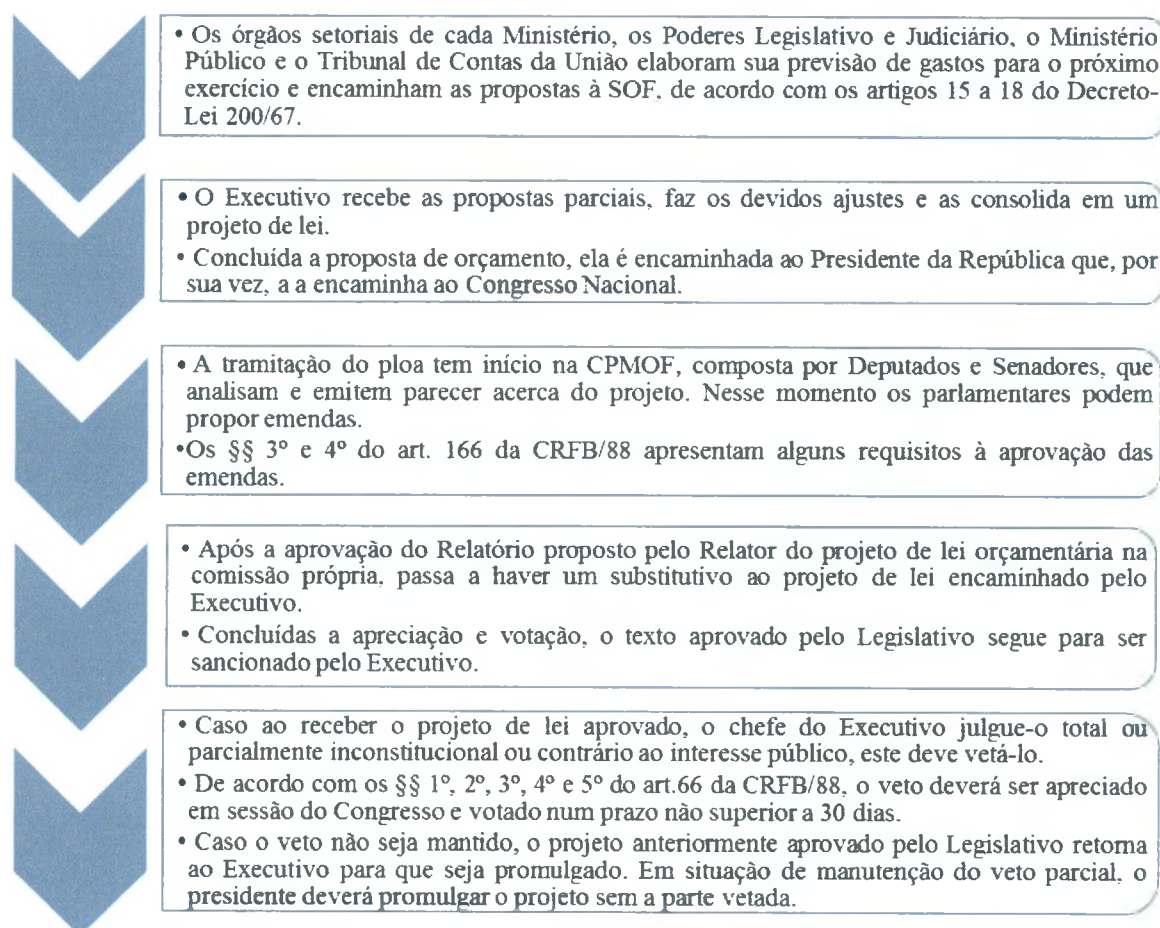
§ 4º - As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual. (BRASIL, 2015)

É importante ressaltar, de acordo com o § 5º do art. 166, que ao chefe do Executivo é permitido encaminhar mensagem retificativa, com o objetivo de propor modificações no projeto de lei. No entanto, essa possibilidade só existe desde que a comissão encarregada não tenha dado início à votação da parte cuja alteração é proposta (GIACOMONI, 2012).

Após a aprovação do Relatório proposto pelo Relator do projeto de lei orçamentária na comissão própria, passa a haver um substitutivo ao projeto de lei encaminhado pelo Executivo. Tal substitutivo resulta da fusão do projeto de lei com as emendas aprovadas, e deve ser discutido e votado pelo plenário da casa Legislativa (GIACOMONI, 2012). Concluídas a apreciação e votação, o texto aprovado pelo Legislativo segue para ser sancionado pelo Executivo, de modo semelhante aos demais projetos de lei.

Caso ao receber o projeto de lei aprovado, o chefe do Executivo julgue-o total ou parcialmente inconstitucional ou contrário ao interesse público, este deve vetá-lo, havendo um prazo de 15 dias úteis a contar da data do recebimento do projeto, além de 48 horas para justificar ao Presidente do Senado as razões do veto. De acordo com os §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º do art.66 da CRFB/88, o veto deverá ser apreciado em sessão do Congresso e votado num prazo não superior a 30 dias. O veto só pode ser rejeitado com o voto da maioria absoluta dos deputados e senadores em escrutínio secreto. Caso ele não seja mantido, o projeto anteriormente aprovado pelo Legislativo retorna ao Executivo para que seja promulgado. Em situação de manutenção do veto parcial, o presidente deverá promulgar o projeto sem a parte vetada (GIACOMONI, 2012).

Figura 03- Simplificação do processo legislativo da LOA



Fonte: Elaboração da autora

### 3.1 A rigidez orçamentária

Em tese, o processo de elaboração orçamentária tenderia a refletir as estratégias e planos de um governo eleito democraticamente, que, por conseguinte, representam as preferências da sociedade. No entanto, no caso brasileiro, nenhum desses dois enfoques são plenamente satisfeitos, especialmente devido às limitações impostas por uma rigidez orçamentária severa que prejudica a liberdade dos gestores de implementar, com certa autonomia, as diretrizes de governo. Desse modo, prioridades passadas, acabam se cristalizando e sendo transferidas para o futuro.

Conforme aponta Câmara (2008), no Brasil, a inflexibilidade dos recursos que deveriam estar à disposição do gestor público se baseia em duas restrições complementares: o excessivo grau de vinculação de receitas a gastos específicos e o elevado nível de despesas constitucional e legalmente obrigatórias. A primeira restrição diz respeito às receitas que não podem ser utilizadas para despesas diferentes para as quais foram criadas, enquanto a segunda é atribuída aos elevados gastos obrigatórios de qualquer governo e às transferências aos estados e municípios. Tal fenômeno ganhou força após a Constituição da República de 1988.

Algumas das principais receitas com destinações específicas para o caso da União são:

- Os recursos aos Estados e Municípios, por intermédio de transferências automáticas de receitas, conforme o art.159 da CRFB/88;
- As contribuições sociais elencadas no art.195 da CRFB/88, vinculadas ao financiamento do orçamento da seguridade social;
- Os recursos à educação, conforme o art. 212 da CRFB/88, que determina que, no mínimo, 18% das receitas dos impostos sejam destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino;
- Aquelas oriundas da regulamentação da EC n.º29/2000 e que serão destinadas à saúde.

Ademais, é importante exemplificar, também, as despesas incompressíveis, de execução obrigatória e, comumente, com tendência progressiva a cada exercício, tratadas como outro fator causador da inflexibilidade no orçamento. Dentre as mais importantes, segundo Câmara (2008), estão:

- Benefícios previdenciários (Regime Geral de Previdência Social)
- Benefícios de Prestação Continuada - BPC oriundos da Lei Orgânica de Assistência Social – LOAS;
- Abono salarial e seguro-desemprego;

- Aposentadorias dos servidores civis e militares da União;
- Despesas com pessoal e encargos sociais referentes aos servidores públicos;
- Bolsa-família.

De acordo com Rezende e Cunha (*apud* Câmara, 2008), engessado, o orçamento se transformou, então, em um instrumento marcado por grandes incertezas, incapaz de desempenhar o papel tanto de campo de definição e de reordenamento das prioridades públicas quanto de instrumento de planejamento.

### **3.2 O caráter autorizativo da lei orçamentária**

A Lei do Orçamento é tida como uma “autorização”, em função de seus efeitos jurídicos. Quanto às receitas, a autorização orçamentária não estabelece regra geral alguma, é a condição necessária para que possam ser arrecadadas. Quanto aos gastos, por sua vez, a autorização orçamentária carece de virtude criadora, ela é simplesmente a condição de realização das despesas públicas, ou seja, juridicamente, um ato- condição. (GARCIA *apud* GIACOMONI, 2012).

Tendo em vista a análise de seu processo, o orçamento, no Brasil, pode ser entendido como autorizativo, uma vez que não há garantia de que as despesas públicas fixadas por meio das leis orçamentárias anuais sejam, de fato, realizadas. Essa natureza autorizativa, permite a existência de discricionariedade do Poder Executivo sobre a execução das despesas (PISCITELLI, 2006). Tal caráter autorizativo pode ser traduzido em dispositivos que se encontram na LRF, na Lei 4320/64 e, também, na Constituição da República de 1988. Dentre os exemplos, é possível apontar mecanismos como a abertura de créditos adicionais e o contingenciamento.

Vale ressaltar, novamente, que existem despesas que, devido a comando normativo constitucional, estão vinculadas a determinadas finalidades, não existindo espaço para discricionariedade do Executivo nesse aspecto. A magnitude desses itens na composição do gasto público impõe considerável rigidez ao orçamento, reduzindo significativamente a margem de liberdade do governo. Desse modo, são poucos os recursos disponíveis para serem alocados de maneira a garantir a implementação de políticas e de investimentos para atender às necessidades e demandas da população (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2008). Contudo, mesmo levando em conta tais casos, o orçamento continua sendo autorizativo, uma vez que estas determinações nascem de previsão constitucional anterior, estabelecendo-se em nível acima do plano em que está a LOA. Portanto, não se pode afirmar que em razão de tais vinculações o orçamento passaria a não ter caráter autorizativo.

O grande problema de tal caráter autorizativo, reside no fato de que o orçamento, não vincula o Estado à sua estrita observância o que, conseqüentemente, não gera direito subjetivo a terceiros. Sendo assim, na prática, ficam os governantes com dupla alternativa: realizar ou não as verbas previstas. Desse modo, gera-se um poder que, se mal utilizado, pode ser nocivo à sociedade, pois a satisfação das necessidades públicas, razão de existir do Estado, depende da concretização dos gastos. Isso parece ser contraditório, tendo em vista a ampla margem de discricionariedade presente na realização do orçamento. A partir disso, as expectativas criadas com base na proposta orçamentária não demoram a serem frustradas logo em seguida, convertendo-se o orçamento em mera peça de ficção (FERREIRA, 2007). Nas palavras de Oliveira (2009, p.93):

Reinando soberano, a peça orçamentária passa a refletir, nessa situação, os objetivos do Executivo e de suas bases políticas, deixando de ser um instrumento de controle que a sociedade possui sobre as ações do Estado. Com isso, as questões relativas à distribuição do ônus tributário e à destinação dos gastos públicos passam a ser decididas no âmbito do Executivo, impondo ao Poder Legislativo perda de autonomia para influir na sua definição e para desempenhar o seu papel no concerto dos poderes constitucionais. O Executivo se vê livre, assim, para estabelecer, com as forças que constituem suas bases de sustentação, os objetivos a serem perseguidos através da política econômica.

Os créditos adicionais são um mecanismo previsto em lei, que reafirmam o caráter autorizativo da LOA. De acordo com Rocha (2001), eles resolvem duas questões clássicas de imprevisão na elaboração do orçamento: a inexistência de crédito orçamentário para atender a determinada despesa; e a existência do crédito orçamentário, mas com dotação de saldo insuficiente para o atendimento das despesas necessárias. A lei 4320/64, em seu artigo 40, define créditos adicionais como as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA. Durante o exercício financeiro, as alterações orçamentárias são feitas através de tais créditos que, conforme o art.41 da referida lei, classificam-se em:

Art. 41 Os créditos adicionais classificam-se em:

- I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (BRASIL, 2015)

A lei 4320/64, em seu art. 7, inciso I, e a Constituição Federal de 1988 em seu art. 165, § 8º, autorizam a inclusão, na própria LOA, de dispositivo que permita ao Executivo abrir créditos suplementares, até certo limite. Assim, durante a execução do orçamento, este tem competência legal para abrir créditos suplementares, por meio de decretos, sem, no entanto, consultar o Legislativo, uma vez que a autorização lhe é garantida na lei de orçamento. Tal dispositivo, que visa à desburocratização nos procedimentos administrativos, revela uma exceção legal ao princípio orçamentário da exclusividade. O limite em questão é definido por meio de negociação entre os poderes Executivo e Legislativo: quanto mais flexível ele é, menor o controle deste sobre o orçamento, no que tange à realocação de dotações; e maior a flexibilidade na execução do orçamento pelo Executivo (ROCHA, 2001).

Tendo em vista a abertura de créditos especiais, é preciso que haja prévia autorização legislativa, sendo necessária a indicação dos recursos disponíveis para acorrer à despesa e que seja empreendida sua indicação no instrumento de abertura. Feito isso, a abertura deve ser finalizada por meio de decreto do poder Executivo.

Os créditos extraordinários, por sua vez, diferentemente do que ocorre com os créditos suplementares e especiais, não exigem a indicação dos recursos que irão suportar as futuras despesas. Ademais, não é necessária autorização prévia do Legislativo. Esta é feita posteriormente à despesa, uma vez que o ato de autorização dos créditos extraordinários é realizado através de medida provisória, que consiste num instrumento legislativo típico do chefe do Executivo. O artigo 62 da CRFB/88 determina que, uma vez editada a medida provisória, esta deve ser imediatamente submetida ao Legislativo.

Segundo Lopes (2007), a Lei de Responsabilidade Fiscal também se refere, indiretamente, ao caráter autorizativo da LOA, ao tornar obrigatório o contingenciamento e exigir que as metas fiscais sejam cumpridas na execução financeira, no intuito de dar maior realismo ao orçamento. De acordo com Rezende e Cunha (2005), a opção por um orçamento autorizativo é explicitamente reforçada pelo art. 9º dessa lei, que determina:

Art. 9º: Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2015)

Cabe aqui destacar que o contingenciamento é uma técnica amplamente utilizada, atingindo somente as chamadas despesas discricionárias, que correspondem a aproximadamente 10% do total do orçamento. Com isso, a execução das emendas parlamentares individuais aprovadas pelo Legislativo, que se encontram incluídas no percentual acima, é usualmente submetida a esse mecanismo, sendo, também, usada como um instrumento de barganha política, o que será explicado a seguir.

### 3.3 O contingenciamento

O contingenciamento, segundo Cruz (2009), é um mecanismo adotado pelo governo, com fundamentos legais, para assegurar o equilíbrio orçamentário entre receitas e despesas. Para o autor, o Poder Executivo, por meio de tal procedimento, posterga ou deixa de executar algumas despesas<sup>8</sup> autorizadas na LOA. Devido ao caráter meramente autorizativo do orçamento brasileiro, o Executivo tem feito uso desse argumento para o alcance das metas de ajuste fiscal, alegando a necessidade de compatibilizar os gastos do governo com a arrecadação tributária ao longo do exercício.

O instrumento em questão é regulamentado pelo artigo 9º da LRF, que estabelece que os Poderes e o Ministério Público promovam “limitação de empenho e movimentação financeira” ao final de cada bimestre, caso a realização da receita não seja suficiente para cumprir a meta de resultado primário, conforme critérios estabelecidos na LDO. A LRF também apresenta o modo como o contingenciamento se processa, ou seja, em que casos pode o Executivo limitar empenhos e seus prazos:

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

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

---

<sup>8</sup> Cysne (2006) divide as despesas relativas à execução do orçamento público federal em duas grandes categorias distintas: as contingenciáveis e as não contingenciáveis. As despesas não contingenciáveis costumam ser aquelas rigidamente herdadas do passado. Estas, ou são definidas através de instrumentos legais de grau hierárquico superior às leis orçamentárias, como no caso das despesas vinculadas, ou são despesas de execução obrigatória.



§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no §1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços (BRASIL, 2015).

Sendo assim, o mecanismo do contingenciamento é legal e de uso compulsório, aplicável exclusivamente quando ocorrer a situação descrita acima. Ou seja, não há que se falar em adiamento da execução do orçamento antes de ser constatado que a receita realizada não comporta as metas fiscais estabelecidas (GONTIJO, 2013). Entretanto, há ocorrência de fatos supervenientes durante o exercício financeiro que podem interferir no cumprimento da meta fiscal prevista na LDO e, até mesmo, gerar a necessidade de revisão do montante previsto. A LRF dispõe em seu art. 31, por exemplo, do caso em que a dívida consolidada ultrapassa o limite<sup>9</sup> previsto no art. 30:

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º (BRASIL, 2015).

<sup>9</sup> Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo (BRASIL, 2000).

Para viabilizar a consequente necessidade de aumentar, durante o exercício, a despesa com pagamento de juros e serviços da dívida, a própria LRF, entre outras medidas<sup>10</sup>, determina a limitação de empenho na forma do art. 9º, enquanto perdurar o valor do limite ultrapassado. Gontijo (2013, p.5) aponta, então, que em termos de regime orçamentário, durante o exercício financeiro, é possível observar pelo menos três situações distintas:

Na primeira, quando não há contingenciamento, a programação aprovada deverá ser executada, pois pressupostamente todos os princípios legais e constitucionais foram seguidos na sua elaboração. Outra, que limita a sua execução enquanto perdurar a situação de exceção (frustração de receita) prevista no art. 9º da LRF. A terceira, em que a programação, depois de contingenciada, é recomposta, ou seja, descontingenciada, quando não mais perdurar os motivos de sua limitação.

No entanto, o que se observa na prática é que o principal motivo do contingenciamento está relacionado à garantia de promoção do superávit primário. Preocupado em produzir um superávit acima do necessário, o governo federal vem realizando contingenciamentos preventivos logo após a liberação do orçamento, obrigando os órgãos a executar apenas parte das despesas aprovadas no orçamento e ignorando o disposto na LRF (FERREIRA, 2007).

Ferreira (2007) ressalta que devido à utilização também de critérios políticos na definição da receita orçamentária, e ao fato de não se conseguir comprovar que as metas fiscais seriam atingidas sem o contingenciamento, o governo federal lança mão desse instrumento como forma de garantir o equilíbrio de suas contas. Entretanto, é incontestável que os valores das reestimativas de receita ocorridas no Congresso Nacional, tendo em vista a apreciação da proposta orçamentária enviada pelo Executivo, devem ser respeitados. Isso porque as Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal apresentam seus resultados baseados em estudos realizados até dezembro de cada ano, enquanto o Executivo tem somente até julho para fazê-lo.

Conforme destacado por Gontijo (2010), um fato que incomoda ao Legislativo, é que, apesar de as despesas discricionárias se constituírem em uma pequena parte do orçamento, o governo sempre elege como prioridade de contingenciamento aquelas que não constavam da proposta orçamentária encaminhada ao Congresso, ou seja, o que foi

---

<sup>10</sup> O aumento do superávit primário pode ser obtido por meio de aumento da receita primária e, ou redução da despesa primária.

acrescentado pelo Congresso Nacional em forma de emendas<sup>11</sup> parlamentares. Ao fazer isso, transforma um instrumento técnico em instrumento de negociação política. Por fazer isso normalmente e em grande escala, desvaloriza, desrespeita e desconsidera a apreciação do projeto de lei orçamentária anual feita pelo Congresso Nacional.

Sobre o tema, Nunes (*apud* Ferreira, 2007) considera que a instituição de critérios mais claros para o contingenciamento contribuiria para a necessária preservação da independência dos Poderes. A partir disso, é possível observar, então, que o contingenciamento é uma figura que necessita ser melhor regulamentada, para que diminuam as dúvidas que sobre ele pairam. Para Gontijo (2013), não há dúvidas de que o atual processo carece de maior transparência, melhor comunicação e entendimento.

---

<sup>11</sup> Seu valor total é praticamente composto de despesa primária discricionária (custeio e investimento).

#### 4 A INTERAÇÃO EXECUTIVO- LEGISLATIVO NA DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA

Neste capítulo serão tratados alguns aspectos relevantes do relacionamento entre o Executivo e o Legislativo no Brasil, considerando o processo de negociação de decisões que envolvem os agentes dos dois Poderes e as motivações dos parlamentares nesse processo.

Segundo estabelece Sanches (1996), além de exercer a função precípua de legislar, é através da proposição de emendas que o Legislativo exercita suas prerrogativas mais típicas, que são as de limitar a ação do Executivo sobre a sociedade; de orientar a direção, a forma e a intensidade da intervenção das entidades do setor público; e de estabelecer restrições básicas à atuação dos cidadãos e entidades do setor privado. Considerando o contexto de presidencialismo de coalizão, de acordo com Lopes (2007), muito se discute que a execução das emendas parlamentares se transforma em um instrumento político do Executivo para manter a coalizão disciplinada e, conseqüentemente, conseguir governar e aprovar suas propostas.

A participação dos parlamentares na decisão de destinação dos recursos públicos se dá, então, através da proposição de emendas ao projeto de lei orçamentária anual. Por terem sido eleitos pelo povo e, conseqüentemente, serem seus representantes, estes agentes deveriam participar da elaboração orçamentária, apresentando propostas que atendam os interesses e necessidades da população. No entanto, de acordo com Pereira;Mueller (2002), grande parte dos parlamentares utiliza as emendas como uma política clientelista, onde o objetivo é maximizar sua carreira e futuro eleitoral. Com isso, o Executivo, que possui discricionariedade na execução orçamentária, utiliza-se de seu poder para pressionar a atuação dos parlamentares.

Cabe apontar que há quatro tipos de emendas feitas ao orçamento: individual, de bancada, de comissão e da relatoria. As individuais são de autoria de cada senador ou deputado. As de bancada são coletivas, de autoria das bancadas regionais ou estaduais. As emendas apresentadas pelas comissões técnicas da Câmara e do Senado são também coletivas, assim como as propostas pelas Mesas Diretoras das duas Casas. Já emendas da relatoria, são feitas pelo deputado ou senador que, no ano em questão, foi escolhido para produzir o parecer final sobre o orçamento, o chamado relatório geral. Existem, também, as emendas dos relatores setoriais, selecionados para dar parecer sobre assuntos específicos divididos em dez áreas temáticas do orçamento (BRASIL, SENADO FEDERAL, 2015).

De acordo com a Resolução nº 1, de 2006, do Congresso Nacional, é permitido a cada parlamentar apresentar até 25 emendas individuais, no valor total definido pelo parecer preliminar do relator. Também há regras específicas sobre a apresentação de tais emendas, como, por exemplo, identificar entidade beneficiária que receberá os recursos, com endereço e nome dos responsáveis pela sua direção, além das metas que tal entidade deverá cumprir, demonstrando sua compatibilidade com o valor da verba fixada na emenda.

As comissões permanentes do Senado e da Câmara, por sua vez, podem apresentar entre quatro e oito emendas, de acordo com suas especificidades em relação às áreas temáticas do orçamento. No caso do Senado, nove do total de onze comissões, incluindo a Mesa Diretora, podem apresentar até oito emendas. Apenas as Comissões de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH) e de Relações Exteriores e Defesa Nacional (CRE) é que podem apresentar até seis emendas. Na Câmara, do total de 21 comissões técnicas, incluindo a Mesa Diretora, 14 delas podem apresentar até oito emendas, cinco podem oferecer até seis emendas e uma deve apresentar até quatro emendas. Vale ressaltar que somente a Comissão de Legislação Participativa da Câmara não tem direito a apresentar qualquer emenda ao orçamento (BRASIL, SENADO FEDERAL, 2015).

Lopes (2007) destaca que a execução das emendas parlamentares promove um jogo de soma zero entre os poderes Executivo e Legislativo. O primeiro controla a execução orçamentária, podendo trocar recursos que os parlamentares desejam levar às suas bases eleitorais, pelos votos que precisa para aprovar sua agenda. O segundo consegue, dessa maneira, os meios necessários para garantir sua reeleição, vinculando seu nome às políticas específicas executadas com recursos provenientes das emendas. A margem de discricionariedade concedida ao Executivo somada ao caráter autorizativo da LOA permite que o orçamento seja utilizado como um objeto de barganha política.

#### **4.1 O conflito político em torno do orçamento**

Segundo Sousa (2008), o conflito político tem início a partir da apresentação da proposta orçamentária ao Congresso. Como o montante total de recursos disponíveis para as emendas advém da elevação da estimativa de receita ou corte de algumas despesas, um ponto essencial da tramitação do orçamento é a reestimativa das receitas feita pela Comissão de Orçamento do Congresso. Ao início da tramitação do projeto de LOA, um relator da receita é nomeado para checar a estimativa feita pelo Executivo. Mendes (*apud* Sousa, 2008) destaca que o Congresso sempre considera que o Executivo subestimou a receita e a reestima para cima, abrindo espaço para que os parlamentares introduzam no orçamento mais despesas,

via emendas. Mendes considera, ainda, a fixação da receita pelo Executivo e a sua reestimativa pelo Legislativo como um ponto central do jogo que envolve o processo decisório do orçamento. Sabendo previamente que o Legislativo vai reestimar a receita para cima, o Executivo tem incentivos para enviar ao Congresso uma receita subestimada.

O principal objetivo dos parlamentares, ao reestimar a receita, é dispor de recursos para aumentar as despesas de investimentos, quase sempre aqueles de interesse das suas bases eleitorais ou de seus financiadores de campanha. O Executivo, então, envia ao Legislativo um orçamento com poucos investimentos, pois sabe que estes serão ampliados. Depois o Executivo faz o contingenciamento das verbas para controlar a base de apoio e manter o equilíbrio fiscal, mas executa parcialmente as demandas do Legislativo. Ao final do exercício, a execução dos investimentos fica no meio da proposta do Executivo e o desejo do Legislativo (SOUSA, 2008).

Pinto Jr. (*apud* Sousa, 2008) aponta que há sempre uma grande desconfiança recíproca entre Executivo e Legislativo, tendo em vista a previsão de receita inerente à peça orçamentária. O Legislativo considera o Executivo excessivamente conservador e, assim, é levado a acreditar que as receitas foram subestimadas com o objetivo de aumentar a margem de manobra na fase posterior de execução orçamentária, quando o Executivo pode abrir créditos suplementares baseados no excesso de arrecadação. O Executivo, por sua vez, ao duvidar do comprometimento do Legislativo com os objetivos da gestão fiscal responsável, procura “ocultar” as receitas na elaboração da proposta orçamentária, visando a criação de um meio de segurança que lhe permita, posteriormente, reagir contra eventuais imprevistos e evitar o descontrole fiscal.

#### **4.2 O papel das emendas parlamentares**

De acordo com Pereira e Mueller (2002, p.274):

É a falta de sincronia entre a arrecadação fiscal e as despesas previstas que permite ao Executivo agir estrategicamente ao contingenciar a liberação das emendas à disponibilidade de recursos. Em consequência disso, o Executivo usa de extrema flexibilidade e arbítrio na negociação com os parlamentares, ao não aplicar critérios homogêneos quando decide sobre as emendas que serão de fato executadas. [...] o presidente da República recompensa os parlamentares que sistematicamente votam a favor dos projetos de interesse do governo, autorizando a execução de suas emendas individuais, e, ao mesmo tempo, pune os que não votam nesses projetos simplesmente não executando as emendas propostas por eles.

Os autores supracitados desenvolveram um modelo que visava explicar a interação do Executivo com sua coalizão no Congresso. O modelo em questão compara dados de votações nominais de cada membro da Câmara dos Deputados com a proporção de emendas individuais efetivamente executadas em relação as que tinham sido propostas pelos parlamentares e aprovadas pelo Congresso, considerando o período de 1998 a 2001.

A conclusão a que se chegou demonstra que o uso estratégico da execução de emendas dos congressistas é uma importante moeda para incentivar tais atores a cooperar. A frequência com que o parlamentar se posiciona a favor do governo, aumenta a possibilidade de execução de suas emendas. Por outro lado, quanto maior o número de emendas executadas de um parlamentar, mais vezes ele se posicionará a favor do governo. Sendo assim, Pereira e Mueller afirmam a funcionalidade da execução das emendas como instrumento de conquista de apoio político, caracterizando esta atividade como uma moeda de troca de baixo custo entre Executivo e Legislativo.

Sob outro ponto de vista, Limongi e Figueiredo (2005, p.765) analisaram a aprovação e a execução das emendas individuais no período de 1996 a 2001 e apontam que não é possível estabelecer a relação causal entre execução de emendas e apoio político:

A liberação de recursos não explica o comportamento dos parlamentares nas votações nominais. A filiação partidária é um bom preditor da execução das emendas. No entanto, uma inspeção cuidadosa dos dados não permite passar das relações agregadas às individuais. Há deputados de oposição com emendas executadas sem a esperada retribuição em plenário. Há deputados da base de apoio do governo que se comportam “adequadamente” e não vêem os recursos que alocam executados.

Sua constatação é de que o apoio político dos parlamentares ao governo e a execução de emendas pelo Executivo são influenciados por critérios político-partidários. Segundo Limongi e Figueiredo (2005) há indícios de que o comportamento das variáveis em questão segue determinações próprias, e que a filiação partidária possibilita prever com mais acerto qual será o voto dos parlamentares do que o grau de execução das emendas individuais.

Apesar de haver divergências quanto à utilização da execução de emendas como um objeto de barganha para promover a governabilidade no contexto de presidencialismo de coalizão, a posição majoritária é de que esta atividade pode, sim, ser tida como uma moeda de troca entre Executivo e Legislativo. O atendimento das emendas não depende apenas de critérios técnicos, como, por exemplo, necessidade real da demanda do parlamentar, qualidade prática do projeto, população atendida, efeitos esperados e as

prioridades do governo. Há que se levar em conta a capacidade política do autor da emenda de forçar sua execução, o que colabora para a alimentação e institucionalização do personalismo, do clientelismo e da primazia do interesse individual em relação ao público (DOUGLAS *apud* LOPES, 2007).

### 4.3 O presidencialismo de coalizão

Conforme apontam Pereira e Mueller (2002), o Brasil padece de quase todas as patologias institucionais identificadas pela literatura como fatores responsáveis pelo aumento do custo de governar: trata-se de um sistema presidencialista; uma federação; tem regras eleitorais que combinam sistema de lista aberta com representação proporcional; possui um sistema multipartidário com partidos políticos considerados débeis na arena eleitoral; e tem sido governado por uma ampla coalizão no Congresso.

O cientista político Sérgio Abranches é o responsável pela expressão “presidencialismo de coalizão”, que foi empregada num artigo em que o autor procura sintetizar a especificidade do sistema político brasileiro. É a própria combinação entre representação proporcional, multipartidarismo e presidencialismo, além da organização do Executivo com base em grandes coalizões político-partidárias e regionais que caracteriza o regime político-institucional brasileiro como um presidencialismo de coalizão. Sendo assim, no Brasil, sem base de apoio político no Congresso Nacional, um governo é incapaz de viabilizar suas iniciativas no processo de implementação da política estatal (MARTUSCELLI, 2010).

Ou seja, a expressão designa a realidade de um país presidencialista onde a fragmentação do poder parlamentar entre vários partidos obriga o Executivo a adotar determinada prática que costuma ser mais associada ao parlamentarismo: para governar, é necessário costurar uma ampla maioria, frequentemente contraditória em relação ao programa do partido no poder, difusa do ponto de vista ideológico e problemática no dia a dia, devido ao potencial de conflitos trazido por uma aliança formada por forças políticas muito diferentes entre si e que constantemente travam violenta competição interna.

De acordo com Abranches (1988), a formação da base de apoio político é processual e se dá em três momentos típicos. O primeiro é a constituição da aliança eleitoral, que requer a elaboração de um programa e de princípios a serem obedecidos na formação do governo, após a vitória eleitoral. O segundo é a constituição do governo, onde predomina a disputa por cargos e compromissos associados à plataforma política que originou a aliança eleitoral. O terceiro e último momento, por sua vez, diz respeito à transformação da aliança



em coalizão efetivamente governante, onde emerge o problema da formulação da agenda real de políticas, positiva e substantiva, e das condições de sua implementação. Este é um processo de negociação e conflito, onde os partidos na coalizão se enfrentam em manobras calculadas para obter influência decisória e cargos. Tal processo se faz através de uma combinação entre reflexão e cálculo, deliberação e improviso, ensaio e erro, de onde resulta a fisionomia do governo.

De acordo com Lima e Miranda (*apud* Lopes, 2007), é nesse cenário que o governo tem a oportunidade de pressionar integrantes do Legislativo a votar de acordo com seus interesses, através da implantação seletiva do orçamento. Ou seja, executando-se preferencialmente as emendas de parlamentares que o apoiam nos projetos de lei de seu interesse, em troca de apoio político.

## **5 O ORÇAMENTO IMPOSITIVO E SUAS IMPLICAÇÕES**

O presente capítulo faz, especificamente, uma abordagem acerca do orçamento impositivo. Nesse sentido, aponta o modo como este vem sendo adotado no Brasil, além das principais propostas para sua implementação que já tramitaram pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados ao longo dos anos. Ademais, traz uma análise da Emenda Constitucional 86 e, por fim, compara as execuções orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais para os anos de 2013 e 2014, de modo a evidenciar os efeitos, as vantagens e desvantagens da adoção do orçamento impositivo pela União.

### **5.1 Considerações Metodológicas**

Para a realização deste capítulo, além de pesquisa bibliográfica, foi realizada uma análise quantitativa a partir de dados disponibilizados no Boletim de Emendas Parlamentares, no Orçamento da União em Foco, bem como nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária da União. Além disso, foram trabalhados dados de bases retiradas do armazém do site do Senado Federal, o chamado portal SIGA Brasil.

Durante o levantamento dos dados de execução das programações oriundas de emendas, alguns pontos tiveram que ser considerados: até o ano 2013, não existia classificação orçamentária para identificação dos recursos das programações decorrentes das emendas individuais, o que dificultava o rastreamento de remanejamentos de dotações oriundas de emendas parlamentares individuais. Em 2014, definiu-se um classificador e as emendas passaram a ser marcadas com resultado primário igual a 6. Entretanto, o marcador não especifica o autor da emenda, mecanismo que estará disponível apenas a partir de 2015, por determinação da LDO do referido exercício.

Sendo assim, devido à dificuldade de definição do valor exato da dotação originada de emendas, os dados trabalhados ficam restritos àqueles decorrentes de programações cujas dotações da LOA foram oriundas exclusivamente de emendas individuais e não foram totalmente canceladas ao longo do exercício. No entanto, apesar de os dados utilizados para o acompanhamento da execução não refletirem fielmente o total dos recursos das emendas individuais, o montante pode ser considerado um indicador<sup>12</sup> do nível de execução das programações decorrentes das emendas. Cabe ressaltar, por fim, que os valores

---

<sup>12</sup> Boletim de Emendas Parlamentares 2015

aqui empregados foram atualizados através da aplicação do IPCA<sup>13</sup> de dezembro de 2014, de forma a permitir uma comparação no tocante às emendas.

## 5.2 O orçamento impositivo no Brasil

Medidas como o contingenciamento são muito importantes para a promoção do equilíbrio orçamentário e financeiro dos entes públicos. No entanto, como apresentado, muitas vezes são empregadas pelo Executivo como moeda política de baixo custo, de modo a transformar a liberação do recurso para as despesas como emendas individuais -usualmente incluídas dentro do pequeno percentual da despesa orçamentária discricionária- em uma forma de influenciar no comportamento dos parlamentares, ou promover a aprovação de leis de seu interesse.

Ademais, ao discordar de algumas despesas aprovadas, o Executivo pode, de maneira abusiva, simplesmente tomar providências que impeçam a sua execução. Sendo assim, tais medidas desrespeitam o que foi decidido em relação à alocação dos recursos, reduzindo a importância da elaboração do orçamento público para a sociedade, além de promover um desequilíbrio entre os poderes Executivo e Legislativo (FILHO, 2012).

Segundo Mendes;Dias (2014), os constantes descontentamentos com essa situação fizeram surgir, ao longo do tempo, propostas legislativas visando tornar obrigatória a execução das despesas constantes no orçamento público, além de trazer a autorização legislativa como pré-requisito para a suspensão, o remanejamento ou o cancelamento de tais despesas, de modo que o mesmo adquira caráter impositivo.

O conceito de orçamento impositivo, para Piscitelli (2003), é mais um produto das características e das práticas sociopolíticas brasileiras do que propriamente de uma ordem legal ou mesmo de um corpo de doutrina que lhe dê respaldo e consistência. A literatura que aborda o tema, em geral, o conceitua como as proposições legislativas que visam a reduzir ou extinguir a discricionariedade do Poder Executivo na execução orçamentária.

Lima (*apud* Menezes; Pedriva, 2014), leciona que existem três tipos de modelos de orçamentos impositivos, dependendo do grau de discricionariedade concedida ao Executivo: extremo, intermediário e flexível:

- No modelo extremo, os gestores têm a obrigação de executar integralmente a programação orçamentária definida pelo Congresso Nacional.

---

<sup>13</sup> Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor (IBGE/SNIPC)

- No modelo intermediário, objetiva-se obter a anuência do Congresso para a não execução de parte da programação. Essa versão é seguida pelos Estados Unidos, desde a década de 1970, e, de acordo com Praça (*apud* Menezes; Pedriva, 2014), caracteriza o mecanismo de *rescission*, no qual é necessária autorização legislativa para anular crédito orçamentário. Este modelo possibilita alguma flexibilidade orçamentária, tendo em vista que o Executivo poderia deixar de executar as despesas previstas em razão de receitas abaixo do esperado ou do crescimento inesperado de outras despesas prioritárias. Caberia ao mesmo justificar ao Congresso a razão de não ter executado certos créditos incluídos no orçamento.
- No modelo flexível, por sua vez, há obrigatoriedade de implementar apenas parte do orçamento, concedendo discricionariedade ao Executivo em relação aos demais gastos. Praça (*apud* Menezes; Pedriva, 2014) sustenta, ainda, a existência de um quarto tipo de Orçamento Impositivo: o Orçamento Impositivo para Emendas Parlamentares (OI Emendas). Neste modelo, “o Executivo é obrigado a executar todas as emendas orçamentárias, individuais e coletivas, propostas por parlamentares, sem se preocupar com o resto do orçamento”.

O orçamento impositivo, do modo como tem sido adotado no Brasil, traz a ideia de que a execução da lei orçamentária, no que tange às programações incluídas ou acrescidas por meio de emenda individual, é obrigatória, e não meramente facultativa. A execução orçamentária torna-se, então, um dever do gestor. Essa responsabilidade, no entanto, é afastada quando forem comprovados impedimentos técnicos ou legais (MENDES, 2015) <sup>14</sup>.

Sua aprovação se deu em um momento de debate doutrinário entre duas correntes de pensamento: a primeira, mais antiga, ligada à cultura e à prática da administração pública, que considera que os orçamentos públicos têm caráter meramente autorizativo. Esse entendimento garante ao gestor ampla margem de manobra e flexibilidade na execução, possibilitando a eleição das programações a serem executadas. Por outro lado, também com apoio doutrinário, há a linha que defende que o orçamento público, por decorrer de norma de ordem pública, firma-se no pressuposto da obrigatoriedade. Posicionando-se pela existência de um dever jurídico de execução, o orçamento impositivo naturalmente decorre do conjunto de princípios e normas de planejamento e orçamento da Constituição (CONTI, 2013;

---

<sup>14</sup> Graciano Rocha Mendes é consultor de orçamento da Câmara dos Deputados e teve colaboração especial na formulação do Estudo Técnico Conjunto nº 1, de 2015 do Congresso Nacional.

PISCITELLI, 2006; SANTA HELENA, 2009; MENDONÇA, 2010; OLIVEIRA, 2013; SILVA, 2004, *apud* MENDES, 2015), sendo necessário apenas colocá-los em prática.

De acordo com Filho (2012), a adoção do orçamento impositivo pode representar um avanço, com objetivo de assegurar maior efetividade ao orçamento. Entretanto, simultaneamente, há a possibilidade de que essa medida provoque situações que vão de encontro ao disposto na LRF, já que a prática do contingenciamento recai sobre as despesas discricionárias existentes na LOA, em sua grande maioria representadas pelas emendas parlamentares. Faz-se necessário, então, verificar quais as principais implicações provenientes da adoção do orçamento público impositivo pela União.

### 5.2.1 Propostas de implantação

De acordo com Sousa (2008), pelo Congresso tramitam ou já tramitaram várias propostas de emenda ao texto constitucional com o objetivo de tornar a LOA, ou ao menos parte dela, de execução obrigatória. Os **quadros nos 1 e 2** trazem algumas das principais delas ao longo da década passada:

Quadro 01 - Propostas de emendas visando alterar dispositivos constitucionais para tornar obrigatória a programação constante na LOA, apresentadas ao Senado Federal.

ORIGEM	PROPOSTA	DISPOSITIVO
SENADO FEDERAL	PEC 77/1999	Imprime força cogente à LOA, acrescentando dispositivos ao art. 16 e alterando o inciso VI do art. 167, ambos da CRFB. Estabelece obrigatoriedade na execução da LOA e impõe a realização de, pelo menos, 80% das dotações orçamentárias, até o nível de projeto, ressalvando as anulações previamente autorizadas mediante lei.
	PEC 02/2000	Veda o contingenciamento das dotações decorrentes de emendas dos parlamentares.

Continua

ORIGEM	PROPOSTA	DISPOSITIVO
SENADO FEDERAL	PEC 22/2000	Obriga o Executivo a pedir autorização ao Congresso para não realizar determinada despesa fixada na LOA. Trata-se, portanto, de um modelo intermediário entre o que está em vigor atualmente no Brasil.
	PEC 28/2000	Dá nova redação ao inciso I do §9º do art. 165 ao <i>caput</i> do art. 166 e acrescenta novo parágrafo ao mesmo artigo da CRFB. Dispõe sobre a previsão da instituição de leis (além das já existentes) para o PPA, LDO e LOA, para créditos adicionais e para a anulação de créditos.
	PEC 09/2002	Altera dispositivos dos arts. 70, 165, 195 e 198 da CRFB, dispondo sobre criação, execução e fiscalização do orçamento social. Permite que o Executivo proponha contingenciamento ao Congresso após 120 dias de publicação da LOA, desde que justificado, ou a qualquer tempo, em caso de calamidade pública ou crise que afete a arrecadação.
	PEC 19/2003	Altera o art. 165 da CRFB, instituindo a Carta de Responsabilidade Econômico-Social.
	PEC 24/2003	Acrescenta-se o inciso XII ao art. 167 da CRFB. Orçamento da seguridade de caráter obrigatório e "bloqueio ou contingenciamento de dotações do orçamento da seguridade social".
	PEC 85/2003	Altera o art. 167 da CRFB para vedar limitação de empenho e movimentação financeira de dotações consignadas ao orçamento das Forças Armadas.

Conclusão

Fonte: Sousa (2008, p.27)- Adaptado.

Quadro 02 - Propostas de emendas visando alterar dispositivos constitucionais para tornar obrigatória a programação constante na LOA, apresentadas à Câmara dos Deputados.

ORIGEM	PROPOSTA	DISPOSITIVO
CÂMARA DOS DEPUTADOS	PEC 301/2000	Acrescenta o inciso XII aos arts. 167 e 169 da CRFB e art. 76 ao ADCT, proibindo o uso de receitas de capital para pagamento de juros e estabelecendo o limite de 10% da RCL da União para despesa com juros e encargos da dívida mobiliária federal.

Continua

ORIGEM	PROPOSTA	DISPOSITIVO
CÂMARA DOS DEPUTADOS	PEC 419/2001	Inclui os incisos XII e XIII no art. 167 da CRFB. Proíbe o contingenciamento da dotação orçamentária sem autorização legislativa e a exclusão da programação financeira, até o último mês do exercício, das dotações consignadas na LOA.
	PEC 421/2001	Altera os arts. 49, 57, 165, 166 e 167 da CRFB. Imprime caráter mandatário à LOA e dá outras providências.
	PEC 527/2002	Acrescenta o § 10º ao art. 165 e o inciso XII ao art. 167 da CRFB. Estabelece percentuais mínimos de execução orçamentária ao longo do exercício: 20% de janeiro a março; 30% de abril a julho; e 50% de agosto a dezembro, incluindo a proibição do bloqueio, do contingenciamento e do cancelamento de dotações orçamentárias e de créditos adicionais.
	PEC 169/2003	Inclui o art. 165 A à CRFB. Obriga o Executivo a implementar integralmente a programação orçamentária e estabelece que, em caso de frustração da receita prevista ou outra impossibilidade de execução da despesa, o Executivo encaminhe ao Congresso, até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, proposta de alteração da LOA.
	PEC 481/2003	Acrescenta o inciso XII ao art. 167 da CRFB, proibindo o bloqueio ou contingenciamento de dotação orçamentária relativa às emendas aprovadas pelos parlamentares ao projeto de lei orçamentária. Não estabelece necessidade de autorização, mas, sim, a vedação completa que se limitem empenhos ou se cancelem emendas parlamentares.
	PEC 385/2005	Inclui o art. 165 A à CRFB, tornando obrigatória a execução dos créditos constantes da LOA oriundos de emendas parlamentares.
	PEC 550/2006	Altera os arts. 166 e 167 e acrescenta o art. 169 A à CRFB. Proíbe a apresentação de emendas de caráter individual ao projeto de lei orçamentária; exige a identificação de emendas parlamentares por meio de sistema eletrônico e determina que a abertura de crédito extraordinário seja exclusiva para situações de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Conclusão

Fonte: Sousa (2008, p.27)- Adaptado.

A partir do conteúdo das propostas de emendas, Sousa (2008) aponta que algumas delas (PEC 02/2002 de origem no Senado Federal, e as PECs 481/2003, 385/2005 e 96/2007, de origem na Câmara dos Deputados) transparecem a preocupação do Congresso em relação ao contingenciamento das emendas de autoria dos parlamentares. Outras, como a 550/2006 e a 574/2006, permitem visualizar o reconhecimento do excesso de intervenção dos parlamentares no orçamento e propõem a redução das emendas individuais apresentadas ao Projeto de Lei Orçamentária.

Há propostas de emendas que apresentam a vinculação de recursos como sendo prejudicial ao orçamento e vedam a existência de receitas condicionadas nas leis orçamentárias (PEC 565/2006). Também existem propostas que tratam de prazos orçamentários (PEC 419/2001, 69/2003 e 486/2005). Já as PECs 77/99, 301/2002 e 527/2002 versam sobre percentuais mínimos de execução orçamentária. Por fim, há uma que cria o orçamento social (PEC 09/2002), outra que institui mais leis orçamentárias além das já existentes (PEC 28/2000) e outra, ainda, exige que se institua uma carta de responsabilidade econômico-social em relação ao orçamento (PEC 19/2003).

Desse modo, é possível observar que nem todas as propostas de emendas constitucionais têm como objetivo trazer uma vinculação orçamentária. Algumas, inclusive, propõem uma desvinculação do orçamento diminuindo o seu caráter impositivo. Isso indica que as questões que se apresentam sobre o orçamento impositivo nos quadros 2 e 3 são controversas e parecem estar longe de um consenso no cenário político brasileiro. No entanto, tendo em vista o presente trabalho, a PEC 358/2013, que será descrita a seguir, é a de maior interesse.

### **5.3 Exame da Emenda Constitucional 86**

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 358/2013, apelidada de “PEC do orçamento impositivo”, tramitou por certo tempo pela Câmara dos Deputados. Esta decorre da PEC nº 22-A/2000, que resultou da revisão da PEC 565/2006 do ex Senador Antônio Carlos Magalhães. Apesar do apelido, seu objetivo não era o de tornar obrigatória a execução do orçamento como um todo. Sua proposta era tornar obrigatória a execução de parte das despesas agregadas ao orçamento pelo Congresso Nacional, sob a forma de emendas parlamentares individuais (MENEZES;DIAS, 2014).

Cabe ressaltar, de acordo com Menezes; Pedriva (2014) que a janela de oportunidade foi aberta em decorrência da mudança das presidências da Câmara dos Deputados e do Senado no Congresso Nacional. Desse modo, os congressistas resgataram a



PEC nº 565/2006 e alteraram as diretrizes orçamentárias de 2014, com vistas a aumentar a execução orçamentária de suas emendas, as quais possibilitam atender demandas dos seus eleitores e, assim, propiciar o capital político necessário para sua reeleição.

Em 17/03/2015, então, foi promulgada a Emenda Constitucional 86 que altera e insere alguns parágrafos e incisos nos artigos 165 e 166, referentes à vinculação de recursos para a execução de emendas parlamentares individuais, e altera o artigo 198 da CRFB/88 para estabelecer 15% de vinculação de recursos da União para programas e ações de saúde. Destaca-se que:

Art.1º Os arts.165,166 e 198 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

[...] As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde (BRASIL, 2015).

### **5.3.1 Obrigatoriedade de execução orçamentária e financeira das programações**

A inclusão do §11 no art. 166 da CRFB/88 consiste no principal comando da Emenda Constitucional acerca da obrigatoriedade de execução das programações incluídas por emendas na lei orçamentária:

Art. 166 [...]

§ 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o § 9º deste artigo, em montante correspondente a um inteiro e dois décimos por cento da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165 (BRASIL, 2015).

De acordo com o parecer preliminar ao PL nº 24, de 2012, o limite anual estabelecido para a apresentação de emendas individuais de parlamentares ao orçamento, em 2013, foi de R\$17,40 milhões por parlamentar, admitido o máximo de vinte e cinco emendas por mandato parlamentar. No mínimo R\$2,32 milhões do limite supracitado deveriam ser alocados em ações no âmbito do Ministério da Saúde. Em 2013, 24,4% desse valor foram na área de saúde.

De acordo com análise que está sendo feita, o limite de execução obrigatória das emendas passaria a ser de 1,2% da RCL do exercício anterior. Conforme ilustra a **tabela**

01, tomando-se por base uma RCL de R\$ 715.483,60 milhões em 2012, a execução obrigatória de emendas, se vigente em 2013, equivaleria a R\$ 8.585,80 milhões. Essa despesa, que antes era discricionária, passaria a ser obrigatória.

Tabela 01- LOA/2013: Obrigoriedade de execução das emendas individuais, caso vigente- Governo Federal

Valores em milhões de reais <sup>1</sup>		
RCL 2012	Limite anual para apresentação de emendas 2013	Obrigoriedade de execução inicial de 1,2% da RCL 2012
715.483,60	17,40	8.585,80

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária 2013- Elaboração da autora

Nota: (1) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

O parecer preliminar ao PL nº 09, de 2013, por sua vez, estabeleceu um limite anual de R\$ 16,04 milhões para a apresentação de emendas individuais de parlamentares ao orçamento, em 2014, sendo necessário destinar R\$ 8,02 milhões do valor para ações e serviços públicos de saúde e havendo um máximo de vinte e cinco emendas por mandato parlamentar.

Tomando-se por base uma RCL de R\$ 716.449,36 milhões em 2013, a execução obrigatória de emendas, vigente em 2014, equivale, inicialmente, a R\$ 8.597,39 milhões. Tendo em vista que o total de emendas parlamentares individuais apresentadas corresponde a R\$ 8.905,71 milhões, para este exercício 96,54%<sup>15</sup> do potencial máximo de emendas passa, então, a ter execução obrigatória. A **tabela 02** agrupa os resultados em relação às emendas parlamentares individuais.

Tabela 02- LOA/2014: Obrigoriedade de execução das emendas individuais- Governo Federal

Valores em milhões de reais <sup>2</sup>	
ITEM	VALOR
<b>a) Autorizado = aprovado</b>	
Poder Executivo	8.839,64
Outros Poderes	66,45
<b>b) Obrigoriedade de execução</b>	
Limite inicial de 1,2 % da RCL de 2013	8.597,39
Limite de execução fevereiro/2014 (contingenciamento inicial)	6.703,49
Poder Executivo	6.637,04
Outros Poderes	4,83

Continua

<sup>15</sup> Em caso de ausência de impedimentos.

ITEM	VALOR
<b>b) Obrigatoriedade de execução</b>	
Limite atual de execução dezembro/2014 (descontingenciamento)	7.160,19
Poder Executivo	7.093,85
Outros Poderes	66,45
<b>c) Cumprimento da obrigatoriedade de execução</b>	
Execução orçamentária (% obrigação)	6.307,38 (88,09%)
Execução financeira (% obrigação)	2.424,52 (33,86%)
Conclusão	

Fonte: Siafi e Decretos nos 8.197/14, 8.216/14, 8.261/14, 8.320/14 e 8.367/14- Boletim de emendas parlamentares 2015- Adaptado

Nota: (2) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

De acordo com Scaff (2015), no que se refere à vinculação criada para financiar as emendas parlamentares individuais, a EC 86 trouxe as seguintes alterações:

- a) Estabeleceu-se uma vinculação de receitas para gastos com emendas parlamentares individuais no percentual<sup>16</sup> de até 1,2% da receita corrente líquida prevista no Projeto de Lei Orçamentária enviado pela União, sendo que metade desse percentual deverá ser destinada a ações e serviços públicos de saúde (art. 166, §9), inclusive para custeio, sendo vedado seu uso para pagamento de despesas com pessoal ou encargos sociais (art. 166, §10). Este valor destinado à saúde será considerado no montante anual que a União obrigatoriamente deve despende (art. 166, §10).
- b) A execução orçamentária e financeira das despesas constantes da programação orçamentária originada das emendas parlamentares individuais será obrigatória, mas observando-se o limite de 1,2% da RCL efetivamente realizada no exercício anterior, ano em que se elaborou o projeto de lei orçamentária (art. 166, §11). Caso o pagamento não seja possível até 31 de dezembro, a CRFB/88 aceita a inscrição dos valores em restos a pagar<sup>17</sup>, observando o limite<sup>18</sup> de 0,6% da RCL do exercício anterior (art. 166, §16).

<sup>16</sup> A inclusão de parâmetro financeiro à aprovação de emendas individuais no texto constitucional visou evitar que, em decorrência da aprovação do orçamento impositivo, houvesse o aumento descontrolado das programações aprovadas por emendas individuais.

<sup>17</sup> Restos a Pagar são despesas empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro (art. 36 da Lei 4320/64 e do Decreto 93872/86).

<sup>18</sup> Este limite pode comprometer a meta de execução financeira de 1,2 % da RCL e a eficácia das disposições do orçamento impositivo.

c) A obrigatoriedade de execução orçamentária deixa de existir quando ocorrer impedimento<sup>19</sup> de ordem técnica (art. 166, §12), tido como aquele que impeça a realização do empenho da despesa. O impedimento deverá ser formalmente comunicado ao Legislativo no prazo de 120 dias da promulgação da LOA pelos Poderes Executivo ou Judiciário, pelo Ministério Público ou Defensoria Pública (art. 166, §14, I). Vale ressaltar que o texto menciona que até mesmo o Poder Legislativo deverá comunicar esse fato ao próprio Poder Legislativo.

Caso o impedimento apontado seja insuperável<sup>20</sup>, o Legislativo em 30 dias indicará ao Executivo o remanejamento da programação orçamentária daquela verba (art. 166, §14, II), o qual deverá encaminhar esta reprogramação como projeto de lei em até 30 dias, ou até a data de 30 de setembro (art. 166, §14, III).

Se, até 20 de novembro ou até 30 dias após o término do prazo previsto, o Congresso não deliberar sobre o projeto, o remanejamento será implementado por ato do Executivo, nos termos previstos na lei orçamentária. A situação que se tem é aparentemente paradoxal, uma vez que a norma menciona que se deve implementar o remanejamento, mesmo que não haja lei nesse sentido, o que subverte todo o sentido de respeito ao sistema de legalidade existente no âmbito orçamentário pela CRFB/88 e se trata de uma inovação dessa Emenda Constitucional (art. 166, §14, IV). A forma de compreensão desse aparente paradoxo é explicitada pelo art. 166, §15, que menciona que essa verba deixe de ser obrigatória, após o prazo previsto para a deliberação do Parlamento. Sendo assim, o que é uma despesa obrigatória torna-se despesa discricionária findo o prazo referido.

A **tabela 03** ilustra essa situação e aponta que a maior parte dos impedimentos são parciais e provenientes de emendas formuladas por deputados. Por outro lado, tendo em vista os valores, indica que o impedimento total supera os impedimentos parciais.

---

<sup>19</sup> 83,3% do valor do impedimento total está concentrado no Ministério da Saúde. Fonte: Silor e Mensagem nº 7/2014

<sup>20</sup> Instrução normativa nº 1, de 2014, da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO): a fim de superar os impedimentos apontados, os parlamentares tiveram a oportunidade de indicar as medidas corretivas ou necessárias para execução das respectivas dotações. Ao final do processamento, foram apresentadas 243 indicações legislativas, sendo que a maioria dos casos de impedimentos foi sanada por meio de medidas administrativas, decretos para remanejamento de programação e alterações de modalidade e grupo de natureza de despesa.

Tabela 03- LOA/2014: Emenda com impedimento, por tipo de autor- Governo Federal <sup>21</sup>

Valores em milhões de reais<sup>3</sup>

Tipo de autor	Quantidade de autores	Total emendas apresentadas	Quantidade de emendas		Valor do impedimento	
			Impedimento Parcial	Impedimento Total	Impedimento Parcial	Impedimento Total
Deputado	508	-	1.014	793	853,64	1.433,89
Senador	79	-	134	122	166,48	266,71
Total	587	9.436	1.148	915	1.020,11	1.700,60

Fonte: Silor/CN e Mensagem nº 7/2014- Boletim de emendas parlamentares 2015- Adaptado

Nota: (3) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

- d) Quando os recursos desta vinculação para financiamento das emendas parlamentares individuais for destinada a Estados, Distrito Federal ou Municípios<sup>22</sup>, a transferência não dependerá da adimplência do ente destinatário dos recursos e também não integrará a base de cálculo da receita corrente líquida para fins de aplicação dos limites de despesa de pessoal de que trata o caput do art. 169, o que é regulado pelos artigos 19 e 20 da LRF (art. 166, §16).
- e) A vinculação de 1,2% poderá ser contingenciada<sup>23</sup>, na forma do artigo 9º da LRF, em caso de ameaça do descumprimento da meta de superávit primário estabelecido no anexo de metas fiscais da LDO (art. 166, §17).

Apesar de não ter o caráter de perenidade e obrigatoriedade que os parlamentares se atribuíram através da EC 86, é importante ressaltar que prática do orçamento impositivo<sup>24</sup>, no entanto, já vinha sendo adotada desde o exercício de 2014, conforme disposto no art. 52 da Lei nº.12.919/2013 (LDO 2014):

Art. 52 [...]

§1º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde (BRASIL, 2015).

<sup>21</sup> Os dados não foram informados para o ano de 2013

<sup>22</sup> Essa disposição não constou das LDOs 2014 e 2015, por tratar de disposição abrigada em lei complementar (LRF).

<sup>23</sup> O montante previsto poderá ser reduzido em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias.

<sup>24</sup> Assim como a LDO 2014, a LDO 2015 (Lei nº 13.080/2015), em seu art. 56, também regulamentou o tema.

### 5.3.2 Vinculação das emendas às ações e serviços públicos de saúde

De acordo com a EC nº 86 e com a LDO 2014, a metade do valor das emendas apresentadas deve ser destinada às ações e serviços públicos de saúde<sup>25</sup>. Essas emendas, além de vinculadas, passam a constituir o piso mínimo da saúde<sup>26</sup>, nos termos do § 10 do art. 166 da Constituição.

Art. 166 [...]

§ 10. A execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no § 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais (BRASIL, 2015).

A **tabela 04** mostra como isso implicou na redução de recursos para as outras áreas. Cabe destacar que essa obrigatoriedade de apresentação de 50% das emendas na área da saúde, por si só, não alterou o montante mínimo constitucional para ações e serviços de saúde. Independentemente de sua composição, sua fixação foi promovida no art. 198 da Constituição.

Tabela 04- Emendas individuais aprovadas por setor- Governo Federal (2013-2014)

SETOR	2013		2014		Variação Percentual	
	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor
Saúde	2.329	2.359,58	4.679	4.599,70	100,90%	94,94%
Planejamento e desenvolvimento urbano	886	2.071,29	1.478	1.334,89	66,82%	-35,55%
Educação, cultura, ciência e tecnologia e esporte	1.732	1.692,26	2.789	981,91	61,03%	-41,98%
Agricultura e desenvolvimento agrário	778	1.212,11	1.265	611,57	62,60%	-49,54%
Fazenda, desenvolvimento e turismo	564	909,41	916	450,85	62,41%	-50,42%
Justiça e defesa	461	622,11	830	413,47	80,04%	-33,54%
Integração nacional e meio ambiente	265	469,67	453	279,55	70,94%	-40,48%
Poderes do Estado e representação	374	175,7	772	161,55	106,42%	-8,06%

Continua

<sup>25</sup> Este ponto também é abordado pelo art. 56 da LDO 2015.

<sup>26</sup> A LDO 2014 não faz menção ao piso mínimo, determinando apenas que metade do valor das emendas apresentadas deve ser destinada às ações e serviços públicos de saúde.

SETOR	2013		2014		Variação Percentual	
	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor
Trabalho, previdência e assistência social	277	174,39	488	104,24	76,17%	-40,23%
Infraestrutura	13	8,74	15	5,96	15,38%	-31,82%
Total	7.679	9.695,25	13.685	8.943,67	78,21%	-7,75%

#### Conclusão

Fonte: Boletim de emendas parlamentares 2015- adaptado

Nota: (4) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

A EC nº 86 estabeleceu, ainda, de acordo com o art. 198, §2º, I, que a União deverá aplicar montante não inferior a 15% da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro. Este mecanismo vincula um percentual da receita pública ao financiamento da saúde, sendo que a dinâmica anterior, revogada pela EC 86, transferia esta fórmula para a Lei Complementar 141/12<sup>27</sup>, que obedecia a um cálculo incremental, sem percentual estabelecido, e com um “efeito catraca” para resguardar eventuais recuos do PIB. A matéria era regulada em seu art. 5º, mencionando que a União aplicaria, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do PIB (SCAFF, 2015).

De acordo com o disposto no artigo 2º da EC 86, o percentual de 15% estabelecido pela mesma será alcançado de forma gradual, sendo 13,2% em 2016; 13,7% em 2017; 14,1% em 2018; 14,5% em 2019 e apenas em 2020 será aplicado o percentual de 15% da receita corrente líquida em ações e serviços de saúde de forma plena.

A EC 86 traz, então, além dessa vinculação para a saúde, um modelo de orçamento parcialmente impositivo, onde apenas as dotações orçamentárias para emendas parlamentares se tornaram mandatórias.

#### 5.4 A execução do orçamento impositivo

A seguir será apresentado, na prática, como se deram as execuções orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais nos exercícios de 2013 e 2014.

<sup>27</sup> Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nºs 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências.

- **Contingenciamento proporcional das emendas**

Conforme disposto no art. 52, §5 da LDO 2014:

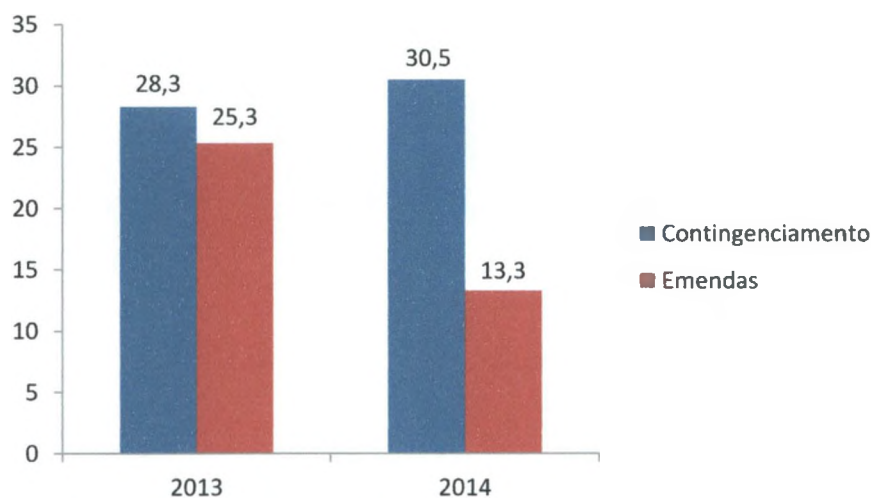
Art. 52 [...]

§ 5. Se for verificado que a reestimativa da receita e da despesa poderá resultar no não cumprimento da meta de resultado fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, o montante previsto no caput deste artigo poderá ser reduzido em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias. (BRASIL, 2015).

A regra harmoniza o regime de execução obrigatória do orçamento impositivo das emendas com a situação do montante das demais despesas discricionárias. Nesse sentido, o gráfico 01 mostra a comparação do montante contingenciado no decreto de contingenciamento realizado no início de cada exercício com a parcela de programação derivada de emendas.

Gráfico 01- Montante inicial do contingenciamento x emendas contingenciadas- Governo Federal (2013-2014)

Bilhões de reais a preços médios de 2014 (IPCA)



Fonte: Orçamento da União em Foco – Adaptado

Comparando-se os exercícios de 2013 e 2014, é possível observar que a aprovação do orçamento impositivo reduziu os montantes de contingenciamento sobre as emendas. Em 2014, as emendas parlamentares somaram, no total, R\$ 19,8 bilhões, sendo que,



desse montante, R\$ 13,3 bilhões foram contingenciados. Em virtude da instituição do orçamento impositivo, R\$ 6,5 bilhões ficaram protegidos do contingenciamento.

- **Execução orçamentária**

Tendo em vista a execução orçamentária, os valores mensalmente empenhados apresentados na **Tabela 5** indicam que as disposições da LDO 2014 influenciaram positivamente as taxas de execução da LOA 2014 quando comparado à LOA 2013. Tal fato torna-se ainda mais claro quando se tem em vista que o limite individual de apresentação de emendas para a LOA 2013 foi superior ao limite para a LOA 2014. Deve-se considerar ainda que, no exercício de 2014<sup>28</sup>, havia autorização expressa para o contingenciamento das programações e que a própria vinculação à RCL do ano anterior reduziu a obrigatoriedade de execução em 10%. Através dessa linha raciocínio, é possível perceber que houve melhora na execução orçamentária das emendas individuais em 2014 devido às disposições do orçamento impositivo.

Tabela 5- Valores empenhados mensalmente relativos às dotações decorrentes de emendas individuais- Governo Federal (2013-2014)

Valores em milhões de reais <sup>5</sup>		
Mês	2013	2014
Janeiro	0,00	0,00
Fevereiro	0,00	0,72
Março	1,42	0,00
Abril	3,17	0,21
Maio	1,42	1.007,69
Junho	3,17	1.901,58
Julho	272,34	1.392,50
Agosto	1.911,31	57,20
Setembro	63,66	555,40
Outubro	1.094,28	247,20
Novembro	1.207,74	510,42
Dezembro	964,45	634,27
<b>Total</b>	<b>5.522,97</b>	<b>6.307,17</b>
<b>Total/RCL do ano anterior (%)</b>	<b>0,77</b>	<b>0,88</b>

Fonte: Boletim de emendas parlamentares 2015- adaptado

Nota: (5) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

<sup>28</sup> O regime do orçamento impositivo e o ano eleitoral ocasionaram a antecipação do cronograma e o aumento total dos empenhos em 2014 quando comparados com o exercício de 2013. Em relação à receita corrente líquida (RCL), os empenhos do orçamento 2014 atingiram 0,88% da RCL do ano anterior, o que supera o percentual de 2013.

- **Execução Financeira**

Na análise da execução financeira é primordial destacar que o pagamento de despesas pode ser feito dentro do exercício do empenho ou após, desde que inscritas em restos a pagar. No caso específico das emendas, a maior parte da execução financeira tem sido diluída nos exercícios seguintes, no formato de restos a pagar. Os RAP existem, uma vez que parcela considerável dos empreendimentos tem sua execução prolongada no tempo. Ademais, ao longo da execução física das programações, adiamentos e interferências podem afetar o cumprimento e a gestão do cronograma original, acarretando atraso no recebimento de bens e serviços, o que, por sua vez, gera atraso nos pagamentos.

Tabela 6- Execução das emendas individuais de janeiro a dezembro- Governo Federal (2013-2014)

Valores em milhões de reais<sup>6</sup>

Execução	Item	2013	2014
No exercício	Dotação inicial	9.198,61	8.907,93
	Autorizado	9.230,82	8.906,08
	Empenhado	5.522,86	6.307,38
	Pago	152,44	150,04
RAP	Inscrito	8.482,92	9.698,10
	Cancelado	1.058,90	969,58
	Pago	2.482,75	2.274,48
	A pagar	4.941,48	6.454,03

Fonte: Boletim de emendas parlamentares 2015- Adaptado

Nota: (6) Valores atualizados pelo IPCA de dezembro de 2014

Conforme apresentado anteriormente, de janeiro a dezembro de 2014, foram incluídas na LOA desse exercício R\$ 8.905,71 milhões em programações de iniciativa parlamentar. Tendo em vista que a obrigatoriedade de execução refere-se à RCL do exercício anterior, o montante mínimo obrigatório cai para 1,2% da RCL de 2013, o equivalente a cerca de R\$ 8.597,39 milhões.

Removendo-se os impedimentos técnicos verificados e o contingenciamento, a dotação empenhada somou R\$ 6.307,38 milhões (o equivalente a cerca de 71% do valor programado). Os valores efetivamente pagos restringiram-se a R\$ 150,04 milhões (2,38% do valor empenhado). Um montante de R\$ 6,105 bilhões foi inscrito em restos a pagar não processados, não havendo a realização dos respectivos objetos dentro do exercício financeiro.

É possível observar que, apesar das determinações do orçamento impositivo, a execução financeira da LOA 2014 (R\$ 150,04 milhões) revelou-se bastante reduzida diante do valor autorizado, R\$ 8.907,93 milhões. Igualmente, o valor pago em 2014 a conta de emendas

individuais incluídas nesse mesmo ano, adicionado aos restos a pagar de exercícios anteriores ficou aquém dos valores pagos em 2013.

#### 5.4.1 Vantagens advindas das mudanças

- Reforço do caráter decisório da alocação de recursos previstos na LOA:

A maior parte da sociedade atribui valor positivo para o aumento da democracia na alocação de recursos públicos. Com o orçamento impositivo, o Congresso, no qual, diferente do Poder Executivo, está representado todo o povo, e não apenas a maioria, passa a ter mais influência sobre a destinação dos recursos públicos (LIMA, 2003).

A impositividade trazida pela Emenda 86 promove um reforço da decisão política das despesas decorrentes das emendas do Poder Legislativo. Com esse reforço, é possível que haja uma maior relação entre o orçamento do modo como foi formulado e o orçamento executado, de fato. No entanto, isso depende de um conjunto de outras medidas (FILHO, 2012).

Sousa (2008, p.36) destaca que para que o orçamento impositivo seja considerado um avanço, deve se exigir uma postura mais responsável do Legislativo:

A principal argumentação daqueles que defendem o orçamento impositivo recai sobre o contingenciamento promovido pelo Executivo. No entanto, não se pode descuidar da motivação da utilização desse instituto que, por vezes, encontra respaldo na atuação do próprio Poder Legislativo durante as fases de elaboração e aprovação do orçamento. Infelizmente, o Congresso Nacional tem sido lembrado, em matéria orçamentária, quase sempre pelas emendas parlamentares em excesso, pelos atrasos rotineiros na aprovação do projeto e pelas reestimativas de receita.

- Qualidade das emendas:

Sabendo que as emendas individuais serão efetivamente executadas, há uma tendência de que o Executivo passe a se esforçar para fazer uma seleção mais criteriosa das mesmas antes de sua aprovação. Para tanto, com o objetivo de fazer um “pente fino” nas emendas, mobilizaria sua base no Congresso. Antes das mudanças, as emendas individuais não eram submetidas a qualquer análise de custo-benefício. Eram tidas como uma verba que provavelmente não seria liberada e, caso fosse, tratava-se mais de um dinheiro pago para se ter a fidelidade parlamentar do que para se ter o serviço público que seria prestado pela obra ou programa instituído (MENDES; DIAS, 2014).

É possível, assim, que a execução obrigatória leve a um tratamento mais criterioso das emendas, inclusive pela definição, na LDO, de critérios rígidos para apresentação de emendas, vinculando-as a programas preexistentes do Executivo, o que evitaria a pulverização de recursos.

- Contingenciamento proporcional:

Na prática anterior ao orçamento impositivo, havia um contingenciamento inaugural de todas as emendas, individuais ou coletivas, entre o montante das emendas aprovadas na lei orçamentária e o contingenciamento inicial. Posteriormente, com a evolução da arrecadação e o desenrolar dos acordos e procedimentos prévios à contratação das despesas, viabilizava-se a liberação do empenho. Esse sistema, aliado à ausência de critérios de contingenciamento da LDO, a despeito da previsão do art. 9º da LRF, permitia aos órgãos gestores a liberação seletiva de limites de empenho e pagamento e a adoção de critérios de cunho político na liberação das emendas. Através do critério do contingenciamento proporcional, é possível corrigir a distorção que havia em relação à incidência dos contingenciamentos.

#### **5.4.2 Desvantagens advindas das mudanças**

- O caso do setor saúde:

De acordo com as regras trazidas pela LDO 2014 e pela EC 86, 50% das emendas devem ser obrigatoriamente utilizadas no setor saúde. As despesas do setor saúde tendem a ser de caráter obrigatório (exceto quando extrapolam o limite mínimo obrigatório por lei, o que tomamos, por simplificação, não ser o caso). Assim, considerando que toda despesa em saúde é obrigatória, apenas metade das emendas parlamentares se transformará em despesas discricionárias, uma vez que a outra metade encontra-se em uma categoria de despesa já tida como obrigatória. Ao se direcionar 50% das emendas para a saúde, reduziu-se o potencial de elevação da rigidez do orçamento, conforme apontam Marcos Mendes e Fernando Dias<sup>29</sup>.

Partindo-se do ponto de vista do controle fiscal, a ideia de direcionar parte das emendas para a saúde é ótima para o Executivo, pois se evita uma maior rigidez do orçamento. O problema emerge quando se leva em conta a qualidade da despesa. Se as emendas não forem selecionadas da maneira correta na fase de apreciação no Congresso, há o risco de se substituir despesas em programas bem estruturados e planejados do Ministério da Saúde por despesas avulsas e pouco articuladas decorrentes das emendas, sem impacto

---

<sup>29</sup> Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa

representativo nos indicadores de saúde da população. Isso ressalta a necessidade de o Executivo encontrar meios de incentivar os parlamentares a destinar verbas para programas previamente estruturados. Dessa maneira os parlamentares podem ter crédito junto aos eleitores pela alocação da verba, enquanto não ocorre uma pulverização do orçamento do Ministério da Saúde.

- Enfraquecimento dos mecanismos de imposição de responsabilidade fiscal aos estados e municípios:

Com a Emenda 86, as emendas parlamentares individuais passam a ter o status de despesa obrigatória, deixando de ser consideradas como “transferências voluntárias” da União a estados e municípios. Tendo em vista o disposto no art. 25 da LRF acerca de transferências voluntárias, isso tem grande impacto. Esse artigo determina o bloqueio de transferências voluntárias para os estados e municípios que não cumprem os limites impostos pela lei relativos a: pagamento de tributos, aplicação mínima de recursos em educação e saúde, observância dos limites de endividamento e de despesa de pessoal, entre outros (CRUZ, 2010). Desse modo, segundo Mendes; Dias (2014), ao se transformar as emendas em despesas obrigatórias, os estados e municípios se veem livres de terem os recursos das emendas bloqueadas nos casos em que não cumprirem obrigações impostas pela LRF.

Além disso, os estados e municípios poderão, também, receber os recursos das emendas, mesmo que não instituem e cobrem todos os impostos de sua competência (conforme determina o art. 11 da LRF) ou que não prestem informações fiscais e financeiras ao Poder Executivo Federal para que as contas públicas sejam consolidadas (de acordo com o art. 51 da LRF).

- Crise no presidencialismo de coalizão:

Evidências apontam que a execução de emendas parlamentares é utilizada como uma “moeda de troca” pelo Executivo, com o objetivo de formar uma coalizão no Congresso, permitindo a governabilidade. A partir disso, depreende-se que junto com a Emenda 86 vem uma grande mudança no jogo político, uma vez que o governo perde grande parte de seu principal instrumento de manutenção do presidencialismo de coalizão. O mais provável é que o mecanismo de barganha por meio de emendas seja substituído por outro tipo de barganha.

Há certa preocupação no sentido de que esses novos mecanismos sejam menos transparentes, lesivos à eficiência da ação pública e cheguem, até mesmo, às margens da

ilegalidade. Não sendo possível barganhar via liberação de emendas, pode-se barganhar por meio da oferta de cargos públicos ou de financiamentos subsidiados em bancos federais; da indicação, pelos parlamentares, de empresas a serem contratadas para prestar serviços ao governo etc. (MENDES; DIAS, 2014).

Mendes;Dias (2014) ressaltam que, apesar de todas as críticas, o processo de barganha entre os Poderes Executivo e Legislativo, baseado em emendas parlamentares, é transparente. É possível ter acesso às emendas apresentadas por cada um dos parlamentares, acompanhar a sua execução, bem como ver como votou cada um dos Deputados e Senadores. Fechar essa janela transparente de barganha cria um incentivo a se abrir outras janelas menos transparentes.

- Valores de empenho e pagamento das emendas:

Conforme mencionado, os valores de empenho e de pagamento têm como base de cálculo a RCL do exercício anterior, o que, normalmente, tende a ser inferior à RCL do projeto da LOA, que, por sua vez, é o parâmetro utilizado para a aprovação das emendas. O emprego de diferentes bases de cálculo para a aprovação das emendas e para a execução, inspirado inicialmente em uma espécie de seguro contra a frustração da receita prevista na LOA acaba sendo inapropriado: na ocorrência de acréscimo da RCL no exercício seguinte, o mesmo não é aproveitado pelas emendas, em função do limite de aprovação; e, na ocorrência decréscimo da RCL do exercício em curso, a parcela frustrada implicará contingenciamento das emendas (BRASIL, 2015).

- Inscrição em restos a pagar:

Mantido o baixo nível de desembolso do orçamento no ano do empenho, há grande possibilidade de que a limitação do uso dos restos a pagar em até 0,6% da RCL constante da Emenda Constitucional venha a se constituir em um sério fator de restrição quanto à eficácia do orçamento impositivo. A norma não obriga a execução de volume superior a 0,6% da RCL, o que pode devolver ao gestor poder de influenciar na seleção dos pagamentos, tendo em vista o crescimento da massa de despesas empenhadas à espera de liquidação e pagamento. Ademais, não fica claro nas regras do orçamento impositivo a possibilidade de contingenciamento financeiro sobre a parcela inscrita em restos a pagar (BRASIL, 2015).

## 6 Considerações Finais

Conforme apresentado ao longo do trabalho, no Brasil, o orçamento público tem caráter autorizativo, onde a execução das despesas não é obrigatória devido ao fato de constarem no orçamento. A sua maior parcela é rígida devido à força constitucional ou legal, mas a parte das chamadas despesas discricionárias é passível de contingenciamento. Nesse sentido, tem-se a LOA como a peça com maior importância política no sistema orçamentário, sendo esta o ponto de concentração do embate de poder entre o Executivo e o Legislativo.

O sistema político brasileiro é marcado por certas peculiaridades: coexistem representação proporcional, multipartidarismo e presidencialismo, além de uma organização do Executivo com base em grandes coalizões político-partidárias e regionais. Desse modo, é importante reafirmar a presença do presidencialismo de coalizão no país: sem base de apoio político no Congresso Nacional, um governo é incapaz de viabilizar suas iniciativas no processo de implementação da política estatal. Assim sendo, é através da implantação seletiva das emendas parlamentares que o Executivo tem a oportunidade de pressionar integrantes do Legislativo a votar de acordo com seus interesses.

As propostas de adoção de um orçamento impositivo emergem do desejo de conferir maior efetividade ao orçamento. Elas se dão num contexto onde as despesas acrescentadas pelo Congresso Nacional em forma de emendas parlamentares são sempre eleitas pelo Executivo como prioridade de contingenciamento, fato que transforma o orçamento em um meio de negociação política.

A execução do orçamento impositivo no Brasil apontou os seguintes resultados: a análise da execução orçamentária indicou que as disposições da LDO 2014 influenciaram positivamente as taxas de execução da LOA 2014 quando comparado à LOA 2013. A execução financeira, por outro lado, apesar das determinações do orçamento impositivo, revelou-se bastante reduzida diante do valor autorizado. Parcela considerável da mesma tem sido diluída nos exercícios seguintes, no formato de RAP, assim como em exercícios anteriores. Havendo a limitação do uso dos RAP em até 0,6% da RCL, na prática, o orçamento impositivo pode não ser executado como esperado. Além disso, por não ficar claro nas regras do orçamento impositivo a possibilidade de contingenciamento financeiro sobre a parcela inscrita em RAP, o pagamento das emendas pode continuar ocorrendo a critério do Executivo.

Quanto à questão do contingenciamento, um dos pontos mais reivindicados pelo Legislativo, havia a seguinte situação: anteriormente à adoção do orçamento impositivo,

ocorria um contingenciamento inaugural de todas as emendas, entre o montante das emendas aprovadas na LOA e o contingenciamento inicial. Ao longo do exercício, com a evolução da arrecadação e o desenrolar dos acordos e procedimentos prévios à contratação das despesas, promovia-se a liberação do empenho. Os dados aqui levantados mostram que a aprovação do orçamento impositivo reduziu sua incidência sobre as emendas, através da ideia do contingenciamento proporcional. No total, protegeu-se um valor de cerca de R\$ 6,5 bilhões.

O presente trabalho, a partir da análise da EC 86, do disposto na LDO 2014 e da comparação da execução de emendas entre os exercícios de 2013 e 2014, aponta que o orçamento impositivo, do modo como vem sendo adotado no Brasil, possui pontos fortes como maior influência do Congresso sobre a destinação dos recursos públicos; tratamento mais criterioso em relação à qualidade das emendas; além, claro, da correção da distorção que diz respeito à incidência dos contingenciamentos. No entanto, apresenta diversos pontos negativos que devem ser considerados. Dentre eles destacam-se:

- Sua aprovação acabou elevando a rigidez do orçamento (que já possui elevado grau de engessamento), mesmo que em proporções não alarmantes, uma vez que o Executivo conseguiu que parte das emendas fosse direcionada para despesas que já eram de execução obrigatória, na área de saúde.
- Do ponto de vista político, com os problemas de excesso de partidos políticos com representação no parlamento e ausência de fidelidade partidária, entre outras dificuldades, tem-se a seguinte situação: a prevalência do Executivo em termos financeiros continuará a existir, bem como a necessidade de formação de maiorias. Sendo assim, há o risco de que o processo de barganha no parlamento passe a se dar com base em procedimentos menos transparentes, transferindo-se para outro campo e, portanto, fora do poder de fiscalização da mídia.
- Ao considerar as emendas de liberação obrigatória, para efeito legal, como transferência obrigatória, não é mais possível reter a transferência desses recursos aos estados e municípios que não cumprem os limites de endividamento, limites máximos de despesa com pessoal ou que não estejam em dia com suas prestações de contas. Tal fato ocasiona enfraquecimento da disciplina fiscal.

A análise realizada indica que se faz necessário que o orçamento impositivo tenha suas disposições aprimoradas, de maneira a diminuir os seus impactos negativos. Além disso, permite observar que ele, sozinho, não soluciona algumas das questões que afetam negativamente o atual sistema orçamentário brasileiro. É importante que sua adoção se dê em



conjunto com outros mecanismos e, nesse ponto, é fundamental que a lei complementar mencionada no art.165 da CRFB/88 seja formulada: sua ausência é um dos motivos pelos quais o sistema de planejamento e orçamento nunca foi totalmente consolidado.

Por fim, cabe ressaltar que a aprovação do orçamento impositivo pela União poderá promover, futuramente, a adoção de suas premissas pelos outros entes federados. Assim, tendo em vista os pontos aqui abordados, sugere-se para trabalhos futuros verificar a viabilidade dessa adoção, bem como analisar a qualidade e eficiência das emendas empreendidas. Para tanto, deve-se tomar como base um intervalo de tempo maior, tendo em vista que o tema ainda é muito recente.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANCHES, Sérgio Henrique. **Presidencialismo de Coalizão: O Dilema Institucional Brasileiro**. 1988. Dados, 31, 1: 5-34. Disponível em <[http://www.academia.edu/1956053/Presidencialismo\\_de\\_coaliz%C3%A3o\\_o\\_dilema\\_institucional\\_brasileiro](http://www.academia.edu/1956053/Presidencialismo_de_coaliz%C3%A3o_o_dilema_institucional_brasileiro)> Acesso em 13 jun. 2015.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Relações Executivo Legislativo no presidencialismo de coalizão: um quadro de referência para estudos de orçamento e controle**. 2012. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-112-relacoes-executivo-legislativo-no-presidencialismo-de-coalizao-um-quadro-de-referencia-para-estudos-de-orcamento-e-controle>> Acesso em 10 ago. 2015.

BRASIL. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. **Parecer preliminar ao Projeto de Lei nº 24/2012-CN**. Brasília: Congresso Nacional: 2012. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/loa/2013/elaboracao/parecer-preliminar/400-parecer-preliminar/420-parte-b-geral-pdf>> Acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. **Parecer preliminar ao Projeto de Lei nº 9/2013-CN**. Brasília: Congresso Nacional: 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/loa/2014/elaboracao/parecer-preliminar/parecer-preliminar/parte-especial>> Acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Consultoria de Orçamentos Fiscalização e Controle do Senado Federal. **O Regime do Orçamento Impositivo das Emendas Individuais – Disposições da Emenda Constitucional nº 86, de 2015, e da LDO 2015**. Brasília: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2015/ESTC01\\_2015.pdf](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2015/ESTC01_2015.pdf)>. Acesso em 20 set. 2015.

BRASIL. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Boletim de emendas parlamentares: execução orçamentária e financeira**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/BoletimEmendasParlamentares.pdf>> Acesso em 18 set. 2015.

BRASIL. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Orçamento da União em foco: parâmetros, resultados fiscais e execução**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/OrcamentoUniaoEmFoco.pdf>> Acesso em 18 set. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em 02 abr. 2015.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015**. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm)> Acesso em 10 abr. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar n.101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 15 abr. 2015.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em 15 abr. 2015.

BRASIL. **Lei n. 12.919, de 24 de dezembro de 2013.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2014/Lei\\_12919/Texto\\_Lei.pdf](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2014/Lei_12919/Texto_Lei.pdf)> Acesso em 15 abr. 2015.

BRASIL. **Lei n. 13.080, de 02 de janeiro de 2015.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2015 e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13080.htm)> Acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Relações Institucionais da Presidência da República. **Orçamento Impositivo: Procedimentos, Prazos e Responsabilidades.** Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes\\_tecnicas/CARTILHA%20IMPOSITIVO\\_05\\_02.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/CARTILHA%20IMPOSITIVO_05_02.pdf)> Acesso em 16 abr. 2015.

CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. **Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a Constituição de 1988.** Monografia de especialização em Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa, 2008. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/responsabilidade-social/edulegislativa/educacao-legislativa-1/posgraduacao/arquivos/publicacoes/banco-de-monografias/op-2a-edicao/OP2monogmauriciocamaraCD.pdf>> Acesso em 12 ago. 2015.

CRUZ, Flávio da; JUNIOR, Adauto Viccari; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélío; TREMEL, Rosângela. [et al.]. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.** São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Juvenil Rodrigues. **Contingenciamento das despesas orçamentárias: efeitos do contingenciamento na execução orçamentária.** 2009. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/32636/Contingenciamento\\_despesas\\_orcamentarias\\_Cruz.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/32636/Contingenciamento_despesas_orcamentarias_Cruz.pdf?sequence=1)> Acesso em 20 set. 2015.

CYSNE, Rubens Penha. **Orçamento e eficiência econômica**. Revista Conjuntura Econômica, v. 60, n. 10, p. 12-14, 2006. Disponível em: <[http://www.fgv.br/professor/rubens/HOMEPAGE/ARTIGOS\\_E\\_REPORTAGENS\\_DE\\_PO\\_L\\_ECON/Artigos\\_Publicados/2006/Or%C3%A7amento\\_Eficiencia\\_Economica.pdf](http://www.fgv.br/professor/rubens/HOMEPAGE/ARTIGOS_E_REPORTAGENS_DE_PO_L_ECON/Artigos_Publicados/2006/Or%C3%A7amento_Eficiencia_Economica.pdf)> Acesso em 20 set. 2015.

DIAS, Fernando Álvares Correa; MENDES, Marcos. **O que é orçamento impositivo?**. 2014. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2014/05/o-que-e-orcamento-impositivo.pdf>> Acesso 10 abr. 2015.

FERREIRA, Marcelo Vaz. **Orçamento impositivo no Brasil: Análise da proposta de Emenda à Constituição nº 565/2006 e as implicações políticas e econômicas do novo arranjo institucional**. Monografia apresentada para aprovação no Curso de Especialização em Orçamento Público realizado pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União em parceria com o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento–CEFOR/CD. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/5805>> Acesso em 20 jul. 2015.

FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. **Bases institucionais do presidencialismo de coalizão**. Lua Nova, v. 44, p. 81-106, 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a05n44.pdf>> Acesso em 25 jul. 2015.

FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. **Incentivos eleitorais, partidos e política orçamentária**. Dados, v. 45, n. 2, p. 303-344, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v45n2/10790>> Acesso em 20 jul. 2015.

FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. **Processo Orçamentário e Comportamento Legislativo: Emendas Individuais, Apoio ao Executivo e Programas de Governo**. Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 48, n. 4, p. 737-776, 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v48n4/28478.pdf>> Acesso em 25 jul. 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012. 354p.

GODOY, ARNALDO SAMPAIO DE MORAES. **O tema do orçamento impositivo no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista da AJURIS, v. 41, n. 134, 2014. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/195/131>> Acesso em 13 jul. 2015.

GONTIJO, Vander. **Orçamento Impositivo e o Contingenciamento de Emendas Parlamentares**. Estudo Técnico CONOF/CD nº 10/2013. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2013/EST10.pdf>> Acesso em 21 set. 2015.

GONTIJO, Vander. **Orçamento impositivo, contingenciamento e transparência**. Cadernos Aslegis, 2010. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/11312>> Acesso em 14 set. 2015.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Algumas observações sobre orçamento impositivo no Brasil**. Planejamento e Políticas Públicas, n. 26, 2009. Disponível em: <<http://www.en.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/56>> Acesso em 05 mar. 2015.

LOPES, Poliana Cardoso. **ORÇAMENTO IMPOSTIVO: SOLUÇÃO OU PROBLEMA? Análise das propostas de emenda constitucional n. 22/2000 e n. 69/2007 com base na execução do orçamento público pela administração pública no Estado de Minas Gerais**. 2007. 61p. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro (EG/FJP), 2007.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. São Paulo. Outubro, 2010. Disponível em: <<http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf>> Acesso em 15 jun. 2015.

MARTUSCELLI, Danilo Enrico. **A ideologia do “presidencialismo de coalizão”**. Lutas Sociais, v. 24, p. 60-9, 2010. Disponível em: <<http://www.pucsp.br/neils/downloads/05-Danilo%20Enrico%20Martuscelli.pdf>> Acesso em 02 ago. 2015.

MENDES Marcos; DIAS Fernando. **O que é orçamento impositivo?**. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/05/12/o-que-e-orcamento-impositivo/>> Acesso em 16 abr. 2015.

MENEZES, David Curtinaz; PEDERIVA, João Henrique. **Orçamento impositivo: elementos para discussão**. 2014. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1137>> Acesso em 28 ago. 2015.

MORAES, Filomeno. **Executivo e Legislativo no Brasil pós-constituente**. São Paulo em Perspectiva, v. 15, n. 4, p. 45-52, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v15n4/10371.pdf>> Acesso em 25 set. 2015.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Coleção Gestão Pública, 2011.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**. São Paulo: Hucitec, 2009. 325p.

**Orçamento impositivo: a execução obrigatória da despesa aperfeiçoaria a gestão pública?** Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496344>> Acesso em 20 set. 2015.

FILHO, T. A. Sócrates. **Orçamento Impositivo no Brasil: impactos na administração pública e no processo legislativo orçamentário**. 2012. 74p. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedêllo Corrêa do Tribunal de Contas da União (ISC/TCU), 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2550140.PDF>> Acesso em 16 abr. 2015.

PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. **Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro**. Dados, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/dados/v45n2/10789.pdf>> Acesso em 13 abr. 2015.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **ORÇAMENTO IMPOSITIVO: VIABILIDADE, CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE.** 2007. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/H-Coord\\_Legislativa-Setex-Internet-2007\\_15363.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/H-Coord_Legislativa-Setex-Internet-2007_15363.pdf)> Acesso em 12 abr. 2015.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro. **Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais.** Contabilidade, Gestão e Governança, v. 4, n. 2, 2009. Disponível em: <[https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/220/pdf\\_46](https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/220/pdf_46)> Acesso em 17 set. 2015.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **A participação do Poder Legislativo na análise e aprovação do Orçamento.** Revista De Informação Legislativa (Ril/Sf), 1996. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/antes-de-2005/Artigo030.pdf>> Acesso em 18 jul. 2015.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. **O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988.** Revista de Administração Pública, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/antes-de-2005/Artigo070.pdf>> Acesso em 18 set. 2015.

SANTOS, Fabiano. **Partidos e Comissões no Presidencialismo de Coalizão.** 2002. Dados, 45, 2: 237-264. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582002000200003&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582002000200003&script=sci_arttext)> Acesso em 11 jun. 2015.

SCAFF, Fernando Facury. **Surge o orçamento impositivo à brasileira pela Emenda Constitucional 86.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-mar-24/contas-vista-surge-orcamento-impositivo-brasileira-ec-86>> Acesso em 01 set. 2015.



SOUSA, Francisco Hélio de. **O caráter impositivo da lei orçamentária anual e seus efeitos no sistema de planejamento orçamentário.** 2008. 55 f. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília, 2008. Disponível em: [http://bdjur.stj.ius.br/xmlui/bitstream/handle/2011/32666/Carater\\_impositivo\\_lei\\_Sousa.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.ius.br/xmlui/bitstream/handle/2011/32666/Carater_impositivo_lei_Sousa.pdf?sequence=1) Acesso em: 26 ago. 2015.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [et al.]. **Disciplina Fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária.** Rio de Janeiro: FGV, 2005.