



TESOURO NACIONAL

REVISTA

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS

03 | 2022

Apoio:



A ATUAL BUSCA PELA QUALIDADE DOS GASTOS PÚBLICOS RELACIONADOS ÀS DESPESAS PRIMÁRIAS DISCRICIONÁRIAS

Roberta Bobili Menzio Ramos Morettini

Justiça Federal do MS

Resumo

Este artigo propõe-se a tratar da qualidade dos gastos públicos relacionados às despesas primárias discricionárias da União com a abordagem de tópicos que precisam de atenção e melhoria. O estudo considera, inicialmente, que o orçamento por resultados conjugado à atual técnica do orçamento-programa reflete em melhores gastos públicos. Em seguida, a flexibilidade na execução do orçamento público é reconhecida como necessária, porém investigada como de uso indiscriminado pelos administradores públicos que, ao se afastarem do que fora aprovado nas leis de orçamento por meio de certas alterações, podem gerar gastos dissociados do interesse público. O último tópico analisa as melhorias que se pode obter nos gastos por meio de uma execução orçamentária e financeira bem planejada e controlada, em todos os estágios da despesa pública, evitando-se restos a pagar desnecessários e bem cumprindo o atual orçamento impositivo, com o auxílio de um modelo de balanço orçamentário e financeiro sugerido.

Palavras-chave: qualidade, gastos públicos, resultados, flexibilidade, planejamento.

JEL: E62, H50, H61.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 4 |
| 2. A EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E A FUTURA CONTRIBUIÇÃO QUE O ORÇAMENTO POR RESULTADOS PODE OFERECER, SE ALIADO AO ATUAL ORÇAMENTO-PROGRAMA | 4 |
| 3. FLEXIBILIDADE COM RESPONSABILIDADE NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO ... | 11 |
| 4. A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS DESPESAS PRIMÁRIAS DISCRICIONÁRIAS SOB O ENFOQUE DA QUALIDADE E A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA | 15 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 25 |
| REFERÊNCIAS | 27 |

1. INTRODUÇÃO

Em linhas gerais, qualidade representa adequação de algo aos parâmetros esperados, remetendo-se à excelência, conceito que não pode ser esquecido pela Administração Pública moderna, no desempenho de sua missão institucional, principalmente nos tempos em que a governança passou a ser implementada com vistas à condução das políticas públicas.

A gestão pública contemporânea exige dos seus administradores uma atuação focada em resultados os quais se materializam com a aplicação de recursos públicos e, nesse passo, surge a execução da despesa pública. Falar em despesa pública é, inevitavelmente, falar em orçamento público, instrumento legal que, hoje, possui a mais importante atribuição de servir como ferramenta de planejamento e de desenvolvimento da gestão pública.

Partindo da premissa de que o orçamento público é elaborado com fins ao atendimento das reais necessidades da coletividade, a sua execução deve estar na mesma sintonia. Assim, ao executar despesas discricionárias, o administrador público deve se balizar nos limites que a lei impõe, tal como acontece em todo ato administrativo discricionário.

Com o foco nessa atuação administrativa, propõe-se este artigo a tratar da qualidade dos gastos públicos relacionados às despesas primárias discricionárias da União, cuja atenção voltar-se-á ao estudo de tópicos que podem colaborar na busca por essa evolução, abordando-se temas variados, mas todos relacionados entre si, com o intuito de se obter uma análise ampla do assunto.

O estudo abordará: a evolução do planejamento orçamentário e a avaliação dos benefícios que a tônica do orçamento por resultados pode trazer, se conjugada à atual técnica do orçamento-programa; a moderação no uso da flexibilidade orçamentária; a execução orçamentária e financeira das despesas primárias discricionárias com o foco na qualidade, ponderando os estágios da despesa, os restos a pagar, a EC nº 95/2016 e o orçamento impositivo.

Por fim, será demonstrado como a Contabilidade Pública pode colaborar, nessa dinâmica toda, por meio da sugestão de criação de um balanço orçamentário e financeiro de execução das despesas primárias discricionárias.

2. A EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E A FUTURA CONTRIBUIÇÃO QUE O ORÇAMENTO POR RESULTADOS PODE OFERECER, SE ALIADO AO ATUAL ORÇAMENTO-PROGRAMA

O orçamento público brasileiro começou a se formar no início do século XIX, com a vinda da família real portuguesa para o Brasil e a edição do Alvará de 28 de junho de 1808, que criou o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, cujo objetivo era o de organizar a atividade financeira do Estado.

Agenor de Roure¹ explica que “era o embrião dos princípios gerais do direito orçamentário

1 ROURE, Agenor de. Formação do direito orçamentário brasileiro. Rio de Janeiro: Tipografia do Jornal do Comércio, 1916, p.15.

relativos à anualidade e fiscalização, à prestação de contas e à especialização” e Rafael Baldo² acrescenta que, naquele momento, “avulta-se, portanto, a importância da racionalização interna das atividades financeiras na formação do orçamento público brasileiro.”

Segundo Marcus Abraham³, “a partir da Independência, as nossas Constituições passaram a contemplar normas orçamentárias (...)”. Cada carta política tratou da matéria a seu modo e o processo orçamentário foi se aprimorando ao longo do tempo.

Sem adentrar nas minúcias e na importância dada à matéria orçamentária em cada texto constitucional, o grande destaque foram as mudanças ocorridas no orçamento público brasileiro com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Dentre as alterações, o planejamento foi ressaltado com a criação do Plano Plurianual (sucessor do Orçamento Plurianual de Investimentos) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, cujas peças foram conjugadas à Lei Orçamentária Anual, documento único que substituiu o Orçamento Fiscal da União e o Orçamento das Empresas Estatais.

Voltando-se a atenção ao planejamento orçamentário, não se pode olvidar de importantes acontecimentos durante essa evolução histórica, cujos destaques são:

i) A promulgação, a partir da Carta de 1891, do Código de Contabilidade da União (Decreto nº 4.536/1922), o qual, segundo Vander Gontijo⁴, possibilitou o ordenamento dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal;

ii) A criação, em 1938, do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), previsto na Constituição de 1937. Na lição de José Maurício Conti⁵, a criação desse departamento foi de extrema relevância nesse período, pois o órgão foi responsável pela intensificação da modernização da Administração Pública na época, e, nessa linha de ação, implementou medidas para fazer dos orçamentos públicos instrumentos voltados ao planejamento das atividades governamentais;

iii) A edição, sob a égide da Constituição de 1946, da Lei nº 4.320/1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro até hoje, apresentando-se como um dos principais institutos jurídicos da matéria e sendo o normativo que reforçou o planejamento por meio do orçamento-programa positivado em seu texto;

iv) Com o advento da Constituição de 1967, houve a criação do Decreto-Lei nº 200, em fevereiro do mesmo ano, o qual institucionalizou a prática do planejamento e estabeleceu uma correlação entre a necessidade de se planejar as ações antes de se executar o orçamento público e, em meio a essa conexão, configurou-se a elaboração do orçamento-programa; e

2 BALDO, Rafael Antonio. A história do orçamento público nos paradigmas da legalidade, da economicidade e da legitimidade. Curitiba: Juruá, 2022, p. 96.

3 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 300.

4 GONTIJO, Vander. Orçamento da União – Evolução histórica no Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil>. Acesso em 5 jul. 2022.

5 CONTI, José Mauricio. O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020, p. 60-61.

v) A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), editada sob o manto da Constituição de 1988, “para garantir maior transparência, eficiência e controle dos gastos públicos”⁶. Segundo Deusvaldo Carvalho⁷, “em diversos pontos a LRF enfatiza a ação planejada e transparente na Administração Pública”. De acordo com o autor, a LRF reforça o papel da atividade de planejamento e destaca a integração entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Após esse breve histórico, há de se enfatizar que o processo de planejamento orçamentário brasileiro foi se intensificando com o passar do tempo, e “o desenvolvimento das dimensões práticas do orçamento, em razão de sua crescente importância, conduziu à criação de técnicas orçamentárias que integram instrumentos de planejamento”⁸.

Nesse contexto, o orçamento tradicional ou clássico – caracterizado por ser uma peça destinada ao controle contábil dos gastos, restrita à previsão da receita e à autorização de despesas – perdeu espaço para o atual orçamento-programa, o qual, no magistério de Abraham⁹, “contempla, além das informações financeiras sobre as receitas e despesas, os programas de ação do Estado, pela identificação dos projetos, planos, objetivos e metas”.

Mas os orçamentos públicos não se restringiram, no Brasil, a esses dois tipos. Sobre as técnicas orçamentárias já empregadas, é oportuno mencionar a abordagem de Carvalho, Lochagin e Silveira¹⁰:

Há inúmeras outras técnicas que poderiam ser mencionadas, tais como o PPBS (Programming Planning and Budgeting System), implementado para organizar o orçamento em planos, programas e previsões financeiras, e o orçamento base-zero, adotado para que todos os órgãos do governo elaborem seu orçamento como se partissem do zero, de modo a evitar a continuidade de programas desnecessários. Em alguma medida, tais técnicas não foram levadas muito adiante em razão da complexidade das informações geradas. No entanto, a associação entre orçamento e programas continua uma ideia importante. Principalmente em razão das diretrizes constitucionais, que transformam o planejamento num processo contínuo da ação estatal, realizando uma associação bastante forte entre planejamento e orçamento.

6 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 302.

7 CARVALHO, Deusvaldo. LRF: doutrina e jurisprudência. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2018, p. 26-27.

8 CARVALHO, André de Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; e SILVEIRA, Francisco Secaf A. Lições de direito financeiro / coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira; coordenadores Estevão Horvath, José Mauricio Conti, Fernando Facury Scaff. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 70.

9 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 307.

10 CARVALHO, André de Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; e SILVEIRA, Francisco Secaf A. Lições de direito financeiro / coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira; coordenadores Estevão Horvath, José Mauricio Conti, Fernando Facury Scaff. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 70-71.

Portanto, a técnica do orçamento-programa foi a que se consolidou e que cumpre, atualmente, os preceitos constitucionais, após o aperfeiçoamento do processo orçamentário obtido ao longo dos anos. Esse tipo de orçamento é definido, segundo o Glossário de Termos Orçamentários do Congresso Nacional¹¹, como a:

Metodologia de elaboração do orçamento-público, adotada pela Lei nº 4.320/1964, que expressa, financeira e fisicamente, os programas de trabalho do governo, possibilitando a integração do planejamento com o orçamento, a quantificação de objetivos e a fixação de metas, as relações insumo-produto, as alternativas programáticas, o acompanhamento físico-financeiro, a avaliação de resultados e a gerência por objetivos.

Diante desse paradigma, observa-se que as mudanças tidas no âmbito orçamentário caminharam no sentido da obtenção de uma estrutura de peças que refletem as pretensões do governo, por meio de programas planejados para um determinado período. Segundo a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério da Economia¹², a missão do orçamento público é a de: “racionalizar o processo de alocação de recursos, zelando pelo equilíbrio das contas públicas, com foco em resultados para a Sociedade.”

Mas, em tempos em que a governança pública direciona a gestão pública moderna à persecução de parâmetros desejáveis de desempenho, surge, neste estudo, o debate acerca da efetividade do alcance dos resultados esperados a partir do orçamento-programa e a contribuição que o orçamento por resultados pode oferecer, para que haja um planejamento orçamentário que propicie mais qualidade nos gastos públicos, em especial aqueles relacionados à discricionariedade administrativa.

Élida Graziane Pinto¹³, em estudo acerca da qualidade dos gastos públicos, ao ressaltar a deferência da gestão dos recursos públicos para com o planejamento, infere que:

Gasto público de qualidade, sob esse prisma de análise, significa gasto bem planejado, cuja execução se revele aderente às estimativas de custo e resultado, sem prejuízo da obediência aos demais filtros de conformidade com o ordenamento. Dito de forma ainda mais direta, gasto adequado é aquele que é resolutivo em face do problema que lhe justificou a realização. Mas, para sabê-lo resolutivo, o próprio problema há de estar bem delineado, e suas rotas de enfrentamento deverão ter sido intensamente analisadas sob pena de voltarmos ao ciclo vicioso de não termos clareza sobre o que fazer para não repetirmos os erros do passado.

11 BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/orcamento_programa. Acesso em 9 jul. 2022.

12 BRASIL, Ministério da Economia – Secretaria de Orçamento Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/orgaos/secretaria-de-orcamento-federal-sof>. Acesso em 9 jul. 2022.

13 PINTO, Élida Graziane. 15 anos da LRF: ainda em busca do controle dos resultados das políticas públicas e da qualidade dos gastos públicos. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2016, p. 5.

De acordo com a visão da autora, a qualidade do gasto público reclama um planejamento orientado a resultados. Assim, ao conceituar o orçamento por resultados, José Mauricio Conti¹⁴ infere que essa técnica é fundamentada na ideia central de que o orçamento é baseado em programas em que os recursos são alocados de forma a se vincularem a resultados que permitam a mensuração do desempenho. O autor¹⁵ destaca que essa modalidade de orçamentação é relevante para o planejamento e a gestão, na medida em que propicia a utilização das informações sobre os resultados no processo de decisão acerca da alocação dos recursos públicos.

Nesse passo, observa-se que, enquanto o orçamento-programa preocupa-se com os objetivos e a fixação de metas, cujas despesas são classificadas, dentre outras categorias de agrupamento, de acordo com uma estrutura programática composta por programas, ações, projetos, atividades e operações especiais, o orçamento por resultados, segundo Conti¹⁶, direciona as despesas, “classificando-as nas peças orçamentárias, de modo a vinculá-las aos resultados pretendidos com as ações governamentais para as quais foram consignadas dotações.”

Não que a abordagem escolhida, neste artigo, afaste o orçamento-programa, mas sim compõe a tônica do orçamento por resultados à metodologia adotada pela Lei nº 4.320/1964, com o intuito de melhorar essa estrutura, de modo que as programações sejam realizadas a partir do resultado que se espera. O advogado Stephan Righi Boechat¹⁷, em obra dedicada ao estudo do orçamento por resultados, ao tratar da incorporação de resultados no processo orçamentário, esclarece esse enfoque:

No âmbito do orçamento por resultados, a estrutura dos programas e sua classificação é redimensionada para que o foco seja dirigido aos produtos e resultados, de forma que resultados e impactos passam a ser o rumo da programação e do planejamento. Evidentemente, os gastos devem ser orientados por programas (orçamento-programa), sendo este um passo pré-constitutivo para a formulação dos arranjos estruturais no orçamento por resultados.

É certo que a maior parte da lei orçamentária é destinada à fixação de despesas obrigatórias, por força da Constituição e da legislação infraconstitucional. Em 2020, por exemplo, o gasto obrigatório

14 CONTI, José Mauricio. O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020, p. 93.

15 CONTI, José Mauricio. O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020, p. 92.

16 CONTI, José Mauricio. O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020, p. 91.

17 BOECHAT, Stephan Righi. Orçamento por resultados e direito financeiro. São Paulo: Blucher, 2018, p. 123 (Série Direito Financeiro / coordenada por José Mauricio Conti).

correspondeu a 92,6%¹⁸ do gasto primário¹⁹ total. Eximindo-se este artigo de adentrar-se nessa parte consignada do orçamento, e olhando para a pequena fatia discricionária, nota-se que o orçamento por resultados muito tem a contribuir no processo de tomada de decisão dos administradores públicos.

Isso porque, se a alocação dos recursos, no momento do planejamento das leis orçamentárias, já foi conduzida à obtenção de determinados resultados, o administrador público encontrar-se-á numa atuação mais direcionada, nos momentos em que precisará se utilizar da discricionariedade administrativa, no processo de tomada de decisão acerca do gasto público.

É evidente que a criação das despesas discricionárias ocorre no curso da elaboração orçamentária e essa programação, segundo a Lei nº 4.320/1964, deve observar o princípio da especificidade orçamentária, “segundo o qual a receita e a despesa públicas devem constar do orçamento com nível satisfatório de especificação ou discriminação, isto é, devem ser autorizadas pelo Legislativo não em bloco, mas em detalhe²⁰”, de forma que os gastos sejam bem delineados em face dos objetivos que foram traçados, entretanto, o que se vê, ao final, são gastos desnecessários, estruturas não atendidas, aquisições inúteis, ou seja, inúmeras despesas que não atendem ao interesse público.

Nesse rumo, Élide Graziane Pinto²¹ chama a atenção para o entendimento de que a qualidade do gasto público envolve um planejamento orçamentário que vincule as ações dos gestores.

Ora, o ponto nodal, verdadeiro eixo crítico da qualidade do gasto público, passa, necessariamente, pela exigência de que os planos estatais, sobretudo as leis do ciclo orçamentário, contenham indicadores de sua consecução, atrelados a metas quantitativas de bens, serviços, obras e cidadãos atendidos, o que, por seu turno, implica estimativa de custo unitário e global. (grifo meu)

Uma vez assim formulado, devemos assumir tal planejamento como vinculante para o gestor na medida em que sua execução parcial ou inexecução requer motivação consistente, porquanto consentânea com os fatos que intervierem em sua rota. (grifo meu)

18 Dado extraído do Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 50, de 22 de março de 2021, elaborado pela Instituição Fiscal Independente do Senado Federal, p. 5. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/586156/RAF50_MAR2021.pdf. Acesso em 11 jul. 2022.

19 Segundo a Enap: “As despesas primárias são os gastos realizados pelo governo para prover bens e serviços públicos à população, tais como saúde, educação, construção de rodovias, além de gastos necessários para a manutenção da estrutura do Estado (manutenção da máquina pública).” (Introdução ao Orçamento Público. Módulo 2 Receita e Despesa Públicas. Brasília: Enap Escola Nacional de Administração Pública, 2017, p. 15. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3168/1/Modulo%202%20-%20Receita%20e%20Despesa%20Publicas.pdf>. Acesso em 11 jul. 2022).

20 BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/principio_da_especificidade_orcamentaria#:~:text=Princ%C3%ADpio%20or%C3%A7ament%C3%A1rio%20segundo%20o%20qual,em%20bloco%2C%20mas%20em%20detalhe. Acesso em 11 jul. 2022.

21 PINTO, Élide Graziane. 15 anos da LRF: ainda em busca do controle dos resultados das políticas públicas e da qualidade dos gastos públicos. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2016, p. 6.

O processo é melhor compreendido quando se analisa os passos que a Associação de Dirigentes Governamentais de Finanças recomenda adotar, na implantação do orçamento por resultados, citados em uma das obras de James Giacomoni²². De forma sucinta, são eles: 1) Determinar o montante de recurso financeiro disponível, a partir da receita esperada; 2) Priorizar os resultados, de acordo com as necessidades da sociedade; 3) Alocar os recursos entre os resultados de alta prioridade; 4) Determinar, mediante análise, quais as estratégias, programas e atividades que melhor produzam os resultados desejados; 5) Comprometer os recursos disponíveis nos programas e atividades mais significativos, a fim de maximizar os benefícios da aplicação desses recursos; 6) Estabelecer medidas anuais de acompanhamento e monitoramento; 7) Verificar o que realmente aconteceu, utilizando-se de medidas de desempenho para comparar os resultados planejados com os alcançados; e 8) Divulgar os resultados do desempenho a todos os interessados, por meio de uma apresentação compreensível.

Assim, com a adoção desse modelo, as decisões dos gestores públicos passam a ser guiadas pelos resultados a serem atingidos, os quais já foram definidos e priorizados nas leis orçamentárias e, conseqüentemente, a discricionariedade administrativa passa a ser exercida no intuito de ajustar as condutas necessárias à obtenção do que se pretende alcançar.

Todavia, a mudança requer esforços. Rodrigo Oliveira de Faria²³, em estudo voltado às tendências, perspectivas e desafios do orçamento por resultados, conclui, entre outras ilações, que:

Os inúmeros desafios a serem enfrentados para a introdução do Orçamento por Resultados possibilitam a visualização do grau de dificuldade para sua implementação. Contudo, a longevidade do seu núcleo conceitual e a crescente demanda social por qualidade do gasto público e por efetividade da intervenção governamental permitem entrever que tal temática permanecerá integrando a pauta das agendas de reformas orçamentárias modernas. Para o Brasil, os desafios não serão menores.

Desta forma, considerando que o processo orçamentário representa os interesses do governo, a implementação do orçamento por resultados associado à técnica do orçamento-programa dependerá de respaldo político aliado a um ambiente institucional favorável a tal mudança, pois a introdução desse modelo enfrentará desafios, mesmo com a perspectiva benéfica que o planejamento orientado a resultados oferece.

22 GIACOMONI, James. Orçamento Público. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 193-194.

23 FARIA, Rodrigo Oliveira de. Orçamento por resultados: tendências, perspectivas e desafios. Prêmio SOF de monografias 2010. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2010, p. 60. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4682/1/tema-2-mencao-honrosa_2010.pdf. Acesso em 12 jul. 2022.

3. FLEXIBILIDADE COM RESPONSABILIDADE NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Concluídas as fases de planejamento e aprovação da lei orçamentária, inicia-se a etapa de execução do orçamento público. É nessa fase do chamado ciclo orçamentário²⁴ que as despesas são realizadas pela administração pública, com vistas ao cumprimento dos programas e ações planejadas. Ao conceituar despesa pública, Marcos Abraham²⁵ traça um paralelo com o gasto público e ressalta seu papel perante a coletividade:

Despesa Pública é o conjunto de gastos realizados pelo Estado no seu funcionamento. Noutras palavras, é a aplicação de recursos financeiros em bens e serviços destinados a satisfazer as necessidades coletivas. A origem etimológica da palavra despesa vem do latim *dispendere*, que significa empregar e, portanto, nos indica sua função: utilizar os recursos estatais na execução da sua finalidade. Apesar de utilizarmos a palavra “gasto” como sinônimo de despesa, no direito financeiro não há uma conotação negativa como usualmente é empregada no dia a dia, no sentido de desperdício ou de esbanjamento. Muito pelo contrário, o gasto do dinheiro público deve ser sempre feito e considerado como um emprego de verba pública de maneira positiva, ou seja, um investimento na sociedade ou no patrimônio estatal, agregando-se valor através da despesa pública, em bens ou serviços de interesse da coletividade. (grifo do autor)

Direcionando-se este artigo à abordagem das despesas primárias discricionárias, é importante ressaltar que o administrador público, ao realizar tais gastos, não pode agir ao seu próprio alvedrio, devendo fundamentar a gestão das finanças públicas nas leis orçamentárias. Segundo Di Pietro²⁶: “E a atuação é discricionária quando a Administração, diante do caso concreto, tem a possibilidade de apreciá-lo segundo critérios de oportunidade e conveniência e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas para o direito (ver Di Pietro, 2001b).”

Portanto, iniciado o exercício financeiro²⁷, o que viabiliza a execução das despesas, pelos gestores públicos, é o recebimento dos créditos orçamentários previstos na Lei Orçamentária Anual e das dotações correspondentes a esses créditos. Quanto a essas nomenclaturas, é oportuno trazer a explicação de Giacomoni²⁸:

24 Na lição de Abraham: “Dizemos que o ciclo orçamentário compreende o conjunto de etapas que se inicia com a elaboração do projeto de lei, passa pelas análises, debates e votação no Legislativo, envolve sua execução e controle e se encerra com a avaliação do seu cumprimento.” (grifo do autor) (ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 381).

25 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 213.

26 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 222.

27 Segundo o art. 34 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil.

28 GIACOMONI, James. Orçamento Público. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 270-271.

(...) Na realidade, o crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária. (...) Por seu turno, dotação é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário.

Assim, os órgãos e entidades da administração pública executam suas despesas a partir do registro analítico dos créditos orçamentários e das dotações. Na lição de Gabriel Loretto Lochagin²⁹, a expressão “orçamento analítico” relaciona-se ao princípio da especificidade orçamentária e esse modelo de organização contábil é fundamental para a execução das despesas públicas, pois determina a forma de seu exercício.

No entanto, durante a execução, o orçamento pode ser alterado com vistas ao atendimento de situações que não foram previstas no momento de sua elaboração e esse ajuste é exercido por meio de instrumentos legais que autorizam a flexibilidade da execução orçamentária. A partir dessa ferramenta, o gestor público pode valer-se da alteração da especificação das despesas de modo que o orçamento seja ajustado à realidade que se impõe no cotidiano administrativo.

Mas essa flexibilidade não é ilimitada e nem poderia ser, tanto devido ao processo legislativo em que o orçamento se insere quanto em virtude do caráter político do qual ele [orçamento] se reveste. Lochagin³⁰ ressalta que: “Executa-se o orçamento para cumprir o orçamento. Da mesma forma, muda-se o orçamento para que se torne possível cumprir seus objetivos.” O autor³¹ ainda acrescenta:

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

29 LOCHAGIN, Gabriel Loretto. A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016, p. 81.

30 LOCHAGIN, Gabriel Loretto. A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016, p. 91.

31 LOCHAGIN, Gabriel Loretto. A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016, p. 91.

Sendo assim, o princípio da especificidade, presente no registro dos créditos orçamentários, não impede que as unidades executoras e os órgãos setoriais³² se utilizem de eventuais retificações, em níveis mais detalhados da despesa pública, como é caso da alteração entre os elementos de despesa e entre planos orçamentários, entretanto, além, evidentemente, da observância legal para tal conduta, os gestores públicos que deliberam sobre essas alterações devem se preocupar com a qualidade dos gastos que surgirão.

O administrador público, antes de decidir acerca da reclassificação pretendida, precisa sopesar as reais necessidades desses remanejamentos, desde as pequenas alterações no detalhamento das despesas até, por exemplo, pedidos de créditos adicionais³³ especiais que visem alterações entre grupos de natureza da despesa³⁴, estes exigindo autorização legislativa. As modificações devem estar alinhadas aos objetivos e metas traçadas no momento do planejamento orçamentário.

Assim, o que se espera é evitar condutas discricionárias que afetem a qualidade dos gastos públicos. Exemplificando: quando um administrador público resolve fazer uma alteração entre elementos de despesa, incrementando a rubrica de diárias e diminuindo o recurso destinado à contratação de roçadas para um parque público, os parâmetros de desempenho se alteram. A intenção, aqui, não é questionar a necessidade dos deslocamentos de servidores públicos, mas refletir se essa alteração teria sido mesmo imperiosa se tivesse havido um planejamento prévio para esses deslocamentos, pois, nesse caso, questiona-se: Foi estudada a otimização dos itinerários, de modo a reduzir a quantidade necessária de viagens e adequá-la ao crédito orçamentário disponível para essa atividade?

Outra situação hipotética seria a propositura, ao parlamento, de um pedido de crédito adicional especial para se alterar o grupo de natureza da despesa, transferindo-se possível sobra orçamentária identificada no grupo “3 – Outras Despesas Correntes” para o grupo “4 – Investimentos”, com fins à aquisição de algum bem permanente que não trará tanta utilidade à administração pública, como a

32 De acordo com o Congresso Nacional, Órgão Setorial é o “Órgão integrante do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal que desempenha o papel de articulador entre o órgão central e os órgãos executores no âmbito da sua estrutura, coordenando o processo decisório no nível subsetorial das Unidades Orçamentárias (UO).” (BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/orgao_setorial#:~:text=%C3%93rg%C3%A3o%20integrante%20do%20Sistema%20de,Lei%20n%C2%BA%2010.180%2F%202001. Acesso em 15 jul. 2022).

33 Marcos Abraham explica: “Os créditos adicionais são os valores concedidos para suprir a falta de recursos orçamentários. Segundo o art. 40 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais são as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento. (grifo do autor) (...) Esses créditos adicionais classificam-se em: I – suplementares, destinados a reforço de dotação orçamentária; II – especiais, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III – extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública (art. 41, Lei nº 4.320/1964).” (ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 360).

34 Segundo o Senado Federal, “Grupo de Natureza da Despesa é a classificação da despesa agregando elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir: 1 – Pessoal e Encargos Sociais; 2 – Juros e Encargos da Dívida; 3 – Outras Despesas Correntes; 4 – Investimentos; 5 – Inversões Financeiras; 6 – Amortização da Dívida; e 9 – Reserva de Contingência.” (BRASIL, Senado Federal. Orçamento - Glossário. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/grupo-de-natureza-da-despesa>. Acesso em 15 jul. 2022).

aquisição de um veículo, por exemplo, quando o pátio do órgão ou entidade pública já demonstra uma frota satisfatória para o fim a que se destina.

Um ponto interessante foi levantado por Marcos José Mendes³⁵, ao abordar a flexibilidade do orçamento público, usufruída em decorrência dos reflexos do contingenciamento de recursos³⁶. O autor alerta para a incoerência dessa prática para com o princípio da transparência³⁷:

Na liberação de recursos via contingenciamento há uma natural transferência das despesas para os últimos meses do ano, quando já se tem certeza quanto à receita realizada e ao cumprimento da meta de superávit primário. Isso faz com que os programas de governo sejam mantidos à mingua durante todo o ano e, ao final do exercício, precisem realizar licitações de afogadilho. Torna-se bastante difícil administrar programas públicos com eficácia se não há regularidade e previsibilidade na liberação de recursos.

Essas liberações maciças de recursos no fim do ano também tumultuam a tramitação do orçamento relativo ao ano seguinte; pois no momento em que está conduzindo uma complexa avaliação do projeto de LOA, a Comissão de Orçamento recebe elevado volume de projetos de créditos adicionais, nos quais o Executivo, ao mesmo tempo em que libera recursos, propõe alterações nos programas atendidos. A transparência é fortemente prejudicada, pois os projetos de créditos adicionais são votados de afogadilho, sem informações e análises adequadas.

Enfim, as suposições acerca do uso indiscriminado da flexibilidade orçamentária não são poucas, infelizmente. Entretanto, saliente-se que a previsão legal do instituto é sábia, pois essa ferramenta é extremamente necessária no curso da execução orçamentária, para que a atividade administrativa seja cumprida com eficiência, eficácia e efetividade, enfrentando situações imprevistas e urgentes, sendo impraticável um orçamento que não possa ser alterado durante sua execução.

Sob o prisma do orçamento por resultados conjugado ao orçamento-programa, a flexibilidade na execução orçamentária é condição indispensável para o implemento do modelo proposto no presente estudo. Regis Fernandes de Oliveira³⁸, em artigo publicado sobre o orçamento de resultado

35 MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008, p. 19.

36 Segundo o Senado Federal, “Contingenciamento é o bloqueio das dotações orçamentárias. Tal procedimento é feito pelo Executivo com objetivo de assegurar o equilíbrio orçamentário, ou seja, equilibrar a execução das despesas e a disponibilidade efetiva de recursos.” (BRASIL, Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/contingenciamento>. Acesso em 17 jul. 2022).

37 Marcus Abraham ensina que o princípio orçamentário da transparência “pretende, principalmente, coibir a existência de despesas obscuras ou a inclusão de verbas, programas, projetos ou benefícios fiscais imprecisos ou inexplicáveis que, por falta de clareza ou transparência, possam induzir a erro ou serem manipulados para atender a objetivos diversos dos originalmente previstos e aprovados.” (ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 343).

38 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Orçamento de resultado ou de desempenho. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direi-

ou de desempenho, destaca: “Importante é atribuir aos agentes instrumentos de flexibilidade para que possam utilizar as verbas públicas. Poderão remanejar dotações, facilitar licitações, alterar despesas etc. Tudo em vista do fim a ser atingido.”

Boechat³⁹, ao enfatizar que o orçamento por resultados produz eficiência na alocação de recursos públicos, aduz que:

(...) Essa mudança conduz à flexibilidade dos gestores de recursos públicos para que os aloque de maneira mais idônea e eficiente no momento de atingir os objetivos estabelecidos, porque o alcance das metas de resultados transpõe a importância da aquisição de insumos. Cresce a discricionariedade; entretanto, em correspondência, aumenta também a responsabilidade institucional, com vistas ao direcionamento mais eficiente das verbas públicas nos programas governamentais.

Portanto, o que se enaltece, neste trabalho, é o dever de observância, pelo gestor de recursos públicos, da flexibilidade com responsabilidade ou, melhor, da eficiência com consciência, mas, desculpando-nos pelos trocadilhos, diz-se da consciência do orçamento como lei; do que se pretende alcançar por meio dessa peça planejada; e da qualidade que a sociedade espera com a realização das despesas públicas. Não que a qualidade dos gastos públicos se resume a esse ponto da flexibilidade, pelo contrário, ela precisa ser tratada da forma mais ampla possível. O que se observa é que, quando ocorrem alterações na lei de orçamento, a execução orçamentária pode se distanciar, ainda mais, dos padrões desejáveis.

4. A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS DESPESAS PRIMÁRIAS DISCRICIONÁRIAS SOB O ENFOQUE DA QUALIDADE E A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Conforme já mencionado, é a partir do registro contábil dos créditos orçamentários e das dotações previstas na lei de orçamento que as despesas públicas são executadas. Segundo José Mauricio Conti⁴⁰, “(...) a despesa pública é um ato complexo. Previsão legal no orçamento, licitações, empenho, cronogramas, liquidações, enfim, há um longo percurso até o desembolso.” E toda essa dinâmica precisa acontecer, em regra, dentro de um exercício financeiro – 1º de janeiro a 31 de dezembro.

José Augusto Moreira de Carvalho⁴¹ explica: “Entende-se por exercício financeiro o período no

to Financeiro e Econômico, 2014, p. 23.

39 BOECHAT, Stephan Righi. Orçamento por resultados e direito financeiro. São Paulo: Blucher, 2018, p. 70 (Série Direito Financeiro / coordenada por José Mauricio Conti).

40 CONTI, José Mauricio. Levando o direito financeiro a sério: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019, p. 255.

41 CARVALHO, José Augusto Moreira de. Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada / José Mauricio Conti

qual é realizada a execução orçamentária e financeira. Vale dizer, refere-se ao espaço temporal em que as receitas e as despesas previstas no orçamento deverão ser concretizadas.” Portanto, é nesse intervalo de tempo que acontecem os três estágios da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento, todos previstos na Lei nº 4.320/1964.

O art. 58 da Lei nº 4.320/1964 assim define: “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” Giacomoni⁴² complementa:

Rigorosamente, o empenho cumpre outras finalidades além desta. Ele é o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos. Empenhar a despesa significa enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito. Além de possibilitar tal controle, o empenho constitui uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário.

A liquidação da despesa é tratada no art. 63 da Lei nº 4.320/1964 e “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.” Segundo o § 1º do mesmo artigo, “essa verificação tem por fim apurar: I - a origem e o objeto do que se deve pagar; II - a importância exata a pagar; III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.” No § 2º, elenca-se o que deverá ser considerado nessa verificação a ser efetuada após a entrega do bem ou a prestação do serviço: “I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II - a nota de empenho; III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.” Christopoulos, Haber e Torres⁴³ explicam:

Consiste a liquidação, deste modo, no ato de verificação do direito adquirido pelo credor ao recebimento da prestação. Esta verificação não é apenas formal. Deverá sempre observar o que ocorre na realidade, muitas vezes incluindo a verificação física do cumprimento da obrigação por parte do contratante (pela visita a uma obra, por exemplo). A liquidação deve levar em conta as condições previstas na licitação, no contrato, no empenho e em todos os atos administrativos que especificam os requisitos para o correto cumprimento da obrigação.

coordenação. 4. ed. atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 129.

42 GIACOMONI, James. Orçamento Público. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 276-277.

43 CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; HABER, Michel; e TORRES, Ricardo Ezequiel. Lições de direito financeiro / coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira; coordenadores Estevão Horvath, José Mauricio Conti, Fernando Facury Scaff. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 47.

Por fim, após a regular liquidação da despesa, o pagamento é efetuado, mediante despacho exarado pela autoridade competente (arts. 62 e 64 da Lei nº 4.320/1964), encerrando-se, então, o processo de realização da despesa pública.

Isto posto, considerando que os recursos públicos são escassos e que precisam ser muito bem aproveitados, a fase de execução do orçamento público denota-se um momento relevante para se adotar providências que implicam no aprimoramento da qualidade dos gastos. Algumas medidas são tratadas adiante.

Conforme excerto da lição de Giacomoni, a administração pública realiza o acompanhamento e controle de sua execução orçamentária, principalmente, por meio dos empenhos emitidos, pois, ao empenhar a despesa, obtém-se informações acerca de quais créditos orçamentários e suas dotações já foram consumidas, bem como as disponibilidades para novas contratações e aquisições.

Portanto, tal controle associado à utilização de um software onde se possa registrar: os créditos orçamentários e dotações recebidas; as despesas projetadas para todo o exercício financeiro; os valores a empenhar; os pagamentos realizados; as programações financeiras; e, ainda, que possibilite emitir relatórios para análise e tomada de decisões, conduz a administração pública a uma atuação mais eficiente, com a consequente otimização da aplicação dos recursos públicos. Sugere-se, então, que esse sistema de gerenciamento orçamentário e financeiro seja alimentado com os dados extraídos do sistema SIAFI⁴⁴ e complementado com informações relativas ao planejamento dos gastos para o exercício financeiro.

Além disso, as despesas empenhadas e projetadas para o exercício financeiro devem, sempre, estar alinhadas aos objetivos e metas estabelecidas no orçamento público e observarem as disposições contidas em planos: estratégicos; de contratações; de obras; de modernizações; de tecnologia da informação, enfim, para que se obtenha melhores gastos, deve haver um alinhamento entre as leis de orçamento, os planos desenvolvidos pelos órgãos e entidades públicas e a execução orçamentária e financeira.

No que tange ao estágio da liquidação da despesa, além de ser o momento da verificação do cumprimento de todas as condições estabelecidas nos ajustes realizados entre a administração pública e o credor, é, também, o momento em que os gestores públicos tem a oportunidade de obterem informações relevantes sobre o resultado final das contratações e, a partir da gestão dessas informações, corrigirem, a posteriori, eventuais desvios identificados nos planejamentos realizados,

44 Conceito de Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), pelo Senado Federal: “Modalidade de acompanhamento das atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, que centraliza ou uniformiza o processamento da execução orçamentária, recorrendo a técnicas de elaboração eletrônica de dados, com o envolvimento das unidades executoras e setoriais, sob a supervisão do Tesouro Nacional e resultando na integração dos procedimentos concernentes, essencialmente, à programação financeira, à contabilidade e à administração orçamentária. Há o correspondente no âmbito dos estados e municípios, cuja sigla é SIAFEM.” (BRASIL, Senado Federal. Orçamento - Glossário. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/sistema-integrado-de-administracao-financeira-do-governo-federal-siafi>. Acesso em 21 jul. 2022).

bem como adotarem medidas para melhorar a relação custo-benefício em contratações futuras, a partir de situações vivenciadas no presente.

Quando a atenção se volta à fase do pagamento das despesas discricionárias, um tema que merece destaque e nos remete à qualidade dos gastos públicos, é a adoção do Instrumento de Medição de Resultados – IMR, nas contratações de serviços sob o regime de execução indireta. A Instrução Normativa nº 5/2017 do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão assim define o IMR, em seu anexo I: “mecanismo que define, em bases compreensíveis, tangíveis, objetivamente observáveis e comprováveis, os níveis esperados de qualidade da prestação do serviço e respectivas adequações de pagamento.” A Consultoria Zênite⁴⁵ explica:

Trata-se, portanto, de um instrumento que permite definir bases objetivas a serem aplicadas no controle da qualidade do objeto executado, permitindo à Administração, também com base em previsão expressa nesse instrumento, promover as adequações de pagamento devidas no caso de não se verificar o atendimento das metas estabelecidas.

Uma vez adotado um IMR, define-se um nível mínimo de qualidade para que a contratada tenha direito a receber o valor pactuado. Caso o serviço seja prestado, mas com nível de qualidade inferior ao mínimo estabelecido, o próprio IMR prevê a redução correspondente a ser operada no valor a ser pago à contratada.

Assim, com a adoção desse instrumento, observando-se as diretrizes estabelecidas nas normas que disciplinam a matéria, a administração pública pagará ao credor o valor exato, dimensionado pela fiscalização realizada com base no IMR adotado, agregando-se mais qualidade aos serviços contratados e obtendo-se, por conseguinte, a aplicação eficiente dos recursos disponíveis, assegurando-se a economicidade e a moralidade dos gastos públicos.

Outra questão de suma importância relativa ao pagamento das despesas públicas são os restos a pagar que, na verdade, referem-se à ausência desse estágio dentro do exercício financeiro. O caput do artigo 36 da Lei nº 4.320/1964 dispõe: “Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.”

Por seu turno, o Decreto nº 93.872/1986 condiciona a inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho à observância das condições nele estabelecidas para empenho e liquidação de despesa. Portanto, obedecidas as disposições legais, o empenho poderá ser inscrito em restos a pagar nos casos em que já houve ou não a liquidação da despesa dentro do exercício financeiro, todavia, os órgãos e entidades da administração pública

45 Disponível em Blog Zênite: [https://zenite.blog.br/o-que-e-o-instrumento-de-medicao-de-resultado-imr-previsto-na-in-no-0517-qual-o-seu-objetivo-e-quais-os-cuidados-na-sua-estruturacao/#:~:text=Em%20vista%20do%20exposto%2C%20responde,com%20qualidade%20inferior%20ao%20n%C3%ADvel](https://zenite.blog.br/o-que-e-o-instrumento-de-medicao-de-resultado-imr-previsto-na-in-no-0517-qual-o-seu-objetivo-e-quais-os-cuidados-na-sua-estruturacao/#:~:text=Em%20vista%20do%20exposto%2C%20responde,com%20qualidade%20inferior%20ao%20n%C3%ADvel.). Acesso em 21 jul. 2022.

devem se utilizar desse mecanismo somente em situações rigorosamente necessárias ao atingimento do interesse público envolvido.

É inquestionável que questões operacionais de toda a ordem podem acontecer durante a fase de execução da despesa e, até mesmo, durante o procedimento prévio de contratação pública, inviabilizando o pagamento até 31 de dezembro, por isso o permissivo legal. Contudo, os gestores públicos devem se ater a uma gestão fiscal responsável com vistas à garantia do equilíbrio das contas públicas, adotando providências para se evitar a inscrição desmedida de despesas em restos a pagar e diminuir o estoque já existente. A Lei de Responsabilidade Fiscal é translúcida nesse sentido. Sobre o tema, José Mauricio Conti⁴⁶ assevera:

Daí porque a necessidade de mecanismos, como é o caso dos restos a pagar, que permitam adaptar a necessária temporariedade da lei orçamentária com a diversidade de situações que decorrem da atividade financeira ininterrupta do setor público.

Infelizmente, o que se tem observado é seu uso abusivo, generalizando-se a inscrição de valores em restos a pagar, fazendo com que o ano se inicie com expressivos valores já empenhados, criando-se um verdadeiro “orçamento paralelo”, que dificulta o planejamento e a gestão e torna menos transparentes os gastos públicos.

E com o foco na qualidade dos gastos relacionados às despesas primárias discricionárias, falar em restos a pagar pagos, atualmente, não é falar em um tipo de despesa extraorçamentária, pelo menos até o ano de 2036. Segundo o Glossário de Termos Orçamentários do Congresso Nacional⁴⁷, despesa extraorçamentária significa: “Despesa que não precisa de autorização legislativa para ser realizada, ou seja, que não integra o orçamento público. São exemplos: devolução de caução, resgate de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e pagamento de restos a pagar.”

Logo, os restos a pagar, no exercício em que são inscritos, são despesas orçamentárias, mas, no exercício em que são pagos, são dispêndios extraorçamentários, não previstos na lei orçamentária anual. No entanto, a partir da Emenda Constitucional nº 95/2016, os restos a pagar pagos passaram a impactar a execução orçamentária do exercício financeiro em que são quitados.

A EC nº 95/2016, batizada originalmente por PEC do “Tetos dos Gastos”, instituiu um novo regime fiscal, que vigorará por 20 (vinte) exercícios financeiros, iniciando-se em 2017, e estabeleceu, para cada exercício financeiro, limites individualizados para as despesas primárias. Abraham⁴⁸

46 CONTI, José Mauricio. Levando o direito financeiro a sério: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019, p. 216.

47 BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/despesa_extraorcamentaria. Acesso em 23 jul. 2022.

48 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 266.

esclarece:

Portanto, enquanto viger o modelo do Regime Fiscal do Teto dos Gastos Públicos previsto na EC nº 95/2016, não poderá haver crescimento real das despesas públicas federais, e o gasto de cada ano se limitará às despesas do ano anterior apenas corrigidas pela inflação, e assim sucessivamente nos anos seguintes.

E nessa limitação foram incluídos os restos a pagar pagos, conforme se verifica no § 10 do art. 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, alterado pela EC nº 95/2016: “§ 10. Para fins de verificação do cumprimento dos limites de que trata este artigo, serão consideradas as despesas primárias pagas, incluídos os restos a pagar pagos e demais operações que afetam o resultado primário no exercício.”

Ou seja, durante os efeitos da EC nº 95/2016, a execução das despesas primárias, em âmbito federal, estará afetada pelos valores pagos a título de restos a pagar inscritos em anos anteriores, diminuindo as disponibilidades para a atuação da administração pública. Nesse passo, em tempos de restrições orçamentárias, o ponto essencial para se buscar a qualidade das despesas discricionárias é a atuação planejada dos gestores de recursos públicos, controlando cada centavo das dotações disponíveis, agindo a tempo e a modo para se evitar inscrições desnecessárias de despesas em restos a pagar e elegendo prioridades diante do que o parlamento votou – se assim a conjuntura exigir –, para que a coletividade seja beneficiada ao máximo possível.

Na verdade, essa atuação precisa ser, habitualmente, intentada pelos administradores públicos, seja em tempos “normais”, em tempos de “teto dos gastos”, em tempos de “contingenciamento” de recursos, enfim, a cultura do serviço público, como um todo, não pode mais ser a cultura do último minuto. Os insumos não precisam acabar para se começar os procedimentos para uma nova aquisição; não se tolera mais que as prorrogações das vigências contratuais sejam feitas “a toque de caixa”; ou que determinado serviço público seja abalado por falta de planejamento ou por má operacionalização da despesa pública.

O modelo gerencial⁴⁹ da administração pública, menosprezado por tantos servidores, precisa de fortalecimento, para que o princípio constitucional da eficiência⁵⁰ seja bem cumprido pelos gestores

49 Segundo Maximiano e Nohara: “a Administração Pública adotou o modelo gerencial, focado no controle de resultados (performance-based accountability), implementando-o, oficialmente, a partir do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, documento datado de 1995, e, na esfera constitucional, pela Emenda Constitucional 19/98 (o princípio da eficiência adveio da transformação da qualidade nos serviços).” (grifo dos autores) (MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. *Gestão pública: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo*. 1. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2021, p. 134)

50 Di Pietro explica que “o princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.” (grifos da autora) (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.

de recursos públicos, que precisam atuar de forma comprometida com a qualidade do gasto. Com isso, os resultados almejados com a execução das despesas discricionárias, dentro do atual cenário impositivo do orçamento, passam a ser atingíveis.

Com relação à impositividade mencionada, a partir das Emendas Constitucionais nº 100 e 102/2019, o orçamento público passou de autorizativo para impositivo. Ao tratar das espécies de orçamento público, Marcus Abraham⁵¹ ensina que:

Quanto à execução do conteúdo do orçamento público, temos: a) o **orçamento impositivo**, que impõe ao Poder Público a obrigação de realizar todos os programas e as despesas previstas no seu texto, criando direitos subjetivos para o cidadão e deveres para o Estado; b) o **orçamento autorizativo** é a peça que contém a previsão de receitas e a mera autorização das despesas, estando o Poder Público autorizado a executá-las, sem a obrigação do seu cumprimento na integralidade, ficando a cargo do gestor público a avaliação do interesse e da conveniência. (grifos do autor)

Em junho de 2019, a Emenda Constitucional nº 100 incluiu o § 10 no art. 165 da Constituição Federal de 1988, para dispor sobre a regra geral do dever de a Administração executar as programações orçamentárias: “§ 10. A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.” A EC nº 102/2019 surgiu três meses depois trazendo regras para a execução do orçamento impositivo e a Instituição Fiscal Independente do Senado Federal⁵² esclarece:

Em setembro de 2019, a Emenda Constitucional nº 102 disciplinou a aplicação do orçamento impositivo (§ 10 do art. 165). O dever de execução do orçamento não é ilimitado, pois: (i) se subordina ao cumprimento das regras fiscais, metas fiscais ou limites de despesas; (ii) não impede o cancelamento necessário à abertura de créditos adicionais; (iii) não se aplica nos casos de impedimentos de ordem técnica devidamente justificados; e (iv) se aplica exclusivamente às despesas primárias discricionárias do orçamento fiscal e da seguridade social. Vale reforçar que o dever de execução do orçamento abrange as emendas parlamentares, mas estas contam com proteção adicional, que é o contingenciamento restrito ao percentual do corte sobre o total das despesas discricionárias. (grifo dos autores)

Direito administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 98)

51 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 307.

52 BRASIL, Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 38, de 16 de março de 2020, p. 30. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/569834/RAF38_MAR2020.pdf. Acesso em 25 jul. 2022.

Em vista disso, com a impositividade do orçamento voltada às despesas primárias discricionárias do orçamento fiscal e da seguridade social, já se identifica que o percentual de execução desses gastos, em âmbito federal, aumentou consideravelmente.

Francisco Secaf Alves Silveira⁵³ tratou da inexecução orçamentária em um artigo publicado em 2015. Nesse estudo, o autor constatou, por meio da coleta de dados no sistema Siga Brasil/Portal do Orçamento, relativa ao período de 2010 a 2013, que a execução das despesas discricionárias estava muito abaixo do que era aprovado na lei orçamentária. Foi apurado, em média, o percentual de 56%, considerando-se empenhos e pagamentos, inclusive restos a pagar, e 76% foi a média obtida do valor total empenhado em relação ao que foi aprovado no orçamento.

Após o advento das EC's nº 100 e 102/2019, verifica-se, nos relatórios de execução das despesas discricionárias publicados no portal do Ministério da Economia, que, “no ano de 2020, 90,8% da dotação orçamentária destinada aos órgãos foi empenhada.”⁵⁴ (considerando os três poderes da União). E “no ano de 2021, 96,7% da dotação discricionária destinada aos órgãos do Poder Executivo foi empenhada.”⁵⁵

Com o aumento do percentual de execução das despesas primárias discricionárias espera-se, naturalmente, que a coletividade seja melhor atendida por meio do cumprimento obrigatório das programações previstas no orçamento público. Entretanto, a principal preocupação que surge é quanto à qualidade desses gastos e, então, vem o questionamento: Será que a execução das despesas discricionárias está ocorrendo apressadamente, durante o exercício financeiro, para se cumprir a atual impositividade e, com isso, os resultados acabam por ser o fator secundário da execução orçamentária?

Uma questão é certa: o primeiro passo foi dado, mas haverá a necessidade de estudos e regulamentações acerca dessa obrigatoriedade, para se atingir o que se espera por meio dos gastos discricionários. A Instituição Fiscal Independente do Senado Federal⁵⁶ fez algumas considerações acerca do orçamento impositivo e, dentre elas, observou que:

Com o orçamento impositivo expressamente previsto na Constituição, a noção do que seriam gastos discricionários é alterada, pois deixa de se relacionar à possibilidade de

53 SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Problemas e diagnósticos na execução do planejamento orçamentário. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2015, p. 63.

54 BRASIL, Ministério da Economia. Relatório de execução despesas discricionárias 2020. Publicado em março de 2021, p. 6. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2020/relatorio-de-execucao-das-despesas-discricionarias>. Acesso em 25 jul. 2022.

55 BRASIL, Ministério da Economia. Relatório de execução despesas discricionárias do Poder Executivo - 2021. Publicado em fevereiro de 2022, p. 4. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2021/execucao-primarias-discricionarias/RelatrioPCPRExecuoDespesasDiscricionrias2021.pdf>. Acesso em 25 jul. 2022.

56 BRASIL, Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 38, de 16 de março de 2020, p. 32. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/569834/RAF38_MAR2020.pdf. Acesso em 25 jul. 2022.

injustificadamente deixar de realizar uma despesa. Seria importante que essas classificações do gasto também ganhassem ordenamento jurídico próprio, com definições claras. A chamada reforma da Lei de Finanças (lei nº 4.320/1964), proposta no PLP 295/2016, de autoria do Senador Tasso Jereissati, poderia ser o locus para esse debate.

Portanto, questões como essa, sobre a operacionalização das despesas discricionárias como sendo “despesas obrigatórias” deverão ser enfrentadas, para que haja o amadurecimento do avanço ocorrido no âmbito das finanças públicas. De fato, o Projeto de Lei Complementar nº 295/2016, em trâmite na Câmara dos Deputados (no Senado Federal sob o nº 229/2009), que propõe a criação da denominada “Lei da Qualidade Fiscal”, a qual substituirá a Lei nº 4.320/1964, é a oportunidade para se discutir e implementar definições e procedimentos capazes de nortear o administrador de recursos públicos no seu mister institucional.

A perspectiva já é boa, pois o PL nº 295/2016 prevê o processo de planejamento orientado a resultados; disposições relacionadas à melhoria contínua da qualidade do gasto público; e mecanismos de monitoramento e avaliação de políticas públicas com o objetivo de aperfeiçoá-las. Espera-se que seja refinado e aprovado.

Mas, enquanto a “Lei da Qualidade Fiscal” não se coloca no ordenamento jurídico, o caminho é tentar inovar com o que se tem, para se obter o melhor aproveitamento possível dos recursos públicos, sem prejuízo da observância das regras legais envolvidas. Deste modo, é importante destacar que, no mundo das finanças públicas, os registros e demonstrações contábeis são de suma importância no processo de tomada de decisão do administrador público, principalmente nos momentos em que a atuação discricionária o leva a criar estratégias de atuação, com vistas ao atingimento dos objetivos e metas aprovadas pelo parlamento.

Nesse sentido, a Contabilidade Pública “é um relevante instrumento de gestão para o administrador público⁵⁷”. Seu objeto de estudo é o patrimônio público, e seu objetivo, segundo Carvalho e Ceccato⁵⁸ é assim definido:

O objetivo da Contabilidade Pública é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, analisando e controlando não apenas o aspecto material do patrimônio, mas também sob a ótica financeira e econômica, acompanhando inclusive a execução do orçamento público (Lei Orçamentária Anual), demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos em determinado período.

57 ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 273.

58 CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. Manual completo de contabilidade pública. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2017, p. 6.

Sobre o papel das demonstrações contábeis perante a gestão pública, Deusvaldo Carvalho⁵⁹ explica que:

(...) os balanços públicos são demonstrações contábeis elaboradas pelo poder público para fins de demonstrar a situação econômico-financeira e patrimonial dos entes públicos em determinado período. São verdadeiros instrumentos de análise e controle gerencial da administração pública, disponibilizados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial, demonstração das variações patrimoniais e outros documentos contábeis.

Portanto, para se concluir o presente tópico, sugere-se a criação de um balanço que agregue informações sobre a execução orçamentária e financeira das despesas primárias discricionárias, projetadas para o exercício financeiro. A ideia é que o administrador público possa obter informações sobre essa execução, conjugadas em um só demonstrativo, respeitando o bloqueio orçamentário decorrente do impacto dos restos a pagar pagos e verificando as disponibilidades para o cumprimento do que foi planejado, conforme demonstrativo a seguir:

| Balanço da execução financeira e orçamentária das despesas primárias discricionárias | | | |
|---|-------------------------|--|-------------------------|
| Execução financeira | | Execução orçamentária | |
| (+) Dotação recebida | R\$ 14.800.000,00 | (+) Créditos orçamentários recebidos | R\$ 17.300.000,00 |
| (+) Dotação a receber | R\$ 2.500.000,00 | (-) Gastos empenhados e pagos | R\$ 11.100.000,00 |
| (-) Gastos realizados com a dotação do exercício | R\$ 11.100.000,00 | (-) Previsão de empenhos a apropriar | R\$ 1.600.000,00 |
| (-) Restos a pagar pagos | R\$ 1.040.000,00 | (-) Previsão de inscrição em restos a pagar | R\$ 950.000,00 |
| (=) Limite disponível em xx/xx/2022 | R\$ 5.160.000,00 | (-) Bloqueio orçamentário em 2022 | R\$ 150.000,00 |
| (-) Restos a pagar a executar ainda em 2022 | R\$ 60.000,00 | | |
| (-) Previsão de pagamento de gastos empenhados no exercício | R\$ 1.600.000,00 | | |
| (=) Saldo financeiro para execução até o final do exercício | R\$ 3.500.000,00 | (=) Saldo orçamentário para execução até o final do exercício (após bloqueio) | R\$ 3.500.000,00 |
| Cálculo do bloqueio em 2022 | | | |
| (+) Previsão de restos a pagar pagos no exercício financeiro | | R\$ 1.100.000,00 | |
| (-) Previsão de inscrições de restos a pagar no final do exercício | | R\$ 950.000,00 | |
| (=) Bloqueio orçamentário para cumprimento da EC nº 95/2016 | | R\$ 150.000,00 | |

Fonte: elaborado pela autora com valores hipotéticos.

59 CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e Contabilidade Pública. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 547.

Por fim, o balanço sugerido retrata os valores totais dos créditos orçamentários e suas dotações, sendo necessária a análise conjunta desses dados com as informações relativas à especificação das disponibilidades, para a tomada de decisão dos gestores públicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que as despesas primárias discricionárias passem a ser melhor executadas pelos administradores públicos, resultando em gastos de qualidade para a coletividade, deve-se buscar o aprimoramento de todos os meios em que são empregadas, partindo do planejamento realizado no orçamento público até o pagamento ao credor.

A implementação do orçamento por resultados, aliado à técnica do orçamento-programa, favorece essa evolução, pois direciona as despesas, nas leis orçamentárias, aos resultados pretendidos, os quais são priorizados a partir das necessidades identificadas na sociedade. Esse modelo requer medidas de monitoramento e acompanhamento, mas favorece a flexibilidade das ações dos gestores públicos, que atuarão de forma mais direcionada, para se atingir as metas estabelecidas.

Mas, até que o planejamento seja orientado a resultados, há de se destacar que a flexibilidade na execução do orçamento público, apesar de necessária, requer cautelas. Os gestores devem se preocupar com a qualidade dos gastos que são realizados a partir das alterações no orçamento, seja, diretamente, nos níveis mais detalhados das despesas, ou por meio de propostas de créditos adicionais enviadas ao legislativo. A execução das despesas discricionárias requer a observância do que foi votado no parlamento, sendo a sua alteração medida excepcional, com vistas ao alcance dos objetivos traçados na lei ou, então, ao atendimento de situações imprevistas ou urgentes.

Além da prudência no uso da flexibilidade, o administrador público, baseado no modelo gerencial da Administração, deve adotar medidas que contribuam para o melhor aproveitamento possível dos recursos, durante a execução orçamentária e financeira das despesas discricionárias, dentro do exercício financeiro, haja vista a atual impositividade do orçamento e o impacto que os restos a pagar pagos causam, em decorrência da emenda constitucional do “teto dos gastos”.

A obtenção da melhoria na aplicação dos recursos públicos requer ações como: um bom planejamento que reflita na atuação oportuna dos gestores; a utilização de um software destinado ao controle e gerenciamento dos créditos orçamentários e suas dotações; o alinhamento dos gastos com os planos estratégicos e operacionais dos órgãos e entidades; o registro e gestão das informações obtidas durante a liquidação das despesas; e a observância de regras de pagamento baseado em resultados, nas contratações em que esse modelo é admitido.

E nessa dinâmica toda, o gestor público não deve se esquecer que a Contabilidade Pública está para auxiliá-lo, fornecendo informações para a sua tomada de decisão, principalmente ao executar despesas discricionárias, as quais passam a ser melhor controladas e interpretadas a partir da utilização do balanço financeiro e orçamentário, sugerido neste artigo. Não obstante, aguarda-se que o projeto

da “Lei da Qualidade Fiscal” faça jus ao seu nome e reflita na qualidade dos gastos, por meio das inovações que pode trazer no mundo das finanças públicas.

Por fim, saliente-se que o “orçamentês” é deveras complicado e o direito financeiro, apesar de ter evoluído nos últimos anos, precisa ser melhor conhecido e aplicado pelos gestores de recursos públicos. Ações como a divulgação divertida do assunto, a exemplo do “Orçamento fácil”, de iniciativa do Senado Federal, bem como capacitações conduzidas por escolas de governo são muito válidas, porém, insuficientes para se alcançar o tão almejado gasto público de qualidade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

BALDO, Rafael Antonio. A história do orçamento público nos paradigmas da legalidade, da economicidade e da legitimidade. Curitiba: Juruá, 2022.

BOECHAT, Stephan Righi. Orçamento por resultados e direito financeiro. São Paulo: Blucher, 2018. (Série Direito Financeiro / coordenada por José Mauricio Conti).

BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/orcamento_programa. Acesso em 9 jul. 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/principio_da_especificidade_orcamentaria#:~:text=Princ%C3%ADpio%20or%C3%A7ament%C3%A1rio%20segundo%20o%20qual,em%20bloco%2C%20mas%20em%20detalhe. Acesso em 11 jul. 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/orgao_setorial#:~:text=%C3%93rg%C3%A3o%20integrante%20do%20Sistema%20de,Lei%20n%C2%BA%2010.180%2F%202001. Acesso em 15 jul. 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. Glossário de Termos Orçamentários. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/despesa_extraorcamentaria. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 100, de 26 de junho de 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 102, de 26 de setembro de 2019.

BRASIL, Escola Nacional de Administração Pública. Introdução ao Orçamento Público. Módulo 2 Receita e Despesa Públicas. Brasília: Enap, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3168/1/Modulo%202%20-%20Receita%20e%20Despesa%20Publicas.pdf>. Acesso em 11 jul. 2022.

BRASIL, Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 50, de 22 de março de 2021. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/586156/RAF50_MAR2021.pdf. Acesso em 11 jul. 2022.

BRASIL, Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 38, de 16 de março de 2020. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/569834/RAF38_MAR2020.pdf. Acesso em 25 jul. 2022.

BRASIL, Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 38, de 16 de março de 2020, p. 32. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/569834/RAF38_MAR2020.pdf. Acesso em 25 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

BRASIL, Ministério da Economia – Secretaria de Orçamento Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/orgaos/secretaria-de-orcamento-federal-sof>. Acesso em 9 jul. 2022.

BRASIL, Ministério da Economia. Relatório de execução despesas discricionárias 2020. Publicado em março de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2020/relatorio-de-execucao-das-despesas-discricionarias>. Acesso em 25 jul. 2022.

BRASIL, Ministério da Economia. Relatório de execução despesas discricionárias do Poder Executivo - 2021. Publicado em fevereiro de 2022, p. 4. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2021/execucao-primarias-discricionarias/RelatrioPCPRExecuoDespesasDiscricionrias2021.pdf>. Acesso em 25 jul. 2022.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instrução Normativa nº 5, de 26 de maio de 2017.

BRASIL, Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/contingenciamento>. Acesso em 17 jul. 2022.

BRASIL, Senado Federal. Orçamento - Glossário. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/grupo-de-natureza-da-despesa>. Acesso em 15 jul. 2022.

BRASIL, Senado Federal. Orçamento - Glossário. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/sistema-integrado-de-administracao-financeira-do-governo-federal-siafi>. Acesso em 21 jul. 2022.

CARVALHO, André de Castro. et al. Lições de direito financeiro. coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira; coordenadores Estevão Horvath, José Mauricio Conti, Fernando Facury Scaff. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

CARVALHO, Deusvaldo. LRF: doutrina e jurisprudência. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2018.

CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e Contabilidade Pública. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. Manual completo de contabilidade pública. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2017.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. et al. Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. José Mauricio Conti coordenação. 4. ed. atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CONTI, José Mauricio. Levando o direito financeiro a sério: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019.

CONTI, José Mauricio. O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. Orçamento por resultados: tendências, perspectivas e desafios. Prêmio SOF de monografias 2010. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2010. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4682/1/tema-2-mencao-honrosa_2010.pdf. Acesso em 12 jul. 2022.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GONTIJO, Vander. Orçamento da União – Evolução histórica no Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil>. Acesso em 5 jul. 2022.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. Gestão pública: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo. 1. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2021.

MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Orçamento de resultado ou de desempenho. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2014.

PINTO, Élide Graziane. 15 anos da LRF: ainda em busca do controle dos resultados das políticas públicas e da qualidade dos gastos públicos. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2016.

ROURE, Agenor de. Formação do direito orçamentário brasileiro. Rio de Janeiro: Tipografia do Jornal do Comércio, 1916.

SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Problemas e diagnósticos na execução do planejamento orçamentário. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, 2015.

ZÊNITE, Equipe Técnica. O que é o Instrumento de Medição de Resultado (IMR) previsto na IN nº 05/17? Qual o seu objetivo e quais os cuidados na sua estruturação? Curitiba, 2018. Disponível em: <https://zenite.blog.br/o-que-e-o-instrumento-de-medicao-de-resultado-imr-previsto-na-in-no-0517-qual-o-seu-objetivo-e-quais-os-cuidados-na-sua-estruturacao/#:~:text=Em%20vista%20do%20exposto%2C%20responde,com%20qualidade%20inferior%20ao%20n%C3%ADvel>. Acesso em 21 jul. 2022.