

CLÁUDIO PEIXOTO
LETÍCIA MENDONÇA

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e as mudanças do planejamento dentro do orçamento: um estudo de caso das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2000 e 2002 do Estado da Bahia

SALVADOR

2002

Faculdade de Ciências Exatas - UFBA
Estrada 147

N.º _____ Data: ____/____/____

Tombamento Patrimonial

**CLÁUDIO PEIXOTO
LETÍCIA MENDONÇA**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e as mudanças do planejamento dentro do orçamento: um estudo de caso das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2000 e 2002 do Estado da Bahia

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Finanças Públicas da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial à conclusão do curso de Especialização em Finanças Públicas

**Professor Orientador:
Carlos Alberto Gentil Marques**

**SALVADOR
2002**

*“A ciência tem disciplinas, a universidade tem departamentos, o governo tem setores,
porém a realidade tem problemas.”*

Carlos Matus

AGRADECIMENTOS

Os autores agradecem à Secretaria da Fazenda do Governo do Estado da Bahia - SEFAZ, por ter tornado possível a realização desse curso, assim como à Secretaria de Planejamento, Ciência e Tecnologia do Estado – SEPLANTEC, que através de seus órgãos - Superintendência de Orçamento Público (SPO) e Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais (SEI), nos concederam esta oportunidade de aprimoramento profissional.

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo abordar os efeitos da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre o planejamento inserido no orçamento, através do enfoque das mudanças produzidas pela referida lei em um dos principais instrumentos de elaboração orçamentária que constitui elo de ligação com o planejamento: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). A fim de tornar mais concreta essa discussão é realizado ainda um estudo de caso comparativo das LDOs do Governo do Estado da Bahia para dois anos: 2000, antes da LRF; e 2002, após a LRF. Primeiramente, faz-se uma breve discussão da interpretação econômica Keynesiana e (neo)liberal sobre os efeitos positivos e negativos da política fiscal de um governo, relacionando-a à evolução dos instrumentos de planejamento dentro da programação orçamentária. Expõe-se também o processo de introdução da prática do orçamento-programa no Brasil, destacando algumas importantes mudanças recentes, para concluir com a apresentação dos principais instrumentos de planejamento dentro do orçamento introduzidos com a Constituição de 1988 (PPA, LDO, LOA). Em seguida, apresenta-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), enfocando o marco jurídico internacional em que se insere, a situação econômica e jurídica nacional a que se relaciona e as principais mudanças provocadas pela LRF sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), com especial destaque para o fortalecimento do planejamento fiscal responsável. Finalmente, analisam-se as mudanças produzidas pela LRF nas LDOs do Governo do Estado da Bahia através da comparação desta última Lei para os anos de 2000 e 2002, ou seja, antes e depois da introdução da LRF, respectivamente.

SUMÁRIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	8
1 INTRODUÇÃO	9
2 TEORIA ECONÔMICA E A RAZÃO PARA A INCORPORAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO DENTRO DO ORÇAMENTO.....	12
2.1 <i>A TEORIA ECONÔMICA E O PAPEL DA POLÍTICA FISCAL: ARGUMENTOS ECONÔMICOS PARA A FUNCIONALIDADE DE UM PLANEJAMENTO FISCAL</i>	<i>12</i>
2.2 <i>A EVOLUÇÃO CONCEITUAL DO ORÇAMENTO: TRADICIONAL X MODERNO</i>	<i>16</i>
2.3 <i>A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA NO BRASIL E O DESENVOLVIMENTO DA TÉCNICA ORÇAMENTÁRIA</i>	<i>20</i>
2.4 <i>O ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SEUS ATUAIS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO</i>	<i>24</i>
2.4.1 <i>O Plano Plurianual (PPA).....</i>	<i>25</i>
2.4.2 <i>A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).....</i>	<i>26</i>
2.4.3 <i>A Lei Orçamentária Anual (LOA):</i>	<i>28</i>
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF): O PLANEJAMENTO E A GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL	32
3.1 <i>ANTECEDENTES DA LRF</i>	<i>32</i>
3.1.1 <i>O Plano Plurianual (PPA).....</i>	<i>32</i>
3.1.2 <i>O contexto fiscal brasileiro</i>	<i>35</i>
3.1.3 <i>O contexto legal brasileiro</i>	<i>37</i>
3.2 <i>LRF: OBJETIVOS, PRINCÍPIOS E ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL E FEDERATIVA.....</i>	<i>38</i>
3.3 <i>O FORTALECIMENTO DO PLANEJAMENTO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO: AS NOVAS FUNÇÕES DA LDO COM A LRF</i>	<i>41</i>
3.3.1 <i>A LRF e a nova LDO.....</i>	<i>41</i>
4 AS LEIS DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO) DE 2000 E 2002 PARA O ESTADO DA BAHIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA	50
4.1 <i>A LDO DE 2000 E 2002 DO ESTADO DA BAHIA</i>	<i>50</i>
4.1.1 <i>Anexo de Metas Fiscais (AMF).....</i>	<i>51</i>
4.1.2 <i>Anexo de Metas Programáticas (AMP).....</i>	<i>57</i>
4.1.3 <i>Critérios para limitação de empenho e contingenciamento das dotações</i>	<i>57</i>
4.1.4 <i>Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários.....</i>	<i>58</i>
4.1.5 <i>Critérios para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.....</i>	<i>59</i>
4.1.6 <i>Programação da despesa.....</i>	<i>60</i>
4.1.7 <i>Anexo de Riscos Fiscais (ARF).....</i>	<i>61</i>

4.1.8	A geração de despesas de carácter continuado e serviços de terceiros.....	61
4.1.9	Despesas com pessoal.....	63
4.1.10	Orçamento único e o princípio da universalidade.....	66
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Principais diferenças entre o orçamento tradicional e o Orçamento-Programa.....	19
Quadro 2 – Lei de Responsabilidade Fiscal: experiências internacionais.....	34
Quadro 3 - LDO 2000 e 2002: Estudo Comparativo	50
Tabela 1 – Programa de Ajuste Fiscal – Metas ano 2000	53
Tabela 2– Evolução do Patrimônio Líquido – Bahia, 1998-2000	54
Tabela 3– Demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos – Bahia, 1998-2000	55

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surgiu sob a alegação de um instrumento moderno de gestão dos recursos públicos, fundamental a um contexto de reformulação do papel do Estado brasileiro e constante preocupação com o endividamento público.

Reunindo em uma só lei uma série de dispositivos dispersos em outras normas legais¹, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi elaborada com base em experiências internacionais da década de 90, envolvendo os Estados Unidos, a Comunidade Econômica Européia e a Nova Zelândia. Ganhou força, sobretudo, em meio a um diagnóstico da situação fiscal brasileira, de déficits crescentes, e como recomendações por parte de organismos internacionais.

Ao estabelecer regras claras relativas à gestão da receita, da despesa, patrimônio público e do endividamento, a LRF fortaleceu o orçamento público em suas funções de planejamento, ampliou a capacidade e a necessidade de acompanhamento dos gastos públicos pela sociedade e, amparada pela sanção da Lei de Crimes Fiscais, estabeleceu punições ao mau administrador da coisa pública. Em uma breve síntese, a LRF normalizou as práticas de gestão fiscal até então exercidas “a esmo” e sem penalidades por muitos governantes, tentou lhe auferir maior conteúdo técnico, tanto em seu planejamento como em execução, além de introduzir mecanismos visando responsabilizar direta e pessoalmente os gestores públicos dentro dos três níveis de governo.

No âmbito mais específico do planejamento orçamentário, que será o foco deste trabalho, até a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), as ações governamentais no âmbito das finanças públicas não incorporavam, na elaboração dos seus três instrumentos legais (o Plano Plurianual – PPA; a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e; a Lei

¹ Incluindo artigos constitucionais como o art. 167, III, que impede a destinação de empréstimos e financiamentos para gastos de operação e manutenção da máquina estatal. Ou ainda o artigo art. 169, que estabelece que a despesa com pessoal ativo e inativo nas três esferas de governo não poderia exceder os limites estabelecidos em lei complementar (Lei Camata, que por sua vez foi revogada com a LRF).

Orçamentária Anual – LOA), o sentido do planejamento fiscal, isto é, uma preocupação sistemática com a relação entre receitas e despesas, assim como com a evolução do endividamento público.

A introdução de um planejamento fiscal é feita na LRF pela incorporação de novas funções à LDO e à LOA², em especial à primeira, dada que sua função como instrumento de planejamento é bem mais acentuada do que a LOA, de caráter mais executivo.

Enfocar as mudanças no planejamento dentro do sistema orçamentário desencadeadas pela Lei de Responsabilidade fiscal e captar seus reflexos já na elaboração das Leis de Diretrizes Orçamentárias do Estado da Bahia constitui-se, assim, o objetivo principal deste trabalho, a ser desenvolvido em cinco capítulos, contando esta introdução como o primeiro deles.

No Capítulo 2, traça-se um breve panorama da interpretação dada pela teoria econômica aos aspectos positivos e negativos da utilização da política fiscal pelos governos. Dadas essas considerações da teoria econômica, parte-se para o entendimento da sua relação com a introdução e a evolução do planejamento dentro da dinâmica orçamentária (o orçamento-programa), associando a concepção liberal e moderna de orçamento público com as idéias da teoria econômica (neo)liberal e Keynesiana de intervenção estatal. Aborda-se ainda o Orçamento Programa e sua introdução no Brasil à luz da Lei 4.320/64 para, em seguida, identificar o seu aprimoramento na Constituição brasileira de 1988, apresentado-se os três dispositivos constitucionais (PPA, LDO e LOA) que compõem o atual Sistema de Orçamento Público do país, destacando seus objetivos, conteúdos, vedações legais, prazos para encaminhamento, discussão e tramitação antes da LRF.

No Capítulo 3, são tecidas considerações gerais sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, abordando-se o contexto internacional jurídico que serviu de inspiração para a elaboração da LRF, o contexto da economia brasileira, alguns fatos jurídico-institucionais que

² No projeto original, enviado ao Congresso, previa-se também (art. 3º) a inclusão de um Anexo de Política Fiscal ao PPA, com a função de estabelecer objetivos e metas fiscais plurianuais - o que seria muito bom para dar a este instrumento uma eficácia maior. Durante o processo de votação do projeto, entretanto, este artigo foi vetado.

antecederam a elaboração do referido diploma legal no país, assim como os seus princípios norteadores mais relevantes (responsabilização, controle, transparência e planejamento). Somente a partir daí, são apresentadas as novas atribuições do planejamento por exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, ressaltando o aprimoramento e a criação de novos conteúdos, informações, regras e demonstrativos no principal instrumento de planejamento do processo orçamentário, a saber: a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

No capítulo 4, parte-se então para uma análise empírica, com base na comparação das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do Estado da Bahia para os anos de 2000 (antes da LRF) e de 2002 (depois da LRF), identificando as principais mudanças: os anexos de metas fiscais e programáticas; as regras para geração de despesas, sobretudo aquelas consideradas obrigatórias de caráter continuado; o anexo de riscos fiscais; limites para despesas de pessoal por Poder; a programação financeira e o contingenciamento das dotações; as normas para transferências de recursos ao setor privado e as relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos Programas; a além da adoção do orçamento único.

Finalmente, nas Considerações Finais são apresentadas as conclusões parciais dos temas expostos, acrescidos de sugestões para uma melhor implementação dos procedimentos da lei que possam efetivamente fortalecer a função do orçamento como instrumento de planejamento no Governo do Estado da Bahia.

2 TEORIA ECONÔMICA E A RAZÃO PARA A INCORPORAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO DENTRO DO ORÇAMENTO

O entendimento da funcionalidade econômica da intervenção estatal na economia é particularmente recente e ganhou força com a hegemonia do Keynesianismo após a Segunda Guerra Mundial. No final dos anos 70, a atuação estatal passa novamente a ser repensada com o questionamento dos possíveis efeitos macroeconômicos do financiamento público sobre a economia.

Como ferramentas e instrumentos dessas idéias mais amplas, o processo de planejamento e orçamento público também passa por mudanças significativas no sentido de torná-los mais articulados. Este fato ganha maior operacionalização com o advento do orçamento-programa, que começa a ser implementado no Brasil com a Lei 4.320 do ano de 1964.

2.1 A TEORIA ECONÔMICA E O PAPEL DA POLÍTICA FISCAL: ARGUMENTOS ECONÔMICOS PARA A FUNCIONALIDADE DE UM PLANEJAMENTO FISCAL

A eficiência da política fiscal enquanto promotora do crescimento econômico (inclusive da inversão de seus ciclos) ganhou reconhecimento com a aplicação das idéias Keynesianas na depressão de 30 e a recuperação da Europa no segundo pós-guerra. Segundo Afonso et al. (1999, p.2): “A depressão de 1930 havia consagrado a idéia de que o Estado poderia ser mais eficiente na busca consciente do equilíbrio, pois lidava com menores níveis de incerteza e de assimetria decisória que o mercado.”

Essas características positivas da política fiscal, entretanto, sempre foram contrabalançadas pelas preocupações com a forma de financiamento desses mesmos gastos públicos. Para alguns³, a questão do financiamento era de grande importância sendo capaz, inclusive, de anular os supostos efeitos benéficos de uma política fiscal expansionista sobre a economia, tornando inócuo esse instrumento de política econômica.

³ Como se verá mais a frente, com a argumentação de Milton Friedman.

O próprio Keynes esteve atento à questão do financiamento ao pregar o equilíbrio intertemporal dos gastos públicos. Essa sustentabilidade do déficit fiscal seguia uma lógica: o déficit de hoje haveria de ser compensado com um superávit fiscal futuro, fruto da maior arrecadação de impostos proporcionada pelo crescimento econômico alavancado pela política fiscal expansionista do passado. As diversas formas de financiamento do gasto público e seus efeitos sobre outras variáveis econômicas foram analisadas pelo mesmo economista, conforme salienta Afonso (1999, p.5):

“Em Keynes, a eficiência seria menor caso o governo financiasse seus gastos com aumento de impostos, reduzindo a renda disponível do setor privado, o que poderia impor também uma carga tributária excessiva. O financiamento da política fiscal por expansão da base monetária, por sua vez, teria o mesmo efeito de uma política monetária expansionista: aumentaria o produto mas também teria um potencial inflacionário. Já o financiamento do déficit fiscal por emissão de títulos potencializaria os efeitos do gasto público como gerador de renda e emprego no momento atual, deixando para as gerações futuras o ônus de pagamento de juros.”

Ficava claro, portanto, alguns dos principais trade-offs (custos-benefícios) impostos pela forma de financiamento da política fiscal. Supondo-se conhecidos e controláveis os “preços” das políticas fiscais expansionistas, estas se tornaram instrumentos recorrentes da política econômica tanto na promoção de crescimento (com destaque para os modelos desenvolvimentistas seguidos pelos países em desenvolvimento a partir dos anos 50) como na reversão de ciclos econômicos, adotadas pelos governos dos diversos países desde o segundo pós-guerra.

A partir da década de 70, entretanto, essa prática começa a ser repensada. Grandes déficits, processos inflacionários crônicos e crises de endividamento trazem de volta a discussão sobre os aspectos negativos da política fiscal: os impactos monetários em termos de potencial inflacionário e a insustentabilidade da rolagem de volumosos e crescentes déficits fiscais que forçavam altas nos juros.

Entre os contestadores dos benefícios atribuídos às políticas fiscais destaca-se o economista Milton Friedman, cujas idéias ganharam notoriedade no debate sobre o assunto. Segundo este, o financiamento do déficit fiscal por expansão da base monetária era uma causa importante dos processos inflacionários. Já o financiamento pela emissão de títulos acabava por enxugar a liquidez do setor privado, podendo gerar elevação da taxa de juros e redução do investimento privado, com efeitos recessivos para o nível de renda (crowding out). Além disso, para que a compra de títulos da dívida pública se tornasse interessante ao setor privado, num contexto de endividamento crescente, o governo poderia ser forçado a aumentar também crescentemente a taxa de juros, reforçando o efeito descrito e aumentando o ônus entre as gerações. Além disso, como esta forma de financiamento fatalmente aumentaria o dispêndio com pagamento de juros, para evitar uma trajetória explosiva da dívida, o governo necessitaria, no futuro, de aumentos na arrecadação de impostos ou de diminuições nas transferências para outros setores, o que se consubstanciaria, então, numa retração da política fiscal.

Concluía, dessa forma, Friedman, pela compensação intertemporal dos efeitos expansionistas e contracionistas dos gastos públicos, ou em outras palavras, pela neutralidade da política fiscal no longo prazo (Afonso, 1999).

A argumentação de Friedman dá ênfase, portanto, aos efeitos negativos do financiamento do déficit fiscal. Estes mesmos efeitos, embora já destacados por Keynes, não eram tratados por este último como capazes de, no longo prazo, constituírem-se contra-forças importantes para anular os efeitos positivos de uma política fiscal expansionista. Enfim, segundo a análise de Friedman a eficiência da política fiscal preconizada por Keynes era limitada, estando restrita apenas ao curto prazo.

A rediscussão sobre os custos e benefícios da política fiscal nas duas últimas décadas representou, ao mesmo tempo, o repensar não apenas sobre os limites da utilização de um importante instrumento de política econômica mas, também, dado o contexto de grande endividamento público enfrentado pelos diversos países⁴, o repensar sobre os limites da

⁴ Endividamento que, cabe ressaltar, teve suas especificidades entre os países.

própria atuação do Estado⁵. Por conta disso, uma série de países (Inglaterra, Alemanha, EUA, México, Argentina, Brasil etc.) deram início nos anos 80 e 90 a um processo de redefinição do papel do setor público na economia, do qual resultou a privatização de setores e serviços públicos tradicionalmente estatais, a reestruturação dos sistemas de previdência e assistência social e, especialmente, o que mais nos interessa neste trabalho: a imposição de regulações e limites ao endividamento público. Todos esses conjuntos de ações foram assumidas como projetos importantes dentro de um programa mais amplo de Reforma do Estado, do qual a Lei de Responsabilidade Fiscal é elemento constitutivo.

Antes de seguirmos adiante, contudo, é importante ressaltar que essa percepção trazida pela teoria econômica, de que a questão do financiamento do gasto público é fator fundamental para o condicionamento da efetiva funcionalidade de uma política fiscal, virá a se constituir no principal argumento econômico para a defesa do desenvolvimento de algum tipo de planejamento governamental neste sentido, chamado aqui, de planejamento fiscal responsável (responsável assim tomado no sentido de que guarda alguma preocupação com a continuidade das ações para mandatos futuros).

Em síntese, o raciocínio seria de que, uma vez que a capacidade de autofinanciamento (sustentabilidade) das ações estatais ao longo do tempo é requisito significativo para tornar positivos ou negativos os efeitos da política fiscal do governo, imperioso se tornaria a existência de algumas regras que balizassem esta gestão financeira, inibindo ou pelo menos dificultando o seu mau uso. Como é na peça orçamentária que está expressa a política de gastos de um governo, é justamente através da inclusão de algumas exigências de parâmetros e procedimentos fiscais⁶ dentro dos instrumentos formuladores do orçamento público (PPA, LDO e LOA) que se pode, entre outras formas, viabilizar algum tipo de “monitoramento” sobre a gestão fiscal do setor público.

Esse último ponto nos leva à necessidade de um maior entendimento da funcionalidade e da evolução do orçamento público. Este é portanto o objetivo do próximo tópico.

⁵ Este repensar da atuação estatal vem sendo marcado por muitas controvérsias que vão desde a proposta conservadora de retorno ao modelo de Estado Mínimo logo apelidado de modelo Neoliberal, passando pela proposta pouco clara de se buscar uma Terceira Via, defendida pelos Social-democratas, até chegar a proposta mais radical de um novo socialismo de Estado.

⁶ Estabelecimento de metas fiscais, controle do endividamento etc.

2.2 A EVOLUÇÃO CONCEITUAL DO ORÇAMENTO: TRADICIONAL X MODERNO

O Orçamento Público possui alguns aspectos que o caracterizam, quais sejam: político, jurídico, contábil, econômico e administrativo. Sua evolução conceitual pode ser assim apreendida a partir da importância relativa que cada um destes aspectos assumiram ao longo do tempo. Segundo segmentação proposta por Giacomoni (2001), a história da evolução conceitual do orçamento público poderia ser, simplificadamente, descrita em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno, cada uma destas fases expressando uma visão distinta da funcionalidade da intervenção estatal na economia.

O conceito Tradicional de orçamento emergiu no contexto do liberalismo inglês, por volta de 1822. Dentro do pensamento Liberal, o Estado era visto como um “mal necessário”, havendo, portanto, uma forte conscientização contrária ao aumento das despesas públicas. O orçamento, dentro do Estado Liberal do *laissez-faire*, representava um instrumento a serviço do disciplinamento das finanças públicas, ou seja, tinha como principal função possibilitar aos órgãos de representação legislativa um controle político sobre o Executivo. Para se ter uma idéia, segundo o parlamento inglês, despesas acima das reais necessidades constituíam não apenas “desperdício pecuniário, mas um grande mal político e, acima de tudo, moral” (Burkhead, apud Giacomoni, 2001, p.64).

Importante ressaltar que na concepção tradicionalista, o aspecto econômico do gasto público (no sentido do peso e papel das despesas públicas na formação da renda) não é posto como questão relevante para a dinâmica da economia, de maneira que o que se preconizava era tão somente a neutralidade das finanças públicas, ou seja, o equilíbrio fiscal em sentido estrito e de curto prazo das receitas e despesas. Incorporando bem essa visão, o Código de Contabilidade Francês do século XIX e a Constituição Alemã de 1871 definem o orçamento público como a lei que fixa a despesa e estima a receita (Giacomoni, 2001) ou, nas palavras de Castro (2000, p.125):

“O orçamento clássico se caracterizava por ser um documento de previsão de receita e de autorização de despesas, estas

classificadas segundo o objeto de gasto e distribuída pelos diversos órgãos, para o período de um ano. Em sua elaboração não se enfatizava, primordialmente, o atendimento às necessidades das unidades da coletividade e da administração; tampouco se destacavam os objetivos econômicos e sociais”.

No plano técnico, o modelo Tradicional de orçamento privilegiava portanto a linguagem contábil e adotava duas classificações clássicas para o controle das despesas, sendo uma por unidades administrativas (responsáveis pelo gasto); e outra por item de despesa ou objeto do gasto (pessoal, material, serviço etc.). Não é por outra razão que este tipo de orçamento ficou conhecido como “Lei de Meios” e que a ausência de uma estrutura organizada por programas consistia na principal evidência da falta de qualquer preocupação com a função de planejamento dentro do orçamento público.

Entretanto, no início do século XX, com a crise de 1930 e a repercussão das idéias Keynesianas, o Estado passou a ser visto, gradativamente, não mais como causador de distorções no plano econômico, conforme preconizava o pensamento liberal, mas cada vez mais a ser reconhecido como importante instrumento na correção destas mesmas distorções, além de impulsionador do desenvolvimento econômico.

Essa nova concepção de Estado exigia por sua vez um novo papel e tratamento ao principal instrumento de gestão estatal: o orçamento público. De um simples instrumento de previsão de receitas e fixação de despesas, o orçamento começou a partir de então a ser concebido como a expressão de um plano de governo, devendo expressar os programas e as fontes de financiamento para os mesmos.

A redefinição das funções econômicas do Estado, também conhecidas como “funções fiscais” ou “funções do orçamento”, ganharam força e se consolidaram na crise do capitalismo, influenciado, de um lado, pelo papel definitivo desempenhado pelos gastos públicos na superação da “Depressão Econômica” de 1930 e, de outro, pela difusão da ideologia Marxista após a Revolução Russa e sua concepção estatizante de condução da sociedade como melhor via para a implementação do socialismo, entendida como etapa anterior e necessária ao comunismo.

Abarcando agora essa nova compreensão do papel do setor público na condução da dinâmica social, o orçamento Moderno passou então a ter como objetivos básicos:

- promover a gestão macroeconômica e o planejamento para o crescimento e o desenvolvimento econômico e social;
- garantir a disciplina financeira sobre o aparelho do Estado, e;
- desenvolver o processo político-administrativo de alocação e gestão dos recursos públicos.

Com a hegemonia da doutrina Keynesiana nas economias capitalistas, o aspecto econômico é privilegiado, reconhecendo-se a importância do gasto público na reversão dos ciclos econômicos do capitalismo. O orçamento, portanto, passa a ser utilizado como instrumento de política fiscal do governo, visando atingir à estabilização ou à ampliação dos níveis da atividade econômica.

No plano técnico-operacional, a concepção Moderna de orçamento impunha que este passasse então a se constituir em instrumento de administração, auxiliando o Poder Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. Como mecanismo de “antecipação”, o orçamento passou a representar a própria programação de trabalho de governo e os meios para o seu financiamento, com a linguagem contábil do orçamento passando a classificar não apenas os itens ou unidades de despesa mas, agora também, as funções do governo⁷.

Subjaz a essa concepção Moderna de Orçamento, um modelo com maior ênfase na racionalidade a qual compreendia o desenvolvimento de técnicas de planejamento e elaboração do orçamento com base em análises do processo decisório. É neste contexto que surge como expressão máxima do orçamento moderno, nas décadas de 50 e 60, a técnica do Orçamento de Desempenho (*Performance Budget*) ou Orçamento-Programa, onde os propósitos e objetivos deviam ser claramente identificados e os custos dos programas para atingí-los, devidamente reconhecidos e mensurados.

⁷ Esse função administrativa fica extremamente prejudicada quando prevêm-se mal as receitas e despesas e em consequência disso tem-se de incorrer, já no início do exercício, a modificações orçamentárias (crédito adicionais e outras).

Com uma das primeiras experiências para aproximar o orçamento do planejamento, o Orçamento-Programa ocorreu, na década de 60, nos EUA, com o PPBS - *Planning, Programming and Budgeting System* (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento), sendo posteriormente aperfeiçoado e recomendado pela ONU para adoção em todo serviço público através do “Manual de Orçamentos por Programas e Realizações” de 1965. O que se pretendia com essa nova concepção de orçamento era a integração, de forma sistêmica, dos diagnósticos, objetivos, os programas e projetos de um lado; com suas metas, os recursos necessários, a indicação de custos, assim como metodologias de avaliação e controle, por outro lado. O planejamento a partir daí passa a ter um papel relevante no processo, privilegiando o desenvolvimento e o aprimoramento das técnicas de informação que pudessem auxiliar a análise e a tomada de decisões.

O quadro abaixo, extraído de Giacomoni (2001) permite uma melhor compreensão dos avanços em termos de planejamento dentro da peça orçamentária advindos da implantação do orçamento-programa. A mera comparação das duas técnicas de elaboração do orçamento revelam também, implicitamente, as distintas visões do papel do estado na economia as quais lhe servirão de inspiração.

Quadro 1 – Principais diferenças entre o orçamento tradicional e o Orçamento-Programa

Orçamento Tradicional	Orçamento-Programa
1. O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	1. O orçamento é o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização.
2. A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	2. A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
3. As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	3. As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4. Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	4. Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5. A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão.	5. A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
6. Principais critérios classificatórios:	6. Principal critério de classificação:

unidades administrativas e elementos.	funcional-programático.
7. Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	7. Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
8. O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade do cumprimento do orçamento.	8. O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: Giacomoni (2001, p. 157)

Diferentemente do orçamento tradicional, onde o processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação, no orçamento-programa o orçamento é o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização (Giacomoni, 2001). Isso também se reflete em diferenças no papel do controle dentro destas concepções de orçamento. Se no orçamento tradicional o controle visaria avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento, no modelo de orçamento-programa o controle agora ganha estrutura para avaliar a eficiência e a efetividade das ações governamentais.

2.3 A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA NO BRASIL E O DESENVOLVIMENTO DA TÉCNICA ORÇAMENTÁRIA

Com o advento da Lei 4.320/64 inicia-se a implantação do orçamento-programa no Brasil, buscando-se fazer o processo orçamentário brasileiro apresentar, a partir de então, uma orientação mais gerencial e menos de controle. Com a nova lei, a classificação funcional da despesa foi aperfeiçoada, substituindo portanto o esquema do Decreto-lei nº 2.416/40. Este último apresentava ainda uma estrutura típica do modelo tradicional de orçamento, mantendo um sistema de classificação “híbrido”, entre institucional e uma espécie de funcional, a saber, a classificação por serviços e subserviços⁸. Já com a Lei 4.320/64, a classificação passa a se dar entre dez funções, cada uma subdividida em 10 subfunções⁹.

⁸ A título de ilustração, lembramos que essa classificação era composta dos seguintes serviços: Administração Geral; Administração Financeira; Segurança Pública; Educação Pública; Saúde Pública; Previdência e Assistência Social; Economia Social; Obras e Serviços Públicos; Serviços Industriais e Encargos Gerais (Giacomoni, p.60, 2001).

⁹ A listagem das dez funções que mais tempo vigorou era composta dos seguintes itens: Governo e Administração Geral; Administração Financeira; Defesa e Segurança; Recursos Naturais e Agropecuários; Viação, Transportes e Comunicações; Indústria e Comércio; Educação e Cultura; Saúde; Bem-estar Social, Serviços Urbanos.

Com a Lei 4.320/64 e a classificação funcional, são as informações econômicas que passaram a assumir maior importância, com a transformação das despesas ordinárias e extraordinárias, respectivamente, em despesas correntes e de capital, o que deu um outro sentido às análises macroeconômicas da despesa. O orçamento deixou de ser analítico e passa a ser sintético, isto é, o gasto, na Lei Orçamentária, passou a privilegiar um nível de agregação mais alto representado pelas funções.

Entretanto, a classificação apenas funcional da despesa trazida pela Lei 4.320/64, embora representasse as ações desenvolvidas direta ou indiretamente pela União e através das quais procurava-se alcançar os objetivos nacionais, não identificava o caráter programático nas peças orçamentárias, de onde deveriam ser definidos os objetivos e metas de cada ação governamental, apoiando-se em estudos e avaliações técnicas do tipo “análise custo-eficácia”. Era evidente, assim, que uma efetiva implantação do modelo orçamento-programa exigia aprimoramentos sensíveis ainda.

Somente em 1974, através da Portaria nº 9, do Governo Federal, após várias iniciativas e experimentações, é que se adotou o modelo de classificação funcional-programática, uniformizando a codificação em funções, programas e subprogramas aos diversos níveis governamentais. Cada função é desdobrada em programas, que por sua vez se subdividem em subprogramas e estes em projetos e atividades. Isso porque, como elo de ligação entre o planejamento e as funções estatais executivas, no modelo do orçamento-programa a alocação de recursos deveria visar à consecução de objetivos e metas pré-estabelecidas, estas constituindo-se em elementos internos de um programa. As decisões orçamentárias deveriam ser tomadas como base em avaliações e técnicas das alternativas possíveis e não mais segundo as necessidades financeiras das unidades organizacionais, como ocorria no orçamento tradicional.

Outras características importantes do orçamento-programa dizem respeito à racionalidade dos gastos e à forma de avaliação de resultados. Quanto à primeira, na etapa de elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício; já segundo o sistema de acompanhamento são utilizados

indicadores e padrões de medição das ações governamentais. Justamente a busca do incremento destes aspectos de gestão no orçamento é que vai motivar as mudanças deste último na década de 90 no Brasil.

Apesar do inquestionável avanço obtido com a introdução dos Programas na classificação funcional da despesa em 1974, estes ainda não se revestiam como uma unidade de gestão efetiva por duas razões: primeiro, porque a ênfase ainda era mais forte na natureza do gasto do que na definição clara dos objetivos e meios para atingir um problema ou produto final; segundo, porque os mesmos ainda eram concebidos no plano federal e impostos aos demais níveis de governo, sem considerar as especificidades problemáticas regionais, as quais, por sua vez, exigem também programas específicos. Complementando estas razões, ainda faltava aos Programas, enquanto unidade de gestão, incorporar dois pressupostos representativos de uma administração gerencial, isto é, a realidade problematizada¹⁰ e a cobrança de resultados.

O que ocorreu na prática foi que a adoção da Portaria nº 9/74 não conseguiu romper com a predominância da idéia de classificador, o que fez com que a funcional-programática acabasse por perder a sua eficácia gerencial, empobrecendo, assim a implantação de um efetivo orçamento-programa. Na verdade, a classificação funcional-programática passou a significar um aglomerado de “caixas” onde as ações passaram a ser agrupadas, sem maiores preocupações com o tipo da transação que estava sendo classificada (BRASIL, 2000).

Não foi por outra razão que o Governo Federal, através da Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, atualizando a discriminação da despesa, estabeleceu os conceitos de Função, Subfunção, Programa (grifo nosso), Projeto, Atividade e Operação Especial. Os dois primeiros representam níveis de agregação das despesas nas diversas áreas e sub-áreas de competência do setor público nacional, enquanto os demais elementos compunham a estrutura programática dos diversos entes da federação, expressando as ações governamentais a serem realizadas, onde o gerenciamento dos Programas teria a missão de possibilitar a concretização do Plano Plurianual, pela

viabilização dos compromissos assumidos pelo Governo com a sociedade através da ação orientada para resultados.

Em síntese, como bem coloca Core (2001, p. 16):

“O que a portaria nº 42/99 pretendeu foi eliminar essa mistura de informações, separando a classificação funcional da estrutura programática. A primeira, retomando a sua concepção original da lei 4.320/64, como classificador que é, com validade para todos os entes da federação e assumindo o papel de consolidar as áreas de despesas de todas as ações públicas. E as estruturas programáticas foram remetidas para o âmbito dos planos, em que seriam definidas de acordo com as necessidades de cada ente. Teríamos, assim, uma classificação funcional e várias estruturas programáticas definidas ad hoc”.

Ainda que a classificação funcional seja uniforme para todo o país, a fim de permitir uma consolidação das contas públicas, os programas de cada nível de governo passaram, com a Portaria nº 42, a ter sua estrutura própria, adequada à solução dos seus respectivos problemas, e originária do plano plurianual. Deixa portanto de existir uma classificação programática, mas apenas estruturas programáticas e diferenciadas de acordo com as peculiaridades locais dos entes federativos de governo (BRASIL, 2000).

A Portaria nº 42 optou por fortalecer as características de planejamento do sistema orçamentário ao utilizar-se do programa com único módulo integrador entre plano e orçamento, ou seja, o plano passa a terminar no programa ao passo que o orçamento começa neste.

Em relação aos aspectos gerenciais, a referida Portaria procurou fazer prevalecer a idéia de produto (bem e serviço), estendendo-a do conceito de projeto para também o conceito de atividade, ambos elementos integrantes de programas. No caso do projeto, um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo, ao passo que no caso da atividade, um produto necessário à manutenção da ação de governo. Ou seja, com a

¹⁰ “O problema passa a ser a categoria central para a estruturação do plano, e não, como no planejamento tradicional, em que é apenas elemento do diagnóstico” (Core, 2001, p.12).

Portaria nº 42 projetos e atividades passam a ser associados a medidas de produtos e é a partir dessa forma de mensuração que se abre caminho para o aperfeiçoamento da avaliação dos programas (BRASIL, 2000).

Este aprimoramento do aspecto gerencial do orçamento, que tem sido priorizado pelas últimas mudanças na legislação orçamentária, constitui-se mais um esforço de efetivação do modelo de orçamento-programa o qual prevê uma função de controle no orçamento baseada mais nos resultados das ações públicas do que, como tradicionalmente tem sido feito na história orçamentária do Brasil, com base nos processos legais. Um fato que exemplifica bem essa nova visão, que a nível federal já se encontra em funcionamento e no Governo do Estado da Bahia em processo de implementação, é a figura do Gerente de Programa. Segundo Core (2001, p. 20):

“...com a autonomização por meio dos programas, estão criadas as condições para que se estabeleça um sistema de cobrança de resultados com responsabilidades definidas no setor público, entendendo-se o resultado do programa como a aferição, junto ao cidadão, se aquele problema foi resolvido ou minimizado, tarefa essa não a cargo de um órgão ou instituição, mas de uma pessoa perfeitamente identificada, que é o gerente de programa.”

2.4 O ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SEUS ATUAIS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

A Constituição Federal de 1988 introduziu significativa alteração no sistema orçamentário nacional, registrando avanços dentro da concepção que associa planejamento e orçamento com a criação do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, aplicáveis a todos os entes da Federação. Conforme lembra Giacomoni (2001), a obrigatoriedade da adoção sistemática do planejamento nas três esferas de governo (União, Estados e Municípios) tornou-se realidade apenas com a Constituição de 1988 pela imposição estabelecida pela legislação constitucional de elaboração destas duas Leis orçamentárias.

A partir da Carta de 88, art. 165, o sistema orçamentário passou, portanto, a ser composto por três Leis, aplicadas por todos os entes da Federação:

- O Plano Plurianual - PPA;
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO;
- A Lei Orçamentária Anual - LOA, que deixou de ser desde então o único instrumento legal da dinâmica orçamentária comum a todos os entes federados.

Estas três Leis serão brevemente descritas a seguir, no intuito tanto de possibilitar ao leitor uma contextualização da LDO (objeto de análise no capítulo empírico) dentro desta estrutura mais ampla, como de tornar mais evidente as mudanças trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a essa mesma peça orçamentária, o que será analisado mais detalhadamente no âmbito do capítulo seguinte.

2.4.1 O Plano Plurianual (PPA)

Instrumento orçamentário mais próximo do planejamento, o Plano Plurianual (PPA) foi instituído no país pela Constituição Federal de 1988 em substituição aos anteriores Orçamentos Plurianuais de Investimentos. Segundo a legislação vigente, ao PPA cumpre estabelecer as metas, objetivos e diretrizes, de forma regionalizada, definidos a partir de despesas de capital e outras delas correntes, bem como a previsão de despesas dos programas de duração continuada. Plurianual significa, pois, a expansão e o aprimoramento da ação governamental, nele não cabendo as atividades corriqueiras ou de operação de serviços já instalados, expressando de forma mais agregada todo o plano de ação de um período de governo.

A grande importância que a Constituição confere a este instrumento pode ser observada através de alguns de seus dispositivos, como o § 4º, do art. 165, o qual estabelece que todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos no referido diploma legal devem ser elaborados em conformidade com o plano plurianual; e o § 1º, do art. 167, que veda o início de qualquer investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, sem prévia inclusão no PPA, sob pena de crime de responsabilidade¹¹.

¹¹ Na prática, o cumprimento desta norma tem apresentado dificuldades.

Contudo, a ausência da Lei Complementar prevista no art. 165, § 9º, da CF, a qual deveria dispor sobre a organização do PPA tem dificultado muito a sua operacionalização em prejuízo, conseqüentemente, do exercício de sua funcionalidade dentro do sistema orçamentário. Dificuldades pela ausência de um critério definido de regionalização (limites político administrativos ou regiões econômicas¹²), ou ainda de uma conceituação mais precisa do que se poderia classificar como Programas de duração continuada, são dois pontos que exemplificam esta questão (Giacomoni, 2001).

Quanto ao prazo de envio do Projeto de Lei do PPA, no âmbito federal, a Constituição, no art. 35, § 2º, inciso I do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) estabelece o limite de até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial, ou seja, 31 de agosto do primeiro ano do mandato. Já a devolução para sanção deverá ocorrer até o encerramento da sessão legislativa.

Por outro lado, a Constituição da Bahia estabelece que cabe à Lei Complementar dispor sobre os projetos para encaminhamento e devolução para sanção. Em decorrência da inexistência desta lei complementar estadual, aplicam-se, por analogia, os prazos previstos pela Constituição Federal. A vigência do plano Plurianual é estabelecida até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente.

2.4.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) foi também inovação do sistema orçamentário nacional introduzida pela Constituição de 1988. Com base nos Planos Plurianuais, o Poder Executivo elabora o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, submetendo-a ao Poder Legislativo. Pelo artigo 165, § 2º da Constituição Federal e outros dispositivos da Constituição Federal¹³, define-se como finalidades da LDO:

¹² Na Bahia, o Governo do Estado adotou em seu último PPA 2000-2003 uma regionalização com base no conceito de eixos de desenvolvimento, segundo uma metodologia que leva em consideração aspectos de infra-estrutura produtiva (rodovias e hidrovias), atividade econômica e, a esta última muito relacionada, características geográficas.

¹³ Art. 51, IV; art. 52, XIII; art. 99, § 1º; art. 127, § 3º; art. 169, § 1º, II.

- compreender as metas¹⁴ e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- dispor sobre as alterações da legislação tributária;
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento
- estabelecer parâmetros para iniciativa de lei de fixação das remunerações no âmbito do Poder Legislativo;
- dispor de limites para elaboração das propostas orçamentárias do Poder Judiciário e do Ministério Público;
- dispor sobre autorização para aumento de gasto ou contratação de pessoal na administração direta e indireta.

A LDO funciona como uma "ponte" entre o Plano Plurianual e o Orçamento, definindo os programas de investimentos referentes ao PPA que serão contemplados no orçamento do ano seguinte. Constitui-se, portanto, como peça importante para racionalização e disciplinamento das finanças públicas. Segundo Carlos Pinto Coelho Mota et al., (2000, p.147), "nas técnicas do planejamento, as diretrizes oportunizaram à função do controle, no redirecionamento das ações programadas e reorientação do esforço, o desenvolvimento para alcançar as metas e objetivos".

Significando efetiva inovação, a LDO representa uma participação positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente, contribuindo para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas. Tendo como conteúdo definições sobre prioridades e metas, investimentos, financiamento do déficit, alterações na legislação tributária e políticas de fomento a cargo de bancos oficiais, a LDO possibilita a compreensão partilhada entre os Poderes, bem como sinaliza aos agentes econômicos, os vários aspectos da economia e da administração pública, facilitando a discussão e aprovação da proposta orçamentária anual no legislativo.

¹⁴ Medidas em unidades físicas (número de escolas construídas, cursos de qualificação oferecidos, etc.).

Outra importante função que compete à LDO é em relação à política de pessoal dos órgãos e entidades de administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, as quais ficam proibidas de conceder, sem prévia autorização, qualquer vantagem ou aumento de remuneração, criação de cargos, empregos e funções ou alterações de estrutura de carreiras, além da admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (segundo o art. 35, inciso II, do ADCT, da Constituição Federal) deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, isto é 15 de abril, e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, ou 30 de junho. O Governo da Bahia, segundo sua Constituição, posticipa em um mês o prazo para encaminhamento do Projeto de Lei à Assembléia Legislativa.

Como será visto no próximo capítulo, a LDO, para os propósitos de Lei de Responsabilidade Fiscal, é revalorizada enquanto o instrumento mais valioso para planejar os rumos das finanças públicas, seja para preservar o equilíbrio intertemporal entre a receita e despesa, como também para fazer cumprir as metas de resultado nominal e primário, entre outras a serem detalhadas mais à frente.

2.4.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA):

Conforme a Carta de 1988, art. 165, § 5º, o orçamento anual compreende:

- o orçamento fiscal, onde se estimam receitas e despesas de toda Administração Pública, inclusive a indireta¹⁵;
- o orçamento da seguridade social, nele incluído a Saúde, a Assistência e a Previdência Social;
- o orçamento de investimento das estatais, por fonte de financiamento.

¹⁵ A exceção das empresas públicas e sociedades de economia mista que não recebam subvenções do Terouro.

Ainda segundo a Constituição de 88 (art. 165, § 6º), o Projeto de Lei Orçamentária deve ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, subsídios e outros benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia¹⁶. Uma outra função importante atribuída constitucionalmente à lei orçamentária é, em consonância com o Plano Plurianual, reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (art 165, § 7º).

Ainda do texto legal de 88, pôde ser abstraída a preocupação com alguns corolários que norteiam o orçamento público, a exemplo do princípio da exclusividade e do princípio da não-afetação das receitas. Com base neste primeiro princípio orçamentário é que se estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação da despesa, com algumas ressalvas¹⁷ (art. 165, § 8º). Pelo princípio da não-afetação das receitas¹⁸, dispõe-se que nenhuma parcela da receita poderá ser reservada ou comprometida para atender certos e determinados gastos, ressalvados as repartições de impostos constitucionais, a destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (FUNDEF), ao Sistema Único de Saúde (SUS), a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (art 167, IV), além das vinculações referentes às cotas dos Poderes Legislativo e Judiciário.

Alguns preceitos disciplinares importantes também aparecem no diploma constitucional, sob a forma de vedações (art. 167 e incisos). Uns, como forma de disciplinar o gasto público, condicionando o início de programas ou projetos à inclusão prévia na lei orçamentária anual; outros, impedindo a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, a chamada "regra de ouro", que também irá se encontrar disciplinada na LRF. Há, ainda, outras vedações que se referem à própria execução orçamentária, tais como:

- a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam a dotação orçamentária;

¹⁶ Como veremos à frente, a LRF trata no art. 14, seção II, especificamente, sobre esta matéria.

¹⁷ Essas ressalvas são definidas no mesmo artigo como autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito por antecipação de receita nos termos da lei.

- a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos da LOA para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos;
- a concessão ou utilização de créditos ilimitados;
- a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;
- a alteração do orçamento pela abertura de créditos suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

O Poder Executivo é o responsável pela elaboração da proposta orçamentária. Por ser a função orçamentária extremamente complexa, normalmente, existe na estrutura administrativa dos entes governamentais de qualquer esfera, órgão próprio de orçamento que, em nome do chefe do Executivo, coordena as ações visando à elaboração da proposta orçamentária e as demais etapas de tramitação do processo.

Tradicionalmente, a função orçamentária esteve a cargo dos órgãos de finanças, seja o Ministério da Fazenda, no âmbito federal, e as secretarias de finanças nos estados e municípios. A partir do forte movimento de reforma administrativa que perpassou o setor público brasileiro ao final dos anos 60 e início dos anos 70, os órgãos de planejamento passaram a absorver esta função.

No Governo da Bahia, este papel é desempenhado pela Secretaria de Planejamento, Ciência e Tecnologia - Seplante, através da Superintendência de Orçamento Público - SPO, Órgão Central do Sistema de Orçamento do Estado, em cujas atribuições ainda se encontram a elaboração dos Planos Plurianuais de Governo e a Lei de Diretrizes Orçamentárias. No Governo Federal, por exemplo, este papel cabe à Secretaria de Orçamento Federal - SOF, órgão integrante da estrutura do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

¹⁸ Este princípio tem perdido importância com o crescente aumento das vinculações orçamentárias das receitas.

Quanto ao prazo de encaminhamento do Projeto de Lei Orçamentária, há uma divergência entre o Estado da Bahia e a União. Neste, dá-se até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou 31 de agosto, enquanto que na Bahia, este prazo é estendido para 30 de setembro de cada ano, seguramente pelo fato de que valiosas informações constantes do Orçamento Geral da União são necessárias ao fechamento do Orçamento do Estado. A devolução para sanção do Executivo, em ambos, ocorre até o encerramento de cada sessão legislativa.

Tal como a LDO, a Lei Orçamentária Anual adquiriu maior importância com a Lei de Responsabilidade Fiscal, contudo essas mudanças não serão objeto desse trabalho dado o fato de que o planejamento constituir-se o foco da análise aqui contemplada e a LOA situar-se mais próxima de um instrumento de execução do que de planejamento das finanças públicas.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF): O PLANEJAMENTO E A GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL

3.1 ANTECEDENTES DA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi inspirada nas experiências jurídicas de outros países tendo, contudo, guardado características próprias. A sua introdução se dá num período de grande preocupação com o crescente endividamento do setor público brasileiro, que adquire contornos bastante acentuados e maior visibilidade após o plano Real a estabilização da inflação.

3.1.1 O Plano Plurianual (PPA)

O controle das finanças públicas e a responsabilidade na gestão fiscal não são uma particularidade brasileira nem dos países em desenvolvimento. Pelo contrário, vêm preocupando nações de todo o mundo, ganhando força nos anos 70 com o fenômeno da estagflação¹⁹, sendo associado ao déficit público em vários países desenvolvidos e se concretizando em medidas legais de controle das finanças públicas na década de 90. Uma das primeiras experiências internacionais com o Planejamento Fiscal Internacional foi conduzida pela Comunidade Econômica Européia, por conta do processo de União Monetária, em 1992.

Pelo Tratado de Maastricht, obedece-se aos princípios de uma confederação, onde são estabelecidos critérios de convergências entre seus participantes, cabendo aos estados membros conduzirem, com relativa independência, suas próprias políticas fiscais em direção a critérios acordados. Metas e punições são fixadas em protocolos, embora sejam admitidos desvios desde que mantida a tendência de ajuste. Ficou ainda estabelecido para os países signatários o princípio básico de repúdio aos déficits governamentais excessivos,

¹⁹ Termo usado pelos economistas que significa uma situação de inflação sem crescimento econômico.

além de metas de inflação, patamares de juros de longo prazo, parâmetros para o déficit orçamentário²⁰ (3% do PIB) e limites para a dívida pública (60% do PIB).

A contribuição norte-americana, por sua vez, vem do “*Budget Enforcement Act (1990)*”, cuja legislação contempla apenas o Governo Federal, tendo cada unidade da Federação suas próprias regras. No caso do Governo Central, o Congresso fixa *ex-ante* metas de superávit e mecanismo de controle dos gastos – “*sequestration and pay as you go*”. Estas duas regras, também presentes na legislação fiscal nacional, referem-se respectivamente à “limitação de empenho” (art. 9 da LRF) e “compensação” (art. 17 da LRF).

O “*sequestration*” consiste no cancelamento de dotações orçamentárias com a finalidade de garantir o cumprimento dos limites e das metas orçamentárias estabelecidas para as receitas e despesas. Já a “*pay as you go*” representa o princípio da “neutralidade orçamentária”, o que significa que qualquer aumento de despesas deve ser devidamente compensado com o aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas.

O “*Fiscal Responsibility Act*”, da Nova Zelândia, foi outra importante fonte de inspiração à elaboração da LRF. Implantada, destacou-se por sua maior ênfase na busca da transparência na gestão dos recursos públicos. Através deste instrumento, são fixados critérios de desempenho de forma genérica pelo Parlamento, tendo o Executivo a liberdade para orçar e gastar, desde que siga normas de amplo e estrito acompanhamento de suas ações. Um dos pilares centrais da “*Fiscal Responsibility Act*” é a transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal, sobrepondo-se, inclusive, à rigidez das regras. Por focar princípios e não medidas o *Fiscal Responsibility Act* não se detém em mecanismos de punição. Os desvios na gestão fiscal devem ser justificados em relatórios e audiências parlamentares podendo, dado o regime parlamentarista de governo, levar a mudanças no poder.

Há que se considerar como aspecto importante da experiência da Nova Zelândia o estabelecimento de um novo padrão contábil e adoção de uma série de relatórios gerenciais, a exemplo da “Demonstração de Resultados”, que evidencia os impactos das

²⁰ Aqui considerado como déficit fiscal ou seja, resultado primário (receitas fiscais menos despesas fiscais)

receitas e despesas sob o regime de competência; e o “Demonstrativo de Obrigações”, que tem por fim o detalhamento da composição e das características da dívida pública.

Além desse novo modelo contábil-gerencial, a *Fiscal Responsibility Act* estabeleceu um modelo baseado na estabilização de relação dívida pública / PIB, sempre apontando para a importância do controle, inclusive por parte da sociedade. Vale ressaltar que, segundo alguns autores, o sucesso atingido por esta norma está, em grande parte, associado ao elevado nível sócio-educacional da sociedade neozelandesa, que funciona como importante veículo de pressão para o cumprimento das metas acordadas no parlamento.

As três experiências internacionais analisadas foram importantes para subsidiar o modelo de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) Brasileira. Entre o caminho das regras, como é o caso nos Estados Unidos e na UME, ou a maior discricionariedade e confiança no controle social, como é o caso na Nova Zelândia, a LRF brasileira ficou com a primeira. Os instrumentos de regra compensatórios (“pay as you go”) e o “sequestro” foram uma herança da lei norte-americana. A experiência europeia trouxe contribuições no sentido de mecanismos institucionais para convergir e administrar interesses divergentes e variados dentro de uma federação. O Quadro 2 abaixo faz uma síntese das principais características das leis de responsabilidade fiscal estudadas.

Quadro 2 – Lei de Responsabilidade Fiscal: experiências internacionais

	EUA	EUROPA	NOVA ZELÂNDIA
Nome da Lei e ano de publicação	Budget Enforcement Act (1990)	Tratado de Maastricht (1992)	Fiscal Responsibility Act (1994)
Organização do Estado	Federação	Confederação	Estado unitário
Regime Político	Presidencialismo	Vários	Parlamentarismo
Abrangência da Lei	Governo Central	Gov. Geral (Central+Local +seguridade)	Todo o Governo
Natureza da Lei	Medidas/limites	Medidas/limites	Princípios
Objeto das Medidas	Medidas/limites em lei	Metas Fixas (protocolo)	Metas em relatórios anuais não em lei

Fonte: Afonso, BNDES, 1999.

negativos.

Vale ressaltar que as experiências acima não são as únicas mas as que mais tempo têm implantadas e que mais serviram para guiar a elaboração da Lei nacional. Caberia citar ainda a experiência do Canadá e, na América Latina, tem-se ainda a Argentina e o Peru. Mais recentemente, pós-crise asiática, o próprio Fundo Monetário Internacional (FMI) vem estimulando os países membros a adotarem um chamado Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal. Neste documento são defendidos quatro princípios para uma boa administração do gasto: “funções de responsabilidade do governo devem ser claramente estabelecidas, informações confiáveis e abrangentes das atividades fiscais devem ser disponibilizadas ao público, os processos de preparação, execução e prestação de contas do orçamento devem ser abertos e deve-se assegurar a avaliação independente da integridade das informações” (Álvaro, 2000, p.12).

3.1.2 O contexto fiscal brasileiro

Desde os anos 80, já se tornava premente um programa de ajustamento das contas públicas capaz de gerar espaço na economia para retomada do processo de crescimento econômico auto-sustentado, em conjunto com as quedas das taxas de inflação. De nada adiantava a acomodação do déficit público via emissão de moeda ou colocação de novos títulos, pois só contribuía para alimentar um ciclo vicioso de aumento da inflação, das taxas de juros e consequentemente da própria dívida pública.

O Plano Real, em 1994, inaugurou uma nova fase para a política fiscal no Brasil, ao tornar possível visualizarem-se os problemas fiscais sem o viés inflacionário. Apesar dos avanços, no entanto, a mudança de padrão de financiamento do déficit público, da inflação para a dívida, refletiu-se em crescimento expressivo do endividamento público.

Em vista disso, o tema central em discussão passou a ser a necessidade de aprovar as chamadas “reformas estruturais”, como condição para a resolução definitiva do problema fiscal brasileiro. A idéia em curso era de que a adoção de uma política fiscal ortodoxa (forte controle dos gastos públicos) deveria vir acompanhada de instrumentos como a reforma administrativa e as privatizações, para que se pudesse efetivamente reduzir o déficit público. No entanto, mesmo com a aprovação e implementação de grande parte

dessas reformas, o que se observou no período 1995/1998 foi que estas não se traduziram em uma melhoria efetiva das contas públicas, tendo crescido a dívida interna do setor público de 25 % do PIB para 36 % no mesmo período.

Em 1998, ainda com a dívida pública crescente e o agravamento da situação externa depois da crise da Rússia, o governo brasileiro iniciou as negociações com o Fundo Monetário Internacional (FMI), para obtenção de um “pacote” emergencial de ajuda externa. Este mesmo “pacote” impunha ao País o comprometimento de um ajuste fiscal destinado a obter um superávit primário²¹ consolidado de 2,6% do PIB em 1999 e metas primárias de 2,8 e 3,0 % nos dois anos seguintes, como parte de um programa trienal para 1999/2001.

A partir daí, emerge em 1998 o Programa de Ajuste Fiscal, cujo princípio básico é a manutenção das necessidades de financiamento do setor público (NFSP)²² em níveis compatíveis com uma trajetória de estabilidade ou redução da relação dívida pública / PIB, capaz de atender as metas acordadas com o FMI. Isto passa, necessariamente, pelo desafio da melhoria do resultado primário do setor público (capaz de gerar receitas para cobrir os encargos da dívida), através de uma política fiscal baseada na restrição orçamentária, que combine redução de gastos e aumento de impostos.

No Programa de Ajuste Fiscal foram elencadas ainda medidas de ação imediata e outras de caráter mais estrutural para o controle do endividamento público, justamente entre essas medidas estava incluída a edição de uma lei com o caráter da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Feita, portanto, uma breve visão do cenário econômico que marca o surgimento da LRF, passemos então a uma passagem, sucinta, pelos seus condicionantes jurídicos.

²¹ Receitas fiscais ou primárias menos despesas fiscais ou primárias, excluem-se, portanto, as despesas e receitas não financeiras.

²² A Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP) ou resultado nominal, é a variação nominal da dívida. Ou seja, em seus valores correntes.

3.1.3 O contexto legal brasileiro

Mesmo não sendo o escopo principal deste trabalho examinar as circunstâncias estritamente normativas que motivaram os legisladores a inovarem o ordenamento jurídico com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, entendemos ser importante a compreensão da evolução cronológica dos fatos e dispositivos legais que a antecederam.

A Constituição Federal de 1988 já previa (art. 163) a edição de Lei Complementar para fixar os princípios norteadores das finanças públicas no Brasil. A seqüência dos artigos 163 a 169 foi considerada como um encadeamento de mandamentos legais voltados para a inovação e a mudança de velhas rotinas financeiras dos órgãos públicos.

Decorrido um longo período letárgico, os referidos artigos 163 a 169 foram afetados por uma série de medidas infraconstitucionais - Emendas Constitucionais, Leis Complementares e Ordinárias, que, após várias etapas de discussões e alterações, atingiram o formato da atual Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em junho de 1998, a Emenda Constitucional da Reforma Administrativa determinou o prazo de seis meses para que o Executivo enviasse o projeto de Lei Complementar previsto no art. 163 da Constituição Federal. Atendendo assim a tal mandamento, o então Ministro do Planejamento e Orçamento, em dezembro deste ano, submeteu à apreciação da sociedade, através da Consulta Pública na Internet, o “Anteprojeto do Regime de Gestão Fiscal Responsável”, com 111 artigos.

Muito semelhante à primeira, a segunda versão, denominada “Anteprojeto de Lei Complementar nº 18/99”, foi remetida à Câmara dos Deputados, em abril de 1999, acompanhada da Mensagem Presidencial nº 455, cuja redação situava o projeto dentro do conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), apresentado à sociedade em outubro de 1998, objetivando “a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB da economia²³”.

Em maio de 1999 foi constituída a Comissão Especial da Câmara para discutir o projeto e várias audiências públicas foram promovidas pela Comissão. Além das audiências, vale lembrar a significativa contribuição das reuniões com vários segmentos da sociedade, consolidando a importância e necessidade do projeto e a mudança do regime de gestão fiscal.

A terceira versão assumiu a forma de “Sub-Emenda Substitutiva” elaborada pelo Deputado Pedro Novais, datada de 20/01/00. A quarta é o projeto de Lei Complementar nº 18-D, de 01/02/00, com 76 artigos, apresentado pelo mesmo Deputado. Neste, promove-se um ajustamento redacional e, quanto ao conteúdo, verificou-se mudanças relativas à prática de terceirização de serviços.

Simultaneamente ao processo, são promovidos encontros e reuniões técnicas com autoridades estaduais e municipais, sem rejeição ao mérito, para debater sobre a forma e sugestões para tornarem mais compreensíveis as medidas propostas. Em abril de 2000, o Senado aprova o texto apenas com emendas de redação.

Finalmente, em 4 de maio de 2000, o Presidente da República sanciona a Lei Complementar nº 101 - Lei de Responsabilidade Fiscal, introduzindo no País, pela primeira vez, normas para o equilíbrio das finanças públicas e uma gestão fiscal responsável.

3.2 LRF: OBJETIVOS, PRINCÍPIOS E ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL E FEDERATIVA.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surge sob a determinação de aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, através do fortalecimento de uma ação planejada e transparente para a gestão dos recursos públicos que, inclusive, possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar a gestão sustentável das contas públicas. Ela busca servir como um instrumento para auxiliar os governantes a gerir

²³ Para maiores detalhes sobre o Programa de Estabilidade Fiscal (PEF) consultar o site do próprio ministério da fazenda (www.fazenda.gov.br).

os recursos públicos dentro de um marco de regras claras e precisas aplicadas a todos os gestores de recursos públicos e em todas as esferas de governo.

Dentro dessa missão, a LRF combate o déficit limitando as despesas de pessoal, impondo regras à geração de novas despesas, exigindo ajustes de compensação para renúncia de receitas, além de estabelecer condições para repasse entre governos e destes para instituições privadas.

Procura, ainda, reduzir o nível da dívida pública, induzindo a obtenção de superávits primários, quer seja pelo incentivo ao aumento do esforço da arrecadação tributária, quer seja pelo rigor no controle das despesas ditas discricionárias²⁴, além de exigir que o Presidente da República submeta ao Senado e ao Congresso Nacional, respectivamente, proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada de todos entes federados e projeto de lei estabelecendo limites para o montante da dívida mobiliária federal.

Visto de forma mais apurada pode-se dizer que, com relação aos seus princípios básicos, a LRF apóia-se em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Vejamos cada um deles agora em separado.

O planejamento, foco deste trabalho, é encarado como a peça básica da LRF, sendo aprimorado pela inclusão, nos seus instrumentos, de novas informações, metas, limites e condições para diversas variáveis de controle, a exemplo de pessoal²⁵, serviço de terceiros, despesas com juros, operações de crédito, concessão de garantias, entre outros. A Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA deixam de ser meros instrumentos elaborados apenas para cumprimento de disposições legais e passam a ser elementos mais efetivos de planejamento e acompanhamento da gestão, com parâmetros para avaliações periódicas.

²⁴ Despesas sobre as quais há um certo poder de decisão por parte do gestor público, a exemplo de alguns tipos de custeio e investimentos.

²⁵ Embora essa variável já tivesse sido contemplada com as Leis Camata I e II, com a LRF passa a ter abrangência mais ampla, contemplando os três poderes.

A transparência é prevista pela divulgação ampla de novos relatórios de acompanhamento de gestão fiscal – Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, que possibilitam à sociedade a oportunidade de conhecer e se manifestar quanto aos compromissos fiscais assumidos pelos governos.

O controle é aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas, além do controle social através do amplo acesso público aos principais relatórios fiscais e realização quadrimestral de audiências públicas para avaliação do cumprimento das metas fiscais.

A responsabilização ocorrerá sempre que houver o descumprimento das regras, podendo ser de caráter institucional, como a suspensão de transferências voluntárias, e de caráter pessoal, punindo o administrador público com a perda do cargo, pagamento de multas e até mesmo a detenção ou reclusão, conforme previsto na Lei de Crimes Fiscais aprovada em 2000.

Alguns outros princípios, expressos ou não no texto da lei, podem ser também abstraídos do seu espírito central, destacando-se:

- prevenção de déficits imoderados e reiterados, com vistas ao equilíbrio entre aspirações da sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do governo;
- limitação da dívida pública a nível prudente, compatível com a receita e o patrimônio público, propiciando margem de segurança para absorção de efeitos de eventos imprevistos;
- adoção de uma política tributária previsível e estável;
- transparência na elaboração e divulgação dos documentos orçamentários e contábeis, em linguagem simples e objetiva.

No que tange à sua abrangência institucional, a LRF alcança todos os entes estatais, União, Estados e Municípios, seus Poderes e suas entidades de administração direta, indireta e fundacional, inclusive fundos e Tribunais de Contas, destas excluídas apenas as empresas

que não dependam do tesouro do ente ao qual se vinculam, as consideradas estatais não-dependentes.²⁶

Visando manter o princípio da autonomia federativa, a Lei primeiramente enuncia os princípios gerais, desdobra-os em normas gerais aplicáveis a todos os entes da federação e, finalmente, estabelece normas específicas, incluindo objetivos e metas que serão fixados autonomamente por cada membro da federação.

3.3 O FORTALECIMENTO DO PLANEJAMENTO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO: AS NOVAS FUNÇÕES DA LDO COM A LRF

O papel do planejamento no processo orçamentário foi fortalecido após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, pela maior especificidade e importantes prerrogativas que receberam a Lei de Diretrizes orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, esta última, entretanto, em virtude de seu caráter mais executivo do que planejador não será aqui objeto de enfoque mais detalhado no âmbito deste trabalho.

3.3.1 A LRF e a nova LDO

Sem dúvida, é a LDO o instrumento mais valioso para planejar os rumos das finanças públicas nas três esferas de governo. Com a LRF, o seu escopo foi ampliado pelo artigo 4º passando a incorporar além dos atributos expressos na Carta Constitucional²⁷ novos dispositivos fiscais.

A partir da Lei de Responsabilidade Fiscal a LDO passa a dispor também sobre:

- o equilíbrio entre receitas e despesas²⁸;
- programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;

²⁶ A Lei considera empresa estatal dependente, aquela controlada pelo ente, que receba recursos financeiros para despesas correntes ou de capital, exceto para participação acionária. (art. 2º).

²⁷ As atribuições da LDO no âmbito da Constituição de 1988 já foram abordadas no Capítulo 2 deste trabalho

²⁸ Receitas e despesas primárias (fiscais).

- critérios e forma de limitação de empenho em caso de frustração das receitas estimadas;
- normas relativas ao controle dos custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do Orçamento;
- Condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas e privadas;
- forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual;
- concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita e;
- anexo de Metas Fiscais e anexo de Riscos Fiscais.

Para um melhor entendimento desses novos dispositivos, passaremos a comentá-los individualmente a seguir.

O equilíbrio intertemporal entre receitas e despesas seria, sem dúvida, o principal objetivo da LRF, entendido este não simplesmente como a igualdade aritmética entre receita prevista e despesa fixada para um exercício²⁹, mas como uma real necessidade dos entes públicos planejarem e executarem suas ações programáticas prioritariamente com recursos provenientes do esforço próprio da arrecadação ou até mesmo oriundo de disposição constitucional e/ou legal (transferências), sobre os quais não constitua uma obrigação posterior de pagamento³⁰. Com efeito, isso não significa um desestímulo à realização de operações de crédito, desde que estas estejam dentro de um limite sustentável ao longo do tempo, ou mesmo à alienação de bens, que, em situações necessárias, devem ser efetivadas, contudo, a partir de uma análise da relação custo/benefício da operação.

Buscando a menor distância entre os valores orçados e o fluxo financeiro a ser realizado, a LRF impõe ao Poder Executivo, até 30 dias após a publicação da Lei orçamentária, a elaboração de uma programação financeira mensal acompanhado do cronograma de execução mensal de desembolso. Esta programação se reveste de importância na medida

²⁹ Embora isto acabe se verificando na proposta orçamentária.

³⁰ Observe que o equilíbrio aqui enfatizado é o equilíbrio fiscal (receitas primárias custeando todas as suas despesas), diferentemente de uma idéia de mero equilíbrio orçamentário que pode considerar como receita o próprio endividamento (receitas de operações de crédito).

em que será a base para a avaliação bimestral das metas fiscais, além do acompanhamento da própria execução orçamentária.

A limitação de empenho, em função de frustração de receitas estimadas, é, na verdade, a maneira operacional de se atingir o objetivo anterior do equilíbrio fiscal, pois se há redução de receita, deve haver uma redução de despesa na mesma proporção. Objetiva, ainda, disciplinar os gastos da Administração, desde que a gestão orçamentária do exercício venha a estar em desacordo com os resultados previstos no próprio Anexo de Metas Fiscais da LDO. Embora se trate de matéria referente à própria execução orçamentária, cabe, já na LDO, definir critérios e forma de limitação de empenho (“congelamento de dotações”), se verificado que, ao final de um bimestre, a realização da receita poderá comprometer a obtenção dos resultados nominal e primário pretendidos.

A iniciativa desta limitação é de cada Poder, por ato próprio e nos montantes necessários, após 30 dias subseqüentes ao encerramento de cada bimestre. Restabelecendo-se a receita prevista, mesmo parcialmente, dar-se-á a recomposição das dotações contingenciadas, de forma proporcional às reduções efetivadas.

A LRF também força a adoção de sistemas de apropriação de custos e de avaliação de resultados dos programas, a serem fixados na LDO, visando à economicidade, à eficiência e à eficácia das ações governamentais.

É forçoso reconhecer a dificuldade para estabelecer uma estrutura de custos na Administração Pública, pois, segundo Gentil Marques (2001), em resposta a questionamento do Tribunal de Contas do Estado da Bahia - TCE:

“Qualquer sistema de custos que venha a ser proposto deve ser sensível o suficiente para fazer apropriações de cada unidade de tempo dispendida pelo funcionário e em cada um dos programas de que ele participe. Esta tarefa é fácil quando o referido funcionário se constitui em mão-de-obra direta ou de dedicação exclusiva a um programa específico, situado em uma única Secretaria. Entretanto, será tanto mais complexa quanto mais indireta for a mão-de-obra, atingindo um grau máximo de

complexidade quando existirem externalidades captadas em outros programas e em outras Secretarias”.

As Leis de Diretrizes Orçamentárias também deverão dispor sobre critérios para avaliar os resultados dos programas governamentais, onde o resultado é compreendido como o produto obtido com a realização das ações de cada entidade. A avaliação, sob a ótica da Administração Gerencial, deve se basear na criação de indicadores e parâmetros capazes de permitir ao governo verificar se atingiu ou não os resultados esperados.

Não obstante as dificuldades em se desenvolver sistemas eficientes de controle de custos e de aferição de resultados na Administração Pública, é salutar que se aprimorem instrumentos que possam dar transparência tanto para os órgãos de controle apreciarem os investimentos, quanto para o gestor saber desde logo como será aferido o resultado do seu trabalho.

Em relação às normas para transferência de recursos a entidades públicas e privadas, não há dúvida que esta medida vem no sentido de não somente controlar a aplicação do gasto público, mas, principalmente, moralizar atitudes promovidas por gestores com fins escusos e em frontal ofensa ao princípio da impessoalidade.

Com respeito às transferências voluntárias³¹, algumas exigências devem ser estabelecidas na LDO, entre estas a existência de dotação específica, além da comprovação de que o beneficiário: se encontre em dia com as obrigações tributárias e creditícias devidos ao ente transferidor; cumpra os limites legais relativos à saúde e à educação; observe os limites³² das dívidas consolidada e mobiliária; ofereça contrapartida orçamentária e outras. A LRF estabelece, ainda, como regra geral, que os recursos recebidos não poderão ser utilizados em finalidade diversa daquela que foram pactuados (art. 25, §2º).

A destinação de recursos ao setor privado, seja para pessoas físicas ou jurídicas, fica agora condicionada, além da autorização legislativa específica já mencionada no art. 167, VIII,

³¹ Compreende a entrega de recursos a outro ente da federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, desde que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao SUS (art 25, caput da LRF).

³² Os limites serão definidos através de Resolução do Senado Federal.

da Constituição Federal³³, ao atendimento das condições estabelecidas na LDO e à previsão no orçamento ou em seus créditos adicionais (art 26, caput). Incluem-se nessas condições a concessão de empréstimos e financiamentos; a composição de dívidas; subvenções sociais e econômicas, além da participação em constituição ou aumento de capital.

A lei específica acima referida é entendida como aquela que mencione nominalmente os beneficiários ou que, pelo menos, os qualifique adequadamente a fim de possam reunir as condições necessárias à sua habilitação para o recebimento dos recursos orçamentários. Ela pode ser anterior ou posterior à elaboração da proposta orçamentária, entretanto é condição indispensável à execução da despesa.

Se for editada autorizando a transferência por vários exercícios e/ou não quantificar o montante de recursos a ser repassado a determinada instituição, este montante deverá estar especificado no orçamento de forma individualizada, evitando-se, assim, as dotações globais do tipo “auxílios”, “subvenções sociais”, e outras.

Com relação às reservas de contingências³⁴, estas vinham servindo, historicamente, como verdadeiros orçamentos paralelos, onde suas vultosas dotações eram utilizadas indiscriminadamente para a abertura de créditos suplementares, sem qualquer preocupação com o aspecto programático inicial do orçamento, não refletindo ao final de sua execução o realismo do planejamento.

Visando disciplinar esta situação, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o projeto de lei orçamentária contenha reserva, cuja forma de utilização – atendimento de passivos contingentes e outros eventos e riscos fiscais³⁵ imprevistos; e o seu montante, definido com base na receita corrente líquida, serão determinados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

³³ Veda a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidades ou cobrir déficit, exclusivamente, de empresas, fundações e fundos, ainda que compreendidos na LOA.

³⁴ Consiste numa dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos são utilizados para créditos adicionais.

³⁵ Guardando, assim, estreita relação com o anexo de riscos fiscais da LDO.

Do ponto de vista da administração da receita pública, a boa gestão dos ingressos financeiros é prática fundamental no regime de responsabilidade fiscal. A preocupação não deve ser apenas limitar o gasto público, mas também uma melhor gestão de receita, que reduza a evasão e a sonegação fiscal e evite a renúncia descompensada da arrecadação.

A doutrina afirma que o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer a capacidade tributária plena: instituir, prever e arrecadar todos os tributos de sua competência. O descumprimento dessa norma acarreta sanções institucionais ao ente, a exemplo da suspensão das transferências voluntárias.

As previsões de receitas para fins de elaboração dos orçamentos, por sua vez, devem observar as normas técnicas e legais, além de serem acompanhadas da descrição de metodologia de cálculo adotada, levando-se em consideração (art. 12 da LRF):

- a evolução da receita nos últimos três anos³⁶;
- alterações na legislação;
- variação do índice de preços;
- crescimento econômico;
- outros fatores relevantes.

Por outro lado, a concessão ou ampliação de qualquer incentivo ou benefício de natureza tributária – anistia, remissão, subsídio, concessão de crédito presumido, alteração de alíquota ou da base tributária -, que resulte em renúncia de receita deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes. O governo concessor deve também demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais na LDO.

³⁶ Tais determinações buscam dar consistência às previsões de receita, servindo como uma orientação técnica para os entes subnacionais que tenham dificuldade em desenvolver metodologias de previsão.

Entre os novos dispositivos introduzidos pela LRF, o denominado Anexo de Metas Fiscais constitui a principal inovação em termos de instituição de um planejamento de caráter mais fiscal. Isso pode ser apreendido pela análise dos elementos que deverão compor este Anexo, definidos no art. 4º, §1º e 2º:

- estabelecimento de metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se refere e os dois exercícios seguintes;
- a avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- a evolução do Patrimônio Líquido³⁷, a origem e a aplicação dos recursos de privatização, se houver;
- a estimativa e compensação da renúncia fiscal e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado; e
- a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e dos fundos de caráter previdenciário.

Vejam os detalhes de cada um desses itens em detalhe:

O pré-estabelecimento de metas anuais consistentes – receitas, despesas, dívida e resultados fiscais (nominal³⁸ e primário³⁹) representa o ponto central do planejamento e equilíbrio fiscal responsável, no âmbito do Anexo de Metas Fiscais da LDO, em termos de condução e ajuste da política fiscal e sua adequação com a política monetária. No limite, a consistência entre estas políticas é atingida quando, a partir do atendimento de tais metas, for possível gerar uma trajetória de endividamento estável. Operacionalmente, isto significa quantificar essas metas consistentes já na LDO, fazê-las cumprir durante a execução orçamentária, além de conferir ao demonstrativo a abrangência intertemporal necessária.

³⁷ Conhecido na Contabilidade Pública como Saldo Patrimonial, que representa o resultado do confronto entre o Ativo Real (Ativo Financeiro + Ativo Permanente) e o Passivo Real (Passivo Financeiro + Passivo Permanente).

³⁸ O resultado nominal é a variação nominal (a preços correntes) da dívida. Em termos matemáticos, segundo Gentil (notas de aula), $RNOM = -\Delta B_t = (T - G) - i B_{t-1}$ (Onde T = receita fiscal; G = gasto fiscal; i = taxa de juros nominal; B_t = dívida no período t).

³⁹ Receitas fiscais menos despesas fiscais (ou não-financeiras). Em termos matemáticos $RPIRM = T - G$

Em relação ao cumprimento das metas de exercícios anteriores, a intenção seria a de avaliar a influência desses resultados na elaboração das novas metas a serem alcançadas “evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional” (art. 4º, §2º), essa última identificada com o equilíbrio fiscal e o controle do endividamento em todos os níveis de governo.

A apresentação da evolução do patrimônio líquido nos últimos três anos, acompanhada da destinação dos recursos originários de privatização, compõe o Anexo de Metas Fiscais, como forma de evidenciar se os recursos provenientes de receitas de capital não serão utilizados no gasto de despesas correntes, dando transparência na aplicação das receitas de alienação de bens. Além disso, uma análise retrospectiva para os três últimos anos também possibilita a identificação de alguma tendência e confecção de breve histórico sobre a gestão de ativos públicos.

Serão exigidos também as estimativas dos efeitos de incentivos fiscais ou qualquer tipo de renúncia que implique na perda de receitas próprias da União, dos Estados e dos Municípios. A obrigatoriedade da apresentação da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, definida como “toda despesa corrente deriva de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios” (art.17 da LRF), visa identificar o impacto que advirá sobre a Receita Corrente Líquida⁴⁰ e sobre o Resultado Primário, de forma a manter o equilíbrio entre as ações planejadas e os resultados pretendidos. A sua apresentação torna transparentes os objetivos de longo prazo do Administrador Público, além da herança que um governo poderá deixar para o sucessor.

Finalmente, o demonstrativo dos fundos de previdência e outros congêneres têm por fim protegê-los de má gestão financeira que possam comprometer a sua operacionalização no

⁴⁰ Segundo §1º, do art. 2º da LRF, a Receita Corrente Líquida é a soma de toda receita corrente (tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes) arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, deduzidos: a) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º da Constituição; b) as receitas em duplicidade; c) e por último a considerar no cálculo o resultado líquido do FUNDEF.

tempo e/ou forçar o comprometimento dos recursos públicos da sociedade para sua solvência.

Uma outra inovação importante na LDO com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal é o “Anexo de Riscos Fiscais”, onde devem ser avaliados os passivos contingentes⁴¹, representados, principalmente, por responsabilidades decorrentes de garantias prestadas (fianças e avais), além de questões judiciais que possam resultar em ônus para o Tesouro, afetando as contas públicas. Devem, ainda, ser avaliados outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências que serão adotadas para manutenção do equilíbrio fiscal, caso esses riscos venham ocorrer.

Além dos itens mencionados, a LDO deve dispor de outros conteúdos⁴² exigidos pela LRF, que serão abordados no próximo capítulo junto ao estudo comparativo entre as LDO para os anos de 2000 e 2002.

⁴¹ Deve-se subtrair do total deste passivo a reserva de contingência, que pode ser considerada um ativo contingente (receita certa para despesas incertas).

⁴² Tais como despesa com pessoal e orçamento único.

4 AS LEIS DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO) DE 2000 E 2002 PARA O ESTADO DA BAHIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA

Primeiramente, cabe registrar que a escolha pelo estudo comparativo entre as Leis de Diretrizes Orçamentárias do Estado da Bahia recaiu para os anos de 2000 (pré LRF) e 2002 (pós LRF) pelo fato da LDO para o ano 2001 não ter conseguido incorporar todas as exigências legais emanadas da Lei de Responsabilidade Fiscal, por contingência temporal, uma vez que este diploma foi sancionado dez dias antes (05.05.2000) do prazo Constitucional para o Governo Estadual encaminhar sua LDO à Assembléia Legislativa.

4.1 A LDO DE 2000 E 2002 DO ESTADO DA BAHIA

O quadro a seguir, de forma comparativa, relaciona os principais dispositivos da LRF, em matéria de Diretrizes Orçamentárias, identificando em que medidas estes foram incorporados ou não nas respectivas leis estaduais objeto desta análise. As respectivas LDOs encontram-se integralmente disponíveis em anexo a este trabalho.

Quadro 3- LDO 2000 e 2002: Estudo Comparativo

ITEM	LDO 2000	LDO 2002
Anexo de Metas Fiscais	-	Anexo próprio da Lei
Prioridades e Metas Programáticas	Faz referência ao PPA e descreve as finalidades da ação governamental no parágrafo 3º do art. 2º, sem, todavia, quantificar as metas que serão alcançadas.	Anexo próprio da Lei.
Crítérios para Limitação de Empenho e Contingenciamento das Dotações	-	Art. 45 – Estabelece metodologia e critérios.
Normas relativas ao Controle de Custos e Avaliação dos Resultados dos Programas	-	Art. 42 – Institui Referencial de Custos. Não há referência sobre Avaliação de Programas.

ITEM	LDO 2000	LDO 2002
Critérios para transferência de recursos a entidades públicas e privadas	Somente existia para entidades públicas, cujas exigências encontram-se no art.8º.	Normas rígidas para transferência, atendendo ao artigo 26 da LRF, cujas exigências encontram-se disciplinadas nos arts. 15 e 16.
Programação da Despesa	Trimestral - atende à Lei 4.320/64, todavia sem referência expressa	Mensal - art. 3º, §2º c/c art. 44 e 45, em conformidade com a LRF.
Geração de Despesas de Caráter Continuado e Limite para Serviços de Terceiros	-	Arts. 46 e 47 Art. 9º (serviço de terceiros).
Despesas com Pessoal	Atende à Lei Complementar nº 96 – Lei Camata.	Atende ao disposto na LRF.
Orçamento Único e o Princípio da Universalidade	O § 2º do art. 14 fixa a regra das transferências intragovernamentais entre órgãos da administração direta e entidades da administração indireta.	O art. 5º c/c art. 20 institui o “orçamento único”, ao incorporar o conceito de empresa estatal dependente previsto na LRF.

Como pode ser observado no quadro acima, há uma sensível diferença entre os dois diplomas legais, sobretudo pelas novas incumbências impostas pela LRF à Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2002 vis-à-vis 2000. Vê-se, claramente, que a LDO/2002, como peça de planejamento fiscal, foi significativamente fortalecida em prol do equilíbrio entre receitas e despesas, incorporando à sua estrutura conteúdos normativos que visam estabelecer elos entre as estratégias de política econômica e fiscal e a execução do programa de trabalho do governo estadual. Assim, as prioridades da administração pública devem, obrigatoriamente, refletir os limites impostos pela política econômica e contemplar metas de política fiscal bastante claras. A seguir, serão feitos comentários à cerca dos itens que compõe o referido quadro comparativo, à luz das regras contidas na Lei Complementar nº 101/2000 – LRF.

4.1.1 Anexo de Metas Fiscais (AMF)

É o Anexo de Metas Fiscais⁴³, seguramente, um instrumento poderoso e importante para consecução dos objetivos citados anteriormente. Integra a LDO do Estado da Bahia para 2002, cujos parâmetros estabelecidos - projeção trienal dos resultados primário⁴⁴ e nominal⁴⁵; a evolução do estoque da dívida e sua relação com a receita corrente líquida; os limites de despesas com pessoal; a avaliação da situação financeira e atuarial do Fundo de Previdência Estadual, entre outros, evidenciam a situação fiscal do Estado para um período considerado, permitindo o seu planejamento e a correção dos desvios caso haja distanciamento das metas fixadas.

O primeiro quadro do AMF da LDO 2002 projeta as variáveis receita e despesa total, incluindo os resultados primário e nominal, em valores correntes e constantes, para um período de três anos (2002-2004). Analisando-o, verifica-se que o resultado primário projetado para o Estado da Bahia crescerá cerca de 119% no período, a preços correntes, passando de R\$ 334 milhões (2002) para algo em torno de R\$ 731 (2004) milhões. À primeira vista, poderia sinalizar um excelente desempenho. Entretanto, resultado primário não pode ser entendido como um resíduo de política fiscal (Receita Fiscal-Despesa Fiscal), mas sim um compromisso tendo em vista a estabilização da dívida pública⁴⁶, correlação esta que não fica evidente nos demonstrativos que compõem o referido Anexo, muito embora a evolução projetada do estoque da dívida, no mesmo período, indique um crescimento de 4%.

Em relação ao demonstrativo sobre a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior⁴⁷, não foi possível sua elaboração pelo fato da LDO referente ao ano 2000 não fixar tais metas, uma vez que não havia, para os exercícios anteriores, a determinação legal expressa de serem estabelecidas metas fiscais e financeiras como fixa a LRF.

⁴³ Na sua elaboração deve-se considerar uma dimensão temporal mínima de seis anos, abrangendo, portanto, o exercício em curso, os dois precedentes e os três subseqüentes.

⁴⁴ Diferença entre Receitas e Despesas fiscais.

⁴⁵ Variação da dívida em valores nominais.

⁴⁶ O que era de se esperar dado que a relação entre endividamento e resultado primário, segundo notas de aula de Getnir Marques (2001) pode ser expressa da seguinte forma: $RPRIM = D_0 [1 + (r + \pi)] - D_1$. Já graficamente, dado que a equação fundamental da dívida é: $D_1 = D_0 [1 + (r + \pi)] + (G - T)$. Dado que $T - G$ é o resultado primário, podemos portanto reescrevê-la em função do resultado primário, chegando assim a sua relação com o endividamento da seguinte forma: $RPRIM = D_0 [1 + (r + \pi)] - D_1$.

⁴⁷ Anterior em relação ao ano em que se elabora a LDO, no caso 2001.

Entendendo, contudo, ser importante a divulgação dos resultados alcançados pelo Estado durante o ano 2000, optou-se por demonstrá-los utilizando as metas propostas pelo Programa Nacional de Reestruturação e Ajuste Fiscal dos Estados, cujos dados abaixo (Tabela 1) indicam que a Bahia vem atendendo os parâmetros estabelecidos para a manutenção do equilíbrio fiscal, muito embora algumas observações mereçam ser registradas: a primeira diz respeito à ausência de uma importante variável de análise – o resultado nominal (RNOM); a outra seria uma aparente inconsistência verificada entre as metas de resultado primário (RPRIM) fixada e realizada – com um crescimento de cerca de 160%, se comparadas com a relação dívida / RLR – cuja meta realizada foi praticamente igual à fixada. Ora, se há uma relação intrínseca entre a geração de resultados primários positivos e a estabilização e/ou redução da dívida, por que tanta discrepância no RPRIM se a relação dívida/RLR não foi reduzida, ficando quase a mesma?

Tabela 1 – Programa de Ajuste Fiscal – Metas ano 2000

DESCRIÇÃO DA META	R\$ milhões	
	META FIXADA	REALIZADO
Relação Final – Dívida / RLR* (Final do Período)	2,14	2,13
Resultado Primário	R\$ 141	R\$ 366
Montante das receitas próprias	R\$ 3.910	R\$ 4.128
Crescimento real das receitas próprias	3,08%	8,83%
Relação Máxima - Gastos de Investimentos / RLR	24%	21%

Fonte: Balanço Geral do Estado

* RLR = Receita Líquida Real

NOTA – Os critério de apuração dos dados acima são os constantes do Programa de Ajuste Fiscal que diferem em alguns pontos dos posteriormente estabelecidos pela LRF.

Atendendo a dispositivo da LRF que exige a demonstração dos critérios e a metodologia em que foram baseadas as projeções das metas de receitas anuais, o Anexo traz dois itens específicos: no primeiro, denominado “Ajustamento de Dados passados”, são explicitadas as etapas metodológicas da análise dos trinta principais itens de suporte da Receita do Estado, conforme uma série histórica; e no segundo, demonstra-se a correlação entre certas variáveis macroeconômicas e seus efeitos em específicos impostos (elasticidades),

como por exemplo: o Efeito PIB sobre o ICMS, o Efeito Produtividade da Máquina Fiscal Arrecadadora (no caso 2%) sobre os impostos em geral, o Efeito Inflação, entre outros.

O Anexo de Metas Fiscais ainda traz o demonstrativo da Evolução do Patrimônio Líquido⁴⁸ nos três últimos exercícios, contados a partir do ano em que se elabora a LDO (2001), assim como o demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos, ambos em valores correntes (Tabelas 2 e 3). Pelo primeiro, pode-se inferir que há um Saldo Patrimonial Positivo, ou um Ativo Real Líquido nos anos de 1998 e 2000, o mesmo não acontecendo no ano de 1999, cujas razões são expostas em nota explicativa⁴⁹ do demonstrativo, evidenciando que o Estado poderia, se deduzidos do seu Patrimônio Bruto os valores por ele devidos (obrigações), ainda assim aplicar seus bens e direitos restantes em suas atividades ou mesmo investir. O segundo quadro tem por finalidade aferir se o ente vem cumprindo a “Regra de Ouro⁵⁰”, o que pode ser constatado pelo fato das despesas de capital no período considerado serem bem superiores às receitas com alienação de ativos, implicando na utilização de recursos próprios para financiar o valor excedente dos investimentos: R\$ 1,18 bilhão⁵¹ em 1998; R\$ 527 milhões em 1999 e R\$ 874 milhões em 2000.

Tabela 2– Evolução do Patrimônio Líquido – Bahia, 1998-2000

Preços Correntes em R\$ mil			
Saldo Patrimonial	1998	1999	2000
	2.236.401	(1.051.859)	164.644

Fonte: Bahia. Lei nº 7.881, de 11 de Junho de 2001.

⁴⁸ Conhecido na Contabilidade Pública como Saldo Patrimonial, que representa o resultado do confronto entre o Ativo Real (Ativo Financeiro + Ativo Permanente) e o Passivo Real (Passivo Financeiro + Passivo Permanente).

⁴⁹ Não incorporação do resultado patrimonial do Funprev (Fundo de Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia) e do patrimônio da extinta Desenvale naquele exercício.

⁵⁰ Vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

⁵¹ Aí incluído o valor da venda da Coelba.

Tabela 3– Demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos – Bahia, 1998-2000

Valores em R\$ 1

DESCRIÇÃO	EXERCÍCIOS		
	1998	1999	2000
I. Reccitas de Capital	436.979.062	322.007.771	7.077.565
Alienação de Ativos	436.979.062	322.007.771	7.077.565
II. Despesas de Capital (Fontes 00, 27, 28, 40 e 41)	1.620.083.339	849.038.323	881.381.079
Saldo financiado com recursos próprios (II-1)	(1.183.104.277)	(527.030.552)	(874.303.514)

Fonte : SICOF/SEFAZ/SAF/DICOP

NOTA 1: O saldo patrimonial do exercício de 1999 está sub-avaliado devido a não incorporação do resultado patrimonial do FUNPREV naquele exercício no valor de R\$ 501 milhões e do patrimônio da extinta DESENVALE, cujo ativo permanente líquido totalizava R\$ 1.097 milhões; Esses registros foram efetuados no exercício de 2000.

NOTA 2: Antes da vigência da Lei Complementar n.º 101, de 04/05/2000, não era mantido controle específico por fonte de receita para as aplicações com recursos derivados de alienações de bens. Na impossibilidade de apresentar demonstrativo na forma prevista no art. 4º, § 2º, III, pretende-se evidenciar que os recursos provenientes de alienações de ativos foram adequadamente aplicados em despesas de capital.

A avaliação da situação financeira do Funprev – Fundo de Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia é demonstrado no AMF da LDO/2002, onde pode ser observado o valor das rubricas patrimoniais que o compõem, em posição estática (28/02/2001), além da estratégia operacional em relação aos seus investimentos em carteira. O que não se demonstrou, em ofensa ao mandamento legal, foi a avaliação atuarial do Fundo, seguramente pela dificuldade da matéria ou porque talvez pudesse sinalizar uma possível insolvência do fundo no curto prazo, podendo ensejar questionamentos posteriores por parte dos órgãos de controle.

A estimativa da renúncia de receita compõe também o Anexo de Metas Fiscais das diretrizes orçamentárias do Estado para 2002, onde os respectivos impactos financeiros sobre o orçamento e as finanças públicas são estimados para um período de três anos (2002-2004), evidenciando os Setores e Programas beneficiados, com destaque para o Programa Bahiaplast, cujos incentivos estimados para o período totalizam cerca de R\$ 94,6 milhões, quase 17% do total da renúncia.

O que nos parece ausente⁵² no referido quadro é a informação da identificação de qual o tributo estadual (ICMS, IPVA) a cuja receita se renunciará, em que regiões se darão os impactos, bem como o demonstrativo das formas de compensação, que, segundo a LRF, pode ser o aumento de uma outra fonte de receita tributária, proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da majoração ou da criação de tributo ou da contribuição (art. 14, II).

A boa gestão dos ingressos financeiros é prática fundamental no regime de responsabilidade fiscal. A preocupação não deve ser apenas limitar o gasto público, mas também uma melhor gestão de receita, que reduza a evasão e a sonegação fiscal e evite a renúncia descompensada da arrecadação.

Importante demonstrativo (e complementar ao anterior) que não foi elaborado é a estimativa da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado⁵³, provavelmente por não haver, ainda, uma interpretação clara deste conceito. No entanto, da leitura do art. 17 da LRF consegue-se abstrair alguns elementos que poderiam ajudar na sua compreensão quando, por exemplo, exige como requisito para a efetivação de despesas deste grupo (caráter continuado), a compensação pelo aumento permanente da receita ou redução permanente da despesa. Se considerarmos que a ampliação da base de cálculo de tributos constituiu uma fonte de recursos para financiar as referidas despesas, o crescimento da atividade econômica seria responsável pelo aumento dessa variável, e como tal, seria um lastro para a expansão das despesas, como, aliás, assim considerou a União em sua LDO para 2002.

Como pode ser visto na LDO para o ano 2000 (em anexo), a ausência de metas fiscais como compromisso público impossibilitava o planejamento da gestão fiscal, havendo, tão somente, um mero indicativo de que o ajuste fiscal se daria durante a execução orçamentária, através da garantia da obtenção de resultados primários positivos mediante a melhoria do desempenho da arrecadação e a redução dos gastos continuados da Administração.

⁵² Talvez por questões de natureza política, ou mesmo pela dificuldade técnica em sua confecção.

⁵³ Toda despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (art. 17 da LRF).

4.1.2 Anexo de Metas Programáticas (AMP)

Outra inovação a ser considerada, e também importante, foi a publicação, em anexo próprio da LDO/2002, das Metas e Prioridades Programáticas, em perfeita sintonia com o aumento da eficiência na utilização dos recursos públicos objetivando elevar a eficácia dos programas por eles financiados. Como se verá adiante, numa possível frustração de receitas e conseqüente necessidade de contingenciamento de despesas, as metas e prioridades podem sinalizar a correta decisão a ser tomada, qual seja, a de preservar os programas prioritários.

Foram escolhidos 19 programas prioritários, em consonância com as estratégias estabelecidas no Plano Plurianual para o período 2000-2003, com os respectivos objetivos, macroações⁵⁴ e metas, entendidas estas como a unidade de medida que explicita, em termos concretos, o volume de trabalho a ser realizado e o tempo necessário para realizá-las, permitindo a mensuração e a avaliação de políticas, programas, projetos e atividades. Para a escolha foi considerado o potencial impacto sócio-econômico que os programas possam gerar no desenvolvimento do Estado, como o Programa Bahia Azul - que visa a melhoria da qualidade de vida da população de Salvador e das cidades do entorno da Baía de Todos os Santos mediante intervenções integradas em saneamento ambiental e esgotamento sanitário - aliado a um razoável grau de condicionantes políticas. Há, ainda, programas nas áreas de Educação, Atenção e Promoção da Saúde, Infra-Estrutura Urbana, Transportes, Desenvolvimento Regional, Turismo, entre outros, como pode ser constatado no Anexo II da LDO de 2002.

4.1.3 Critérios para limitação de empenho e contingenciamento das dotações

A LDO para o ano de 2000, mesmo preocupando-se com o ajuste fiscal, como se depreende do seu art. 3º, não estabelece critérios para limitação de empenho e movimentação financeira no caso de tendência na queda da receita e comprometimento da

⁵⁴ As macroações correspondem, na estrutura programática dos orçamentos e Planos Plurianuais, a projetos ou atividades finalísticas, cujos produtos ou resultados (bens ou serviços) concorrem para o alcance dos objetivos do Programa a que são vinculados.

obtenção de resultados primários positivos. Nota-se, tão somente, que a garantia referida deve ser alcançada pela melhoria do desempenho das arrecadações de impostos e, por outro lado, pela redução dos gastos continuados da administração.

Na verdade, não havia antes da LRF regras para contingenciamento de dotações orçamentárias. Na prática, essa missão ficava (e às vezes ainda fica) a cargo da Secretaria da Fazenda do Estado, que, em determinados momentos, “segurava” o repasse financeiro às unidades gestoras no âmbito apenas do Poder Executivo, numa espécie de “controle de boca de caixa”, funcionando como um “contingenciamento branco”⁵⁵.

Já a LDO para o exercício de 2002, no art. 45, estabelece a metodologia e os critérios⁵⁶ para contingenciamento⁵⁷ das dotações visando atingir os resultados fiscais pré-estabelecidos, faltando, ao nosso entender, apenas referir-se a possíveis salvaguardas com relação às metas e prioridades programáticas, muito embora estas ressalvas existam com relação às dotações destinadas à execução de obrigações constitucionais e legais – transferências a municípios, ao Fundef, à Saúde; pagamento de pessoal e encargos sociais; serviço da dívida e outros.

4.1.4 Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários

O artigo 42, da Lei nº 7.881, de 11/07/2001, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2002, em atendimento à LRF, traz um significativo avanço em relação ao controle de custos, quando obriga que a programação das obras do Estado seja balizada por um Referencial de Custos elaborado pelo órgão central do sistema de planejamento (SEPLANTEC) conjuntamente com os órgãos setoriais. Quanto à avaliação dos Programas, ainda não há uma metodologia específica, haja vista a dificuldade encontrada

⁵⁵ Isso muitas vezes era realizado sem levar em consideração o aspecto programático do orçamento.

⁵⁶ “Caso haja necessidade da limitação do empenho...será fixado, separadamente, percentual de limitação para o conjunto de projetos, atividades finalísticas, atividades de manutenção.....calculado de forma proporcional à participação dos Poderes no total das dotações fixadas....”

⁵⁷ Convém lembrar que o contingenciamento tratado na lei é aquele referente à sazonalidade da receita, havendo problema quando esta sazonalidade se referir à despesa, uma vez que o estado não pode lançar mão da emissão de títulos da dívida pública ou mesmo de Antecipação de Receita Ornamentária (ARO) para equilibrar-se financeiramente.

pelos Gerentes de Programas e a própria Secretaria do Planejamento para a elaboração de indicadores de resultado eficazes.

Reconhecendo a importância que o assunto requer, a Secretaria do Planejamento do Estado, através do Comitê instituído no ano de 2000 para o Gerenciamento por Programas, vem implementando várias iniciativas objetivando capacitar os Gerentes de Programas e, desta forma, aperfeiçoar o modelo de gerenciamento. Entre as iniciativas adotadas, cabe destacar os vários cursos oferecidos aos Gerentes nas áreas de Elaboração e Avaliação de Programas, Liderança, Redes de Desenvolvimento⁵⁸; Oficinas para Elaboração de Indicadores de Resultados; Seminários com especialistas nacionais e internacionais; além da contratação de consultores.

4.1.5 Critérios para transferência de recursos a entidades públicas e privadas

A LDO para o ano 2000 apenas faz referência a transferências de recursos do Estado para entidades públicas. Com a LRF, são exigidas normas rígidas também para o repasse às entidades privadas, cuja regra, já incorporada à LDO para o ano 2002 estabelece que só poderá ser realizada se houver autorização de lei específica, atender às condições estabelecidas na LDO e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

Quanto às transferências voluntárias a entidades públicas (convênios), as novas regras da LRF não produziram alterações significativas, e isso pode ser constatado na LDO para o ano 2000, que já trazia algumas condicionantes, como a exigência do atendimento, por parte dos beneficiários, aos limites para despesa de pessoal e às vinculações constitucionais para saúde e educação. As inovações significativas (já presentes na LDO/2002) foram as exigências para comprovação da observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária pelos municípios; de previsão orçamentária de contrapartida e a obrigatoriedade do ente estar exercendo sua capacidade tributária na plenitude⁵⁹, esta sim uma verdadeira medida de ajuste fiscal.

⁵⁸ A Bahia, pioneiramente, vem adotando o Sistema de Redes para agrupar os Programas que possuam sinergias e complementaridade, com vistas ao alcance dos resultados esperados.

⁵⁹ Instituir, lançar e arrecadar todos os tributos de sua competência.

As relevantes mudanças ocorreram com as transferências às entidades privadas, que agora necessitam, além das exigências retro mencionadas, do encaminhamento de um Projeto de Lei específico nominando todas as entidades – cooperativas, associações, centros comunitários, etc., passíveis de receberem recursos orçamentários. O Estado da Bahia vem atendendo este mandamento⁶⁰, faltando ao nosso ver, para a transparência total da medida, discriminar o montante que cada entidade fará jus durante a execução do orçamento.

Até a vigência da LRF eram consignadas nos orçamentos dotações genéricas do tipo “subvenções sociais” e “auxílios”, o que muitas vezes favorecia práticas clientelistas por parte dos gestores públicos.

4.1.6 Programação da despesa

Diferentemente da Lei 4.320/64, que falava em programação trimestral, a LRF estabelece que até 30 dias após a publicação dos orçamentos, o poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Tal dispositivo encontra-se plenamente atendido na LDO/2002, no seu artigo 44⁶¹. Por outro lado, a LDO/2000, sem referência expressa, seguia a lei mais antiga, acima mencionada.

A mudança significativa ocorre, ao que tudo indica, não pelo do lado temporal, mas sim pela exigência *ex-ante* de se elaborar e publicar toda a programação financeira do ente, o que representa um transparente sistema de fluxo de caixa com a previsão da totalidade das despesas e das receitas mensais⁶². Essa programação prévia tem por fim evitar problemas de insuficiência de caixa, dada a oscilação da receita pública durante o exercício, buscando a menor distância possível entre os valores orçados e o fluxo financeiro a ser realizado. Fica evidente, também, que essa sistemática de programação mensal objetiva, segundo Pedro Lino (2001 p.47), a “permanente avaliação do comportamento da receita e, por via

⁶⁰ Ver Lei Estadual nº 7.803, de 20/02/2001.

⁶¹ “Com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário prevista nesta Lei, os Poderes deverão elaborar e publicar, até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2002, cronograma de execução mensal de desembolso, para o exercício”

⁶² Os quadros de cotas trimestrais, vigentes anteriormente, eram aprovados apenas durante a execução do orçamento.

de consequência, dar limites continuados às despesas, por meio das limitações de empenho”.

4.1.7 Anexo de Riscos Fiscais (ARF)

Em cumprimento ao § 3º, do art.4º da LRF, a LDO para o ano de 2002 evidencia dois tipos de passivos contingentes capazes de afetar o atingimento das metas fiscais estabelecidas pelo Estado da Bahia para os próximos anos. O primeiro refere-se às Garantias em Títulos Públicos e Carta de Fiança Bancária concedidas pelo governo estadual a duas empresas beneficiárias que adquiriram entidades estatais, além das Garantias prestadas a produtores rurais através do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social – Fundese⁶³. Essas operações importavam cerca de R\$ 204 milhões em março/2001, não representando, dadas as suas naturezas, riscos para as finanças do Estado. Os outros tipos de riscos fiscais apresentados no ARF da LDO/2002 foram as Ações Judiciais movidas contra o Estado, principalmente questões de natureza trabalhista, cujos montantes não foram apresentados, segundo justificativa, pela dificuldade em se estimá-los, uma vez que o valor liquidado normalmente difere do valor original da causa.

A intenção do legislador com este demonstrativo de riscos fiscais seria de reconhecer, a exemplo do que já ocorre com as Provisões da contabilidade empresarial, qualquer evento que possa impactar a execução orçamentária do próximo exercício e, por sua vez, o equilíbrio fiscal pretendido.

4.1.8 A geração de despesas de caráter continuado e serviços de terceiros

A LRF estabelece regras básicas para o controle das despesas públicas, notadamente em relação às obrigatórias de caráter continuado⁶⁴. Nos termos do art. 15, toda e qualquer despesa que não esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios da vigência, da sua adequação orçamentária com a LOA,

⁶³ O Fundese é um fundo orçamentário gerido pela Agência de Fomento do Estado da Bahia – Desenbahia, cujos recursos são provenientes de dotações do Tesouro Estadual e retornos de investimentos.

⁶⁴ Conforme já visto anteriormente, consiste em toda despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (art. 17 da LRF).

PPA e LDO e da indicação da origem dos recursos para o seu custeio, é considerada não-autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público. Sendo obrigatória de caráter continuado, o dispositivo legal ainda requer a demonstração das medidas compensatórias para esta despesa, quais sejam – aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa.

Ademais, o início de projeto que vise a criação de novo serviço ou obra, a expansão ou o aperfeiçoamento de ação governamental existente, deverá ser acompanhado, além das medidas anteriores, da declaração do ordenador da despesa de que esta tem adequação com o orçamento, a LDO e o PPA⁶⁵. A preocupação com a geração destas despesas agora é matéria de diretrizes orçamentárias, como pode ser visto nos artigos 46⁶⁶ e 47 da LDO para o exercício de 2002.

Em relação à despesa com serviços de terceiros, esta não poderá ultrapassar o percentual relativo à receita corrente líquida do exercício anterior⁶⁷, até o término do terceiro exercício seguinte. Esta medida tem por objetivo, além do controle da despesa propriamente dita, evitar que gestores irresponsáveis utilizem indiscriminadamente os contratos de terceirização de serviços com fim diverso do legalmente previsto.

Para as despesas continuadas, como foi visto, há exigência de demonstrar, no Anexo de Metas Fiscais da LDO, os mecanismos que respaldem sua realização por um período de dois anos. Os limites para serviços de terceiros são aferidos a cada quadrimestre através do Relatório de Gestão Fiscal⁶⁸ elaborado pela Diretoria de Contabilidade da Secretaria da Fazenda do Estado.

Conforme o quadro comparativo descrito anteriormente, não havia qualquer referência ao controle sobre estes tipos de despesas nas diretrizes orçamentárias anteriores à edição da

⁶⁵ Em caso de ordenar uma despesa que não preenche esses critérios o ordenador de despesa encontra-se sujeito as penalidades contidas na Lei de Crimes Fiscais.

⁶⁶ “Para efeito do art. 16 da Lei Complementar 101/2000...”

⁶⁷ O ano base, pela LRF, é 1999.

⁶⁸ Art. 54 da LRF.