

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

*Roberto Sérgio do Nascimento **

1. Introdução

Grande importância é dada ao poder de arrecadação das receitas e a extensão dos dispêndios que são realizados por parte dos entes governamentais, em termos de manutenção da máquina administrativa, investimentos e pagamento das dívidas contraídas.

A natureza do controle das finanças públicas passa necessariamente pelas mãos dos administradores, denominados ordenadores de despesa, responsáveis pela utilização, arrecadação, guarda, gerenciamento e administração dos dinheiros, bens e valores públicos.

Para Matias e Campello (2000, p. 65) as funções básicas do administrador financeiro podem ser classificadas pelas seguintes funções:

- a) acompanhar e interferir na arrecadação das receitas;
- b) autorizar e realizar o pagamento das despesas.

A olhos vistos, estas atividades apresentam-se em uma complexidade tal, que algumas dificuldades com que se tem deparado muitos dos gestores municipais, estaduais e federais, parecem quase intransponíveis: insuficiência de caixa; discrepâncias entre arrecadação e previsão das receitas; dificuldades no equacionamento entre empenho e pagamento das despesas respectivas; crescimento da dívida interna e externa; organização do sistema tributário e operacionalização das fiscalizações; imposições de gastos de ordem constitucional e legal em contraposição à impossibilidade da vinculação da receita pública.

O papel do administrador financeiro consiste, então, no equilíbrio das finanças dos órgãos que gerenciam, nas decisões que operam em prol dos administrados e na realidade que moldam a partir dos recursos disponíveis. Para isto, como profissionais que são,

exige-se conhecimento multidisciplinar em diversas áreas (Direito, Sociologia, Psicologia, Matemática e Estatística), além das tradicionais formações em Contabilidade, Finanças, Administração e Economia.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que consigna na sua essência compromisso com a gestão responsável da coisa pública, ficou nítida a participação deste profissional, na medida que a administração financeira passou a ser elemento vital de sobrevivência das organizações governamentais.

2. Instrumentos principais da administração pública financeira

A legislação que baliza os atos e fatos administrativos, bem como a elaboração dos balanços públicos para a União, encontra-se consubstanciada nos instrumentos normativos a seguir elencados: Lei nº 4.320/64 (normas de direito financeiro para União, Estados, Distrito Federal e Municípios), Decreto-lei nº 200/67 (referente à reforma administrativa do Poder Executivo Federal), Decreto nº 93.872/86 (unificou o Caixa do Tesouro Nacional), Decreto nº 3.589/00 (dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal) e as Resoluções do TCU sobre Tomada e Prestação de Contas, e bem mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº 101/2000.

Dentre estes normativos legais, ressaltem-se a importância da Lei nº 4320/64 e da LRF, ambas de natureza complementar à Constituição Federal, que estabelecem as bases para a Contabilidade Governamental Brasileira e Finanças Públicas, cujos aspectos principais giram em torno do planejamento (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentária e lei orçamentária), receita e despesas públicas, dívida e endividamento, balanços públicos, controle e transparência fiscal.

3. Natureza da Lei Orçamentária

Especificamente, no tocante ao controle fiscal, tanto a Lei nº 4320/64, quanto a LRF, apresentam diversos dispositivos que visam instrumentalizar os gestores públicos de meios capazes de dotá-los para o planejamento da execução da despesa em contraposição ao efetivo ingresso das receitas.

Parece-nos, neste caso, que a preocupação do gestor público reside no seu poder de gasto. E qual seria o fator limitador deste poder? Cremos que a resposta passa pelo entendimento do que representa o Orçamento Público para as instituições do Estado, à vista do teor do art. 2º da Lei nº 4320/64, “A lei de orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”.

De acordo com Kohama (2001, p. 63) é na lei orçamentária em que se encontram “programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados”. Assim, na medida que a lei orçamentária contém, de um lado os recursos (receitas) em termos de previsão, e do outro, as despesas, em termos de fixação, não resta muito ao gestor, senão, de acordo com o seu poder discricionário, eleger o momento oportuno para a execução da despesa.

A decisão política do gasto, como afirmado por Motta (2000, p. 69), está atrelada à fidedignidade orçamentária, à organização administrativa para a execução e o controle financeiro eficiente. Fidedignidade orçamentária, pois a decisão de gastar advém da proposta orçamentária que se transformou em lei, de modo que os dispêndios já foram previamente estabelecidos, mesmo antes da lei se transformar em norma jurídica; organização administrativa, em virtude de depender de órgão capaz de pôr em prática as ações programadas para atender às necessidades da coletividade; e controle financeiro eficiente, tendo em vista que não basta a previsão de recursos orçamentários, mas a possibilidade que os mesmos venham a existir, de modo que os compromissos possam ser cumpridos.

Entretanto, antes de se conhecer o fluxo operacional do controle financeiro dos ingressos, precisa-se entender quando se inicia a execução orçamentária, isto é, em que momento, uma vez aprovado o orçamento, pode o ente dispor dos recursos ali estabelecidos, a fim de prover as demandas da coletividade.

4. Contabilidade Governamental e a execução orçamentária e financeira

Uma vez sancionada a lei orçamentária anual, a unidade de contabilidade ou outra de nomenclatura orçamentária, procede ao registro das receitas previstas e das despesas fixadas no sistema de contabilidade. As informações relativas ao volume de dispêndios autorizados e ingressos estimados podem ser encontradas junto aos anexos da lei orçamentária:

Art. 2º

(...)

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

(...)

II – quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas na forma do Anexo nº 1

Andrade (2002, p. 106) afirma que efetuado o registro exposto acima, “a Execução Orçamentária passa a vigorar com a realização do planejamento público expresso na referida lei em conjunto com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, Plano Plurianual e Anexo de Metas e Riscos Fiscais definidos na Lei nº 101/00, de 4 de maio de 2000”.

Por sua vez, Nascimento (2001, p. 14) preferindo conceituar execução orçamentária em conjunto com execução financeira, declara que estas 2 funções correspondem à concretização do orçamento, a partir da realização de diversas atividades, da arrecadação das receitas estimadas e da efetivação dos programas de trabalho fixados.

Ao contrário da primeira definição, este último autor entende que a execução não se inicia por si só pelos lançamentos contábeis relativos ao registro da peça orçamentária no sistema de contabilidade. Acredita ele que, sem a realização dos procedimentos administrativos que transformem os valores estimados em créditos para a entidade, tais como lançamento fiscal ou leis - no caso da receita; e de empenhamento - no caso da despesa-, a execução orçamentária, efetivamente, ainda não foi inicializada.

De modo a apresentar um melhor entendimento sobre o início da execução orçamentária, é necessário entendê-la através de prismas distintos para receitas e despesas:

- a) quando se inicia a execução orçamentária da receita?

b) quando se inicia a execução orçamentária da despesa?

Primeiramente, é importante destacar que o gestor somente pode realizar algum tipo de dispêndio, após o registro respectivo da previsão das receitas e da fixação das despesas no sistema de contabilidade. É ato imprescindível.

Os lançamentos contábeis que são efetuados, tanto em relação às receitas, quanto em pertinência às despesas, consistem no primeiro ato formal a ser executado pelo setor competente, para que os demais atos administrativos sejam processados.

Do lado da despesa, o poder de gasto destacado por Motta anteriormente pode ser visualizado através do saldo disponível na conta Crédito Orçamentário Disponível (de natureza credora) em contraposição à conta Fixação Inicial da Despesa (de natureza devedora). A execução em si, inicia-se com o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento, no caso o empenho. Realizado este procedimento, o orçamento, na parte que toca à despesa, passa a ser executado, uma vez que a fixação do dispêndio materializou-se juridicamente em termos de gasto com a Nota de Empenho.

Por seu turno, a execução da receita requer análise mais detalhada, em virtude de que os créditos que representam não necessitam de procedimento próprio para serem utilizados, como por exemplo, o ato de lançamento fiscal. Em relação ao termo “utilizados”, tratado acima, este deve ser entendido pelo ato de autorização ao Poder Executivo em dispor destas receitas como se realmente existissem. E isto ocorre pelo fato de ter havido a previsão das receitas e a sua chancela pelo Poder Legislativo, em forma de Lei Orçamentária. Neste sentido vale lembrar o teor do art. 7º da Lei de Licitações, que permite ao gestor iniciar o procedimento licitatório, mesmo que não haja recurso financeiro, mas somente os créditos orçamentários.

Embora pareça estranho e mesmo não tendo havido nenhum lançamento fiscal de constituição do crédito tributário, o administrador já contabilizou o crédito orçamentário, em virtude da escrituração da fixação da despesa que teve a sua origem na previsão das receitas. Entretanto, para resguardar o ato da fixação da despesa, o ente deverá providenciar outro ato administrativo, o quanto antes possível: o lançamento do crédito tributário.

Diante disto, é importante relembrar o teor do Código Tributário Nacional sobre o assunto:

Art. 142. “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O que ocorreu na verdade antes do lançamento tributário, foi um ato específico – o lançamento contábil -, que teve a finalidade de registrar os montantes estimados pelos seus totais, abrindo assim o sistema de contabilidade para que a despesa possa ser realizada. E não poderia ser diferente, em virtude do equacionamento existente entre a fixação da despesa e a previsão da receita respectiva.

Machado e Reis (2001, p. 125), ao esclarecer o teor do art. 52 da Lei nº 4320/64 – que determina a natureza do lançamento tributário para os impostos – lembra que poderia a Administração, com base no princípio da competência, registrar os devedores da Fazenda Pública no seu subsistema financeiro. Para este autor, os lançamentos de receitas de origem tributária e contratuais, no aspecto contábil, deveriam merecer atenção especial, por tratarem-se de direitos líquidos e certos.

Com o lançamento tributário, operacionalizou-se a cobrança, criando o direito individual do órgão em relação a cada contribuinte, em termos de montante, modalidade de tributo e responsabilidade de pagamento. Daí por que Nascimento (2000, p. 15) declara: “a receita é executada mediante atos que transformem os valores estimados em créditos para a entidade, tais como o lançamento fiscal ou as leis que estipulam quais receitas e que valores serão transferidos de um ente para outro da Federação”.

Especialmente em referência a segunda parte da assertiva de Nascimento – leis que estipula quais receitas e que valores serão transferidos de um ente para outro da Federação – esta situação ocorre, p. ex., quando a União descentraliza parcela de sua receita mediante convênio. Observe que tanto o lançamento fiscal, quanto à arrecadação dos valores foram realizados pela União. Entretanto, em decorrência do seu poder discricionário, resolveu descentralizar a realização de um determinado dispêndio para outro ente da Federação, entregando-lhe os recursos orçamentários e financeiros para a execução do empreendimento.

Com referência à execução financeira, o entendi-

mento é mais simplório. No caso da execução financeira da receita, basta acompanhar os seus estágios: previsão, lançamento (ambos pertencentes à fase da execução orçamentária), arrecadação e recolhimento (pertencentes à etapa da execução financeira).

Com propriedade, Kohama (2001, p. 97), fazendo uma comparação entre a receita orçamentária e a extra-orçamentária, destaca que somente a “receita orçamentária reúne condições de percorrer esses três estágios, porquanto a receita extra-orçamentária não terá necessidade de percorrê-los, isto porque os requisitos de que são revestidos, como no caso da previsão, por exemplo, são dispensados”.

Para a despesa, a execução financeira se inicia com as fases da liquidação e do pagamento, não obstante já foi ultrapassada a fase do empenho.

Ademais existem diversas diferenças entre a contabilidade empresarial e a contabilidade pública, o controle da execução financeira é realizado por sistema próprio de contas: o sistema financeiro. Este sistema registra e demonstra a movimentação dos recursos das entidades da administração direta e indireta e é operacionalizado quando o credor, tendo adquirido o direito a receber os valores empenhados (liquidação), tem a sua obrigação extinta (pagamento).

5. Instrumentos da Execução orçamentária e financeira

Com o advento da LRF, inúmeros dispositivos legais foram gerados com vistas a prevenir indícios de má gestão fiscal. Por isto, além de melhor instrumentalizar os mecanismos de planejamento governamental existentes, tais como LDO e LOA, atualmente, pode-se aplicar a lei penal para punir gestores que praticarem atos contra a chamada gestão fiscal responsável.

A partir da LOA, e tendo por base o anexo de metas fiscais integrante da LDO, são consignados aos órgãos da administração pública, os recursos orçamentários necessários à execução do plano de governo. Estes recursos recebem a denominação técnica de dotação orçamentária, e consistem na representação monetária nacional que é alocada a um determinado crédito orçamentário (nomenclatura contábil apropriada – 3.3.90.39 - Serviços de Terceiros Pessoal Jurídica)

Ocorre que, uma vez publicada a peça orçamentária e efetuados os registros necessários, o ordenador de despesa não pode, de pronto, iniciar a execução da

despesa, em virtude de não saber que montante dos créditos orçamentários globais dispõe inicialmente, em face da incerteza inerente à arrecadação da receita.

Como necessita estabelecer a sua **programação financeira**, foi criado o sistema de cotas de despesa instituído pelo art. 47 da Lei nº 4320/64, onde é permitido ao Poder Executivo aprovar um quadro de cotas trimestrais que cada unidade orçamentária poderia utilizar.

De acordo com Andrade (2002, p. 108), as cotas representam a primeira fase da movimentação de recursos. A liberação destas tem a finalidade de controlar a utilização das dotações orçamentárias, de modo que as unidades ou órgãos públicos não façam uso dos recursos destinados a todo o exercício financeiro, em uma única oportunidade (art. 48, “a” da Lei nº 4320/64).

O volume da liberação das cotas depende da política de programação financeira estabelecida pela instituição, tendo a Lei nº 4320/64 definido o período em que deve ocorrer esta distribuição:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Quanto ao cálculo do montante a ser distribuído, Nascimento (2001, p.20) orienta que a organização do quadro deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) as metas fixadas na LDO, por setor de atuação do governo;
- b) a despesa fixada na LOA, por unidade orçamentária;
- c) o comportamento previsto da receita;
- d) as obrigações de despesa existentes em função de mandamentos constitucionais e legais, bem como de acordos, contratos e convênios assinados;
- e) as obrigações de despesa que a Administração Pública pretende assumir para realização das ações propostas.

O artigo da Lei nº 4320/64 apresentado acima, com o surgimento da LRF, precisa ser entendido à luz do art. 13, que determina, por outro lado, o desdobramen-

to das receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação. Em outras palavras, as cotas de despesa são distribuídas em consonância com as metas de arrecadação previstas para o período, o que constitui a programação financeira consignada no art. 8º da LRF:

Art. 8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. (grifo nosso)

Entretanto, é de se observar que a orientação contida na Lei nº 4320/64 direciona a elaboração do quadro de cotas por trimestre, enquanto que o art. 13 da LRF impõe a organização das metas de receita para o bimestre. Assim, em virtude do visível choque entre as normas sob análise, e à vista da LRF ter sido editada mais recentemente, considera-se como tendo havido a revogação tácita do dispositivo da Lei nº 4320/64 em comento. Graficamente a programação financeira ficaria assim disposta:

I - Quadro de Programação Financeira da Receita e Despesa



Uma vez organizadas as metas de arrecadação e elaborado o quadro de cotas de despesa para o bimestre, outro procedimento que é implementado pelos órgãos da Administração Pública, consiste na publicação do **quadro de detalhamento da despesa – QDD**.

Este quadro é de ordem mais operacional do que propriamente de execução orçamentária, muito embo-

ra seja igualmente importante. É utilizado para detalhar a despesa fixada, em nível de grupos de natureza de despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa, associando esta categorização às fontes de receitas respectivas. Isto ocorre em virtude de que no orçamento, o detalhamento da receita e da despesa é feito em termos de categorias econômicas.

Através do QDD consegue-se observar ainda a classificação completa da despesa, desde a função, subfunção, programa, projeto, atividade, operação especial, até o código identificador do cadastro de ações. Para Silva e Vasconcelos (1997, p. 45), é a partir dessa organização que a despesa pode ser executada, procedendo-se à emissão do empenho e da nota de empenho respectiva. Após a publicação do QDD, o ordenador da despesa já possui em suas mãos todos os elementos de que necessita para fazer uso dos créditos fixados no orçamento.

Como salientado anteriormente, após 30 dias da publicação dos orçamentos, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

A programação financeira foi aquela elaborada, mediante a distribuição das cotas de despesas em consonância com as metas de receitas previstas para o bimestre. **O cronograma de desembolso**, por sua vez, ocorre mês a mês e em decorrência da programação financeira. Representa a forma pela qual as diversas unidades orçamentárias comunicam ao responsável pela programação financeira da instituição, a necessidade de recursos financeiros para o mês seguinte.

A importância deste controle pode ser medida, em virtude da dificuldade com que trabalham as unidades de planejamento em prever, com exatidão, o fluxo mensal das receitas, que depende exclusivamente das condições financeiras dos contribuintes.

Logo no início do exercício, o setor de programação orçamentária libera parcela das dotações orçamentárias, para que as demais unidades orçamentárias da Administração tenham condições de operacionalizar as suas ações, relativas aos primeiros meses do ano que se inicia. Com este processo, deflagra-se a execução orçamentária, na medida que os ordenadores de despesa passam a autorizar a emissão de empenhos.

Acontece que a situação das finanças públicas, proveniente do exercício anterior, geralmente tem-se demonstrada desequilibrada ou nula. Por isto, é bastante comum em relação à parcela das organizações públicas, principalmente as municipais, que não exis-

tam disponibilidades de caixa capazes de prover os gastos do início do exercício. De outra forma, pode uma ou outra instituição possuir algum saldo residual no seu balanço patrimonial, muito embora já esteja comprometido com o pagamento de dívidas de curto prazo, como é o exemplo dos restos a pagar.

O mês de janeiro é um dos meses mais críticos para as instituições governamentais. Enquanto que desde este mês inicia-se a realização da despesa (emissão de empenhos diversos por estimativa com água, luz e telefone), o ingresso da receita é ainda incerto, fazendo com que haja desequilíbrio momentâneo quanto ao pagamento das obrigações assumidas.

A situação em tela é comum, sendo observada mediante uma das condições a seguir descritas:

- a) as cotas de despesas utilizadas foram inferiores ao volume arrecadado = superávit;
- b) as cotas de despesas utilizadas foram iguais ao volume arrecadado = equilíbrio;
- c) as cotas de despesas utilizadas superaram o volume arrecadado = déficit.

Como as 2 primeiras possibilidades não acarretam prejuízos para a gestão financeira da entidade, iremos apresentar somente comentários sobre a última ocorrência. Em acontecendo esta, a Administração possui algumas alternativas com vistas a solucionar a questão:

- a) não efetuar parcela dos pagamentos comprometidos;
- b) realizar operação de antecipação da receita orçamentária;
- c) contar com a afluência provável da receita própria, não contabilizada na previsão;
- d) contar com a transferência de receitas constitucionais, legais ou de convênios;
- e) contar com o volume de receitas extra-orçamentárias existentes.

Como a primeira e a segunda opção trazem prejuízos para a Administração, iremos nos deter ao estudo destas.

A alternativa “a” possibilita a fomentação do crédito do órgão em relação aos seus fornecedores, fazendo com que terceiros recusem prestar serviços ou fornecer bens à Administração. A segunda, gera a formação do círculo vicioso da tomada de empréstimo

junto à rede bancária, com conseqüências, ainda mais danosas, no que se referem ao pagamento de despesas financeiras e ao desequilíbrio das receitas futuras.

Em se adotando a primeira opção, por considerar a segunda alternativa mais prejudicial, o gestor necessita organizar o seu fluxo de caixa, conhecendo as datas das despesas vincendas, que são controladas pelas unidades orçamentárias, a fim de que possa planejar o fluxo de desembolso. Para esta situação é que surge a necessidade da elaboração do cronograma mensal de desembolso, ou seja, os débitos são organizados por data de vencimento, por parte das unidades, de modo que o setor responsável pela programação financeira libere o volume dos recursos comprometidos.

Em pertinência ao período para elaboração, reza o art. 8º da LRF que o cronograma deve ser elaborado mensalmente, logicamente, de um mês para outro, a fim de que as unidades orçamentárias possuam, logo no início do período, as disponibilidades de que necessitam, aliás, como já mencionado.

Tendo sido o cronograma de desembolso de cada unidade orçamentária informado ao órgão central da programação financeira, pode ele então compatibilizar as diversas solicitações com as disponibilidades existentes, procurando sanar eventuais déficits. Por oportuno, é interessante frisar ainda que a descentralização financeira de recursos, em volume inferior àquele solicitado por intermédio dos cronogramas mensais, não autoriza as unidades orçamentárias a desobedecerem à ordem cronológica dos débitos. Isto quer dizer que os ordenadores não possuem o poder discricionário de eleger as dívidas que irão quitar, mesmo que uma obrigação mais recente seja em valor inferior a outra mais antiga.

A **limitação de empenho** é inovação da LRF. Consiste em meio de controle da execução orçamentária, onde os responsáveis pela Administração podem impedir a emissão de empenho, ao final de cada bimestre, mediante ato administrativo *interna corporis*. A ótica é bastante simples: uma vez proibida a movimentação dos recursos orçamentários, há uma tendência natural de acomodar o montante dos gastos realizados com as receitas arrecadadas, e assim, volta-se ao equilíbrio entre receitas arrecadadas e despesas empenhadas.

Esse controle da execução orçamentária é posto em prática na medida em que a realização da receita não atinge as metas de resultado primário e nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Khair (2000, p. 25) menciona que o dispositivo em exame pode se constituir um freio à execução orçamentária, ao passo que reforça a necessidade da elaboração do Anexo de Metas Fiscais de forma realista e baseado em dados seguros.

A lei de responsabilidade fiscal orienta ainda que a LDO sirva como instrumento de consulta da norma a ser seguida com relação à limitação dos empenhos e movimentação financeira, na proporção que delega a esta a fixação dos critérios (art. 4º, inc. I, “b” c/c o art. 9º da LRF). Desta forma, o administrador público poderá estabelecer junto à LDO, p. ex., que não poderão ser objeto de limitação, os gastos da Secretária de Saúde, de Educação, e algumas ações pertencentes a outras unidades orçamentárias que foram consideradas prioritárias para a atual Administração. É válido lembrar que o § 2º do art. 9º da LRF, veda quaisquer limitações às despesas correlacionadas às obrigações constitucionais, legais e com o serviço da dívida

Em pertinência ao termo “legal” contido no parágrafo anterior, Guedes (2001, p. 32) destaca que se deve entender como despesa legal, as “(...) despesas, para cuja realização há uma receita vinculada ou uma determinação legal expressa, que impeçam o administrador de postergar a sua efetivação”.

Tanto o cronograma de desembolso quanto a limitação de empenho, é bom que se destaque, possuem finalidades distintas. O primeiro é elaborado de forma mensal e visa diminuir a possibilidade de desequilíbrio financeiro, ainda dentro o bimestre, de forma a organizar melhor o fluxo de pagamentos, tendo por base as disponibilidades existentes. A limitação de empenho é uma medida mais enérgica e somente será implementada ao final do bimestre, como forma de sanar o desequilíbrio já ocorrido, como orienta o comando do art. 9º da Lei nº 101/00.

Existem ainda outros instrumentos de que as organizações governamentais dispõem para movimentar os recursos orçamentários e financeiros, quais sejam: a descentralização orçamentária e financeira.

Em ambos os casos, o método consiste na movimentação de recursos orçamentários e financeiros, de um órgão ou estrutura governamental para outra unidade do mesmo órgão, ou para entidade diversa. A descentralização dos créditos orçamentários ou adicionais ocorre sob os seguintes títulos:

- a) provisão: quando envolve unidades gestoras de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade

social. É que ocorre, p. ex., quando o Ministério da Fazenda distribui parcelas dos seus recursos orçamentários para as suas diversas unidades localizadas nos Estados.

- b) destaque: os recursos orçamentários passam de uma estrutura de um órgão, ministério ou entidade para outra. Ex.: O Tribunal Superior do Trabalho descentraliza recursos para o Tribunal Superior Eleitoral.

Por seu turno, a descentralização financeira (sub-repasse e repasse) consiste na contrapartida da descentralização orçamentária, quando são liberadas as dotações orçamentárias. De acordo com Mota (2001, p. 54), o sub-repasse “é a descentralização de recursos financeiros vinculados ao orçamento, realizada pelos órgãos setoriais de programação financeira, para unidade orçamentária ou administrativa a eles vinculadas (...)”. Já o repasse consiste na descentralização financeira entre órgãos ou estruturas distintas para atender às demandas dos gastos orçamentários.

O resultado da execução orçamentária pode ainda gerar 2 novas situações de controle estabelecidas pela Lei nº 101/2000: a avaliação quadrimestral das metas e a identificação dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais.

A avaliação de que trata o § 4º do art. 9º da LRF objetiva identificar o nível de acompanhamento das metas fiscais que foram distribuídas por bimestre. Deve ocorrer ao final dos meses de maio, setembro e fevereiro, e é de competência exclusiva do Poder Executivo, que apresentará os resultados em audiência pública na Comissão Mista formada por senadores e deputados, no caso da União.

Atente para o fato de que o controle da execução orçamentária e financeira já vem sendo desenvolvido ao longo do bimestre por intermédio, tanto da programação financeira, quanto pelo cronograma de desembolso e limitação de empenho. O exame exigido por este artigo, além de apresentar a execução orçamentária e financeira do quadrimestre, pode ainda ser empregado como verificação dos efeitos gerados sob as finanças, caso tenham sido implementadas algumas das medidas corretivas propostas pela LRF.

O sistema de acompanhamento de precatório – sentenças judiciais destinadas a pagamento – deve ocorrer, como definido no art. 10 da LRF, mediante identificação dos seus beneficiários por intermédio de sistema de contabilidade e administração financeiri-

ra, observando-se a ordem cronológica da sua apresentação, como exigido pelo art. 100 da CF/88. Neste sentido, destaca Oliveira (2001, p. 36) que não é necessário que a previsão orçamentária identifique os credores, mas, tão-somente, que proceda à escrituração dos mesmos.

6. Controle da Execução Orçamentária

O controle da execução orçamentária não é atividade recente inerente à Lei de Responsabilidade Fiscal ou a Carta Constitucional de 1988. Remonta à Lei nº 4320/67, e anteriormente a esta, ao Decreto-lei nº 200/67 (específica para a União Federal).

Consistindo atividade de verificação, de exame e de confronto entre as ações planejadas e executadas, o controle da Administração nada mais é do que a fiscalização exercida pelo poder público ou pelo cidadão comum, quanto à atuação dos diversos órgãos, esfera ou Poder. São exemplos deste modelo: o processo orçamentário brasileiro; a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União estabelecida na CF/88; a elaboração de balanços públicos e o sistema de prestação de contas.

A atividade de controle se propõe a monitorar, prevenir e corrigir os atos praticados pelas organizações governamentais, na medida que limita o seu alcance e extensão aos princípios aplicados à Administração Pública. Por isto, tem-se procurado aperfeiçoar os instrumentos que tratam de contabilidade governamental, finanças públicas e direito financeiro.

Exemplo da modernização do arcabouço legal refere-se à gestão fiscal, que anteriormente à LRF, era tradicionalmente delegado ao Poder Legislativo, representado pelos tribunais de contas, e ao sistema de controle interno de cada Poder (art. 74 da CF/88), e atualmente, cabe também ao Ministério Público.

Novos mecanismos surgiram a partir da Lei complementar nº 101/00. A evidenciação das informações contábeis públicas foi um deles, na medida que o legislador inseriu no texto da lei complementar aspectos qualitativos e quantitativos de evidenciação da informação para diversos tipos de usuários. Neste diapasão Iudícibus (1997, p. 111) destaca que os conceitos de materialidade e relevância “invadem a área da evidenciação e a esta estão intimamente ligados”.

O *disclosure* contábil na área governamental não atingiu ainda o sentido dado por Hendriksen (1999, p.

103) da seleção de que informação é mais ou menos relevante. A norma legal em comento buscou atingir a primeira variável que é a divulgação dos planos, orçamentos, lei de diretrizes orçamentária, prestações de contas e respectivo parecer prévio, relatório resumido da execução orçamentária e relatório de gestão fiscal, por intermédio da **transparência** da gestão fiscal (art. 48 da LRF).

Sob os administradores públicos, passou-se a exigir maior transparência no que se refere ao controle e ajuste dos gastos do ente gerido, e com isto adveio uma contabilidade mais austera e voltada para o compromisso da preservação do patrimônio estatal:

- a) a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos (art. 50, inc. VI);
- b) a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, § 3º);
- c) a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (art. 50, inc. II).

Com o relatório de gestão fiscal reforçou-se a gestão orçamentária e financeira das instituições públicas, principalmente em referência ao acompanhamento dos limites impostos pela LRF, relativos à despesa com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, restos a pagar e disponibilidade de caixa (arts. 54 e 55).

Foi incorporada às prestações de contas anuais dos governantes, a figura do parecer prévio a ser emitido pelos tribunais de contas, se sobre estes, parecer elaborado pela comissão mista permanente, referida no § 1º do art. 166 da Constituição Federal ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais (art. 56, § 2º).

O próprio legislador, ciente da importância das prestações de contas, incorporou a esta, variável de desempenho representativa da gestão das receitas estatais, objetivando o conhecimento das medidas implementadas relacionadas a (art. 58):

- a) providências no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação;
- b) ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial;
- c) incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Destarte, as novas incursões estabelecidas pela LRF, que aumentaram sobremaneira as competências dos tribunais de contas junto ao acompanhamento da gestão das finanças públicas, lembra Di Pietro (1994, p. 488) que o controle exercido pelo Poder Legislativo deve limitar-se à função administrativa desempenhada pelos Poderes Executivo e Judiciário, porquanto implicar em interferência nas atribuições de um Poder sob os outros dois.

Diante disto, a manifestação do controle orçamentário e financeiro dos entes governamentais representa, mesmo, é a preocupação maior que todos os administradores públicos deve possuir para com o patrimônio do Estado, resultado, em última instância, da própria execução orçamentária.

7. Conclusão

Antes de quaisquer comentários sobre a natureza ou importância da execução orçamentária e financeira é necessário que se tenha em mente a relevância do processo orçamentário na definição do fluxo de receitas e despesas. Por isto, o orçamento não é apenas uma peça de orientação, mais um meio de programação das ações governamentais, em termos de intenções de gastos a partir da estimativa de ingressos.

A execução orçamentária inicia-se logo após o registro contábil da receita prevista e da despesa fixada. Do lado da receita, ela ocorre com os lançamentos tributários efetuados pelo órgão competente, enquanto que a execução financeira, dar-se pelo recolhimento e arrecadação dos recursos financeiros. A despesa tem a sua execução orçamentária inicializada pelos atos emanados dos ordenadores de despesa, que constituem a emissão dos empenhos, ao passo que a liquidação e o pagamento representam etapas da execução financeira.

Ao longo do exercício financeiro, com vistas a compatibilizar o fluxo de entradas e saídas de recursos, as instituições governamentais utilizam ainda os

seguintes mecanismos: programação financeira, quadro de cotas de despesas, quadro de detalhamento de despesa, cronograma de desembolso e limitação de empenho.

Tais ferramentas são empregadas no auxílio do controle da administração pública, no tocante aos atos produzidos que geram reflexos nas contas do Governo. Em conjunto com diversos mandamentos emanados da Lei de Responsabilidade Fiscal, formam ainda a base para a gestão fiscal responsável, razão maior da existência da LRF.

E por sinal, esta lei tem sido a grande esperança daqueles que estudam, pesquisam, examinam e controlam os fenômenos da gestão orçamentária e financeira governamental, no sentido que seja alcançado o equilíbrio entre receitas e despesas.

8. Referências bibliográficas

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2002.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5ª ed. Atlas: São Paulo, 1997.

KHAIR, Amir Antônio. Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

- MACHADO Jr., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A lei 4.320 comentada. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.
- MATIAS, Alberto Borges e CAMPELLO, Carlos A. G. B. Administração Financeira Municipal. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Fernando Rodrigues. Controle do Patrimônio Público. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada à Administração Pública. Brasília: Vestcon, 2002.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho, SANTANA, Jair Eduardo. FERRAZ, Luciano. Lei de Responsabilidade Fiscal: abordagens pontuais, Doutrina e Legislação. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- NASCIMENTO, Cláudio. Acompanhamento da execução orçamentária. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- SILVA, Jair Cândido da e VASCONCELOS, Edson Felipe. Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1997.