PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Gustavo Vidigal Costa

O PLANEJAMENTO ESTATAL E O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: atuação para o cumprimento impositivo dos instrumentos orçamentários de planejamento pelo administrador público

Belo Horizonte
2014

Gustavo Vidigal Costa

O PLANEJAMENTO ESTATAL E O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS:

atuação para o cumprimento impositivo dos instrumentos orçamentários de planejamento pelo administrador público

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Giovani Clark

Belo Horizonte

2014

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Costa, Gustavo Vidigal
C837p O planejamento estatal e o papel dos Tribunais de Contas: atuação para o cumprimento impositivo dos instrumentos orçamentários de planejamento pelo administrador público / Gustavo Vidigal Costa. Belo Horizonte, 2014.
137f.:il.

Orientadora: Giovani Clark
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Planejamento. 2. Política econômica. 3. Política pública. 4. Direito econômico. 5. Tribunais de contas. 6. Orçamento-programa. 7. Administração pública – Controle. I. Clark, Giovani. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 35.078.3

Gustavo Vidigal Costa

O PLANEJAMENTO ESTATAL E O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: atuação para o cumprimento impositivo dos instrumentos orçamentários de planejamento pelo administrador público

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

_____

Giovani Clark (Orientador) – PUC Minas

_____

Rodolfo Viana Pereira - UFMG

_____

Edimur Ferreira de Faria – PUC Minas

Belo Horizonte, 14 de maio de 2014.

A Deus e aos mentores espirituais
que estiveram ao meu lado
nesta árdua e saborosa conquista.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Mauro e Cleomar, e a minha avó, Inês, pelos ensinamentos, referências de retidão, exemplos de vida e de respeito ao próximo.

A minha companheira e futura esposa, Kelly Cristina, pela paciência, parceria, apoio e por ter dado um novo e belo sentido a minha vida.

Aos meus irmãos, Bruno, Lucila, Juliana, Mariana (parceira de discussões acadêmicas) e Marina, pela paciência e compreensão dos meus atos.

Aos colegas do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, pelo diuturno contato profissional e de aprendizagem e, acima de tudo, pelo apoio nos momentos de necessidade.

Ao professor Giovani Clark, por ter acreditado em mim, pelos ensinamentos descortinadores do Direito Econômico, por todo carinho, serenidade e paixão pela vida, atitude que “contaminou” minha caminhada.

A gente não quer só comida
A gente quer comida
Diversão e arte
A gente não quer só comida
A gente quer saída
Para qualquer parte

A gente não quer só comida
A gente quer bebida
Diversão, balé
A gente não quer só comida
A gente quer a vida
Como a vida quer

[...]

A gente não quer só comer
A gente quer comer
E quer fazer amor
A gente não quer só comer
A gente quer prazer
Pra aliviar a dor

A gente não quer
Só dinheiro
A gente quer dinheiro
E felicidade
A gente não quer
Só dinheiro
A gente quer inteiro
E não pela metade.

Trecho da letra da música "Comida" – Titãs –
Arnaldo Antunes, Marcelo Frommer e Sérgio Brito (1987).

RESUMO

O Brasil enfrenta, neste século XXI, a agenda social do século XIX. O diagnóstico da nação revela que há inúmeras demandas individuais, sociais e econômicas impostas pela Constituição da República de 1988. Assim, este trabalho visa demonstrar a imprescindibilidade do planejamento estatal na integração e coordenação dos atos administrativos e a racionalização dos recursos públicos na implementação das políticas públicas para atingir os resultados e metas estipuladas, bem como mitigação da injusta desigualdade social brasileira. Foi explanada a importância do Direito Econômico em descortinar preceitos planejadores em consonância com os ditames e objetivos constitucionais. A análise de dados e fatos que evidenciam a história do planejamento, no Brasil, permite caracterizar o País, em sua trajetória, como "nação da improvisação". Demonstrou-se a relação umbilical entre planejamento, democracia, desenvolvimento e políticas públicas. Do mesmo modo investigou-se a exteriorização do planejamento por meio dos instrumentos orçamentários – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual – salientando que tais leis não são as únicas a exteriorizarem o instituto do planejamento, pois há previsão de outros planos espalhados na Constituição e na legislação pátria (p.ex. Plano Diretor, Planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico e social). O presente estudo fixou entendimento sistêmico constitucional acerca da impositividade do orçamento-programa, acarretando a coercitividade no cumprimento ao administrador público da sua disposição (alocação das despesas) deliberada pelo legislativo. O papel dos Tribunais de Contas foi analisado, notadamente, na função de controle e fiscalização da execução orçamentária/planejadora pelo gestor público. Houve pormenorização dos instrumentos de fiscalização à disposição das Cortes de Contas para nortear a sistemática a ser adotada para cumprimento dos instrumentos orçamentários/planejadores. Finalmente, de modo inovador, examinam-se os critérios e indicadores de irregularidades em relação ao descumprimento (desplanejamento) estatal do orçamento-programa e a consequência (sanção) cabível em cada caso enunciado.

Palavras-chave: Planejamento. Desenvolvimento. Políticas Públicas. Direito Econômico. Tribunal de Contas. Rejeição de Contas. Orçamento-programa. Impositividade dos Instrumentos Orçamentários.

ABSTRACT

Brazil is still, in the 21st century, grappling with social issues that hark back to 19th century. The nation's diagnosis shows that there are several individual, social and economic demands as imposed by the Federal Constitution of 1988. This paper seeks to demonstrate not only how vital state planning is when integrating and coordinating administrative acts but also how rationalized public spending must be when implementing public policies to attain the stipulated results and goals and mitigate Brazil's unfair social inequality. This paper also takes account of the importance of Economic Law in disclosing planning tenets pursuant to constitutional rules and objectives. We have analyzed data and facts evidenced in the planning history of Brazil, which ends up becoming an "improvisation nation". In addition, we demonstrate how planning, democracy, development and political policies are intertwined. We have analyzed how planning is made visible by means of budgetary instruments, namely: Plano Plurianual (Pluriannual Plan), Lei de Diretrizes Orçamentárias (Budgetary Guidelines Act) and Lei Orçamentária Anual (Annual Budgetary Law), although these are not the only statutes relied upon for planning, as other plans are set out in not only in the Constitution and but also in the country's other laws (e.g.: Master Plan, national and regional plans for economic and social development). This study consolidates a systemic constitutional understanding concerning the mandatory character of the program-budget that coerces the public administrator into complying with it (allocation of expenses). The role of the Accounts Courts has been analyzed, notably with respect to the control and inspection function of the budgetary/planning execution by the public administrator. Detailed information is given on the audit mechanisms available to the Accounts Courts to guide the system to be adopted for compliance with the budgetary/planning instruments. Lastly, and in an innovative fashion, we have analyzed the criteria and indicators of failure to comply (failure to plan) with the government's program-budget and the consequence (sanction) applicable to each case.

Key words: Planning; Development; Public Policies; Economic Law; Accounts Court; Rejection of Accounts; Program-Budget; Mandatory character of budgetary instruments.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....11

2 O INSTITUTO DO PLANEJAMENTO NO BRASIL..... 15

2.1 Breve contextualização fática..... 15

2.2 Constituição Econômica e Planejamento 26

2.3 Planejamento como forma de intervenção do Estado no Domínio Econômico. Conceito de Planejamento, Plano e Lei do Plano.....29

2.4 Evolução histórica do (des)planejamento no Brasil 35

2.5 Planejamento, Democracia, Desenvolvimento e Políticas Públicas 42

3 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO 46

3.1 Conceito de orçamento: orçamento tradicional (ou clássico) e orçamento-programa.....46

3.2 Funções, aspectos e princípios norteadores do orçamento.....51

3.3 Instrumentos orçamentários de planejamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).....55

3.4 Processo democrático e o planejamento – devido processo legislativo 59

3.5 Natureza jurídica das leis planejadoras. Caráter impositivo da alocação das despesas 62

4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE EXTERNO DOS RECURSOS PÚBLICOS.....70

4.1 Atribuições e competências constitucionais e importância como órgão de destaque constitucional. Jurisdição.....70

4.2 Da emissão de parecer prévio das contas anuais prestadas pelos Chefes do Poder Executivo.....78

4.3 Dos instrumentos de fiscalização. Auditorias de conformidade, contábil, financeira e operacional.....83

5 O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....88

5.1 Possibilidade (dever) de atuação dos Tribunais de Contas no controle da execução dos instrumentos orçamentários/planejadores.....88

5.2 Critérios para aferição do (des)planejamento ou ausência de cumprimento estatal nos instrumentos orçamentários/planejadores.....94

5.2.1 ***Sistematização do orçamento por programas e medidas de avaliação*****.....94**

5.2.2 ***Subestimativa das receitas orçamentárias*****.....100**

5.2.3 ***Descumprimento orçamentário por parte do Administrador Público. Metas não cumpridas*****.....103**

5.2.4 ***Suplementação orçamentária excessiva*****..... 109**

6 CONCLUSÃO.....119

REFERÊNCIAS.....122

1 INTRODUÇÃO

Em junho de 2013, eclodiram manifestações, distribuídas em todo o Brasil, marcadas pela exigência da população de que os governos cumpram inúmeros direitos individuais, sociais e econômicos que estavam (ou ainda estão) “deitados em berço esplêndido”. Mesmo que efêmeros, tais movimentos deram uma “sacudida” no meio político deste país, além de alertarem para o sentimento de irresignação da nação.

Essas manifestações (ou “Jornadas de Junho”) se pautaram por uma “onda” de reivindicações caracterizadas pela insatisfação da sociedade em relação à má qualidade dos serviços públicos (in)disponíveis e pela necessidade de profundas reformas para atendimento das inúmeras demandas sociais. Tornou-se famoso o bordão “serviços públicos com padrão FIFA de qualidade...”

A crise de representatividade em relação ao atendimento das necessidades públicas foi exteriorizada nas referidas manifestações populares, cristalizando a profusão de problemas existentes no país e a premente necessidade de efetiva articulação estatal - leia-se planejamento - na consecução das políticas públicas.

Com o advento da Constituição da República de 1988, coincidindo com o início do período democrático (Nova República), consolidaram-se as expectativas e os anseios da população brasileira em relação à consecução (principalmente) dos direitos individuais, sociais e econômicos.

Passados 26 (vinte e seis) anos da promulgação da atual Constituição da República, percebe-se que houve, sim, alguma evolução na qualidade de vida da sociedade brasileira, entretanto, em um nível muito aquém do desenvolvimento esperado por todos. O Brasil se caracteriza por uma injusta desigualdade social. A desigualdade não é, por si só, um malefício, desde que voluntária. Todavia, a desigualdade impositiva (ou injusta) existente no Brasil, aí, sim, é um “câncer” a ser combatido.

A sociedade não almeja somente liberdade sob o ponto de vista físico, mas, também, liberdade de escolha para promover o desenvolvimento de cada indivíduo na sociedade. Entretanto, para que isso se efetive, é imprescindível que a alocação dos gastos públicos seja direcionada para atendimento aos direitos fundamentais sociais (saúde, educação, moradia, saneamento básico, mobilidade urbana eficaz, “diversão e arte”).

Assim, o presente trabalho pressupõe a indispensabilidade do planejamento para o desenvolvimento do Brasil, especialmente quanto à imposição constitucional dos instrumentos orçamentários/planejadores - Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes

Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) - aos atores públicos (e privados) na efetivação das políticas públicas e, finalmente, quanto à possibilidade (e dever) de controle por parte dos Tribunais de Contas na execução orçamentária pelo administrador público definida mediante prévio processo legislativo.

Vale lembrar que o Estado tem um papel primordial no planejamento, formulação e execução das políticas econômicas. E a exteriorização legal do planejamento, por meio dos instrumentos orçamentários/planejadores acima discriminados, deve ser vinculativa e não simples peças de programas autorizativos (ou de ficção) alteradas ao alvedrio da Administração Pública, desrespeitando, muitas vezes, o planejamento inicialmente formulado, e, ainda, desrespeitando a Constituição da República e os desejos da população.

Nessa esteira, é crucial que o Estado estabeleça o cumprimento dos instrumentos orçamentários/planejadores à vista do planejamento realizado e exteriorizado mediante Lei do Plano Plurianual (por exemplo).

Por outro norte, mas sem fugir do tema, é importante reforçar o papel do Tribunal de Contas na fiscalização e execução da política econômica a partir dos instrumentos orçamentários/leis planejadoras (PPA, LDO e LOA), dentro das atribuições constitucionalmente estabelecidas nos artigos 70 e 71 da Carta Constitucional de 1988.

Nesta oportunidade, tratando-se da indicação do problema que a pesquisa pretende abordar, indaga-se: qual o papel dos Tribunais de Contas em relação à política econômica (e à implementação das políticas públicas) na verificação de sua execução a partir dos instrumentos (vinculativos) orçamentários e de planejamento?

Utilizando a propositura acima enunciada, a roteirização do presente estudo deverá apresentar, na primeira parte, a exposição dos dados recentes sobre a situação geral e setorial no Brasil, que atestam que há inúmeros percalços a serem transpostos para o real desenvolvimento da nação. Logo após (e no mesmo capítulo), será feita análise da relação entre a Constituição Econômica e o Instituto do Planejamento, a evolução histórica do planejamento, que confirma que o Brasil sempre foi o “país da improvisação”, para, finalmente, comprovar a relação umbilical entre planejamento, democracia, desenvolvimento e políticas públicas.

Ultrapassada essa fase, na segunda parte serão abordados, especialmente, os instrumentos orçamentários e de planejamento (PPA, LDO e LOA), com breve explanação dos princípios que imprimem concretude e significado à interpretação de tais instrumentos em relação ao planejamento. Nesse sentido, é importante considerar a evolução da concepção do orçamento, que de peça contábil/estática (Orçamento Tradicional) se transforma em peça de

implementação/dinâmica das políticas públicas (Orçamento-Programa). O ponto fulcral do capítulo será evidenciar a impositividade (ou caráter mandatório) do orçamento-programa em relação aos governos, em contraponto à tradicional concepção de que o orçamento – em relação às despesas – tem natureza meramente autorizativa.

Na terceira parte, prosseguindo no caminho a ser trilhado neste estudo, o Tribunal de Contas terá seu papel de destaque. Desde sua conceituação como "órgão de destaque constitucional", perpassando pela natureza, competências, inclusive, para o controle (efetivo) da execução dos instrumentos orçamentários, bem como as ferramentas de que dispõe para a fiscalização das políticas públicas e a gestão orçamentária.

Por fim, após sedimentação dos temas expostos nos capítulos anteriores, será realizada análise do papel dos Tribunais de Contas em relação ao controle do planejamento estatal, por meio do caráter impositivo dos instrumentos orçamentários/planejadores e, ainda, possíveis sanções cabíveis em caso de descumprimento.

Assim, o estudo apresentado é o que melhor atende aos ditames constitucionais acerca da Política Econômica a ser planejada, definida e executada, no atendimento aos princípios da eficiência, efetividade e eficácia dos recursos públicos.

Ademais, a presente pesquisa justifica-se diante da necessidade de investigar a importância da vinculação do conteúdo dos instrumentos planejadores às políticas econômicas praticadas pela Administração Pública e suas repercussões em caso de descumprimento, bem como na melhoria (e efetivação) do planejamento estabelecido, na aplicação dos recursos públicos para satisfazer os desejos sociais.

Nessa senda, pretende-se também levantar questionamentos sobre a forma como o planejamento estatal, no tocante à política econômica, vem sendo elaborado, e se tal planejamento se constitui realmente um produto de estudos pormenorizados, aplicados e que serão aplicados em sua inteireza quando da feitura do PPA, ou se é um mero programa ficcional.

Desse modo, sob o aspecto teórico, acredita-se contribuir com a presente pesquisa, no sentido de evidenciar a importância de se dotar a Administração Pública de instrumentos legais que lhes permitam implementar um sistema de planejamento integrado ao controle de suas finanças.

Em termos práticos, este trabalho se torna relevante por acarretar uma nova abordagem acerca da vinculação/imposição dos instrumentos orçamentários/leis planejadoras e a política econômica, bem como favorece, em um processo interdisciplinar, a integração recíproca entre as várias disciplinas envolvidas no trato do objeto de estudo – Direito

Constitucional, Financeiro, Econômico, Teoria do Direito, Administrativo, Ciências Contábeis, Economia.

Convém notar que o desenvolvimento desta pesquisa visa ultrapassar os entraves teóricos existentes e solidificar os objetivos já explanados, verificando a possibilidade de fiscalização dos Tribunais de Contas à vista da política econômica constante nos instrumentos orçamentários/leis planejadoras.

A pesquisa aqui apresentada é, primacialmente, bibliográfica, e resulta da leitura e estudos de livros, artigos, jurisprudência, consulta a decisões dos Tribunais de Contas, sobretudo, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Este estudo se fundamenta em dois marcos teóricos que se alinham à proposta de solução para o problema apresentado. Primeiro, a (devida) aplicação do Instituto do Planejamento como catalisador do desenvolvimento nacional, utilizando-se, para tanto, obras do saudoso mestre professor Washington Peluso Albino de Souza, bem como a aplicação do caráter impositivo do orçamento em relação à execução das políticas públicas conforme entendimento delineado pelo professor Régis Fernandes de Oliveira.

É relevante relacionar os estudos – análise empírica de dados – de diversos institutos como IBGE, IPEA, UNESCO, órgãos federais, estaduais e municipais, além de dados colhidos no Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG).

Por derradeiro, este trabalho visa contribuir para descortinar a míope concepção autorizativa dos instrumentos orçamentários/planejadores, que impõe obstáculos para a efetivação do planejamento realístico estatal na execução das políticas públicas e, ainda, propor a devida atuação e correção dos Tribunais de Contas no controle e fiscalização - impositiva - na estimativa factível das receitas públicas e na alocação das despesas públicas pelo Estado.

2 O INSTITUTO DO PLANEJAMENTO[1] NO BRASIL

2.1 Breve contextualização fática

Antes de adentrar na discussão sobre o instituto do planejamento no Brasil, e evitar a generalização argumentativa (e retórica) no presente estudo, é curial apresentar alguns dados fáticos/estatísticos que contextualizam a atual situação brasileira. Tais informações são importantes para traçar a exposição do trabalho aqui proposto acerca da imprescindibilidade de adoção do planejamento, para possibilitar a racionalização dos recursos públicos arrecadados (que não são poucos conforme se verá adiante) e a devida estruturação de planos governamentais – inclusive os instrumentos orçamentários e de planejamento - que visam, sobretudo, o desenvolvimento da nação[2] e a satisfação das demandas sociais[3].

A sociedade permanece insatisfeita com a baixa qualidade dos serviços públicos oferecidos como contrapartida dos pesados tributos cobrados (REZENDE, 2013). A tabela abaixo elucida a evolução da carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB):

Tabela 1 - Brasil: carga tributária global- 1949-2008. Em % do PIB[4]

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1949	14,39	1964	17,02	1979	24,66	1994	29,75
1950	14,42	1965	18,99	1980	24,52	1995	29,41

[1] No Evangelho segundo São Lucas (14:28-30) encontra-se mensagem acerca da necessidade de planejamento: "Pois qual de vós, pretendendo construir uma torre, não se assenta primeiro para calcular a despesa e verificar se tem os meios para a concluir? Para não suceder que, tendo lançado os alicerces e não a podendo acabar, todos os que a virem zombem dele, dizendo: Este homem começou a construir e não pôde acabar." (LUCAS, 2014).

[2] "[...]... as necessidades humanas são infinitas e os recursos financeiros para atendê-las são escassos." (SCAFF, 2006, p. 148).

[3] É interessante colacionar o escólio do professor José Matias-Pereira que disserta sobre os tipos de demandas: "Os três tipos de demandas mais comuns são: as demandas novas, as demandas recorrentes e as demandas reprimidas. As demandas novas são aquelas que resultam do surgimento de novos atores políticos ou de novos problemas. Novos atores são aqueles que já existiam antes, mas não eram organizados; quando passam a se organizar para pressionar o sistema político, aparecem como novos atores políticos. Novos problemas, por sua vez, são problemas que ou não existiam antes – como a gripe aviária, por exemplo - ou existiam apenas como "estados de coisas", pois não chegavam a pressionar o sistema e se apresentar como problemas políticos a exigirem solução. Podemos citar como exemplo a questão ambiental. As demandas recorrentes são aquelas que expressam problemas não resolvidos ou mal resolvidos, e que estão sempre voltando a aparecer no debate político e na agenda governamental. Quando se acumulam as demandas e o sistema não consegue encaminhar soluções aceitáveis, ocorre o que se denomina "sobrecarga de demandas": uma crise que ameaça a estabilidade do sistema. Dependendo da sua gravidade e da sua duração, pode levar até mesmo à ruptura institucional. Mesmo que isto não ocorra, o sistema passa a lidar com crises de governabilidade: pressões resultantes da combinação do excesso ou complexidade de demandas - novas ou recorrentes - com *withinputs* contraditórios e redução do apoio ou suporte." (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 214-215).

[4] VARSANO, 1998. Nota: De acordo com a Secretaria da Receita do Brasil, as alterações na série histórica, a partir de 2002, decorrem de alterações metodológicas determinadas por ajustes na apuração do PIB pelo IBGE, pelas exclusões das restituições pagas aos contribuintes e pela inclusão de parcela de atualização monetária. (GIACOMONI, 2012, p. 19).

1951	15,74	1966	20,95	1981	25,25	1996	28,06
1952	15,41	1967	20,47	1982	26,34	1997	27,81
1953	15,20	1968	23,29	1983	26,97	1998	29,84
1954	15,82	1969	24,87	1984	24,34	1999	31,74
1955	15,05	1970	25,98	1985	24,06	2000	32,49
1956	16,42	1971	25,26	1986	26,19	2001	34,01
1957	16,66	1972	26,01	1987	23,77	2002	31,86
1958	18,70	1973	25,05	1988	22,43	2003	31,46
1959	17,86	1974	25,05	1989	24,13	2004	32,22
1961	16,38	1976	25,14	1991	25,24	2006	34,23
1962	15,76	1977	25,55	1992	25,01	2007	34,72
1963	16,05	1978	25,70	1993	25,78	2008	35,80

Fonte: GIOCOMONI, 2012, p. 19.

Na realidade, o aumento na arrecadação dos tributos não conseguiu amainar as diversas necessidades públicas da população brasileira, acarretando generalizada frustração e incapacidade de desenvolvimento.

É prudente reafirmar que o Brasil tem altas despesas com proteção social e juros das dívidas, entretanto, tais despesas não refletem na qualidade dos serviços públicos exigida pela população.

Tabela 2 - Despesa pública em países selecionados, % do PIB[5] - Ano 2013

País	Proteção social(*)[6]	Educação	Saúde	Juros da Dívida
Suécia	21,5%	7,0%	7,1%	-0,9%
Reino Unido	17,9%	6,9%	8,2%	2,8%
Brasil	12,5%	5,3%	3,9%	5,7%
Estados Unidos	9,2%	6,7%	8,9%	2,3%
Chile	6,9%	4,4%	3,7%	0,1%
Coréia do Sul	3,8%	4,7%	4,6%	-0,9%
México	2,8%	3,7%	2,6%	2,4%

[5] DESPESA..., 2013.

[6] Com a tendência de declínio da taxa de fecundidade e o rápido envelhecimento populacional, o Brasil passará, no futuro próximo, pelo seu maior desafio para alcançar a prosperidade econômica e o progresso social, ou seja, encontrar meios de fazer a renda per capita crescer ao mesmo tempo em que aumentarão a razão de dependência e os custos previdenciários. (ALMEIDA, 2013, p. 107).

(*) Inclui previdência, assistência social e amparo ao trabalhador.
Fonte: OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), Cepal (Comissão Econômica para a América Latina e Caribe) e FMI (Fundo Monetário Internacional).

Quanto à voracidade arrecadatória do Estado, o percentual de impostos no preço dos medicamentos, no Brasil, gira em torno de 33,87%. Sendo na Argentina 21%, Alemanha 16%, Itália 15%, Grécia 8%, Reino Unido 6%, Japão 5%, Espanha 4%, Estados Unidos, México e Canadá 0% (zero por cento). (PEDROSA, 2013).

Ademais, pormenorizando a arrecadação do governo (em todos os níveis da federação), comprova-se a predominância dos tributos incidentes no "consumo", isso gera desigualdade arrecadatória na sociedade brasileira. Ou seja, os mais pobres pagam mais tributos do que os mais ricos (em proporção), e, ainda, no momento de distribuição de tais recursos por meio das políticas públicas e de seus gastos as grandes beneficiárias são as elites.

Tabela 3 - Onde o governo arrecada (em relação ao PIB, %)

Consumo	**15,3%** = (7,1% - ICMS) (3,9% - Confins) (1,0% IPI) (0,8% - ISS) (2,5% outros)
Salários e lucros	**7,6%** = (6,2% - Imposto de Renda) (1,4% CSLL)
Previdência	**6,9%**
Patrimônio	**2,0%** = (0,8% IOF) (0,6% - IPVA) (0,4% - IPTU) (0,2% outros)
Outras receitas	**4,2%**

Fonte: ONDE o governo arrecada - (em relação ao PIB, %). Folha de São Paulo, 10 NOV. 2013, Ilustríssima, p. 4.

Comparativamente com outros países observa-se o seguinte:

Tabela 4 - Composição da arrecadação, em %

País	Renda	Consumo	Contribuições sociais	Propriedades	Outros
Brasil	21%	44%	26%	6%	3%
EUA	44%	18%	23%	12%	3%
Reino Unido	38%	30%	19%	12%	1%
França	22%	25%	38%	9%	6%
Canadá	47%	24%	16%	11%	2%
Argentina	16%	52%	21%	9%	2%

Fonte: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Contudo, na mesma toada do aumento da arrecadação, há elevação da concessão de benefícios tributários (renúncia fiscal)[7] de forma improvisada e sem o devido planejamento de possíveis efeitos positivos gerados em benefício da sociedade. Em 2004, por exemplo, o total das desonerações ficou em 24,2 bilhões e, em 2013, cerca de 170,0 bilhões de reais.

Tabela 5 - Algumas das principais desonerações concedidas no Brasil e o seu impacto negativo na arrecadação

Desonerações	Valor em R$ milhões
Desonerações para microempresas e pequenas empresas via Simples	41.267
Rendimentos isentos e não tributáveis no Imposto de Renda de Pessoa Física	22.844
Zona Franca de Manaus	22.653
Deduções do IR de Pessoa Física, como gastos médicos e com educação	13.751
Desonerações à agricultura e agroindústria	10.734
Isenções a entidades sem fins lucrativos	9.896
Incentivos ao desenvolvimento regional, como Sudam e Sudene	8.509
Programas de benefícios ao trabalhador	6.658
Desonerações à informática	4.369
Incentivo à pesquisa científica e tecnológica	3.775
Desonerações de medicamentos	3.433
Desonerações no setor automobilístico[8]	3.145
Incentivos à cultura e ao audiovisual	1.443
Desonerações para o ProUni	750
Desonerações para o Minha Casa, Minha Vida	513
Compensações às emissoras pelo Horário Eleitoral Gratuito	296
Isenções na compra para táxi e carro para deficiente físico	283
Redução de IPI para uso de resíduos sólidos na indústria	131
Isenções para empresas de transporte escolar	70

[7] MIOTO, Ricardo. Folha de São Paulo, 16 jun. 2013.

[8] "Realizada na semana passada [audiência pública], com a presença de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Desenvolvimento, do Ministério Público Federal, do Sindipeças (Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores." Lamentada a ausência da Anfavea [associação das montadoras], a audiência pública revelou (por um estudo apresentado pelo Sindipeças) que a margem de lucro das montadoras instaladas no Brasil é três vezes maior que nos EUA: no Brasil é de 10%, nos EUA é 3% e a média mundial é de 5%". (LEITE, 2012, p. A3).

Total	170.015

Fonte: Receita Federal (ISENÇÃO..., 2013)

Apesar do volume expressivo de desonerações tributárias, contabilizando apenas da União, não há exigência de contrapartidas[9] ao setor privado beneficiado em relação à qualidade dos bens, impacto ambiental, preço do produto ou serviço, empregabilidade.

A educação no Brasil[10], inobstante o aumento de investimento (3,9% do PIB em 2000 e 5,3% do PIB em 2011), não está bem gerida nem os gastos bem distribuídos. Assim, de acordo com os dados obtidos no Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais - INEP (ligado ao Ministério da Educação) e da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura - UNESCO há prioridade nos gastos com o ensino superior em detrimento dos gastos com o ensino infantil, fundamental e médio[11].

Tabela 6 - Investimento público por estudante (em R$, em 2011)

Educação Infantil	3.778
Anos iniciais do ensino fundamental	4.341
Anos finais do ensino fundamental	4.401
Ensino médio	4.212
Ensino Superior	20.690

Fonte: Fontes: INEP (Instituição ligada ao Ministério da Educação), Unesco (FRAGA, 2013).

Tabela 7 - Investimento público brasileiro em educação em comparação a outros países (em % do PIB, em 2010)

[9] "A lógica da renúncia de receitas impõe que o Governo, ao decidir, por exemplo, conceder benefícios fiscais indiretos ao setor farmacêutico, saiba se os preços dos medicamentos foram reduzidos, beneficiando aos necessitados. O simples enriquecimento do empresário, sem benefícios reflexos à sociedade, não parece conforme ao ordenamento, já que permite, ao primeiro, locupletar-se à custa da última." (ALMEIDA, 2011, p. 591-592).

[10] Há três consensos em relação aos gastos com educação no Brasil. Primeiro o país não gasta pouco. O setor público gasta com educação pouco mais de 5% do PIB, o que estaria até um tanto acima do esperado dado o nível de renda per capita no Brasil. Segundo, não se sabe exatamente a melhor forma de melhorar o gasto com educação no Brasil, já que existem várias formas de aumentar a eficiência do gasto, como charter schools, vouchers, recrutamento de professores entre os melhores alunos das universidades, programas de educação integrados com programas de saúde, esportes. Menezes (2011) sugere, por exemplo, que o governo implemente uma série de projetos pilotos e faça avaliações para decidir em que programa, ou programas, o Estado deveria se concentrar para melhorar a qualidade da educação. Terceiro, há consenso também quanto ao fato de que o Brasil ainda investe pouco na pré-escola, fundamental para melhorar o aprendizado de crianças de famílias de baixa renda, e de que o nosso ensino médio segue um modelo único voltado excessivamente para quem pretende ingressar no ensino superior. (SCHWARTZMAN, 2011; ALMEIDA, 2013, p. 124).

[11] Enquanto no Brasil se gasta cinco vezes mais por aluno no ensino superior do que no ensino básico, nos países da OCDE, por exemplo, essa diferença não chega a 0,3. Assim, no caso do Brasil, há ainda o desafio da mudança de composição - aumento do gasto por aluno no ensino básico e redução da diferença do gasto por aluno entre ensino básico e superior. (ALMEIDA, 2013, p. 142-143).

Cuba	12,9
Nova Zelândia	7,2
Noruega	6,9
Israel	6,0
Argentina	5,8
Brasil*	5,8
EUA	5,6
México	5,3
Chile	4,2
Índia	3,3

Fonte: Fontes: INEP (Instituição ligada ao Ministério da Educação), Unesco (FRAGA, 2013).

Segundo informações divulgadas no final de 2013, o Brasil ficou em 58º lugar entre 65 países no ranking do último Programa Internacional de Avaliação de Estudantes (Pisa)[12] 2012. Há de se ressaltar que houve evolução, apesar da baixa colocação, uma vez que o País teve um dos maiores crescimentos na nota de matemática da avaliação, saltando de 356 pontos em 2003 para 391 pontos em 2012.

Diversamente da evolução noticiada no parágrafo anterior, há, ainda, uma alta taxa alta de analfabetismo[13], principalmente nas regiões Norte (10%) e Nordeste (17,4%) da nação, o que atesta a desigualdade da qualidade de educação.

Por outro lado, registra-se que os dados da saúde[14] não são alentadores em relação à boa gestão e efetividade dos gastos despendidos (que não são poucos). Obtêm-se os seguintes resultados em relação aos custos da saúde (MARTINS, 2013) e distribuição de médicos por habitantes, comparativamente com outros países:

Tabela 8 - Gasto público *per capita* em saúde

Cuba	R$ 407,00
Brasil	R$477,00

[12] O Pisa, prova aplicada de três em três anos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ou Econômico (OCDE), avalia competências em leitura, matemática e ciências. Participam alunos de 15 anos de idade de escolas públicas e particulares. A cada edição é dada ênfase a uma área específica – em 2012, foi matemática. (POZZEBOM, 2013).

[13] Em 2012 - Taxa de analfabetismo das pessoas com 15 anos ou mais, por região, em %: (média no Brasil: 8,7%). (SOARES, Pedro; SALLOWICZ, Mariana; CARVALHO, Daniel, 2013).

[14] No caso dos gastos com saúde, ocorre algo semelhante aos gastos com educação. Dado o nível de renda per capita brasileiro, o gasto público per capita com saúde no país está de acordo com o esperado considerando-se a média mundial [...]. Mas, no Brasil, gasta-se muito com procedimentos complexos e pouco com programas de prevenção, como o Programa de Saúde da Família. Um dado que mostra o problema da equidade de acesso aos serviços de saúde no Brasil é a participação crescente de medicamentos excepcionais para tratamento de doenças mais complexas. Isso ocorre [...] porque os usuários de serviços privados de saúde acabam fazendo procedimentos de exames mais complexos na rede pública, já que, muitas vezes, os médicos que atendem na rede privada, credenciados por planos de saúde privados, são os mesmos que trabalham no Sistema Público de Saúde. (ALMEIDA, 2013. p. 124-125).

Chile	R$606,70
Uruguai	R$817,80
Argentina	R$869,40
Portugal	R$1.681,00
Espanha	R$2.237,80
Reino Unido	R$2.747,00
EUA	R$3.954,20
Noruega	R$4.859,20

Fonte: Organização Mundial da Saúde (OMS)/Global Heath Observatory – Data Repository/2011.

Tabela 9 - Médico por mil habitantes

Bolívia	1,2
Brasil	1,8
Venezuela	1,9
EUA	2,4
Reino Unido	2,7
Argentina	3,2
França	3,5
Uruguai	3,7
Portugal	3,9
Espanha	4,0

Fonte: Estadísticas Sanitarias Mundiales, Organização Mundial da Saúde (OMS) 2012.

Tabela 10 - Médicos por mil habitantes nos estados brasileiros

1º - Distrito Federal	4,02
2º - Rio de Janeiro	3,57
3º - São Paulo	2,58
6º - Minas Gerais	**1,97**
25º - Amapá	0,76
26º - Pará	0,77
27º - Maranhão	0,58

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) 2012/Conselho Federal de Medicina (CFM)

Tabela 11 - Estados com o maior número de médicos por mil habitantes

Estado	Número de médicos a cada mil habitantes	População com plano de saúde (em %)

Distrito Federal	4,02	29,3
Rio de Janeiro	3,57	36,6
São Paulo	2,58	43,6
Rio Grande do Sul	2,31	23,5
Espírito Santo	2,11	32,6
Minas Gerais	1,97	25,9
Santa Catarina	1,89	21,6
Paraná	1,82	24,4
Goiás	1,65	15,7
Mato Grosso do Sul	1,63	18,4

Fonte: SOARES, Pedro. 1/4 dos brasileiros tem plano de saúde; Sudeste concentra médicos. Folha de São Paulo, 30 nov. 2013, C4. Cotidiano

No âmbito regional, há déficit de leitos de internação em Belo Horizonte (BH) e na região metropolitana (RMBH), isso demonstra a incapacidade governamental de satisfazer a comunidade local em relação à prestação dos serviços de saúde[15]. (CÂMARA, 2013).

Tabela 12 – Leitos existentes em BH e na RMBH

Número de hospitais	Número de leitos para internação	Número ideal de leitos*	Déficit de leitos**	Número de habitantes na região metropolitana de BH
87	9.605	15.363	5.758	6.145.218

*Considerando-se a norma do Ministério da Saúde que estabelece que, para cada grupo de mil habitantes, deve haver entre 2,5 a três leitos.
**Para o governo do Estado, o déficit é de 4.140.

Tabela 13 - Leitos existentes na RMBH

	Ribeirão das Neves	Betim	Contagem	Santa Luzia	Caeté	Sabará	Ibirité
N. de leitos p/	107	511	268	117	61	132	61

[15] O Sistema Único de Saúde (SUS) no país: 80% da população usa o SUS de forma Direta ou Indireta; 68% tem o SUS como único ou principal serviço de saúde; 24% da população mantém plano de saúde ou convênio; 90% do mercado de vacina é movimentado pelo SUS; 50% do mercado de produtos hospitalares é movimentado pelo SUS; 80% do investimento em tratamento de câncer no Brasil é feito pelo SUS; 90% das hemodiálises ocorrem por meio do sistema; R$1 milhão por mês pelas internações; 100 milhões de habitantes são cobertos pela atenção básica; 3,2 bilhões de procedimentos ambulatoriais são feitos por ano; realizam-se 500 milhões de consultas médicas por ano; O SUS conta com a maior rede de banco de leite humano do mundo. (MINAS GERAIS, Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais (SES), Ministério da Saúde, Organização Mundial da Saúde (CÂMARA, 2013, p. 20).

internação							
N. de habitantes	296.317	378.089	603.442	202.942	40.750	126.269	158.954
Quantidade ideal de leitos	740	945	1.508	507	101	315	397
Déficit de leitos	633	434	1.240	390	40	183	336

Fonte: Secretaria de Estado da Saúde (SES), OMS, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e Prefeituras.

Prosseguindo na análise e interpretação dos dados coletados sobre a situação da saúde no Brasil, observa-se um problema crônico de saneamento básico (COMIN, 2012), pois, apesar das melhorias, há disparidade entre as regiões do país. O investimento em saneamento no Brasil, em 2003, foi da ordem de 4,6 bilhões em relação aos 63,3 bilhões do total de investimentos em infraestrutura. Em 2013, projetou-se o investimento em saneamento da ordem de 7,9 bilhões em relação 227 bilhões do total de investimento, ou seja, houve sensível redução proporcional de investimentos em saneamento básico[16]:

Tabela 14 - O panorama do saneamento - Abastecimento (% da população)

Região	Água encanada	Coleta de esgoto	Tratamento de esgoto
Norte	57,5	8,1	22,2
Nordeste	68,1	19,6	32
Sudeste	91,3	71,8	40,8
Sul	84,9	34,3	33,4
Centro-oeste	86,2	46	43,1
Total do Brasil	81,1	46,2	37,9

Fonte: COMIN, 2013. p. 40-42.

O problema do saneamento básico deve ser encarado como demanda prioritária de Estado, pois estudos comprovam que as condições em que a criança nasce determinam o tipo de vida que ela terá no futuro, definindo toda sua existência. A falta de saneamento básico

[16] Fonte: Abdib - Saneamento - Observação: R$ 270 bilhões até 2030 era o objetivo do Plano Nacional de Saneamento Básico para zerar o déficit de saneamento em 2008 ou R$ 12 bilhões ao ano, quase o dobro do ritmo atual. Com os atrasos, agora é preciso investir, no mínimo, R$ 18 bilhões. Usando apenas 0,5% do PIB, o Brasil poderia destinar R$20 bilhões ao ano para o setor. (COMIN, 2013. p. 40-42).
.

poderá acarretar a perda da capacidade cognitiva da criança devido à alta probabilidade de contrair doenças crônicas e infecções parasitárias, prejudicando seu desempenho escolar[17].

Em relação à segurança pública, 326,1% foi o crescimento de homicídios de jovens de 14 a 25 anos nas últimas três décadas, segundo o Mapa da Violência 2013 (MAPA..., 2013).

Outro levantamento, feito com base em dados do IBGE e do Ministério da Saúde, revela que a taxa de homicídios[18] de negros cresceu 9% em cinco anos, no Brasil. Consequentemente, a chance de um preto ou pardo ser vítima de assassinato passou a ser 2,4 vezes maior do que a de um branco; em 2006, era 1,9.

A infraestrutura do País[19] também é preocupante e gera os seus efeitos nefastos – inclusive perda de competitividade[20] em relação a outros países. Por exemplo, o custo médio do transporte de soja (Agência Nacional do Petróleo –ANP, 2014), da plantação até o porto, no Brasil, é de R$166,00, nos Estados Unidos, R$36,00. O custo de movimentação de contêiner[21] no Porto de Santos é de US$360,00, em Hamburgo (Alemanha) US$273,00, em Roterdã (Holanda) US$245,00 e em Cingapura US$245,00 dólares. O Brasil ocupa a 48º colocado no ranking de competitividade global.

Em virtude de todos os dados acima expostos, o custo/Brasil aumentou, gerando, por conseguinte, crescentes gastos de brasileiros no exterior (perceberam que a compra de produtos no exterior, inclusive de serviços, tem custo mais baixo que no Brasil). (BANCO CENTRAL, 2013). Em 2009, ficou em torno de R$10,9 bilhões; em 2010, R$16,4 bilhões; em

---

[17] "Problemas para a aprendizagem - Ausência de saneamento pode trazer sérios problemas para a saúde e aprendizagem de crianças expostas a esgoto e produtos químicos". Disponível em: <http://revistaescolapublica.uol.com.br/textos/23/problemas-para-a-aprendizagem-246451-1.asp>. Acesso em: 2 fev. 2014.

[18] Segundo relatório de 2011 sobre homicídios divulgados pelo Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crimes (UNODC), na América do Sul, o índice de homicídios brasileiro (22,7 por 100 mil habitantes) só é inferior ao venezuelano (49) e ao colombiano (33,4). O Brasil ocupa a 26ª posição no ranking mundial. O que assusta mesmo é o primeiro lugar ocupado pelo Brasil no número absoluto de homicídios, que totalizou 43.909 em 2009. Segundo o relatório, atrás do Brasil vem a Índia com 40.752 vítimas. (REYES, 2013, p. 205).

[19] "Quanto a isso, vale lembrar que, na última pesquisa de competitividade do *World Economic Forum*, o Brasil passou da 84º posição para a 104º no ranking de infraestrutura entre 142 países estudados, uma piora de 20 posições no ranking. Na qualidade da infraestrutura portuária, o Brasil ocupa a 130º posição, ficando entre os 20 piores países do mundo; na qualidade de nossas rodovias, estamos na 118º posição, ou seja, entre os 25 piores países do mundo; e na qualidade da infraestrutura aeroportuária, estamos na 122º posição, novamente entre os 20 piores países do mundo. Assim, o governo federal não terá como deixar de aumentar o investimento público, podendo, porém, transferir para a iniciativa privada, por meio de concessões, a responsabilidade por uma parcela desses investimentos." (ALMEIDA, 2013, p. 151).

[20] Ranking da competitividade global (2013): 1º Suíça – 2º Cingapura - 3º Finlândia - 4º Alemanha - 5º Estados Unidos - 6º Suécia - 7º Hong Kong - 8º Holanda - 9º Japão - 10º Reino Unido - **56º Brasil** – Fonte: Fórum Econômico Mundial. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/09/brasil-cai-em-ranking-de-competitividade-por-economia-e-infraestrutura-2.html>. Acesso em: 25 dez. 2013.

[21] Burocracia é apontada como maior problema. Pesquisa de satisfação com usuários dos portos brasileiros. Gargalos Portuários. Exigências burocráticas: 61% - Porto saturado: 53% - Acesso rodoviário: 51% - Tarifas/custo portuário: 51% - Infraestrutura de armazenamento: 49% - Tempo de liberação de mercadorias: 47%. (BUROCRACIA..., 2013).

2011, 21,2 bilhões; e, finalmente, em 2012, 22,2 bilhões de reais. Dos dados fornecidos pelo Ministério do Turismo, constata-se que o número de estrangeiros (turistas) no Brasil está estagnado; em 2003, foram 4,1 milhões de turistas e, em 2012, 5,8 milhões. Isso comprova a ausência de planejamento do turismo no País: infraestrutura de transporte deficiente, ausência de transporte público até os aeroportos, falta de segurança, custos altos de hospedagem, excesso de tributação sobre o consumo, concentração de rotas aéreas em poucos destinos, e, ressalta-se, o turismo é uma grande fonte de recursos. (MAIA, 2013).

Em relação ao transporte público, os dados do IBGE[22] revelam que apenas 3,8% das cidades tinham um Plano Municipal de Transporte em 2012. Em pesquisas realizadas nos 5.565 municípios brasileiros, constatou-se o seguinte: 89% dos municípios têm ônibus intermunicipal; 83,5% táxi; 55% mototáxi; 38% ônibus municipal; 11,5% barcos; 2,5% trem; e somente 0,3% dos municípios são cobertos por metrô. Tal situação apresenta reflexos nas políticas públicas em mobilidade urbana[23], pois "os sistemas de transportes, energia, saneamento, saúde, educação e o zoneamento urbano devem ser planejados para prover o sistema de serviços públicos." (REYES, 2013, p. 215). Em virtude dos programas de desoneração fiscal e do aumento dos incentivos no consumo de automóveis, a frota de veículos (carros, motos e ônibus) saltou de 37,4 milhões de unidades em abril de 2004 para 77,8milhões de unidade em abril 2013, sem prévio planejamento da mobilidade urbana para adequação desse crescimento substancial de veículos. (ISENÇÃO..., 2013).

Para finalizar a exposição de dados, cabe destacar que o Brasil tem evoluído na redução das desigualdades sociais; entretanto, de acordo com a análise do índice GINI[24] nos últimos anos, a nação ainda pode ser considerada injusta e desigual, longe de cumprir os objetivos constantes nos incisos I e III, ambos do artigo 3º da CR/88. Em 2004, o índice GINI era de 0,556 e, em 2012, registrou 0,507. (SALLOWICZ; SOARES, 2013).

Ao ensejo da conclusão deste item, reitera-se que os dados acima expostos confirmam que a melhoria da prestação dos serviços públicos e a implementação das políticas públicas

---

[22] "Só 4% dos municípios têm plano para transporte, afirma IBGE". (SÓ..., 2013).

[23] Políticas urbanas que, ao longo de décadas, privilegiaram o uso do automóvel levaram à deterioração das cidades brasileiras, causando redução nos índices de mobilidade e acessibilidade, degradação das condições ambientais, desperdício de tempo em congestionamentos crônicos, elevada mortalidade devido a acidentes de trânsito e outros problemas. Segundo o "Caderno de referência para elaboração de plano de mobilidade urbana", elaborado pelo Ministério das Cidades (2007), esses problemas já estão presentes, inclusive, em cidades de pequeno e médio porte. (REYES, 2013, p.205).

[24] O coeficiente de Gini (ou índice de Gini) é um cálculo usado para medir a desigualdade social, desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Apresenta dados entre os números 0 e 1: zero corresponde a uma completa igualdade na renda (quer dizer, todos detêm a mesma renda per capita) e 1 corresponde a uma completa desigualdade entre as rendas (um indivíduo ou uma pequena parcela da população detém toda a renda, enquanto os demais nada têm). Gini mede o coeficiente por meio de pontos percentuais (que é igual ao coeficiente multiplicado por 100). (ÍNDICE DE GINI, 2013).

perpassam, necessariamente, pelo planejamento democrático, conforme as diretrizes da Constituição de 1988 e os instrumentos orçamentários. Assim, a ausência de um planejamento responsável acarreta a produção de dois efeitos inversamente proporcionais: (i) o não atingimento dos objetivos e o (ii) gasto de má qualidade, isto elide a consecução dos objetivos e torna mais provável o desperdício de recursos. (CONTI, 2010). Em suma, os dados indicam uma falta de planejamento estatal, ou um planejamento fictício, em detrimento da Constituição da República de 1988 e dos anseios sociais.

2.2 Constituição Econômica e Planejamento

Com a redemocratização do País e a consagração, por meio da Constituição da República de 1988, dos princípios do Estado Democrático de Direito, o atingimento dos objetivos constantes no artigo 3º da CR/88 perpassa, necessariamente, pela efetivação dos direitos fundamentais, sociais e econômicos, por meio da construção participativa, pública, racional e transparente em todos os níveis da sociedade.

O artigo 3º da CR/88 é um verdadeiro alicerce da condução das ações a serem implementadas na sociedade, a "cláusula transformadora" da Constituição, pois revela a situação fática do país e a busca do desenvolvimento como mote indispensável para a redução da desigualdade, promoção do bem de todos e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. (BERCOVICI, 2005).

Gilberto Bercovici acrescenta ainda o seguinte:

> Constitui o art. 3º da Constituição de 1988 um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado brasileiro, inclusive as políticas públicas, medidas administrativas e decisões judiciais, conformarem-se, formal e materialmente, ao programa inscrito no texto constitucional. Qualquer norma infraconstitucional deve ser interpretada com referência aos princípios constitucionais fundamentais. Toda interpretação está vinculada ao fim expresso na Constituição, pois os princípios constitucionais fundamentais são instrumento essencial para dar coerência material a todo o ordenamento jurídico. Além disto, há a vinculação negativa dos poderes públicos: todos os atos que contrariarem os princípios constitucionais fundamentais, formal e materialmente, são inconstitucionais. (BERCOVICI, 2005, p. 290-300).

É inegável que a sociedade brasileira se funda, primacialmente, na dignidade da pessoa humana estatuída no artigo 1º da CR/88, pois é na centralidade do ser humano que devem orbitar os fins a serem realizados/garantidos pelo Estado (GRAU, 2008) para efetivação dos direitos individuais e sociais, com amplo processo democrático de escolha dos representantes (parágrafo único, do artigo 1º, da CR/88).

O professor Eros Grau assevera o seguinte:

> A Constituição do Brasil de 1988 projeta um Estado desenvolvo e forte, o quão necessário seja para que os fundamentos afirmados no seu art. 1º e os objetivos definidos no seu art. 3º venham a ser plenamente realizados, garantindo-se tenha por fim, a ordem econômica, assegurar a todos existência digna. (GRAU, 2008, p. 131).

Na mesma seara, prossegue o autor:

> Nesta sua segunda consagração constitucional, a dignidade da pessoa humana assume a mais pronunciada relevância, visto comprometer todo o exercício da atividade econômica, em sentido amplo – e em especial, o exercício da atividade econômica em sentido estrito – com o programa de promoção da existência digna, de que, repito, todos devem gozar. Daí porque se encontram constitucionalmente empenhados na realização desse programa – dessa política pública maior – tanto o setor público quanto o setor privado. Logo, o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição.
> Observa-se ademais, neste passo, que a dignidade da pessoa humana apenas restará plenamente assegurada se e enquanto viabilizado o acesso de todos não apenas às chamadas liberdades formais, mas, sobretudo, às liberdades reais. (GRAU, 2008, p. 197).

Neste viés, para viabilizar a efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos consubstanciados na constituição, é imprescindível a intervenção dos poderes públicos na economia, por meio de um escalonamento de prioridades quanto aos objetivos a serem alcançados, bem como da seleção de instrumentos que permitem atingir tais objetivos, incidindo no desenvolvimento da sociedade e, sobretudo, nas forças produtivas. Assim se estabelece a conceituação de Política Econômica. (GOMES, 2008).

A Constituição de 1988 contém temas de natureza econômica, que se propagam por todo o corpo jurídico, ocorrendo, assim, a "juridicização" dos assuntos econômicos em grau constitucional, seja em artigos isolados no texto da Constituição, ou em um de seus "títulos e capítulos", denominando-se, na esteira de Washington Peluso Albino de Souza, de "Constituição Econômica". (SOUZA, 2005, p. 136).

É na Constituição[25] que se encontram a base do Direito Econômico (STF, ADIn 1950-3/SP. DJ 02.06.2006), pois ela contém os princípios fundamentais que deverão nortear a organização econômica, os objetivos a serem atingidos pelo Poder Político e as diretrizes da Política Econômica pública e privada.

Os comandos do direito econômico na Constituição da República de 1988 encontram-se, principalmente, no Título VII da Constituição da República, arts. 170 a 192, que consagra

[25] A Constituição de 1934 pode ser considerada a 1ª Constituição Econômica expressamente contida formalmente no texto constitucional.

a ordem econômica e financeira. O Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1950, da lavra do ex-Ministro Eros Grau, assevera que "a ordem econômica ou Constituição econômica pode ser definida, enquanto parcela da ordem jurídica, mundo do dever ser, como o sistema de normas que define, institucionalmente, determinado modo de produção econômica." (STF, ADIn 1950-3/SP. DJ 02.06.2006).

Em seu voto, o ex-Ministro explica que, de acordo com o artigo 170, "a ordem econômica (mundo do ser) deverá estar fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa e deverá ter por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados determinados princípios."

Cotejando o artigo 170 (e seus incisos) da Constituição da República de 1988, percebe-se, mesmo numa análise perfunctória, sua densidade normativa quanto aos fundamentos da ordem econômica, exteriorizados pela valorização do trabalho humano e da livre iniciativa. O objetivo é alcançar a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte da nação.

Interpretando o conteúdo do referido artigo, entende-se que a ordem econômica visa assegurar a dignidade da pessoa humana, conforme as diretrizes da justiça social e dos princípios capazes de dar azo à efetivação dos direitos fundamentais, sociais e econômicos.

A ordem econômica busca, no sistema produtivo nacional, atender princípios aparentemente antagônicos constantes nos incisos do artigo 170, da Constituição da República, e propiciar a todos os cidadãos a concretude dos fundamentos inseridos no artigo 1º, incisos III e IV, bem como alcançar os objetivos propostos no artigo 3º e respectivos incisos da CR/88.

Tal assertiva é corroborada pelo professor Fábio Konder Comparato:

> Os princípios da ordem econômica e social, ainda quando explicitados no texto normativo, consideram-se subordinados, todos eles, aos princípios fundamentais da soberania popular e do respeito aos direitos humanos. [...] Mesmo no campo limitado da ordem econômica, é preciso não esquecer que a enumeração de princípios, constante do citado artigo de nossa Constituição [Art. 170], assim como a declaração dos valores fundamentais da livre iniciativa e do trabalho humano, acham-se subordinados aos ditames da justiça social, sendo esta, indubitavelmente, o critério supremo dessa matéria. Tudo isso justifica, fundamentalmente, a admissibilidade de restrições – interpretativas ou legislativas – à aplicação dos princípios constitucionais da ordem econômica, ao mesmo tempo em que dá a medida da legitimidade dessas restrições. (COMPARATO, 2001, p. 95).

Especificamente no presente estudo, há uma convicção de que, para o cumprimento das premissas constitucionais contidas nos artigos 1º, 3º e 170, bem como na efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos, a *função de planejar* (no sentido de *dever*) é imprescindível para possibilitar o equilíbrio racional da equação "obtenção de receitas x disposição das despesas x implementação de políticas públicas", "sendo evidente sua adoção como o caminho a ser trilhado para promoção das mutações econômicas, sociais e culturais e implementação dos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil." (ADRI, 2010, p. 114).

Para ser realizada de forma eficaz, a intervenção estatal no domínio econômico deve atrair para si, necessariamente, a aplicação do planejamento (CLARK, 2001), racionalizar a implementação das políticas econômicas (ou públicas), em face dos escassos recursos públicos em relação à miríade de necessidade/demandas da sociedade.

Entende-se, assim, que dissociar a implementação do conteúdo normativo do artigo 170 e de toda a Constituição Econômica do planejamento é castrar a efetivação dos direitos fundamentais, sociais e econômicos. A intervenção mediante o planejamento é curial para o desenvolvimento nacional, promover o bem-estar social e reduzir as desigualdades sociais. Além disso, "característico da política moderna não é a invenção do planeamento sistemático, mas sim o extraordinário aumento da necessidade de planeamento, devido à crescente complexidade das circunstâncias de vida." (ZIPPELIUS, 1997, p. 477).

Para finalizar este item, ressalta-se que o instituto do planejamento não está nominado somente no artigo 174 da Constituição da República, o dever da *função de planejar* encontra-se esparsamente expresso em outros artigos[26] da Constituição, isso evidencia o caráter de impositividade para a sua real efetivação.

2.3 Planejamento como forma de intervenção do Estado no Domínio Econômico. Conceito de Planejamento, Plano e Lei do Plano[27]

[26] BRASIL, CR: art. 21, IX e XVIII; art. 25, § 3º; art. 30, VII; art. 43, § 1º, II; art. 48, II, IV; art. 49, IX; art. 58, § 2º, VI; art. 68, § 1º, III; art. 74, I; art. 84, XI e XXIII; art. 165, I, § 1º; art. 182, § 1º; art. 187; art. 214, dentre outros.

[27] Este item está ancorado no artigo intitulado "O Desplanejamento Estatal: o exemplo da Copa do Mundo de 2014 no Brasil", elaborado por Gustavo Vidigal Costa e Giovani Clark, apresentado no XXI Encontro Nacional do CONPEDI (Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito") em Uberlândia/MG, junho de 2012, que trata de flagrante ausência de planejamento estatal em relação ao evento Copa do Mundo de 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d1c38a09acc34845>. Acesso em: 8 ago. 2013.

O conceito etimológico da palavra *intervenção* no Direito Econômico, explicita "ação de intervir; [...] ação direta", ou ainda "o instituto pelo qual o Estado passa a agir direta ou indiretamente na vida econômica." (FABRIS, 2010, p. 278-279).

É importante ponderar que o Estado sempre atuou na vida econômica, em diversas gradações e de forma peculiar, de acordo com cada moldura histórica e modelo econômico, inclusive no denominado Estado Liberal, quando tal atribuição era mitigada a limites extremos.

Em linhas bem gerais, no Estado Liberal, a intervenção ocorria em menor grau, cabendo prioritariamente ao Estado funções de segurança, emissão de moeda, poder de polícia, diplomacia, prestação jurisdicional, desse modo (apenas teoricamente) o mercado regia as relações econômicas. Sobre o tema menciona-se o escólio de Clark:

> Na realidade, o estado sempre atuou na vida econômica, de maneira diferenciada e peculiar, de acordo com cada época e modelo econômico, inclusive no denominado Estado liberal, quando tal atribuição era restringida a limites extremos.
> Apesar de uma intervenção denominada negativa no Estado liberal, encontramos nesse modelo inúmeros exemplos de atuação econômica positiva do Estado, até mesmo sistemática – como a Lei do Trigo, na Inglaterra, que garantia um preço mínimo para o seu produto, buscando incentivar o agricultor, mas o sujeitava a certas regras de importação, e às barreiras colocadas pelos Estados Unidos e Alemanha, por volta de meados de 1800, para importação de mercadorias, no intuito de desenvolverem e protegerem a infantil indústria local contra os produtos da potente indústria inglesa. Como se percebe, nas hipóteses apontadas por Adam Smith, onde fosse admitida, a intervenção era frequentemente executada pelo Estado em prol da evolução do liberalismo. A abstenção era, sim, a regra, mas as políticas econômicas estatais positivas deveriam garantir o modelo. (CLARK, 2001, p. 21-22).

Com o advento das revoltas sociais em confronto com o sistema capitalista que implodia os direitos dos trabalhadores, e, ainda, a vigência da Constituição Mexicana de 1917 e da Constituição de Weimar de 1919, o florescimento da Revolução Russa de 1917, a deflagração de duas Grandes Mundiais (1914-1918 e 1939-1945) e, finalmente, a crise de 1929 exigiram a ação frequente do Estado na atmosfera econômica – era o Estado Social e seu neoliberalismo de regulamentação.

Posteriormente, a partir das Crises do Petróleo de 70 e 80, o Fim da Guerra Fria, a aplicação da tecnologia de guerra no mercado de produtos, o Consenso de Washington de 1990 (redução da ação direta do Estado e a desregulamentação econômica), a ordem era implantar freneticamente a liberdade para o poder econômico privado – neoliberalismo de regulação.

A redução substancial da ação do Estado no domínio econômico recrudesceu a implantação de uma ditadura global de poder econômico privado e submergiu o caos socioeconômico nos países em desenvolvimento.

A intervenção do Estado no Domínio Econômico pode ser caracterizada, segundo Giovani Clark:

> A Constituição Econômica trata da intervenção direta do Estado no domínio econômico, em seu artigo 173 da CF. Esta pode ser realizada pelo Estado, inserindo-se o Município, quando for por motivo de segurança nacional ou por relevante interesse coletivo, definidos em lei.
> A ação do Estado no domínio econômico, [...], em sua forma direta, estabelece-se pela atuação estatal na economia, ou seja, o Estado enquanto empresário, configurado, em regra, no Brasil, na sociedade de economia mista e na empresa pública, chamadas de empresas estatais. Atualmente, o Estado empresário vem sendo duramente criticado e rapidamente destruído, por intermédio das privatizações impostas pelos movimentos neoliberais do final do século XX, a título de debelar a crise do Estado.
> [...]
> A intervenção indireta do Estado no domínio econômico também foi admitida pelo Texto Constitucional, [...], mas precisamente nos artigos 174, 173, §§ 4º e 5º, e 179 da Constituição Econômica.
> A intervenção estatal indireta configura o Estado como agente planejador, normativo e regulador da vida econômica, ao qual também acrescenta o papel de fiscalizados. Nela, o Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), através de seus Poderes Legislativo e Executivo, elabora e aplica normas proibitivas, imperativas, programáticas e premiais. (CLARK, 2001, p. 143, 148 e 147).

O planejamento é um instrumento técnico de intervenção do Estado no domínio econômico. (SOUZA, 2005, p. 369). Assim, na linha do Direito Econômico, Washington Albino Peluso de Souza define o termo planejamento "como 'ato político' para efetivar a intervenção do Estado no domínio econômico e, portanto, como opção que leva à adoção da técnica da Planificação até à 'lei do plano' [...]." (SOUZA, 2005, p. 374).

Quanto ao papel de protagonista do Estado na ação do domínio econômico – planejamento, o enunciado de Jack Siqueira esclarece:

> Ninguém mais duvida, mas é bom repetir que o mercado não é capaz de resolver problemas de segurança, de educação, de saúde, do meio ambiente, do emprego, nem da própria economia. **Querendo ou não, somente o Estado possui condições de atuar nessas áreas através de um projeto nacional e do planejamento para executá-lo**. Fora daí não há como buscar proteção contra o neoliberalismo e a globalização como foram impostos, que a cada dia se tornam mais prejudiciais aos países pobres. (SIQUEIRA, 2001, p. 167). (Grifos nossos).

Sobre o aspecto conceitual do planejamento a doutrina dispõe de ampla orientação. José Matias-Pereira apresenta seu conceito:

> O planejamento pode ser visto como um conjunto de ações interligadas e complementares, realizadas nas diferentes instâncias da organização governamental, com vista no atingimento de determinado objetivo. Envolve uma série de atividades que vão manter e alimentar esse ciclo, que é contínuo, entre as quais figuram estudos, decisões estratégicas e táticas sobre prioridade, a formulação de planos e programas, o acompanhamento e o controle de sua execução. Pressupõe, ainda, a possibilidade de novos fatos e situações que podem influir no desenvolvimento desse processo, revertendo e alterando os rumos e os conteúdos dos trabalhos que realiza. Apresenta-se como uma forma de ação contínua, permanente e sistemática, que, ao longo de seu desenvolvimento, incorpora a ideia de atuação conjunta dos diversos setores da organização, de existência de uma base de informações, bem como de recursos técnicos e humanos que apoiem sua execução, garantindo o acompanhamento, a avaliação e as tomadas de decisões, em todas as suas fases.
>
> Em relação ao planejamento, temos duas posições a serem consideradas. A primeira entende-o como atividade orientada para a obtenção de um resultado racional, considerando que está submetida a uma situação de escassez de recursos, que a induz a racionalizar sua forma de utilização. Esse processo de planejamento apresenta-se como um instrumental para permitir a adoção de uma decisão mais racional. A segunda posição vislumbra-o como um processo de decisão, e, desse modo, a atividade de planejar passa a ser aceita como a prática de decidir antecipadamente. (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 228).

Gilberto Bercovici (2005) considera que o Estado, por meio do planejamento, se torna motriz do desenvolvimento, a implementação coordenada e integrada dos atos e condutas administrativas de maneira racional na consecução das políticas públicas é que possibilita o desenvolvimento geral e setorial da nação. Como exemplo, pode-se destacar a (des)organização das obras e serviços para a Copa do Mundo de 2014. A ausência do planejamento acarretou a improvisação das diversas obras espalhadas pelo Brasil, elidindo a possibilidade de desenvolvimento integrado e imposto constitucionalmente, em desrespeito aos direitos fundamentais, sociais e econômicos. Para acrescentar:

> Insta observarmos que a partir de indícios contundentes da escolha da Nação como país-sede do dito acontecimento futebolístico internacional até a sua abertura oficial, teríamos cerca de 8 (oito) anos para organizar de maneira “adequada” todas as especificidades que orbitam o grande evento, através das reformas dos estádios, obras de mobilidade, reestruturação dos aeroportos, rede hoteleira, etc. Ademais, um evento dessa envergadura estrutural e financeira deve ser planejado e parcialmente estruturado antes de sua confirmação.
> Assim sendo, o período seria curto para a implementação do instituto do planejamento na racionalização e otimização dos recursos públicos e privados, digamos, para atender aos reclames da sociedade brasileira quanto a suas múltiplas necessidades a fim de realizar o evento. Teoricamente, na visão midiática e dos donos do capital, seria uma excelente oportunidade, finalmente, de mostrar as belezas e a capacidade do Brasil no mercado internacional, via a realização/estruturação da Copa do Mundo de 2014, e, ao mesmo tempo, deixar um legado positivo em relação às obras urbanas, redes de serviços, *expertise* em grandes eventos, indução do mercado interno e elevação da empregabilidade, enfim, “uma reimplantação da semente planejadora” em nosso país, voltada supostamente para o desenvolvimento nacional (art. 3, II da CR/88). (COSTA; CLARK, 2012, p.2).

O constitucionalista alemão Reinhold Zippelius também contribui para a conceituação do instituto do planejamento:

> Planear significa projectar mentalmente um objecto ou uma situação desejada, indicando os meios e os métodos para a sua prossecução. Um plano abrange, portanto, a concepção de um determinado objectivo, assim como os meios e métodos técnicos para a sua realização. Em ambos os aspectos, o planeamento pode "racionalizar" a acção e, sobretudo, tomá-la transparente. É que, no pensamento planeador, os objectivos são especificados e, em especial em casos de objectivos conflituantes, são determinados com maior precisão quanto à sua importância relativa, e delimitados uns em relação aos outros. Com base em leis e dados experimentais, escolhem-se aqueles meios e métodos com os quais se pensa conseguir concretizar o objectivo do modo mais seguro, completo, rápido e com o menor custo possível. (ZIPPELIUS, 1997, p. 476).

Sintetizando, o planejamento estatal corresponde, inicialmente, ao diagnóstico dos desejos e demandas sociais com base em estudos dos dados reais e atuais da nação e ou de determinados setores (indústria, comércio, infraestrutura, educação, saúde, meio-ambiente), a reunião de esforços políticos, econômico-financeiros e jurídicos para estabelecer uma sistemática de atuação integrada e coordenada do Estado. Objetiva racionalizar os recursos orçamentários disponíveis na alocação das receitas em políticas públicas para alcançar metas e resultados específicos e determinados, em cronograma e modo previamente prescritos.

Entretanto, para se alcançar a completude do planejamento exposto no parágrafo anterior, é curial a interação entre política, direito e economia em sua necessária harmonização por abranger o conteúdo do projeto (ou plano) instrumentalizado.

O ato de planejar, se consubstancia, inicialmente, pelo *plano* – “peça técnica” que traduz os elementos que definem o diagnóstico da situação econômica e norteia as medidas a serem adotadas para atingir os objetivos delimitados pelos técnicos. Posteriormente, pela *lei do plano* – ou seja, transformação da “peça técnica” em “lei”, introduz o plano no mundo jurídico do “dever-ser” e possibilita a exigência de seu conteúdo ao Estado e aos particulares. Em síntese, a planificação juridicizada exterioriza ou expressa a política geral do Estado. (BERCOVICI, 2005, p. 76).

Para Camargo (2001), o plano (como mera peça técnica) só será relevante a partir de sua transformação em *lei do plano*, ou seja, a integração do plano no universo jurídico capaz de imprimir coercitividade ao que foi estipulado legalmente, bem como produzir os efeitos pertinentes nas relações jurídicas, exteriorizando a pretensão estatal no que tange ao planejamento definido e elaborado para consecução das políticas públicas.

Ademais, Washington Peluso Albino de Souza assevera sobre a natureza jurídica do plano:

> A Lei do Plano, portanto, é instrumento fundamental, abrangente e configurador, na mais elevada expressão, da Política Econômica a ser efetivada em um país ou em um conjunto de países (quando estes estejam atuando em uma unidade supranacional, ou internacional, tal como nas Comunidades Econômicas do tipo do Mercado Comum Europeu, ou do Mercosul e outras).
> A 'peça técnica', portanto, deverá transformar-se em 'lei', para que assuma, na 'ordem jurídica' do Estado de Direito, a legitimidade exigida. Aprovado sob a forma de 'lei', temos, então, a 'Lei do Plano', que é a que realmente interessa ao Direito Econômico. (SOUZA, 2005, p. 371).

E ainda completa o autor:

> De nossa parte, tomamos o Plano, em apreciação mais genérica, como um 'ato complexo', perfeitamente engastado no Direito Econômico. Quando transformado em lei, terá as características 'complexas', próprias da natureza do objeto dessa disciplina. Tratando analiticamente, seria 'ato político', pela natureza das decisões que contém, e, concomitantemente, 'ato jurídico', quando expresso em lei, e 'ato econômico' pela matéria que exprime. Na sua composição, portanto, a 'lei do plano', apesar do 'conteúdo econômico' predominante, ao mesmo tempo regulamente, juridicamente, a prática dos atos em que se concretiza aquela política. Tomado como 'lei' constitui, portanto, 'ato jurídico'. Tem, inclusive, força vinculativa para o setor público, segundo a Constituição de 1988. (SOUZA, 2005, p. 390).

Cabe observar, ainda, que é inadequado denominar como "planos" as medidas de políticas econômicas adotadas pelos administradores públicos geralmente para combate à inflação, ou antiplanos (e não lei planejadora) na expressão de Souza. (SOUZA, 2005). Do mesmo modo se manifesta Eros Roberto Grau:

> Incompreensível, também, o equívoco, no qual tantos incorrem, de tomar os 'planos' de estabilização monetária praticados entre nós – 'Plano Cruzado', 'Plano Bresser', 'Plano Verão' – como experiências ou exemplos de planejamento. Pois eles são, precisamente, expressões do não planejamento, ou seja, de atuação estatal improvisada, ad hoc, sem prévia definição de objetivos. A incoerência dos que cometem esse equívoco é, ademais, absoluta: pois, se tais 'planos' são expressões de planejamento, não poderiam, mercê do que dispõe o art. 174, obrigar (ser determinantes) para o setor privado. (GRAU, 2008, p. 310).

Pode-se dizer que os diversos tipos de planos[28] visam "roteirizar" a ação do Estado no domínio econômico, por meio da ação de planejar, racionalizando a implementação das

---

[28] O técnico do IPEA Valdir Melo, no artigo "Planos Nacionais de Desenvolvimento: Experiência brasileira e lições para o futuro", pormenorizou requisitos que devem ser observados na elaboração de um plano eficiente. Assim, alguns desses requisitos foram transcritos para demonstrar que a feitura de um plano demanda a participação de vários atores públicos e privados e da sistematização dos procedimentos para sua efetiva consecução:
• Na medida do possível, o plano deve incorporar probabilidades e análise de risco, associadas às trajetórias possíveis, aprendendo com a nova disciplina de análise de risco (*risk analysis*).

políticas públicas. O plano "é mais do que um programa, é um ato de direção política, pois determina a vontade estatal por meio de um conjunto de medidas coordenadas." (BERCOVICI, 2005, p. 76).

Ademais, em relação à Lei do Plano e a sua positivação, "o direito tem o papel fundamental de prover identidade normativa às condutas de elaboração de políticas públicas que envolvem o passado, o presente, e o futuro, pois são os valores sociais (ética) positivados que irão sedimentar os princípios normativos." (ADRI, 2010, p. 131).

2.4 Evolução histórica do (des)planejamento no Brasil

Neste tópico, que trata precipuamente do instituto do planejamento e sua necessidade atual em face dos inúmeros desafios demonstrados nos dados fáticos expostos, é importante tecer algumas considerações (críticas) acerca da evolução histórica do planejamento no Brasil.

Desde "sempre", o Brasil é um país com fortes traços patrimonialistas e elitistas e, até a década de 30 do século passado, a economia brasileira era centralizada na produção cafeeira e respectiva exportação. Atualmente, a nação é uma das maiores exportadoras de *commodities*[29] (produtos agrícolas, minerais, carnes) do mundo; entretanto, em virtude de

---

• O plano é um documento multidisciplinar; por isso, precisa ser o resultado do trabalho conjunto de uma equipe igualmente multidisciplinar.
• O plano deve incorporar cronogramas e informações de escalonamento no tempo das tarefas e ações previstas.
• Deve haver integração entre as políticas setoriais e regionais; ou seja, elas devem ser formuladas de acordo com suas ligações com as demais.
• Uma etapa preliminar e essencial à confecção do plano é que se tenha um banco de dados de estudos de oportunidades de investimento.
• O plano precisa conter um sistema de monitoramento de problemas, de execução como um todo e de prestação de contas.
• A execução do plano precisa ser antecipada pelo planejamento de sua própria viabilização política.
• Não se deve esquecer de que, ao entrar em operação, o plano deve contar com suporte prévio de amplo debate e da busca de consenso entre as diferentes esferas e níveis de governo que dele participam.
• Para implementar um plano de desenvolvimento, é necessário adaptar ou criar instituições que promovam melhoramentos econômicos, políticos e sociais. Devem ser encontradas propostas de melhorias institucionais viáveis, isto é, o país precisa ter os recursos necessários e ser capaz de arcar com tais melhorias.
• Diferentemente dos grandes planos do passado, o diagnóstico do país não deve ser apenas no âmbito econômico. [...] Seu fundamento deve ser um diagnóstico amplo da sociedade, abarcando as diversas facetas de interesse (físicas, vitais e populacionais, culturais, econômicas, ambientais, sociais, institucionais e políticas).
• É necessário repensar o aparato estatístico do país, tendo em vista o levantamento das estatísticas que permitam acompanhar detalhadamente e tempestivamente os principais aspectos da vida do país.
• A montagem de uma política nacional de dados e indicadores deve contemplar a disseminação, por estados e municípios, do conhecimento de pesquisa de campo e de técnicas estatísticas. (A reinvenção do planejamento governamental no Brasil /organizador: José Celso Cardoso Jr. – Brasília: Ipea, 2011, p. 281-283) – Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_dialogosdesenvol04.pdf>. Acesso em: 1º jan. 2014.

[29] Commodity é um termo de língua inglesa (plural commodities), que significa mercadoria. É utilizado nas transações comerciais de produtos de origem primária nas bolsas de mercadorias.
O termo é usado como referência aos produtos de base em estado bruto (matérias-primas) ou com pequeno grau de industrialização, de qualidade quase uniforme, produzidos em grandes quantidades e por diferentes

industrialização tardia e improvisada, os produtos manufaturados nacionais, de maneira geral, não conseguem suportar a demanda interna e muito menos a competitividade externa.

O (des)planejamento brasileiro na sua recente história explica a incapacidade do Estado em robustecer a economia em índices competitivos, para promover o desenvolvimento da sociedade e a formulação de políticas públicas eficazes.

A história do planejamento do Brasil, se pudesse ser resumida em poucas palavras, em que pesem saudáveis tentativas de implantação, seria assim definida: “Para o governo, como um todo, a rotina do imediato tende a levar à improvisação quanto ao futuro.” (MELO, 2011, p. 243).

Apesar do pessimismo que introduz este item, será apresentada a história do planejamento no país, destacando os principais fatos e atos governamentais que exteriorizam a “semente” (e que ainda não brotou) planejadora no Brasil.

Estabelecendo um marco temporal, menciona-se o governo revolucionário de Getúlio Vargas, na década de 1930, que implanta um processo de intervenção do Estado na promoção do desenvolvimento e na tentativa de reformas na estrutura agrária e de exportação que imperavam naquela época. (REZENDE, 2011).

A criação do Conselho Federal de Comércio Exterior, em 1934, pode ser “considerado como primeiro organismo governamental com funções típicas de planejamento” (REZENDE, 2011, p. 177), sendo composto por servidores públicos, empresários e técnicos, cujas atribuições eram estudar os problemas e propor soluções para mitigação dos obstáculos ao desenvolvimento nacional. (REZENDE, 2011).

Nesse período, foram criadas empresas públicas (Companhia Siderúrgica Nacional e a Companhia Nacional de Álcalis) e órgãos de regulação das atividades do setor agrário exportador e do Departamento Administrativo do Serviço Público (Dasp). É importante destacar que, neste órgão, foi elaborado o primeiro plano quinquenal da história do planejamento brasileiro – o Plano Especial de Obras Públicas e Reaparelhamento da Defesa Nacional (1939-1943). Todavia, tal plano não teve longa duração estratégica e foi revisto assumindo o nome de Plano de Obras e Equipamentos (POE). (REZENDE, 2011).

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, e o interesse norte-americano pela economia interna da nação, produziram-se debates acalorados acerca do confronto do retorno do

---

produtores. Esses produtos "in natura", cultivados ou de extração mineral, podem ser estocados por determinado período sem perda significativa de qualidade. Possuem cotação e negociabilidade globais, utilizando bolsas de mercadorias. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1955&refr=608>. Acesso em: 2 jan. 2014.

liberalismo, em contraponto ao ideário nacionalista de intervenção do Estado no desenvolvimento da industrialização – o I Congresso Brasileiro de Economia, realizado no Rio de Janeiro, em 1943, com repercussão na Comissão de Planejamento Econômico, criada em 1944 e 1945, pode ser considerado um marco dessas discussões. (REZENDE, 2011).

Durante o governo Eurico Gaspar Dutra (1946-1950), destaca-se o Plano Salte – Lei 1102/50, que, apesar de intitulado como "plano", não tinha caráter estratégico, mas, sim, eminentemente setorial e de readequação orçamentária, para atender itens priorizados no projeto (saúde, alimentação, transportes e energia).

O governo de Juscelino Kubitschek impulsionou a industrialização no Brasil, por meio do Plano de Metas[30]; entretanto, em dissonância com os governos anteriores, reconheceu-se a importância do capital externo para financiamento da industrialização brasileira. (REZENDE, 2011, p. 179). Além disso, o Plano de Metas se consolidou como uma seleção de projetos prioritários e não de caráter global e estratégico.

Com a tomada do poder pelos militares em 1964, houve um aprofundamento do planejamento governamental, sem elidir a política de industrialização adotada nos governos anteriores, realçando, por óbvio, a hegemonia do Poder Executivo em meados dos anos 1960 e, notadamente, durante a década de 1970. (REZENDE, 2011).

Basicamente, no governo Castelo Branco, e de acordo com as diretrizes adotadas pelo plano do novo governo – Plano de Ação e Bases do Governo (PAEG)[31], o objetivo central era conter a aceleração do processo inflacionário, em virtude dos desvirtuamentos acumulados em período anteriores, manter a estabilidade monetária em patamar satisfatório e, sobretudo, não comprometer o crescimento econômico e a redução das desigualdades regionais e sociais. (REZENDE, 2011).

Alguns pontos importantes relacionados a este período merecem destaque: o governo promoveu medidas para robustecer a capacidade do setor público em financiar o desenvolvimento, principalmente com a reforma tributária e criação de mecanismos de poupança compulsória – criação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). No entanto, a simples disposição de recursos públicos e de poupança financiadora não seria suficiente para implementar a infraestrutura urbana (saneamento e habitação), bem como a prestação de ações positivas sociais. Nesta senda, criou-se o Escritório de Pesquisa Econômica Aplicada (EPEA, hoje IPEA), com atribuição – planejadora - de coordenação e

---

[30] A construção de Brasília não estava contida na concepção original do Plano de Metas, mas dele constava a expansão da rede rodoviária para a interiorização do processo de desenvolvimento. (ALMEIDA, 2004, p. 163).
[31] Leis n. 4.380/1964; 4.494/1964; 4.591/1964; 4.595/1964; 4.728/1965; 4.864/1965 e 5.107/1966.

elaboração de um Plano Decenal de Desenvolvimento para o período de 1967-1976 – Decreto 57.464/65, que pode ser considerada a primeira experiência de formulação de um plano estratégico no Brasil. (REZENDE, 2011).

Posteriormente, ocorreu uma série de Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND's) de duração coincidente com o mandado do Presidente da República. Eram submetidos ao crivo do Congresso Nacional no primeiro ano de cada administração, e deveriam ser complementados por Orçamentos Plurianuais de Investimento (OPIs) para os três anos seguintes do respectivo mandato. (REZENDE, 2011).

O I PND – Lei n. 5.727/197 (1972-1974) teve sua importância no planejamento, principalmente, na implantação das megalomaníacas obras de infraestrutura, por exemplo, a ponte Rio-Niterói, a rodovia Transamazônica, a hidrelétrica de Três Marias, a barragem de Itaipu. (ALMEIDA, 2006). O II PND – Lei n. 6151/74 (1975-1979) é considerado o plano que exterioriza o ápice do planejamento governamental na elaboração e efetivação das políticas públicas de desenvolvimento econômico e social. (REZENDE, 2011).

Devido a vicissitudes ocorridas na década de 1980, notadamente a 2ª crise do petróleo (1979-1980), o descontrole inflacionário[32] na economia, o aumento do desequilíbrio externo e interno, a incapacidade interna de criar uma poupança para financiamento da infraestrutura no Brasil e o enfraquecimento do Poder Executivo no decorrer do período de transição para democracia, reduziu-se a capacidade de coordenação das decisões governamentais. (REZENDE, 2011).

No tocante à década de 1990, é oportuno colacionar o entendimento esposado no artigo "Crescimento Econômico e Planejamento no Brasil (2003-2010 – Evidência e possibilidades do ciclo recente)", escrito pelos técnicos do IPEA José Celso Cardoso Jr. e Denis Maracci Gimenez. O texto aborda o declínio do planejamento e o advento do neoliberalismo de regulação, entendendo os "novos liberais" que os atores privados não necessitariam das técnicas do planejamento para fomentar o desenvolvimento nacional (leia-se interesse do mercado):

> É apenas durante a década de 1990 que a primazia se inverte, em contexto, de um lado, de esgotamento e desmonte da função e das instituições de planejamento

[32] No fim do governo da Nova República, a inflação superava 80% ao mês, o que equivalia a um índice acumulado de 6.000% nos 12 meses precedentes à posse do novo presidente, em março de 1990. A taxa média de crescimento de 2,2%, registrada na década de 1980, contribuía para expressivo aumento do desemprego, e a queda de 30% no poder de compra do salário-mínimo gerava, consequentemente, um aumento na desigualdade da distribuição da renda – o coeficiente de Gini subiu para 0,636 em 1989 (era 0,575 no início da década). Esses e outros indicadores levaram muitos analistas a classificar a década de 1980 como uma década perdida em matéria de desenvolvimento. (MELO, 2011, p. 188).

> governamental, da forma como haviam sido constituídas ao longo das décadas de 1930 a 1980, e, de outro, de dominância liberal, tanto ideológica como econômica e política. Neste período, alinhada ao pacote mais geral de recomendações emanadas pelo Consenso de Washington, surge e ganha força uma agenda de reforma do Estado que tem na primazia da gestão pública sobre o planejamento um de seus traços mais evidentes.
> No contexto de liberalismo econômico da época, de fato, o planejamento, no sentido forte do termo, passa a ser algo não só desnecessário à ideia de Estado mínimo, mas também prejudicial à nova compreensão de desenvolvimento que se instaura. A nova concepção centra-se na ideia de que desenvolvimento é algo que acontece a um país quando este é movido por suas forças sociais e de mercado, ambas reguladas privadamente.
> Em lugar, portanto, de sofisticar e aperfeiçoar as instituições de planejamento – isto é, instâncias, organizações, instrumentos e procedimentos –, faz-se justamente o contrário, em um movimento que busca reduzir tal função – como se isto fosse possível – a algo meramente técnico-operacional, destituído de sentido estratégico. A função planejamento passa a ser uma entre tantas outras funções da administração e da gestão estatal, algo como cuidar da folha de pagamento dos funcionários ou informatizar as repartições públicas. (CARDOSO JÚNIOR; GIMENEZ, 2011, p. 77).

Mais recentemente, Collor de Mello foi o primeiro presidente democraticamente eleito e empossado em um ambiente econômico de inflação galopante (cerca de 2.750% ao ano). Neste ambiente hostil, em que o planejamento estratégico foi deixado de lado em virtude da insegurança jurídica e econômica nas relações contratuais, implementaram-se os Planos Econômicos I e II, chamados Planos Collor – Lei n. 8.024/1990 e Lei n. 8.177/1991, respectivamente - com confisco de todas as aplicações financeiras, tendo sido estabelecido um limite para saques das contas à vista. Inobstante o equívoco da denominação de plano, a medida não surtiu o efeito desejado e o ex-presidente não teve outra chance de implementar novos choques econômicos, pois foi submetido a um julgamento político no Congresso – *impeachment*.

Apesar de não ser considerado plano no sentido do Direito Econômico, no governo Fernando Henrique Cardoso, efetivou-se o “Plano Real” – Lei n. 9.069/1995, um programa brasileiro com objetivo de propor estabilização e reformas econômicas pontuais, o qual possibilitou, com a domesticação da inflação, abertura para a adoção de um planejamento estratégico, mas, infelizmente, não houve consecução de tal desiderato.

A Constituição da República de 1988 instituiu um arcabouço sistêmico orçamentário do planejamento estatal, instrumentalizado por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos devem ser elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional (parágrafo 4º da Lei n. 165 da CR/88). Assim, foram editados os seguintes PPA’s: Lei 8173/1991 (primeiro PPA) - período 1991-1995; Lei n. 9276/1996 - período 1996-1999; Lei n. 9989/2000 - período 2000-2003; Lei n.

10.933/2004 – período 2004-2007; Lei n. 11.653/2008 – período 2008-2011; e, ainda, Lei n. 12.593/2012 – período 2012-2015.

Cabe ressaltar que o instituto do planejamento não se resume aos instrumentos orçamentários e de planejamento insculpidos no artigo 165 da CR/88 (PPA, LDO e LOA), a ação planejadora é explicitada, também, no artigo 174: o Estado exercerá as funções de planejamento, sendo determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, compatibilizando os planos nacionais e regionais de desenvolvimento às diretrizes e bases do planejamento nacional equilibrado. Ademais, há caracterização do planejamento no artigo 21, IX, da CR/88, que estabelece a competência da União na elaboração e execução dos planos nacionais e regionais de ordenação do território e desenvolvimento econômico e social.

Alguns outros exemplos de "planos" são importantes para demonstrar a pluralidade planejadora existente na Constituição da República e no ordenamento pátrio, que não se resume na concepção sistêmica orçamentária/planejadora.

O Plano Diretor encontra-se disposto no artigo 182 e respectivo parágrafo 1º da CR/88, que trata da política de desenvolvimento urbano delineada em lei especifica, e visa à ordenação do pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade para garantir o bem-estar de seus habitantes. Esse plano é de competência da municipalidade e é obrigatório para as cidades com mais de vinte mil habitantes, objetivando, reitera-se, o planejamento integrado e coordenado da política de desenvolvimento e expansão urbana. A Lei n. 10.257/2001 – Estatuto da Cidade – é a norma que regulamenta os arts. 182 e 183 da CR/88, e estabelece as diretrizes gerais da política urbana, ou, em apertada síntese, o "planejamento do desenvolvimento das cidades." (art. 2º, IV, da Lei n. 10.257/2001).

Outro plano interessante é a Lei n. 12.305/2010 que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos, estabelecendo as diretrizes relativas à gestão integrada e ao gerenciamento de resíduos sólidos (art. 1º), no sentido de enfrentar problemas ambientais, sociais e econômicos oriundos de equívocos cometidos por condutas públicas inadequadas em relação à sistemática adotada no "despejo" de resíduos sólidos. Em seu artigo 4º, dispõe a base conceitual planejadora de articulação, integração e gerenciamento entre os entes da federação para adequado tratamento dos resíduos sólidos. Esta política se desdobra em vários planos (art. 14): Plano Nacional de Resíduos Sólidos; planos estaduais de resíduos sólidos; planos microrregionais de resíduos sólidos e planos de resíduos sólidos de regiões metropolitanas ou aglomerações urbanas; planos intermunicipais de resíduos sólidos; planos municipais de gestão integrada de resíduos sólidos; planos de gerenciamento de resíduos sólidos. Todavia, o que se observa é a individualização (cada um por si) de atuação dos municípios no

enfrentamento de uma situação que perdura há décadas, sem uma real integração e coordenação para aplicação efetiva e eficaz da lei.

O Plano Nacional de Educação – Lei n. 10.172/2001 – estabelece a política da educação para um prazo de 10 (dez) anos, com os seguintes objetivos: (a) elevação global do nível de escolaridade da população; (b) melhoria da qualidade do ensino em todos os níveis; (b) redução das desigualdades sociais e regionais no tocante ao acesso e à permanência, com sucesso, na educação pública; e (d) democratização da gestão do ensino público, nos estabelecimentos oficiais, obedecendo aos princípios da participação dos profissionais da educação na elaboração do projeto pedagógico da escola e participação das comunidades escolar e local em conselhos escolares ou equivalentes (Item 2. Objetivos e prioridades. Lei n. 10.172/2001). Em seu artigo 5º, dispõe que os planos plurianuais dos entes da federação (União, Estados e Municípios) serão elaborados e implementados em consonância com as metas definidas no Plano Nacional de Educação e dos demais planos decenais. Em 2007, o governo federal editou o Decreto n. 6.094/2007, que trata da implementação do Plano de Metas Compromisso Todos pela Educação, pela União Federal, em regime de colaboração com Municípios, Distrito Federal e Estados, bem como da participação das famílias e da comunidade, mediante programas e ações de assistência técnica e financeira, visando à mobilização social pela melhoria da qualidade da educação básica. No entanto, a política de educação constante na Lei n. 10.172/2001 teve seu prazo expirado, e até a presente data ainda se discute no Congresso Nacional o novo plano nacional de educação 2011-2020. (PLANO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2013).

Os planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico e social, que não se confundem com os demais planos, por exemplo, a Lei do PPA, incitam o dever dos entes da federação em estabelecer a integração, articulação e coordenação do planejamento para atendimento das demandas individuais, sociais e econômicas da população (artigo 21, IX, c/c artigo 174, ambos da CR/88), respeitando as especificidades locais e a competência do Poder Municipal para legislar sobre interesse local. (CLARK, 2001).

A exposição perfunctória das leis dos planos, acima, visa enfatizar a diferenciação entre estes e os instrumentos orçamentários/planejadores, ressaltando que a implementação dos planos reverbera (deságua) indubitavelmente no “braço financeiro” (ou instrumento de viabilização) do Plano Plurianual (PPA) e nos demais instrumentos orçamentários e de planejamento (LDO e LOA).

Desse modo, depreende-se que a história do planejamento, no Brasil, foi marcada por tentativas setoriais de priorização de gastos, com o objetivo inicial de romper com a estrutura

agrário/exportador da cultura cafeeira, para a implementação da industrialização. Predominava a concepção de que o desenvolvimento nacional – e, por conseguinte, a redução das desigualdades sociais - perpassava, necessariamente, pela promoção da industrialização. Entretanto, a cultura patrimonialista, elitista e pessoal dos governantes foi hostil na efetivação de um planejamento estratégico – entendido como atividade ou processo consciente que antecede e condiciona a ação estatal (apesar de as elites, em regra, se beneficiarem dele) capaz de englobar todos os setores da sociedade. (CARDOSO JÚNIOR, 2011). Após a redemocratização do país e o advento da Constituição da República de 1988, ocorreu um estouro de demandas sociais reprimidas durante os anos de ditadura militar, bem como a definição de garantias previdenciárias no setor privado e público, que ocasionaram o aumento substancial das despesas dos governos. Ademais, a descentralização administrativa e de recursos (receitas obtidas) não resultou de imprescindível articulação entre União, Estados e Municípios para a elaboração e execução de planejamento estratégico, por falta de órgãos intergovernamentais aptos a realizar a coordenação de ações dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais – presenciou-se, portanto, a famigerada "guerra fiscal". Espera-se que os equívocos do passado sirvam de experiência para a realização de um planejamento estratégico real e factível, com a participação de toda a sociedade (democracia), para alcançar um desenvolvimento que cumpra os objetivos constitucionais com efetivação das políticas públicas (econômicas) pertinentes, pois "para que os cidadãos façam apostas em seus futuros individuais, é preciso que o país faça as suas." (CARDOSO JÚNIOR; GIMENEZ, 2011). Assim impõe a Constituição Federal.

2.5 Planejamento, Democracia, Desenvolvimento e Políticas Públicas

Conforme asseverado no tópico anterior, o instituto do planejamento é imprescindível na atuação estatal, por lhe conferir racionalidade (previsão de comportamentos, formulação de objetivos, disposição de meios) pela implementação e consecução das políticas públicas (GRAU, 2007). O objetivo é promover o desenvolvimento econômico e social, atentando para a participação da sociedade na escolha das metas a serem alcançadas.

Impende gizar que não há qualquer incompatibilidade entre o instituto do planejamento e a democracia. Apesar de alguns autores considerarem que o planejamento cerceia a liberdade econômica, "cerceando ações livres de mercado", ele visa, sobretudo, compatibilizar a efetividade dos direitos fundamentais, sociais e econômicos em prol da

sociedade, na tentativa de reduzir as desigualdades sociais e promover a dignidade da pessoa humana.

Washington Peluso Albino de Souza assim assevera:

> A técnica do planejamento, pela ótica do Direito, desenvolveu-se, nos diversos países, até os anos 70, quando foi menosprezada pela onda neoliberal. No direito europeu, houve o desenvolvimento a partir dos planos quinquenais soviéticos. As posteriores discussões lhe foram favoráveis a partir da bem sucedida experiência do governo Roosevelt, já nos anos 30. Passaram a adotá-los os países capitalistas. Com as oposições de parte da inteligência acadêmica, representada por Hayek, nos ataques em que insistiu por toda a sua existência nonagenária, ligando planejamento com ditadura, sua tese acabou aceita e defendida nos Estados Unidos e demais países, a partir da Escola de Chicago, com Friedman e outros. Na mesma área acadêmica, Manheim, ainda nos anos 30, especialmente com seu livro "Planejamento e Liberdade", demonstrara como não havia qualquer ligação entre planejamento e ditadura, podendo ser perfeitamente conciliável com democracia. Importantes contribuições foram dadas, então, quer por juristas dos países socialistas, quer dos países capitalistas democráticos, ou daqueles de regime mal definido, como o Brasil, à época. Sob um modelo aparentemente democrático, mantinham aberto o Parlamento e admitidos os Partidos Políticos, mas, em verdade, praticavam regime de dominação militar e de repressão ditatorial. Para tal situação, o exemplo de planejamento mais adequado foi o francês. Neste, o Governo era exercido com autoridade, por Degaulle, enquanto no Brasil os Presidentes militares se sucediam com a mesma linha rígida do que denominavam "revolução", que se reanimava em cada sucessão. (SOUZA; CLARK, 2008, p. 85-86).

Há várias disposições constitucionais que incidem na aplicabilidade do planejamento, com o propósito de institucionalizar a consecução das políticas públicas, para alcançar a efetiva e real destinação insculpida no artigo 3º c/c artigo 170 da Constituição da República. O planejamento não pode ser considerado uma quimera do Estado, pois o próprio Estado, com base nos preceitos constitucionais, tem o "dever de planejar", a fim de que a racionalidade e a participação popular legitimem a implantação das políticas públicas.

A grande retórica dos críticos do planejamento é que tal instituto engessaria as relações de mercado, modelo ideal para alcançar a normalidade social e econômica de toda a sociedade: ou seja, na argumentação crítica, o planejamento é um inimigo da liberdade e do liberalismo de mercado. Entretanto, relacionar – no sentido pejorativo - planejamento e socialismo (planificação econômica) ou planejamento e ditadura é tornar míope as diretrizes planejadoras estatuídas na Constituição da República, pois o próprio planejamento "se apresenta como técnica posta a serviço do ideal de assegurar a liberdade real do homem deste fim de século" (SOUZA *apud* ADRI, 2010, p. 128).

Nesta esteira, se o intervencionismo estatal robustece a centralidade das decisões e o planejamento institui a necessidade de atendimento compulsório da sistemática a ser adotada,

a democracia é efetiva, desde que o mercado se amolde a essas realidades, inclusive pela adoção do planejamento como promotor do desenvolvimento. (GRAU, 2007).

O sincretismo entre o planejamento e a democracia perpassa pela conquista dos objetivos constantes no artigo 3º da Constituição da República. Além disso, a alta carga tributária para os pobres e remediados em relação ao Produto Interno Bruto, a precária infraestrutura que acarreta o aumento do custo das empresas (desindustrialização), o escoamento dos recursos públicos por corrupção, o valor exorbitante para pagamentos das dívidas e a injusta desigualdade social incidem na imperial necessidade do planejamento estatal. (SCHWALFEMBERG, 2011).

Para o Brasil, a conquista do desenvolvimento atrai, necessariamente, a efetivação da etapa do planejamento responsável (CONTI, 2010, p. 39-41), e não, como é de costume, a adoção de políticas econômicas e sociais improvisadas que exteriorizam ações reativas estatais.

O Ministro Celso de Melo, no julgamento da ADin 1458-7/DF, assim decidiu:

> Se o Estado deixar de adotar as medidas necessárias à realização concreta dos preceitos da Constituição, em ordem a tomá-los efetivos, operantes e exequíveis, abstendo-se, em consequência, de cumprir o dever de prestação que a Constituição lhe impôs, incidirá em violação negativa do texto constitucional. [...] Não se pode tolerar que os órgãos do Poder Público, descumprindo, por inércia e omissão, o dever de emanação normativa que lhes foi imposto, infrinjam, com esse comportamento negativo, a própria autoridade da Constituição e efetuem, em consequência, o conteúdo eficacial dos preceitos que compõem a estrutura normativa da Lei Maior. (BRASIL, STF, 1996).

Interessante notar, ainda nas palavras de Bercovici (2005, p. 53), que a característica marcante do desenvolvimento é a transformação social e ou econômica: a inexistência de tal marca configura a simples modernização.

Acrescenta o autor:

> Com a modernização, mantém-se o subdesenvolvimento, agravando a concentração de renda. Ocorre assimilação do progresso técnico das sociedades desenvolvidas, mas limitada ao estilo de vida e aos padrões de consumo de uma minoria privilegiada. Embora possa haver taxas elevadas de crescimento econômico e aumentos de produtividade, a modernização não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população. (BERCOVICI, 2005, p. 53).

Para ilustrar, o atual Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) reflete o crescimento dependente e excludente da Nação[33]: o Brasil é a 6ª economia do Mundo (UOL,

[33] Nesse sentido, vide o excelente artigo de Floriano de Lima Nascimento, “O Brasil cresceu, mas não desenvolveu”, diferenciando crescimento e desenvolvimento, ou seja, “o crescimento é quantitativo, estatístico,

2011), mas figura na 84ª Posição[34] (2011) entre mais de 180 países aferidos no IDH. Isso permite concluir que, realmente, o desenvolvimento é a qualificação do crescimento.

Na análise conceitual do planejamento – diagnóstico dos problemas, sistematização das políticas públicas, racionalização da utilização dos recursos públicos, monitoramento da execução das ações e busca da efetividade dos resultados – observa-se que a participação da sociedade (democracia) é primordial para o desenvolvimento.

Há problemas a serem enfrentados, dentre eles, destaca-se a cultura patrimonialista, personalista e de visão de curto prazo da estrutura política do Brasil, que elide a implementação do necessário planejamento estratégico. E, ainda, pode ser mencionado José Celso Cardoso Júnior:

> Todavia, as administrações, por mais que se deixem mover por grandes e nobres propósitos, por mais que façam esforços pensando no que vai além de seus períodos administrativos, precisam se concentrar em realizações que possam ser vistas entre o início e o final de tais períodos. A imagem de uma administração é em grande parte produzida pela mídia, que focaliza preferencialmente notícias e eventos do momento, e não intenções, planos e promessas para o futuro. A mídia se alimenta do cotidiano. Os presidentes da República querem ser reeleitos, ou precisam elevar as chances de que seus partidos continuem no poder no quadriênio seguinte. A combinação da miopia da mídia com os prazos políticos de renovação das administrações faz com que os dirigentes do país se voltem menos para o longo prazo. A esperança de "ficar na história" é, sem dúvida, também um motivo, mas a avaliação no presente e no ano eleitoral é muito mais forte. (CARDOSO JÚNIOR, 2011, p. 12-13).

A realização do planejamento estatal depende da adoção de políticas públicas responsáveis, que, conforme definição da professora Maria Paula Dallari Bucci:

> Podem ser entendidas como metas, programas, princípios e objetivos da ação governamental, definidos a partir dos processos decisórios politicamente mediados com vistas a orientar, articular e coordenar a atuação de agentes públicos e privados e a alocação de recursos públicos e privados para atingir interesses públicos considerados relevantes num dado momento histórico. (BUCCI, 2002, p. 264 ss.)

As políticas públicas responsáveis são capazes de alterar a estrutura social e a promoção do desenvolvimento da nação, uma vez que, na concepção ideal, se apresentam como concretizações de (prévio) planejamento, legitimadas pela participação abrangente da sociedade. Entretanto, a sociedade está distante do processo decisório, figurando como mera espectadora e, porque não dizer, vítima de políticas públicas improvisadas em desconformidade com o sentido da Constituição. (SABBAG, 2007, p. 135).

---

corresponde à modernização econômica. O desenvolvimento é qualitativo, suas características são melhor distribuição de ganhos, mais alimentação, mais saúde, escolas e moradia." (NASCIMENTO, 2011).

[34] PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO, 2012.

3 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

3.1 Conceito de orçamento: orçamento tradicional (ou clássico) e orçamento-programa

No capítulo anterior, foi demonstrada a importância do planejamento como técnica de intervenção (ou ação) do Estado na economia, com o objetivo de racionalizar a utilização dos recursos públicos na busca da efetivação das metas estatuídas no art. 3º da Constituição da República, e do desenvolvimento econômico e social, exteriorizados pela implementação das políticas públicas.

Nesse sentido, para alcançar o desiderato constitucional de efetivação dos direitos fundamentais, o planejamento deve caminhar lado a lado com os instrumentos orçamentários/leis planejadoras, por meio do Sistema Orçamentário e de Planejamento, contido em dispositivos constitucionais e infraconstitucionais no ordenamento pátrio.

Assim, a concepção articulada do orçamento e planejamento é veículo para a sistematização/operacionalização das ações do governo, representando a "arquitetura orçamentária" que possibilita, pelo diagnóstico das deficiências e necessidades da população, catalisar as prioridades do governo, implementar as políticas públicas e estabelecer as metas para avaliação das ações efetivadas.

Todavia, antes de se alcançar esse nível de entendimento acerca do caráter sistêmico e planejador dos instrumentos orçamentários, o orçamento tradicional (ou clássico) imperou na concepção de controle dos gastos públicos.

O orçamento tradicional é o instrumento/documento formal que estima as receitas e autoriza as despesas, e, devido ao seu caráter eminentemente contábil, não é necessário se apropriar das técnicas de planejamento para sua elaboração. Há um controle exagerado dos gastos públicos por meio do detalhamento da despesa, tais gastos são previstos/estimados com base em despesas pretéritas, sem preocupação, reitera-se, com as realizações (objetivos), além disso, se caracteriza pela ausência de medidas de desempenho para as ações governamentais.

Luís Felipe Valerim Pinheiro acrescenta sobre o orçamento clássico (ou tradicional):

> O orçamento clássico destinava-se à mera previsão de receitas e despesas públicas, cumprindo somente a função de autorizar a arrecadação de bens sobre o patrimônio dos particulares e a destinação de tais recursos. Portanto, espelhava as funções atribuídas ao Estado Liberal, é dizer, de abstenção sobre as atividades econômicas e de promoção de comodidades aos indivíduos. (PINHEIRO, 2011, p. 392).

Com o advento da Lei n. 4320/1964[35] e do Decreto-Lei n. 200/1967[36], a concepção tradicional do orçamento deu uma guinada para concepção programática, ou seja, o sistema orçamentário deve abarcar, não apenas a fixação de receitas[37] e despesas públicas[38], mas, sobretudo, a estipulação de programas, resultados e medidas de controle/avaliação das ações implementadas. Ocorre uma ruptura da concepção estática do orçamento (tradicional) para a implementação da concepção dinâmica (de vivacidade) da arquitetura orçamentária, atuando de forma pujante na economia - posição reforçada pela Constituição da República de 1988.

Firma-se, neste caso, o orçamento-programa na atual estrutura orçamentária brasileira, que, no escólio de Régis Fernandes de Oliveira, "é uma lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público" (OLIVEIRA, 2011, p. 366), logo não sendo considerado um "amontoado de números, mas, sim, a representação numérica de um programa completo de governo, coroando todo um sistema de planejamento." (DALLARI, 2011, p. 315).

Giacomoni elenca, com base na definição de orçamento-programa, seus elementos essenciais:

a) os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição para cuja consecução são utilizados recursos orçamentários;

b) os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;

c) os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos, serviços) essenciais para a obtenção dos resultados; e

d) medidas de desempenho com a finalidade de avaliar as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas. (GIACOMONI, 2012, p. 163).

José Afonso da Silva disserta acerca do orçamento-programa relacionado à necessária implementação do planejamento de forma integrada e efetiva, na fixação de metas, resultados e ações de controle:

---

[35] Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[36] Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

[37] Segundo Aliomar Balleiro, "a receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo." (BALEEIRO, 2004, p. 110).

[38] Prossegue o autor, "despesa pública é o conjunto dos dispêndios do estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos." (BALEEIRO, 2004, p. 73).

> [...] as exigências do planejamento das atividades do poder público determinaram a necessidade de adoção de novas técnicas orçamentárias. Se a administração deve desenvolver-se segundo as regras do planejamento, tendo em vista a satisfação das necessidades da coletividade, era imprescindível que os orçamentos públicos se adequassem a esse novo tipo de administração, para tomar-se num instrumento de ação governamental, voltada para a realização de obras e serviços, em função do desenvolvimento socioeconômico da comunidade. Daí surgir a técnica do orçamento por programa ou orçamento-programa, que é um tipo de orçamento vinculado ao planejamento das atividades governamentais. Na verdade, o orçamento-programa não é apenas uma peça financeira, é, antes de tudo, um instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade. É um documento em que se designam os recursos de trabalho e financeiros destinados à execução dos programas, subprogramas e projetos de execução da ação governamental, classificados por categorias econômicas, por função e por unidades orçamentárias. (SILVA, 1973, p. 233).

A doutrina acima citada, os arts. 2º, 22 e seu inciso IV, art. 25 e respectivo parágrafo único da Lei 4.320/64 c/c os arts. 7º, 17 e 18 do Decreto-Lei n. 200/67 coadunam com a incidência do orçamento-programa no contexto jurídico orçamentário brasileiro:

> **Lei n. 4320/1964:**
> Art. 2° A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.
> [...]
> Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:
> [...]
> IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.
> [...]
> Art. 25. Os programas constantes do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital sempre que possível serão correlacionados a metas objetivas em termos de realização de obras e de prestação de serviços.
> Parágrafo único. Consideram-se metas os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa. (BRASIL, 1964). (Grifos nossos).
>
> Decreto-lei 200/1967:
> CAPÍTULO I
> DO PLANEJAMENTO
> Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:
> a) plano geral de governo;
> b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
> c) orçamento-programa anual;
> d) programação financeira de desembolso.
> [...]
> Art. 8º As atividades da Administração Federal e, especialmente, a execução dos planos e programas de governo, serão objeto de permanente coordenação.
> TÍTULO III

> DO PLANEJAMENTO, DO ORÇAMENTO-PROGRAMA E DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA
> Art. 17. Para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral e o Ministério da Fazenda elaborarão, em conjunto, a programação financeira de desembolso, de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho.
> Art. 18. Toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa e os compromissos financeiros só poderão ser assumidos em consonância com a programação financeira de desembolso. (BRASIL, 1967).

No mesmo norte, a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000 – estabelece as diretrizes para o tratamento das finanças públicas que corroboram com o caráter programático e de cumprimento de metas e resultados[39] no orçamento programa, podendo-se destacar:

> **Lei Complementar n. 101/2000**
> Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
> § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000)

Conti (2006) disseca sobre a evolução do orçamento clássico para o orçamento-programa:

> Inicialmente, esses incipientes orçamentos públicos eram documentos que tinham o caráter de peças contábeis, em que se faziam as previsões de receitas e autorizações de despesas para um determinado período - o exercício financeiro. Essa é, em síntese, o que se denomina concepção clássica do orçamento.
> As necessidades da Administração Pública, aliadas ao desenvolvimento das técnicas orçamentárias, foram aos poucos modificando a concepção clássica do orçamento público, fazendo com que assumisse uma função importante na condução das políticas públicas. Vários fatores influíram nessa tendência, destacando-se o intenso intervencionismo estatal nas atividades econômicas.
> O orçamento torna-se um instrumento fundamental no planejamento e na programação da atividade econômica do Governo [...].
> As técnicas e os conceitos orçamentários modernos refletem essa nova função dos orçamentos públicos, surgindo os conceitos de orçamento-programa, orçamento de desempenho (perfonnance budget) e PPBS (planning, programming and budgeting system), que, embora não tenha distinção nítida entre si, demonstram que o

[39] O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais assim pronunciou sobre o orçamento-programa (ou de resultados): "Considerando que a materialização e a operacionalização das políticas públicas acontecem por meio dos instrumentos de planejamento, instrumentos estes que delimitam e pautam a ação pública, é que se tem ampliado a discussão e solidificado os entendimentos acerca da necessidade de se aperfeiçoarem as peças orçamentárias, vinculando recursos e resultados, na busca por melhor desempenho: é o intitulado orçamento por resultado." (TRIBUNAL PLENO – Sessão Extraordinária: 30/6/08 - Relator: Conselheiro Antônio Carlos Andrada - Revisora: Conselheira Adriene Andrade - Balanço Geral do Estado n. 747679 - TCE-MG – Estado de MG – Exercício de 2007). .

> orçamento, inequivocadamente, abandona sua concepção clássica para assumir a condição de instrumento da ação governamental. (CONTI, 2006, p. 57-58).

O Egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) já teve oportunidade de se manifestar acerca da vinculação dos instrumentos orçamentários à Política Econômica Estatal e ao planejamento que se insere na utilização dos recursos públicos:

> Outrossim, não se pode olvidar que, hoje, a tendência é a de que os orçamentos não mais se apresentem como mera ficção, sendo de se esperar dos Tribunais de Contas a defesa e a promoção de orçamentos reais, efetivamente democráticos, essenciais à atuação dos Estados modernos. Devem ser eles vinculativos e verdadeiros programas de governo aprovados por lei, donde se denota que, para qualquer alteração sensível na destinação dos seus recursos, se deve contar com a aprovação do legislativo.
> [...]
> **Daí o orçamento se constituir em peça importante na vida das nações. Deixa de ser mero instrumento financeiro e contábil para passar a ser o instrumento de ação do Estado. Através dele se fixam os objetivos a serem atingidos. Por meio dele é que o Estado assume funções reais de intervenção no domínio econômico. Em suma, deixa de ser mero instrumento estático de previsão de receita e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico, solene de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos**. Assim como tudo na vida, é cíclico, vendo nascer e extinguirem-se relações jurídicas. Com a convicção dessa necessidade de se reafirmar, cada vez mais, o aspecto democrático, programático e vinculativo do orçamento público, pode-se afirmar que o princípio da legalidade orçamentária toma especial destaque, sendo norma de inegável assento constitucional. (TCE/MG – Consulta n. 833.284 - Data Sessão: 21/07/2010 - Autor: Câmara Municipal de Três Pontas - Relator: Conselheiro Sebastião Helvécio). (Grifos nossos).

Portanto, considera-se o orçamento importante instrumento de atividade diuturna da Administração Pública (Estado Orçamentário) e de promoção do desenvolvimento econômico, equilíbrio da economia e da distribuição de renda (Estado de Planejamento). (BERNARDES, 2008, p. 42).

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 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 enfatiza os	5. A estrutura do orçamento está voltada

aspectos contábeis de gestão.	para os aspectos administrativos e de planejamento.
6. Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	Principal critério de classificação: funcional-programático.
7. Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	7. Utilização sistemática de indicadores e padrões de mediação do trabalho e dos resultados.

Fonte: GIACOMONI, 2012, p. 167.

3.2 Funções, aspectos e princípios norteadores do orçamento

O Estado, como promotor do desenvolvimento econômico e social, utiliza, dentre outras formas de intervenção, o orçamento - importante instrumento de intervenção na atividade econômica. O orçamento se transmuda em diversas funções (alocativa, distributiva e estabilizadora) e desempenha importante papel na atividade econômica e no desenvolvimento social. Assim, dentro da classificação de Richard Musgrave acerca das "funções do orçamento", o Estado assume três funções econômicas (MOTTA; FERRAZ, 2011, p.1300):

A *função alocativa* tem como escopo o direcionamento pelo Estado no fornecimento de bens e serviços públicos - não prestados diretamente pela "mão invisível" do mercado - para satisfazer as necessidades da população. Tais ações exigem a participação direta do Estado, por se tratarem de bens ou serviços públicos que se caracterizam pelo alto custo, pela demora do retorno econômico, pelo desinteresse do mercado ou por imposição social. Por exemplo, os investimentos em infraestrutura econômica (transporte, energia, comunicações); e a provisão de bens públicos (v.g., combate à poluição) e meritórios (v.g., merenda escolar, subsídios ao trigo e ao leite). (MOTTA; FERRAZ, 2011, p.1300).

A *função distributiva* visa à promoção do Estado com intuito de proporcionar a melhor distribuição de riqueza entre a sociedade, quando necessário para a justiça socioeconômica e ambiental, "valendo-se, para tanto, de mecanismos fiscais que combinem a tributação progressiva sobre as classes de renda mais elevada com a transferência para aquelas de renda mais baixa" (MOTTA; FERRAZ, 2011, p.1300), utilizando-se de mecanismos como transferências, imposto e subsídios governamentais.

A *função estabilizadora* (maxime keynesiana), como o próprio nome diz, se preocupa com a adoção de políticas econômicas no que diz respeito à manutenção do nível de emprego, estabilização dos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamento, manutenção de razoável taxa de crescimento econômico. (MOTTA; FERRAZ, 2011, p.1300).

Em relação aos aspectos do orçamento, pode se afirmar, de acordo com o entendimento delineado em toda a exposição anterior, que o sistema orçamentário não se restringe ao aspecto contábil (OLIVEIRA, 2011), ampliando-se nos aspectos político, econômico, contábil (da técnica orçamentária) e jurídico.

O *aspecto político* trata da utilização do orçamento público em relação à funcionalidade dos três Poderes constituídos – Executivo, Legislativo e Judiciário (além do Ministério Público e dos Tribunais de Contas), proporcionando recursos públicos para o cumprimento de suas finalidades, competências e prerrogativas, ou seja, do planejamento instituído por lei. Para a formulação da proposta orçamentária participam os referidos poderes, estabelecendo (pelo menos em teoria), conforme concepção atual do orçamento, os programas, metas, resultados a serem obtidos. Ademais, a aprovação do orçamento se dará pela participação dos Poderes na elaboração e aprovação orçamentária (adiante será pormenorizado o processo legislativo do orçamento). (OLIVEIRA, 2011).

Na mesma senda, poderá ser analisada, ainda no aspecto político, a ideologia adotada pelo governo detentor do poder em determinada moldura histórica. Por não se configurar um plano "neutro" (não refratário aos ideais dos políticos), o orçamento será influenciado pelos ideais consubstanciados nos referidos programas, nas metas e nos resultados a serem alcançados e deverá efetivar os comandos constitucionais.

Na oportunidade, apresenta-se o professado por Bercovici acerca da influência da política no planejamento – e, por conseguinte, nos planos orçamentários:

> O planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado, diferenciando-se de uma intervenção conjuntural ou casuística. O plano é a expressão da política geral do Estado. É mais do que um programa, é um ato de direção política, pois determina a vontade estatal por meio de um conjunto de medidas coordenadas, não podendo limitar-se à mera enumeração de reivindicações. E por ser expressão desta vontade estatal, o plano deve estar de acordo com a ideologia constitucional adotada. O planejamento está, assim, sempre comprometido axiologicamente, tanto pela ideologia constitucional como pela busca da transformação do status quo econômico e social. Quando os interesses dominantes estão ligados à manutenção deste status quo, o planejamento e o desenvolvimento são esvaziados. Desta forma, não existe planejamento "neutro", pois se trata de uma escolha entre várias possibilidades, escolha guiada por valores políticos e ideológicos, consagrados, no caso brasileiro, no texto constitucional. Desta forma, o planejamento, ainda, deve ser compreendido dentro do contexto de legitimação do Estado pela capacidade de realizar objetivos predeterminados. O fundamento da ideia de planejamento é a perseguição de fins que alterem a situação economia e social vivida naquele momento. É uma atuação do Estado voltada essencialmente para o futuro. O planejamento, embora tenha conteúdo técnico, é um processo político, especialmente nas sociedades que buscam a transformação das estruturas econômicas e sociais. Por meio do planejamento, é possível demonstrar a conexão entre estrutura política e estrutura econômica, que são interligadas. O planejamento visa à transformação ou à consolidação de determinada estrutura econômico-social e, portanto, de determinada estrutura política. O processo de planejamento começa e

> termina no âmbito das relações políticas, ainda mais em um regime federativo como o brasileiro, em que o planejamento pressupõe um processo de negociação e decisão políticas entre os vários membros da Federação e setores sociais. [...] Portanto, o plano não configura mera peça técnica, mas é um documento comprometido com objetivos políticos e ideológicos. (BERCOVICI, 2005, p. 76).

É importante ressaltar, ainda, que as políticas públicas fixadas nas leis infraconstitucionais planejadoras para dar concretude aos comandos plurais da Lei Maior fixam, também, uma ideologia constitucionalmente adotada que deve ser perseguida:

> Em termos gerais, "a ideologia constitucionalmente adotada" refere-se ao processo jurídico-político de conversão de "ideologia econômicas puras" (capitalismo, nacionalismo, socialismo) em uma ordem juridicamente positivada mesclando-as em um único texto a ser aplicado. Trata-se de um mecanismo de juridificação do **discurso ideológico construído, no plano econômico-político, pelo Poder Constituinte. Em última análise, a constitucionalização de fatos econômicos significa uma alteração de "ordem", isto é, a transmutação** de institutos do sistema econômico – e por isso aberto a quaisquer ideologias – para uma ordem jurídico-econômica. (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2013, p. 265-300). (Grifos nossos).

O *aspecto econômico* incide na busca pelo equilibro de receitas e despesas, porque o endividamento poderá acarretar a mitigação de investimento e elidir a capacidade de desenvolvimento social. Entretanto, há políticas econômicas que demandam a intervenção do Estado (função estabilizadora) que podem acarretar o déficit nas contas públicas – contrair empréstimo, por exemplo – mas, a intervenção estatal, é motivada para a estabilização econômica e social. Finalmente, as peças orçamentárias devem observar a conjuntura econômica e a ela se alinharem, por se tratar de instrumentos dinâmicos que vislumbram a atenção do presente, buscando a efetivação dos planos para o futuro, pois "entende-se que o equilíbrio orçamentário está jungido à vida econômica do país." (OLIVEIRA, 2011, p. 351).

O *alinhamento dos princípios orçamentários e a técnica de elaboração da peça* são considerados o terceiro aspecto do orçamento (OLIVEIRA, 2011. p. 351), por abarcar, por meio desse plano, as diretrizes contábeis (caráter estático) imprescindíveis para a sistematização (e atuação) do instrumento pelo Estado (caráter dinâmico).

Finalmente, o *aspecto jurídico* se refere à devida sintonia que deve existir entre o conteúdo dos instrumentos orçamentários e o que está previsto nos ditames constitucionais e legais, notadamente, os objetivos constantes no artigo 3º da Constituição da República, bem como na regular formalização das leis orçamentárias em processo legislativo próprio. Há uma verdadeira filtragem constitucional, na linguagem de Luís Roberto Barroso, em que as normas de direito econômico e financeiro devem se conformar, material e formalmente, aos valores

incrustados na Constituição da República, notadamente aqueles afetos aos direitos fundamentais. (ALMEIDA; BARROSO, 2004).

Por outro norte e em rápidas pinceladas, uma série de princípios que norteiam a interpretação e a aplicação das regras do orçamento pelo Estado abrange o arcabouço orçamentário brasileiro, “e devem ser compreendidos como diretrizes destinadas a conferir estabilidade, segurança e legitimidade ao sistema.” (SABBAG, 2007. p. 25). É sempre bom relembrar que, no entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo, "princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome de sistema jurídico positivo." (MELO, 1996, p. 545).

Para enunciar os princípios orçamentários, menciona-se a contribuição de Élida Graziane Pinto (2010, p.61-62) e de César Sabbag (2007, p. 24-47). O *princípio da unidade* incide na obrigatoriedade de que cada órgão governamental tenha orçamento público, materializado em uma única peça, sob a justificativa de que facilitaria o controle das ações do Estado[40] e a compreensão das informações pela sociedade. O *princípio da universalidade* caracteriza-se por exigir, no orçamento, a discriminação de todas as receitas e todas as despesas do Estado, afastando a possibilidade de criação de “orçamentos secretos ou marginais” que não cumpram a tramitação regular de processamento. Em relação à periodicidade do orçamento, considera-se o *princípio da anualidade*, que aduz acerca da exigência de elaboração da peça orçamentária para um período determinado, geralmente um ano; de acordo com o *princípio do orçamento bruto*, a discriminação das receitas e das despesas da peça orçamentária deve aparecer em seus valores brutos – sem dedução; com o objetivo de atender às exigências do orçamento-programa é imprescindível, por meio do *princípio da discriminação ou especialização*, a especificação das receitas e despesas “para que se possa conhecer a origem dos recursos e sua aplicação.” Corolário da concepção jurídica positiva brasileira, segundo o *princípio da legalidade*, o orçamento será válido e legítimo por meio de procedimento legislativo válido e caso atenda aos ditames

[40] A técnica desse princípio tem inspiração contábil, de vez que reduz o conjunto da programação e execução orçamentária do Estado a uma demonstração financeira única, na qual devem ficar claras as origens e destinações dos recursos para um determinado período. (SABBAG, 2007, p. 26).

constitucionais e legais estatuídos[41]; já o *princípio da não-afetação das receitas* estabelece que não deve haver, via de regra, a vinculação entre as receitas e os gastos, evitando, assim, o "engessamento da execução orçamentária." Segundo o *princípio da exclusividade*, a peça orçamentária deve conter apenas ditames relacionados com a matéria financeira, elidindo a possibilidade de disposição expressa de conteúdos "estranhos" no referido instrumento de orçamento; em virtude das regras legais que exigem a publicidade das informações de forma clara e inteligível, a peça orçamentária também é abrangida por tais mandamentos, configurando, assim, o *princípio da clareza*. Nesta esteira, o *princípio da publicidade* infere que o conteúdo orçamentário deve ser amplamente divulgado, tornando-se conhecido por toda a sociedade, a fim de proporcionar legitimidade e medida de validade, além de transparência na arrecadação das receitas e disposição das despesas públicas. O *princípio da exatidão*, por sua vez, não tem sido muito atendido pelos governantes, de acordo com esse princípio, o orçamento deve externar a situação real e atual do Estado, notadamente por se tratar de peça de planejamento que busca a efetivação das políticas públicas para conter as situações e problemas diagnosticados. O *princípio participativo* exterioriza, como o próprio nome traduz, a participação da sociedade na formulação dos instrumentos orçamentários, ampliando a legitimidade das políticas públicas (a serem) implementadas. Por fim, o *princípio de programação* estabelece que o instrumento orçamentário "deve expressar as realizações pretendidas de forma programada, isto é, especificando os meios necessários para sua efetivação: pessoal, material, serviço etc., em dados físicos e financeiros." (PINTO, 2010, p. 61-62).

As funções, os aspectos e os princípios orçamentários, expostos nesse item, revelam a importância do orçamento no seu curial papel como instrumento de planejamento, gestão e controle da administração pública, para a efetivação das políticas públicas (ação do Estado na economia e nos campos social, tecnológico e ambiental) e a consecução dos objetivos constitucionais.

3.3 Instrumentos orçamentários de planejamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)

[41] "É neste cenário que se faz premente a necessidade de uma filtragem constitucional do Orçamento, antes concebido como mera peça de ficção jurídica (uma lei que não era cumprida). Ou seja, todo processo de planejamento, elaboração e execução orçamentários deve observar os valores e objetivos delineados na Lei Maior, com vistas à efetivação dos direitos fundamentais." (MACHADO, 2010).

Desde o início desde capítulo, afirmou-se acerca da existência de um sistema orçamentário e de planejamento consubstanciado em normas constitucionais e legais. A Constituição da República de 1988 institucionalizou uma verdadeira arquitetura/engrenagem orçamentária por meio de instrumentos (ou peças) orçamentários e de planejamento, devidamente articulados, integrados e com características específicas. Tal sistema orçamentário/leis planejadoras, de caráter impositivo, vinculativo e mandatório (a natureza jurídica do orçamento e sua impositividade será dissertada de forma mais abrangente no item 3.5) tem "objetivo de dotar o setor público de um processo de planejamento orçamentário que espelhe um plano de governo racional" em diversos períodos - longo, médio e curto prazos. (MEIRELLES, 2006, p. 737).

Assim, a Constituição da República de 1988, em seu artigo 165, previu, pela proposição do Poder Executivo, a edição das seguintes leis: Lei Plurianual (PPA), que cuida do planejamento estratégico e cobre um período de quatro anos; Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que orienta o planejamento para o Direito Econômico (leis planejadoras dentre outras), fixando parâmetros gerais para se elaborar o orçamento do ano seguinte; e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que cuida do planejamento operacional e torna efetivas as ações e atividades constantes no orçamento-programa. (HARADA, 2011).

Essa tríade orçamentária/planejadora, no Brasil, teve forte influência estrangeira, notadamente da Constituição Alemã, que prevê o plano plurianual (*eine mehrjahrige Finanzplanung* - art. 109, 3), o plano orçamentário (*Haushaltsplan* - art. 110) e a lei orçamentária (*Haushaltsgesetz* - art. 110). (TORRES, 2003, p. 154).

De forma complementar, assevera Cunha sobre a integração dos instrumentos orçamentários e o planejamento estratégico de desenvolvimento social e econômico:

> Os três elementos que compõem o ciclo orçamentário estabelecido pela Constituição Federal – o PPA, a LDO e a LOA – têm funções bem definidas. O PPA destina-se a dar materialidade ao programa de governo, por meio de objetivos e diretrizes que possam ser quantificados, monitorados e controlados mediante o estabelecimento de metas físicas e de indicadores para o seu acompanhamento. A LDO define as prioridades a serem atendidas em cada ano, tendo em vista os recursos disponíveis, enquanto a LOA cuida do detalhamento das ações a serem realizadas.
> A boa técnica impõe que os componentes do ciclo orçamentário, além de perfeitamente integrados, estejam em sintonia como o desenho das políticas públicas setoriais e com a execução financeira. Primeiro, parece óbvio que a elaboração do PPA deve ser precedida por um desenho bastante nítido das políticas públicas setoriais que se pretende empreender. É o que frequentemente se denomina "projeto de desenvolvimento". Longe de abarcar apenas aspectos macroeconômicos, a definição das políticas setoriais deve incluir os objetivos e como eles serão atingidos. Essas políticas deverão materializar-se nos programas do PPA. (CUNHA; REZENDE, 2005. p.100/101).

Registra-se, ainda, nesta concepção tripartite do orçamento/planejamento, que a Lei do PPA estabelece, de forma regionalizada[42], diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital[43] e outras delas decorrentes, e para as relativas aos pagamentos de duração continuada[44] (§1º do art. 167 da CF). A Lei de Diretrizes Orçamentárias[45] compreende a inclusão de despesas de capital para o exercício subsequente e a orientação para elaboração da lei orçamentária anual, bem como dispõe sobre alterações na legislação tributária que irão refletir na estimativa de receitas a serem consignadas na LOA e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (§2º do art. 165 da CF). A Lei Orçamentária Anual abarca o orçamento fiscal referente aos três Poderes da União, fundos, órgãos, entidades da administração direta e indireta, fundações instituídas e mantidas pelo poder público, além do orçamento de investimento das empresas estatais e do orçamento da seguridade social, abrange todos os órgãos e entidades a ela vinculados (parágrafo 5º do art. 165 da CF/88), pormenorizando receitas e despesas. Trata-se de uma verdadeira sinfonia polifônica orçamentária e planejadora.

---

[42] Sobre o termo "regionalizada", menciona-se o escólio de Marcos Nóbrega: "A primeira questão que surge é a perfeita intelecção do termo regionalizada, posto que o texto constitucional não esclarecer se estamos tratando de regiões geográficas, regiões político-administrativas ou outro qualquer critério aleatório. Pelo menos no Governo federal, o âmbito da regionalização foi dado às cinco regiões tradicionalmente existente e em cada Estado, a regionalização foi considerada para cada microrregião. O problema maior está nos municípios que, por sua dimensão reduzida, não têm a possibilidade de repartir a ação estatal por regiões, no entanto, nada impede de se fazer um planejamento por distritos ou bairros, como ocorre nos municípios maiores." (NÓBREGA, 2011, p. 703).

[43] Sobre "despesas de capital", prossegue o autor: "Assim as despesas de capital são aquelas que contribuiriam para o aumento do patrimônio do Estado. Nota-se que a despesas de capital apresentam uma posição central no plano plurianual, no que se refere às despesas que ultrapassarem mais de um exercício, como, por exemplo, a construção de uma ponte, ou mesmo de um novo prédio público. Caso essas despesas estejam contempladas nos orçamentos anuais e não estejam nos planos plurianuais serão consideradas ilegais e estariam infringindo o princípio do planejamento público. Além da preocupação com as despesas de capital, os planos plurianuais deverão também dispor sobre aquelas despesas decorrentes das despesas de capital. Trata-se de urna inovação importante, posto que diante da construção de um novo prédio público, por exemplo, as despesas de custeio para manutenção deste prédio, sem dúvida, aumentariam bastante e dessa forma devem ser planejadas e quantificadas." (NÓBREGA, 2011, p. 704).

[44] Finalmente, acerca das despesas de duração continuada, tem-se: "[...] o PPA deve dispor sobre os programas de duração continuada e aí reside um ponto polêmico da doutrina. Na verdade, exceto os investimentos, que têm prazos de início e conclusão, boa parte das ações governamentais são continuadas, como, por exemplo, manutenção e conservação de obras, ações de natureza social. Como então colocar no plano governamental todo esse enorme contingente de despesas que têm uma natureza de se prolongarem no tempo. Sobre esse aspecto, o governo federal dá uma interpretação restritiva considerando ações de natureza continuada apenas aquelas despesas advindas de programas de natureza finalística, ou seja, que correspondam a prestação de serviços à comunidade. É uma forma de tentar compreender o que quis dizer o legislador constituinte dando interpretação mais restritiva ao dispositivo." (NÓBREGA, 2011, p. 703).

[45] O Supremo Tribunal Federal assevera que a LDO "tem por objeto orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A ordinária vinculação da Lei de Diretrizes Orçamentárias a um exercício financeiro determinado define-lhe a natureza essencialmente transitória, atribuindo-lhe, em consequência, eficácia temporal limitada. Esse ato legislativo - não obstante a provisoriedade de sua vigência - constitui um dos mais importantes instrumentos normativos do novo sistema orçamentário brasileiro." (ADln 612, RJ, Rel. Min. Celso de Mello, j. 19.09.1997).

André Ramos Tavares contribui com o tema:

> O princípio do planejamento é consagrado pela lei quando esta disciplina a feitura do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento, a serem preparados pelos entes federativos, consoante impõe a Constituição Federal em seu art. 165. Mas novos instrumentos de planejamento também foram previstos pela lei, podendo-se aqui, elencar o anexo de Metas Fiscais (constante do art. 4°), o anexo de Riscos Fiscais (art. 4°) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal (art. 48, caput). Note-se que o princípio do planejamento significa, numa acepção mais imediata, traçar metas para arrecadação e gastos públicos. O planejamento, de fato, não é um mecanismo inédito do ordenamento jurídico brasileiro, pois desde o Dec.-lei 201/67 já havia a sugestão de que os entes federativos realizassem planejamentos. A grande novidade da lei é tornar o planejamento obrigatório e prever os instrumentos para cobrá-los. Assim, o planejamento, atividade essencialmente política, passa também a ter que atender a determinados requisitos jurídicos. (TAVARES, 2006, p. 284).

A elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária e da Lei Orçamentária Anual tem imprescindível vinculação aos objetivos estatuídos no Plano Plurianual, pois, de acordo com a concepção sistêmica das referidas leis, as ações estatais deve ser articuladas e integradas, para garantir a racionalidade. (CLARK, 2001).

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais já se manifestou acerca da concepção sistêmica e integrada do planejamento estatal do orçamento público, que engloba o PPA, a LDO e a LOA. (TCE-MG – Processo: 729654 - Sessão do dia: 04/10/11 - Relator: Conselheiro Substituto Licurgo Mourão Natureza: Prestação de Contas Municipal - Procedência: Prefeitura Municipal de União de Minas - Parte: João de Freitas Leal, Prefeito à época - Exercício Financeiro: 2006).

Em outro acórdão, acrescenta o Conselheiro Substituto do TCE-MG:

> O plano plurianual é o instrumento constitucional utilizado para o planejamento estratégico, com previsão para 4 (quatro) anos, compreendendo as diretrizes capazes de relacionar o presente e futuro, ao harmonizar cada medida e direção adotada à estrutura idealizada, significando, assim, expansão e aprimoramento da ação governamental.
> Por outro lado, as leis de diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais constituem-se em instrumentos de planejamento operacional, no momento em que, utilizando-se do conhecimento da realidade, dão concretude à estratégia articulada pelo plano plurianual, indicando as reais necessidades e identificando os recursos disponíveis para supri-las, maximizando, dessa forma, os seus resultados.
> A lei de diretrizes orçamentárias corresponde a um elo entre o plano plurianual e a lei de orçamento, na medida em que detalha a parcela do plano plurianual que se realizará no exercício financeiro subsequente e orienta a elaboração do orçamento, garantindo, assim, o equilíbrio das contas públicas.
> Por sua vez, a LOA contém a fixação da despesa e estimativa da receita, determinando, por exemplo, quais setores contarão com mais verbas, bem como o percentual autorizado para abertura, por decreto, de créditos suplementares.
> Ante a integração da estrutura do plano plurianual, em cada ano, com a estrutura do orçamento anual, envolvendo todo o planejamento de desenvolvimento econômico e social, o sistema de orçamento público foi dotado de natureza de orçamento-

> programa, compondo-se de programas, projetos e atividades. (TCE-MG, Tribunal Pleno – Sessão: 25/7/07 - Relator: Conselheiro Licurgo Mourão – Consulta n. 73538).

Nesse sentido, um alerta: em que pese a Constituição da República estabelecer um Sistema Orçamentário/Planejador – PPA, LDO e LOA - constante na seção II (Dos Orçamentos), além de outros dispositivos normativos espalhados na Lei 4320/1964, Lei Complementar n. 101/2000 e no Decreto-Lei 200/1967, todos já citados alhures, o planejamento estatal não se resume a tais instrumentos orçamentários, pois, da mesma forma, há uma miríade de planos que exteriorizam o arcabouço planejador determinado pela própria Constituição da República. Assim exemplificados: os planos nacionais (art. 43, § 1º, II, da CF/1988) e regionais (arts. 43, § 1º, II, e 159, I, c, da CF/1988) de desenvolvimento; plano nacional de educação, de duração plurianual (art. 214, *caput*, da CF/1988); plano nacional de cultura, também de duração plurianual (art. 215, § 3º, da CF/1988); plano nacional de reforma agrária (art. 188 da CF/1988). (FARIA, 2011). Por tais motivos, o parágrafo 4º do artigo 165 da Constituição da República assevera acerca da compatibilidade/consonância entre a elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos constitucionalmente com o plano plurianual pertinente, ou seja, tais leis dos planos devem desaguar no PPA, que, por sua vez, direcionará a LDO e LOA.

Deve-se reiterar a compreensão dos instrumentos orçamentários como peças integrantes de um sistema articulado, harmônico e, sobretudo, íntegro, no sentido de proporcionar a ação planejadora do Estado no desenvolvimento social e econômico – inclusive em relação aos planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição, visando à consecução dos objetivos estabelecidos, pois "o orçamento e o sistema de planejamento não são apenas instrumentos de poder, mas a chave para uma realidade melhor." (SABBAG, 2007, p. 264).

3.4 Processo democrático e o planejamento – devido processo legislativo

De acordo com o esposado no item anterior, a Constituição da República de 1988 concebeu uma arquitetura sistêmica de planejamento que norteia a edição dos três instrumentos orçamentários a serem elaborados de forma articulada e coordenada, respeitando as especificidades de cada um. Ou seja: o Plano Plurianual de caráter estratégico com abrangência de médio prazo (quatro anos), a Lei de Diretrizes Orçamentárias de caráter tático - como "ponte" que liga o planejamento estratégico do PPA à execução orçamentária

operacional da Lei Orçamentária Anual, e a própria LOA, que pormenoriza as ações a serem realizadas.

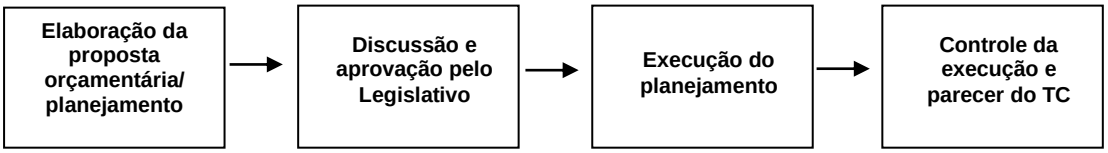
Com o advento da Constituição da República de 1988, houve democratização do processo legislativo orçamentário, destacando a participação do Poder Legislativo. É a partir da aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias pelo legislativo que se estabelecem as prioridades para a elaboração da Lei Orçamentária Anual, por exemplo. (DALLARI, 2011).

Além disso, as peças planejadoras são de iniciativa do chefe do Poder Executivo (art. 84, inciso XXIII, da CR/88) e submetidas ao crivo do Poder Legislativo (art. 48, inciso II e IV, da CR/88), com prazos (Art. 35, §2º, do ADCT) estabelecidos para o envio das propostas pelo executivo e apreciação do legislativo. A elaboração da LDO e, por conseguinte, da LOA devem estar em consonância com os ditames do PPA (art. 165, §7º e art. 166, §3º ambos da CR/88).

Conforme noção cediça, a juridicização do orçamento/planejamento se efetiva após aprovação do Poder Legislativo, com base em discussões propostas pela comissão mista de senadores e deputados, emissão de pareceres técnicos nas comissões sobre as contas anuais do chefe do poder executivo e dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na constituição, emissão de parecer pelo relator do orçamento, discussões do plenário do congresso e deliberação.

O ciclo orçamentário/planejador – processo legislativo e de controle - pode ser representado pelo fluxo abaixo. (JACOBY FERNANDES, 2009):

Quadro 2 – Fluxo do processo legislativo e de controle orçamentário



Já se considerou, anteriormente, a evolução do orçamento tradicional para o orçamento-programa, caracterizando-se a concepção clássica por uma peça contábil (apenas) com a estimativa de receitas e fixação de despesas. Entretanto, atualmente, no orçamento-programa as peças orçamentárias configuram instrumentos de planejamento do Estado na consecução dos objetivos e metas estipuladas, cujos instrumentos devem ser elaborados em

conformidade com a participação da sociedade[46], composta por cidadãos titulares do patrimônio – recursos/receitas públicos – retirados compulsoriamente de toda a coletividade.

Nas palavras de Rodolfo Viana Pereira:

> Os sistemas de controle devem se abrir a uma *ampla esfera pública e participativa de agentes controladores* que incorpore atores políticos tradicionais (partidos políticos, por exemplo), agentes de autoridade, órgãos de soberania, cidadãos e associações civis. Uma ampla esfera pública e participativa de agentes controladores que transforme a questão do correto desempenho do poder e da gestão de temas de relevância pública em objeto de fiscalização e ajuste por parte de todos. Uma esfera pública que compreenda a questão da adequação do exercício das diversas manifestações de poder como tema não colonizável pela rígida separação entre Estado e sociedade, não apenas no que se refere à formação de decisões legitimadas, mas igualmente no que tange à adequação constitucional de tais manifestações de poder. (PEREIRA, 2010, p. 256).

Portanto, na consecução das imprescindíveis políticas públicas, se os recursos públicos são oriundos da própria sociedade, por meio da tributação (receitas derivadas), nada mais natural que a destinação de tais recursos seja norteada pela aprovação/participação popular, ainda que indiretamente por meio de seus representantes (SABBAG, 2007), inclusive quanto ao controle e ajuste dos atos administrativos em consonância com o orçamento-programa definido e aprovado. Cabe informar, ainda, que o Estado dispõe, além das receitas derivadas, das receitas originárias, em decorrência da exploração de seus próprios bens, por exemplo, Banco do Brasil, Petrobrás. (OLIVEIRA, 2011).

A disposição de regras acerca da participação e discussão do poder legislativo (art. 166, parágrafos 1º ao 4º da CR/88), bem como a estipulação de limites para modificação das propostas (art. 166, parágrafo 5º, da CR/88) e vedações (art. 167 inciso I ao XI e respectivos parágrafos todos da CR/88) no orçamento/planejamento corroboram com o caráter impositivo de tais instrumentos planejadores e a importância do processo legislativo em nível constitucional e infraconstitucional.

Selene Peres Nunes aduz o seguinte:

> Num regime republicano e democrático, é essencial a preservação de uma relação equilibrada entre os Poderes, a qual, não se pode ignorar, perpassa o ciclo orçamentário. O orçamento público constitui a expressão, através de lei, das

[46] Nóbrega acrescenta: “A partir do surgimento do orçamento como forma de discussão das necessidades da coletividade, sobrevém o poder do parlamento no sentido de apreciar os planos orçamentários propostos pelo Executivo. É claro que esse estado de coisas se fortalece no século XVIII sob os ventos da Revolução Francesa quando as camadas populares ganharam representatividade e quando nos submetemos, de fato, ao estado de direito. Nessa situação institucional democrática, o fortalecimento do parlamento como forma de apreciação das peças orçamentárias ganhou mais vivacidade, além de ensejar o fortalecimento dos instrumentos de planejamento, como técnicas a serem utilizadas para respaldar os interesses coletivos.” (NÓBREGA, 2011, p. 700).

> decisões políticas de alocação dos recursos públicos. O Legislativo, representando formalmente o povo, deve opinar, modificando as propostas apresentadas pelo Poder Executivo. Desse modo, o orçamento público pode tornar-se a peça de controle do gasto público que impede gastos não desejados, prioridades diferentes das definidas e despesas em nível superior aos recursos previstos. Ao mesmo tempo, ao cumprir a função de planejamento das despesas prioritárias, o orçamento público representa escolhas políticas que afetam a vida do cidadão, pois receitas e despesas não são neutras do ponto de vista distributivo. (NUNES, 2005, p. 2).

Os instrumentos orçamentários de planejamento – PPA, LDO e LOA – são regidos por princípios e regras contidas no arcabouço constitucional brasileiro, e sua legitimação e juridicização perpassam, necessariamente, por um amplo processo legislativo/democrático pelos legislativos nas três esferas da federação.

Inobstante esta missão constitucional, o legislativo federal, estadual e municipal não podem ser "marionetes" do Poder Executivo, assinando um "cheque em branco" para a implementação de políticas públicas que não alcançam a realidade econômica e social, e tornam os instrumentos orçamentários meras peças de ficção e mitigar o complexo processo legislativo de discussão e aprovação do orçamento.

3.5 Natureza jurídica das leis planejadoras. Caráter impositivo da alocação das despesas

Para complementar este capítulo será analisado um dos itens mais importantes deste trabalho: demonstrar o caráter impositivo/vinculativo/mandatório do orçamento em relação à execução das despesas previstas por parte do Estado.

A exposição sobre a natureza jurídica é de curial importância para elencar as principais teorias norteadoras do orçamento no Brasil e fixar um posicionamento acerca do seu caráter impositivo, apesar de doutrinadores abalizados defenderem o caráter autorizativo da destinação das despesas públicas.

Observa-se, preliminarmente, que, no escólio de Silva, a "natureza jurídica" se define como "[...] a essência, a substância ou a compleição das coisas." (SILVA, 1997, p. 230). Já, na esteira de Maria Helena Diniz, a natureza jurídica se traduz como "significado último dos institutos jurídicos", e considerada "afinidade que um instituto jurídico tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído a título de classificação." (DINIZ, 1998, p. 337).

Nesse passo, o que se busca neste item, reitera-se, é delinear a essência do orçamento – sua natureza - em consonância com (i) a *função de planejar* atribuída ao Estado, (ii) as funções, aspectos e princípios orçamentários estatuídos, (iii) o sistema orçamentário

abrangido, notadamente, na Constituição da República de 1988, na Lei n. 4320/1964, na Lei Complementar n. 101/2000, Decreto-Lei n. 200/1967, (iv) o processo legislativo/democrático de elaboração dos instrumentos orçamentários de planejamento (PPA, LDO e LOA) e, finalmente, (v) a concretização das ações do estado por meio dos instrumentos orçamentários como peças de efetivação de políticas públicas e de atingimento dos objetivos constitucionais.

A Constituição da República de 1988, em seu artigo 165, estabelece, de forma expressa e categórica, que os instrumentos orçamentários são consubstanciados por lei, ou seja, o plano estatal de planejamento é juridicizado, imprescindivelmente, por processo legislativo e democrático.

Assim, o caminho se inicia pelas correntes teóricas voltadas para a adequada interpretação da natureza jurídica das leis orçamentárias/planejadoras, sobretudo, sob o ponto de vista material – como regra de direito e de capacidade de criação ou modificação na ordem jurídica ou sob o ponto de vista formal, considerado simples ato de administração (cunho político-administrativo).

Pois bem, as linhas iniciais de uma teoria orçamentária foram concebidas na Alemanha por Paul Laband, para quem o orçamento era mero instrumento de gestão da Administração Pública, que consistia "em despir o orçamento de qualquer significação jurídica, considerando-o tão somente como um expediente de ordem prática, destinado a pôr ordem na Administração." (CAMPOS, 1948, p. 448).

Nesta senda, Laband considera o orçamento público – embora revestido da carapuça legal - como lei formal (e não lei material concernente à regra criadora ou modificadora de direitos), não contendo preceito jurídico e não resultando aos indivíduos "nenhum direito a qualquer pretensão." (CAMPOS, 1948, p. 448).

E, ainda, segundo Laband, quaisquer derrogações orçamentárias realizadas pelo Administrador Público, de forma consciente ou voluntária, não constituem infrações jurídicas, uma vez que o orçamento é um instrumento de ligação entre o governo e o legislativo. (CAMPOS, 1948).

A doutrina formalista de Laband influenciou autores franceses, com destaque para Gaston Jèze[47] - teoria do ato-condição – que asseverava não ser o orçamento uma lei:

---

[47] O conceito de ato-condição foi obra de Gaston Jèze, "criador da distinção entre situações gerais e impessoais (ato-regra), atos que geram situações individuais e concretas (ato-subjetivo) e, por fim, situações que, para que produzam efeitos, necessitam de situação intermediária (ato-condição), identifica o orçamento com a terceira espécie." (OLIVEIRA, 2011, p. 368).

> [...] quanto à receita pública, é, nos países que adotam a regra da anualidade tributária, **um ato-condição**, pois "preenche a condição exigida pelo direito positivo para o exercício da competência dos agentes administrativos", e, nos países que abandonaram a regra da anualidade dos impostos, não tem significação jurídica; quanto à despesa pública, ou é **um ato-condição** que preenche a condição necessária para o agente administrativo realizar o gasto - ou não tem significação jurídica, como acontece com as despesas relativas a serviços públicos não criados por lei. (TORRES, 2003, p. 159). (Grifos nossos).

Como se depreende neste introito, a teoria formalista defendia que o orçamento/planejamento é um instrumento de previsão de receitas e autorização de despesas, não criando direitos subjetivos em relação a terceiros e refratário às influências históricas, econômicas, políticos e sociais, de concepção autorizativo/permissivo. (BEREIJO, 1976, p. XI-II; XI-VIII).

A teoria formalista, segundo Barros, teve inúmeros adeptos aqui no Brasil, com destaque para as obras clássicas de Aliomar Baleeiros e Hely Lopes Meirelles, atualmente, podem ser enfatizados os ensinamentos do professor Ricardo Lobo Torres. (BARROS, 2011).

Em sua obra, Torres defende “a teoria de que o orçamento é Lei Formal [...] é, a nosso ver, a que melhor se adapta ao direito constitucional brasileiro”, pois há previsão de receitas públicas e autorização de despesas, e, ainda, por não criar direito subjetivo em relação a terceiros. (TORRES, 2003, p. 154).

O Supremo Tribunal Federal, em antiga decisão, já havia considerado a impossibilidade de direito subjetivo a ser assegurado em face de previsão de despesa em lei orçamentária. (AR 929 / PR, Relator: Min. Rodrigues Alckmin, Julgamento: 25 fev. 1976).

Ratificando o entendimento do caráter autorizativo do orçamento, apresenta-se o escólio de Torres:

> O orçamento não visa precipuamente ao controle do Executivo nem ao dirigismo econômico e ao intervencionismo, senão que procede à regulação da economia e das relações sociais (em tema de educação, saúde, políticas públicas etc.) por intermédio da atividade administrativa. Quer dizer: o planejamento, consubstanciado no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias ou na lei orçamentária anual, é mera autorização para que a Administração execute o programa traçado em leis específicas que compõem o sistema do Direito Administrativo, que já não está voltado para a regulamentação de todo o social nem para a intervenção na economia. O planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada, como diante veremos, em virtude de sua natureza simplesmente formal.
> Corolário dessa afirmativa é que a atividade administrativa objeto do planejamento passa a depender da efetiva realização da receita orçamentária e dos resultados positivos da economia. As políticas públicas dependem de dinheiro, e não apenas de verba. Os direitos sociais e a ação governamental vivem sob a reserva do possível, isto é, da arrecadação dos ingressos previstos nos planos anuais e plurianuais. (TORRES, 1995, p. 52).

De maneira semelhante, o Supremo Tribunal Federal abraçou, no final do século passado, a teoria formalista do orçamento, e afastou a possibilidade de controle de constitucionalidade de norma (orçamento) de destinação de recursos prevista em lei formal, "mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos", o que elide o referido controle concentrado pelo Pretório Excelso e confere caráter autorizativo às despesas públicas. (ADI 1640 / DF, Relator Min. Sydney Sanches, Julgamento: 12/02/1998)[48].

Nóbrega é mais um respeitável doutrinador que defende a aplicabilidade da teoria formal do orçamento e o caráter autorizativo das despesas, pois possível inexecução de programas constantes na peça orçamentária "deve ser vista como [...] fragilidade dos nossos instrumentos de planejamento", portanto, "o orçamento deve ser tratado como autorização." (NÓBREGA, 2002, p. 99).

Entretanto, Régis Fernandes de Oliveira (2005) faz a seguinte indagação: "O orçamento é peça que não vale nada, ou é conquista histórica de controle institucional e, pois, deve ser obedecido?"

Em virtude das novas concepções do direito público, das conquistas individuais e sociais obtidas com o advento da Constituição da República, da complexidade de desejos e interesses da sociedade, da notória desigualdade social no Brasil e da instituição constitucional da *função de planejar* - que impõe a efetivação do planejamento (leis planejadoras) como instrumento de ação do Estado na economia e no desenvolvimento social, o orçamento não pode (e não deve) ser norteado pelo caráter autorizativo das despesas públicas previstas, sob pena de se tornar, ou melhor, continuar sendo uma mera peça de ficção[49].

Felizmente, a teoria formal do orçamento foi combatida por teorias que pregavam o esgotamento da concepção clássica do orçamento ante "as novas funções de planejamento do Estado" (SÁINZ DE BUJANDA, 1975, p. 446-449), assim como o orçamento não poderia ser concebido como mero instrumento contábil de estimativa de receitas e autorização de despesas. (BEREIJO, 1976).

O orçamento público deve ser instrumento de delimitação da atuação discricionária estatal, partindo de uma concepção individualista de tomada de decisão pelos governantes para um processo sistêmico de planejamento estratégico a ser concebido com base nos

---

[48] No mesmo sentido: STF - ADIn 647-DF, j. 18.121991, Rel. Moreira Alves, DJ 27.03.1992, p. 3801, RTJ 140-01, p. 36.

[49] Para corroborar vide o seguinte artigo jornalístico: "Projeto diz que Minas tem mar e é aprovado em primeiro turno - Plano de metas da Prefeitura de Januária, no Norte do Estado, inclui ações de defesa de litoral. Texto copiado da internet chegou a ser aprovado em primeiro turno por vereadores." (RIBEIRO, 2013).

comandos constitucionais, legitimado pela participação do executivo, legislativo e sociedade, a fim de assegurar aos cidadãos a efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos.

Dallari assevera que, se o orçamento-programa estipula metas e objetivos a serem alcançados pela elaboração de plano técnico com diagnósticos e prognósticos em relação aos problemas detectados, além de se submeter ao processo legislativo, a lei orçamentária "obriga o Executivo a lhe dar fiel cumprimento, sob pena de configuração de crime de responsabilidade." (DALLARI, 2011, p. 325).

Camargo coaduna com o entendimento acima, sobre a configuração de crime de responsabilidade o descumprimento da lei do plano (ou omissão de sua elaboração), *in casu*, lei orçamentária/planejadora pelo administrador público. (CAMARGO, 2012).

Régis Fernandes de Oliveira é enfático ao defender o caráter impositivo das leis planejadoras:

> O que se pretende deixar claro, agora, é a nova concepção da lei orçamentária, como vinculativa da ação do Estado.
> [...]
> Com a assunção de novas responsabilidades, a estrutura do Estado moderno cede a imperativos de boa administração. Já não bastam boas intenções. O Estado, por meio de seus governantes, tem o dever de planificar a peça orçamentária, de forma a identificar a intenção de cumpri-la. Não pode estabelecer previsões irreais ou fúteis, apenas para desincumbir-se de determinação constitucional. A peça orçamentária há de ser real.
> A positivação não só do ideário político, mas da concretude da peça orçamentária passa a vincular a ação administrativa e a ação política. As finalidades que forem inseridas na peça orçamentária deixam de ser mera ação governamental, mas identificam a solidez de compromissos com o cumprimento dos objetivos ali consignados.
> Já não se pode admitir um orçamento sem compromissos, apenas para cumprir determinação legal. Já não se aceita o governante irresponsável. Já longe vai o tempo em que se cuidava de mera peça financeira, descompromissada com os interesses públicos. Já é passado o momento político em que as previsões frustravam a esperança da sociedade.
> [...]
> A evidência das respostas às questões formuladas leva-nos à conclusão de que o orçamento não pode ser mera peça financeira, nem apenas simples plano de governo, mas representa o compromisso político de cumprimento de promessas sérias levadas ao povo. A previsão desperta esperança, expectativa de satisfação dos compromissos, certeza de que os desejos serão atendidos. (OLIVEIRA, 2011, p.369-370).

Conclui o autor:

> Pode-se afirmar que o orçamento é impositivo, não deixando margem a manobras, titubeios ou qualquer tergiversação do Governo, a pretexto de utilizá-lo como meramente autorizativo. Contém autorizações, com certeza, na arrecadação, mas as despesas devem ser efetuadas de acordo com o que foi determinado na lei orçamentária. Caso contrário, como já se disse, teremos a desmoralização do Congresso que de nada serviria. Para que aprovar a lei orçamentária, se ela não será cumprida? Ao contrário, diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, o orçamento deve ser executado tal como aprovado, pois, qualquer desvio envolve a

> responsabilidade do Chefe do Executivo. (OLIVEIRA, 2005, Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/2vwq/deve-o-orcamento-ser-cumprido-regis-fernandes-de-oliveira>).

Nesse sentido, é importante destacar que, em virtude da mudança de interpretação do Supremo Tribunal Federal em relação à estrutura sistêmica do orçamento, é possível proceder o controle de constitucionalidade de leis orçamentárias/planejadoras, pois, anteriormente, a Suprema Corte entendia que não cabia controle de constitucionalidade em face de lei formal, por se tratar de atos de efeitos concretos:

> EMENTA: [...] II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade. (BRASIL, STF. ADI 4048 MC/DF, Relator: Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 14/05/2008).

Esse recente entendimento jurisprudencial abre um “portal” que dá margem para discussões sobre o planejamento estatal consubstanciado nas despesas públicas orçamentárias, bem como as disposições finalísticas que as fundamentam, atentando-se para a aplicação da “filtragem constitucional” em todo o arcabouço orçamentário. É inegável, pois, o avanço sobre a natureza jurídica do orçamento reconhecendo-o como lei em sentido material.

O Congresso Nacional, por intermédio da Comissão Mista do Orçamento, inobstante o entendimento de que a concepção impositiva do orçamento é plenamente aplicável a partir de uma interpretação sistêmica da Constituição, já tentou, por algumas vezes, colocar em discussão e deliberação, propostas de emendas à Constituição (PEC’s), no sentido de rechaçar o entendimento autorizativo do orçamento para uma concepção impositiva global do orçamento. (BRASIL, PEC n. 22/2000; PEC 565/2006). Cabe alertar que tais propostas não têm relação com a Lei n. 12.919/2013 (orçamento impositivo das emendas individuais dos parlamentares), que será abordada adiante.

A adoção da PEC 281/2008 se baseia na seguinte justificativa:

> A Constituição Federal, atualmente, prevê que a Lei Orçamentária Anual tem caráter meramente autorizativo. A situação ora vigente permite que o Poder Executivo modifique a proposta aprovada pelo Congresso Nacional, de acordo com a sua discricionariedade. A presente proposta visa a assegurar que a Lei Orçamentária aprovada pelo Congresso Nacional seja cumprida na sua integralidade. Tal medida é um grande passo na política de responsabilidade fiscal brasileira e uma evolução no sistema político brasileiro, visto que nas principais democracias do mundo o Poder Executivo é obrigado a cumprir o orçamento estabelecido pelo Legislativo. Sem dúvida, esta medida é fundamental para que a população acompanhe o controle da

> execução orçamentária em todos os níveis nos entes federados. Além disso, deverão ter caráter participativo, impositivo e inclusivo para possibilitar que a sociedade participe de modo efetivo na sua elaboração, implementação e execução do orçamento, atendendo aos seus anseios. A Proposta de Emenda estabelece, ainda, que a mesma entrará em vigor em 1º de janeiro do ano subsequente ao de sua promulgação, de modo que haja tempo suficiente para a elaboração criteriosa das leis complementares e ordinárias, necessárias a sua implementação. (BRASIL, Câmara dos Deputados, PEC 281/2008).

É de se reiterar que este trabalho considera que a concepção sistêmica constitucional do orçamento já possibilita compreender que tal instrumento assume caráter impositivo/vinculativo/mandatório em relação às despesas públicas dispostas no plano em relação à execução orçamentária pelos gestores públicos. Além disso, aos gestores é prevista ampla discricionariedade na fase de planejamento, para possibilitar a elaboração da peça orçamentária com previsão de receitas e estipulação de receita; contudo, na fase de execução orçamentária, mitiga-se a conveniência e oportunidade do administrador público. Caso seja necessária alguma retificação orçamentária, ou diante da impossibilidade de execução de determinadas despesas, cabe ao gestor público motivar – justificativa técnica – pela não consecução das despesas dispostas no orçamento. Neste caso, o Direito Econômico enuncia a aplicabilidade do princípio hermenêutico da flexibilidade no sentido de amainar a rigidez dos normativos legais, amoldando à realidade sua aplicação. (SOUZA, 2005). Inverte-se a lógica concebida em relação ao orçamento autorizativo, em que o gestor pode deixar de executar determinada despesa sem a necessária motivação.

Na verdade, foi aprovado, sim, o orçamento impositivo, mas apenas (e somente) para as emendas individuais dos parlamentares. Perdeu-se grande oportunidade de maturação desse assunto orçamentário, uma vez que a classe política conseguiu castrar a possibilidade real de elidir discussões infundadas entre orçamento autorizativo e orçamento impositivo com a aprovação da Lei n. 12.919, de 24 de dezembro de 2013, que trata das diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências (LDO para 2014)[50].

---

[50] BRASIL, Lei n. 12.919/2013. Capítulo I - DAS METAS E PRIORIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Art. 4º As prioridades e metas da administração pública federal para o exercício de 2014, atendidas as despesas contidas no Anexo III, as de funcionamento dos órgãos e das entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, correspondem às ações relativas ao PAC, ao Plano Brasil Sem Miséria – PBSM, às decorrentes de emendas individuais e ao Anexo de Metas e Prioridades, as quais terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária de 2014, não se constituindo, todavia, em limite à programação da despesa.

[...]

Art. 52. É obrigatória a execução orçamentária e financeira, de forma equitativa, da programação incluída por emendas individuais em lei orçamentária, que terá identificador de resultado primário 6 (RP-6), em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício

Retornando ao ponto essencial desta discussão, entende-se que o orçamento é impositivo, com ou sem PEC, pela simples interpretação sistêmica da constituição embasada no instituto do planejamento e na afirmação do direito à transparência da gestão fiscal. E, ainda, na necessária participação popular no momento de elaboração das leis planejadoras em regular processo legislativo imperativo[51], além de se "tratar de subsistema do conjunto articulado de projetos e programas que devem orientar o planejamento governamental, o qual, nos termos do art. 174 da CF, é determinante para o setor público." (DALLARI, 2011, p. 326-327).

Barros elenca as consequências diretas da aplicação da concepção impositiva do orçamento, que exterioriza a implementação das políticas públicas realísticas em relação aos anseios da sociedade e a concretização dos objetivos constitucionais, já amplamente expostos neste trabalho: (a) segurança jurídica na concretização de políticas públicas; (h) a possibilidade de ampliação da fiscalização dos cidadãos na execução orçamentária; (c) a redução das "barganhas" políticas; e (d) a possibilidade de execução forçada dos comandos da LOA. (BARROS, 2011).

Na linha defendida pelos professores Giovani Clark e Washington Peluso Albino de Souza, a fixação da concepção sistêmica orçamentária e de planejamento impositivo/vinculativo está insculpida na Constituição da República de 1988. Depende, ainda, do imprescindível debate, da participação popular e da preponderância do desejo social na formulação e alocação das receitas públicas, deve traduzir a continuidade (ou continuísmo) das políticas públicas e propiciar a efetividade da fiscalização do que foi deliberado, para, finalmente, acarretar consequências jurídicas, sociais e econômicas em caso de descumprimento.

---

anterior, conforme os critérios para execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º, do art. 165, da Constituição Federal.
§ 1º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.
[...]
§ 7º Considera-se equitativa a execução das programações de caráter obrigatório que atenda de forma igualitária e impessoal as emendas apresentadas, independente da autoria.

[51] "Ora, se o Parlamento debruçou-se sobre a proposta governamental, alterou-a naquilo que entendeu adequado, efetuou cortes e emendas, transpôs verbas e deliberou a respeito, logrando sua aprovação, não pode o Executivo desconsiderar tudo isso. Em Estado Democrático de Direito as instituições devem ser respeitadas. O equilíbrio entre os poderes é peça essencial para o desenvolvimento pacífico da sociedade. O orçamento é instrumento inequívoco de controle. Se as metas foram fixadas através do Plano Plurianual, se o Congresso deliberou sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias e fixou o norte para a aprovação do orçamento anual e, se, posteriormente, aprovou a peça diretiva de receitas e gastos, como se pode dizer que o orçamento é mera peça de ficção e o Governo pode sobre ela tripudiar e deixar de cumpri-la?" (OLIVEIRA, 2005, <http://www.fiscosoft.com.br/a/2vwq/deve-o-orcamento-ser-cumprido-regis-fernandes-de-oliveira>.

4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE EXTERNO DOS RECURSOS PÚBLICOS

4.1 Atribuições e competências constitucionais e importância como órgão de destaque constitucional. Jurisdição

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo os princípios basilares que devem ser observados pela Administração Pública em todos os seus atos, notadamente, os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37) para a consecução, sobretudo, das políticas públicas aos cidadãos.

Entretanto, para observância de tais princípios, é imprescindível o controle dos atos oriundos do poder público, isso evitaria abusos e afastaria interesses privados na esfera pública.

A ação do controle tem precípua função de adequação das condutas dos administradores e administrados em conformidade com comportamento esperado ou exigido. (BLIACHERIENE; RIBEIRO, 2011). Assim, convém ressaltar que, a partir década de 80 do século passado, ampliou-se o controle/monitoramento/avaliação das políticas públicas e, coincidindo com esse período até os anos 2000, houve desenvolvimento de técnicas da natureza informacional do controle, gestão do conhecimento e análise de risco das atividades. (BLIACHERIENE; RIBEIRO, 2011).

Carvalho Filho define controle da Administração Pública como um conjunto de instrumentos jurídicos e administrativos utilizados para exercer o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em geral. (CARVALHO FILHO, 2013).

Paulo Soares Bugarin, a partir da análise e interpretação do pensamento de diversos autores, assim dispõe:

> Após tudo o que foi exposto quanto à conceituação jurídica do termo controle, pode-se afirmar que o controle da Administração Pública, em sentido amplo, tem por finalidade precípua a constatação da compatibilização dos múltiplos atos e programas de gestão estatal, tanto nos seus aspectos de regularidade formal como de resultado social, com o amplo elenco de vetores normativos, em sua maioria de natureza principiológica, que regem a atuação legítima do Poder Público (BUGARIN, 2004, p. 28).

De forma bem didática e simples, Edimur Ferreira de Faria disserta sobre o que seria o controle em linhas gerais:

> As atividades das pessoas naturais e jurídicas, em qualquer ramo ou setor, devem ser controladas por órgãos, meios e procedimentos próprios. O controle em geral tem por finalidade vários aspectos, entre os quais propiciar a boa e eficiente gerência do negócio, ainda que doméstico; evitar desperdício e recursos materiais, financeiros e humanos; aprimorar os meios de produção, comercialização, execução ou prestação, quando se tratar de serviços. Se na atividade particular, o controle deve ser regra, na Administração Pública, pelas razões expostas, ele é regra obrigatória. E por que obrigatória? Pelo fato de envolver bens da sociedade. A Administração Pública é gestora de coisas alheias, coisas públicas. Por essas razões, o seu controle torna-se obrigatório. A ordem jurídica instituiu três espécies de controle: um pela própria Administração, denominada controle administrativo, outra pelo Poder Legislativo e a última pelo Poder Judiciário. (FARIA, 2011, p. 681).

O dinamismo das complexas relações estabelecidas pela Administração Pública deve estar umbilicalmente associado ao controle realizado pelos diversos entes, inclusive, pela sociedade. Gerir os escassos recursos públicos arrecadados na sociedade impõe a utilização dos mecanismos de controle para direcionamento das ações estatais.

Ademais, o controle engloba dois elementos básicos: a fiscalização e a revisão. O primeiro diz respeito ao poder de verificação/monitoramento/acompanhamento das ações e atividades dos agentes administrativos e dos órgãos públicos em relação às especificidades relacionadas aos objetivos da Administração Pública. (DI PIETRO, 2013). A revisão, por sua vez, se refere ao poder de correção de condutas administrativas, quando estas se colocam à margem das diretrizes legais (em sentido amplo) e a necessária retificação na implementação das políticas públicas, para melhor atender ao interesse público no aspecto da eficiência, efetividade, eficácia e economicidade. (CARVALHO FILHO, 2013).

Há controles internos e externos que buscam a fiscalização da gestão dos recursos pela Administração Pública. Trata-se, efetivamente, de uma verdadeira “rede de controle” autônoma e interligada por diversos órgãos e sociedade civil, composta pelo Congresso Nacional (Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais), Ministério Público (Federal e Estadual), Poder Judiciário (Federal e Estadual), Controladoria Geral da União (Controladoria Geral dos Estados e Controle Interno dos Municípios), Tribunais de Contas (da União, dos Estados e dos Municípios) e, também, pela própria sociedade (controle social). Cada qual com sua função, competência, técnica própria de fiscalização, atuação.

O controle interno está contido, de forma expressa, na Constituição da República de 1988, especificamente no artigo 74, que assim dispõe:

> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
> § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988).

À guisa de melhor explanação, preleciona Hamilton Fernando Castardo sobre controle interno[52]:

> O controle interno tem o objetivo de evitar o desperdício, o uso indevido de recursos e bens, e a sua recuperação. Podem ser prévios, concomitantes e até subsequentes aos atos administrativos. Integra-se ao externo com fins à realização do bem público, assegurando a eficácia, eficiência e economicidade na aplicação dos recursos públicos, compreendendo coibir desvios, perdas e desperdícios, observar as normas técnicas, administrativas e legais, bem como identificar erros, fraudes e compilar dados para orientar o administrador. Compõe-se de um conjunto de órgãos, setores, departamentos da Administração, interligados com e com ênfase patrimonial, orçamentária e econômica. (CASTARDO, 2007, p.111).

Assim, a Administração Pública tem o dever de representar os interesses de toda a sociedade, administrando recursos, revertendo-os em benefícios à população, e assumindo funções diretamente ligadas a tais interesses. Logo, o controle de seus próprios atos (autocontrole) é de suma importância, a fim de coibir práticas que geram desperdício de dinheiro público, bem como assegurar a clareza de seus atos.

Neste aspecto menciona-se o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais:

> Em sua missão técnico-administrativa de verificar a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos da administração, e de orientar, sistematicamente, todo o planejamento e execução financeiro-orçamentários, não pode esta Corte de Contas prescindir dos controles internos de cada um dos três Poderes, os quais devem operar de forma sistêmica e integrada (arts. 74 da Carta Magna e 81 da Carta Mineira).
> É indiscutível que os controles são essenciais à otimização de toda gestão de recursos públicos, ou seja, arrecadar bem e gastar com eficiência e eficácia. (BRASIL, TCE-MG. Sessão extraordinária do dia 07.05.98 - Assunto: Balanço

[52] Ainda sobre o tema há o julgado pelo Supremo Tribunal Federal: "A Controladoria-Geral da União (CGU) pode fiscalizar a aplicação de verbas federais onde quer que elas estejam sendo aplicadas, mesmo que em outro ente federado às quais foram destinadas. A fiscalização exercida pela CGU é interna, pois feita exclusivamente sobre verbas provenientes do orçamento do Executivo." (BRASIL - STF - RMS 25.943, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 24-11-2010, Plenário, DJE de 2-3-2011).

> Geral n. 474647, do Estado de Minas Gerais, exercício de 1997 - Relator: Conselheiro Sylo Costa. Revisor: Conselheiro José Ferraz).

Quanto ao controle externo, as competências e atribuições exercidas pelos Tribunais de Contas objetivam o controle e a fiscalização da utilização dos recursos públicos federais, estaduais e municipais, em todas as esferas de poder – Executivo, Judiciário e Legislativo, bem como qualquer outra pessoa física ou jurídica que administre recursos públicos (art. 70 e respectivo parágrafo único da CR/88).

A previsão constitucional encontra-se no artigo 71, da CR/88, que enumera suas atribuições, conforme se segue:

> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
> I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
> II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
> III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
> IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
> V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
> VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
> VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
> VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
> IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
> X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
> XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. (BRASIL, 1988).

Em que pese o fato de a própria Constituição da República dispor que o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional (e por simetria pelas Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais), com o auxílio dos tribunais de contas (da União, dos Estados e dos Municípios), entende-se[53] que, em virtude da pormenorização das atribuições e competências (inclusive em relação a julgamento de contas de gestão), tais órgãos não estão subordinados ao Poder Legislativo, ou seja, "o Tribunal não é preposto do Legislativo".[54]

Canotilho assevera que o Tribunal de Contas é um "órgão constitucional de soberania" (CANOTILHO, 1998, p. 540-550), ou um órgão com "dignidade constitucional formal" (op. cit., p. 658). Ou, ainda, "órgão especial de destaque constitucional" independente (PARDINI, 1997, p. 159), que, pela própria disciplina constitucional, assume caráter "*sui generis*, posto de permeio entre os poderes políticos da Nação, o Legislativo e o Executivo, sem sujeição, porém, a qualquer deles." (CASTRO NUNES, 1943, p. 25).

O Supremo Tribunal Federal entende que

> [...] com a superveniência da nova Constituição, ampliou-se, de modo extremamente significativo, a esfera de competência dos Tribunais de Contas, os quais, distanciados do modelo inicial consagrado na Constituição republicana de 1891, foram investidos de poderes mais amplos, que ensejam, agora, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das pessoas estatais e das entidades e órgãos de sua administração direta e indireta.
> [...]
> Nesse contexto, o regime de controle externo, institucionalizado pelo novo ordenamento constitucional, propicia, em função da própria competência fiscalizadora outorgada ao Tribunal de Contas da União, o exercício, por esse órgão estatal, de todos os poderes que se revelem inerentes e necessários à plena consecução dos fins que lhe foram cometidos. (BRASIL, STF, MS n. 21466, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 06/05/1994).

A atuação do Tribunal de Contas na função fiscalizatória, insculpida no artigo 70 da CR/88, não se restringe aos critérios da legalidade, legitimidade[55] e economicidade[56], devem

---

[53] Sem adentrar na discussão sobre as correntes que tratam sobre a natureza jurídica do Tribunal de Contas, que não é foco do presente trabalho.

[54] BRASIL, STF – Pleno – j. 29/6/1984, in RDA 158/196.

[55] "Legitimidade: quando se distingue legitimidade de legalidade, é exatamente para sublinhar que aquela concerne à substância do ato. O ato legítimo não observa apenas as formas prescritas ou não defesas pela lei, mas também em sua substância se ajusta a esta, assim como aos princípios não-jurídicos da boa administração." (CASTARDO, 2007, p.111). E, para complementar, o controle de legitimidade "tem o sentido de justiça, de racionalidade no exercício da atividade financeira. O aspecto da legitimidade, por conseguinte, engloba os princípios constitucionais orçamentários e financeiros, derivados da ideia de segurança jurídica ou de justiça, que são princípios informativos do controle determinado constitucionalmente. Assim, o controle efetuado sob a conformação da legitimidade do ato fiscalizado significa proceder à investigação dos elementos ideológicos e teleológicos do ato praticado pelo administrador, possibilitando a identificação de eventuais desvios de finalidade ou de poder, de fraude à lei ou de ações contrárias aos princípios do direito." (MILESKI, 2006, p. 86).

[56] "Economicidade, então, parece conduzir à ideia-chave da busca permanente pelos agentes públicos delegados do complexo e diverso corpo social, da melhor alocação possível dos escassos recursos públicos disponíveis para a solução, ou, pelo menos, mitigação os gravíssimos problemas sociais existentes no lamentável, vergonhoso e

ser observados, ainda, os princípios constitucionais (orçamentários, inclusive) constantes no artigo 37, que tratam da Administração Pública, uma vez que "os Tribunais de Contas tornaram-se instrumentos de inquestionável relevância na Administração Pública e no comportamento de seus agentes, com especial ênfase para os princípios da moralidade administrativa, da impessoalidade e da legalidade." (BRASIL, STF. Suspensão de Segurança 1.308-9/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, DJ, Seção I, out. 1998, p. 26).

Todavia, um dos temas mais controversos sobre as Cortes de Contas se refere à possibilidade de revisão de suas decisões, *in totum*, pelo Poder Judiciário, uma vez o Brasil é regido pelo sistema de jurisdição única com fulcro no artigo 5º, inciso XXXV, da CR/88, ou seja, *"a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito."*

Na oportunidade, é importante estabelecer a conceituação de "jurisdição":

> Em sentido lato, jurisdição quer significar todo poder ou autoridade conferida à pessoa, em virtude da qual pode conhecer de certos negócios públicos e os resolver. E neste poder, em que se estabelece a medida das atividades funcionais da pessoa, seja juiz ou autoridade de outra espécie, estão incluídas não somente as atribuições relativas à matéria que deve ser trazida a seu conhecimento, mas ainda a extensão territorial, em que o mesmo poder se exercita. (SILVA, 1999, p. 466).

Contudo, em que pese esse "monopólio" do Poder Judiciário, a própria Constituição expressamente admite exceções nesta concepção unívoca de atuação, direcionando a competência de apreciação de temas específicos a determinados órgãos.

Apresentam-se alguns exemplos dessas excepcionalidades na Constituição:

> CR/88.
> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
> [...]
> IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;
> [...]
> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:
> I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles;
> II - processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade. (BRASIL, 1988).

E, em relação aos Tribunais de Contas, há mais uma exceção:

---

humilhante quadro de desigualdade que caracteriza o espaço socioeconômico nacional." (BUGARIN, 2004. p.129).

> CR/88
> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
> [...]
> II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
> [...]
> VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário. (BRASIL, 1988).

A norma constitucional, acima, eriça um importante tema que merece ser analisado, a "jurisdição" fora dos limites do Poder Judiciário. O Tribunal de Contas é conhecido por uma jurisdição *sui generis*: só ele detém essa espécie de "jurisdição", que se afasta da comum, de responsabilidade dos órgãos judiciários.

Sobre a atividade judicante do tribunal de contas pode-se asseverar:

> [...] o exercício do poder judicante pressupõe um órgão que produz a coisa julgada material e tenha poder coercitivo. Tais características são encontradas nas decisões das Cortes de Contas, exercendo, assim, o Poder Jurisdicional, visto que a CF/88 contém a inscrição positivada de que tais órgãos julgam contas, impondo a sua autonomia sem submissão ao Poder Judiciário, que não pode reformar a decisão prolatada, mas tão-somente anulá-la pela existência de algum vício formal. (CASTARDO, 2004, p. 115).

Bruno Wilhelm Speck (2000) também destaca a importância do julgamento de contas exercido pelos tribunais de contas, como se segue:

> Mas a importância da função de julgar as contas dos administradores vai além dessa longa tradição e do amparo constitucional. Desde a abolição da fiscalização prévia através do registro das despesas, o julgamento das contas tornou-se a função central do Tribunal de Contas. A apreciação das contas prestadas pelos administradores de recursos públicos é considerada a atividade-chave do Tribunal de Contas em relação a três aspectos. Primeiro, o julgamento de contas tem um papel central na estrutura processual do Tribunal de Contas, pois segue sequência análoga a um processo judicial – passando por uma fase inicial, a partir da própria prestação de contas pela entidade; por uma etapa de instrução, por iniciativa do Tribunal, caso este considere necessárias informações suplementares; por uma fase de confrontação com os argumentos dos responsáveis, para garantir o princípio do contraditório e da ampla defesa; e, finalmente, por um julgamento por uma instância independente, sendo que esse processo poderá se repetir parcialmente a partir da possibilidade de revisão dos processos por instância separada. Essa estrutura processual, baseada no princípio do contraditório, conduz os processos de prestação de contas a uma decisão conclusiva a respeito da aprovação ou reprovação do comportamento dos administradores em questão. [...] (SPECK, 2000, p.85).

Apesar da previsão de competência dos Tribunais de Contas para "julgar contas", reitera-se tratar-se de uma jurisdição "sui generis", pois "ao judiciário cabe apenas o

patrulhamento das fronteiras da legalidade, vedado o exame quanto à conveniência e oportunidade." (JACOBY FERNANDES, 2012, p. 147).

Jacoby Fernandes aduz ainda:

> Julgar é apreciar o mérito e , portanto, mesmo que a Constituição não utilizasse expressamente o termo "julgar", ainda assim, uma decisão dessa Corte seria impenetrável para o Poder Judiciário. Se a maculasse manifesta ilegalidade, como qualquer sentença, poderia até ser cassada por meio de mandado de segurança, mas nunca, jamais, poderia se permitir ao magistrado substituir-se nesse julgamento de mérito. O juiz também deve conter sua atuação nos limites da lei e, foi a Lei Maior que deu a competência para julgar contas a uma Corte, devidamente instrumentalizada e tecnicamente especializada. (JACOBY FERNANDES, 2012. p. 150).

Nesta esteira, o Poder Judicário não poderá adentrar nos fundamentos que incidiram em determinada decisão proferida pelo Tribunal de Contas "eis que limitado ao controle da legalidade, sob pena de ofender o princípio da separação dos poderes." (TJMG, Apelação Cível n. 1.0592.06.006422-3/001 – Comarca de Santa Rita de Caldas - Relatora: Sra. Desembargadora Teresa Cristina da Cunha Peixoto - DJ 24/02/2011).

De igual modo o Pretório Excelso apresenta a seguinte decisão:

> O modelo federal, extensivo aos Estados e Municípios institui, ao que se vê, duas hipóteses; a primeira, inciso I, do art. 71, é a do Tribunal de Contas agindo autenticamente como órgão auxiliar do Poder Legislativo; aprecia as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo, mediante parecer prévio que será submetido ao julgamento político do Poder Legislativo, podendo ser recusado; na segunda hipótese, inscrita no inc. II do art. 71, o Tribunal de Contas **exerce jurisdição privativa**, não estando suas decisões sujeitas à apreciação do Legislativo. Cabe-lhe, na hipótese do inc. II, do art. 71, **julgar as contas** dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. (Supremo Tribunal Federal, RE n. 132.747, DJU 07/12/95). (Grifos nossos).

O Tribunal de Contas possui corpo técnico próprio e especializado, atribuições específicas para análise da utilização de recursos públicos pelos gestores e demais responsáveis, estrutura definida e discriminada em preceitos normativos, exigência do cumprimento dos princípios do contraditório e da ampla defesa nos processos de julgamento (e emissão de parecer prévio). Uma sistematização organizacional dos Tribunais de Contas confere legitimidade para deliberação de decisões, em consonância com os preceitos constitucionais já enumerados acima.

A atuação/revisão do Poder Judiciário se restringe a decisões dos Tribunais de Contas maculadas de (a) manifesta ilegalidade, (b) abuso de poder ou (c) quando o procedimento violar garantia do devido processo legal (contraditório e ampla defesa). (JACOBY FERNANDES, 2012, p. 192-198).

Em consonância com o acatado, o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre o tema da incompetência do Poder Judiciário para revisão de decisões dos Tribunais de Contas em relação ao exame das contas públicas de entes da federação. (Superior Tribunal de Justiça. ROMS n. 12.487/GO – 1ª Turma. Relator Min. Francisco Falcão. Diário de Justiça da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º out. 2001).

Todavia, há teses divergentes acerca da existência de jurisdição do Tribunal de Contas: (i) o julgamento das contas tem natureza de laudo pericial; (ii) as decisões das Cortes de Contas são consideradas "coisa julgada administrativa"; (iii) inexecutividade de suas decisões pelas próprios Tribunais de Contas. (JACOBY FERNANDES, 2012, p. 205-209).

O posicionamento aqui explicitado, a respeito da adesividade da "jurisdição" nos Tribunais de Contas, objetiva delinear este "órgão de destaque constitucional" no controle dos recursos públicos destinados à efetivação das políticas públicas. Assim, os Tribunais de Contas utilizam instrumentos de coercitividade para inibir condutas dos Administradores Públicos, contrárias aos ditames constitucionais e legais, inclusive, quanto ao obrigatório cumprimento dos instrumentos orçamentários/planejadores – foco deste estudo.

4.2 Da emissão de parecer prévio das contas anuais prestadas pelos Chefes do Poder Executivo

Dentre as diversas funções[57] atribuídas ao Tribunal de Contas, pode-se destacar a possibilidade de emissão de parecer prévio das contas anuais prestadas pelos Chefes do Poder Executivo (Federal, Estadual ou Municipal), conforme disposição do artigo 71, inciso I, da CR/88. Neste caso, o Tribunal de Contas emite parecer prévio[58] acerca das *contas de governo* do gestor público federal, estadual ou municipal para o controle político das referidas contas a serem deliberadas pelo Congresso Nacional, Assembleia Legislativa ou Câmara Municipal. Portanto, na emissão de parecer prévio, o Tribunal de Contas atua como auditor público das contas de governo do chefe do poder executivo apoiando a deliberação do parlamento sobre a análise de tais contas.

---

[57] Judicante > julga contas; Fiscalizadora > audita/fiscaliza, aprecia/registra ato; Corretiva > determina, fixa prazo, susta ato; Sancionadora > aplica sanção/penalidade; Consultiva > responde consulta e parecer prévio; Informativa > presta informações ao CN, MPU, TJ's, MPE's, outros órgãos e sociedade; Normativa > expede normativos, fixa coeficientes; Ouvidoria > examina denúncia e representação; Orientação > dar orientações e acompanhamento pedagógico.

[58] BRASIL. Lei n. 4320/1964. Artigo 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. § 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Em relação ao inciso II, do artigo 71, da CR/88, o Tribunal de Contas efetivamente julga as *contas de gestão* (ou anuais) dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, inclusive das fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte em prejuízo para o erário público.

É importante destacar a diferença entre *contas do governo* e *contas de gestão* para melhor compreensão da matéria. J.R. Caldas Furtado, no 11º Congresso Nacional do Ministério Público de Contas, dissecou, de forma clara, as características das contas *de governo* e *de gestão*:

> Contas de Governo:
> a) derivam do art. 71, I, combinado com o art. 49, IX, primeira parte, da Constituição Federal;
> b) aqui a missão constitucional atribuída ao Tribunal de Contas é de prestar auxílio ao Parlamento, que procederá ao julgamento político sobre a gestão anual do Chefe do Executivo. Esse auxílio será consubstanciado no parecer prévio;
> c) é o meio pelo qual, anualmente, os Chefes do Executivo expressam os resultados da atuação governamental no exercício financeiro a que se referem;
> d) são contas globais que "demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa. Revelam o cumprir do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação, gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos Balanços Gerais prescritos pela Lei n. 4.320/64."
> (STJ, 2ª Turma, ROMS 11.060/GO, Rel. Min. Laurita Vaz, Rel. para o acórdão Min. Paulo Medina, 25/06/02, D.J. 16/09/02);
> e) são também chamadas de contas de resultados porque nelas apresentados os resultados relativos à execução orçamentária, realização da receita prevista, movimentação de créditos adicionais, resultados financeiros, situação patrimonial, cumprimento das aplicações mínimas em educação e saúde;
> f) aqui não serão focalizados os atos administrativos vistos isoladamente, mas a conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas na concepção das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA);
> g) aqui perdem importância as formalidades legais em favor do exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais;
> h) nelas será examinado se o gestor cumpriu os ditames da Lei Complementar n. 101/00 (LRF) referentes à transparência na gestão fiscal;
> i) a Casa Legislativa é o juiz natural para julgar as contas de governo, tendo total autonomia para emitir juízo de valor, mas terá que observar as normas de procedimento e não poderá incidir em manifesta ilegalidade, sob pena de nulidade da decisão;
> j) no julgamento, a legalidade cede espaço para a legitimidade; os julgamentos legislativos se dão por um critério subjetivo de conveniência e oportunidade;
> k) no julgamento efetivado pela Câmara Municipal, a manifestação da Casa de Contas só deixará de prevalecer por decisão de 2/3 (maioria qualificada) dos membros da Câmara Municipal (CF, art. 31, § 2º)[59];

[59] BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG). Ementa Constitucional. Prefeito Municipal. TCE-MG. Parecer prévio. Prestação de contas. Câmara Municipal. Rejeição. Ausência de *quorum* Julgamento à revelia. Ato administrativo sem motivação. Princípios do devido processo legal, ampla defesa e do contraditório. Falta de observância. A rejeição do parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado pela Câmara Municipal exige o

> l) a aprovação de contas do Chefe do Executivo no julgamento político não elide a responsabilidade do gestor nas esferas penal, civil ou por atos de improbidade administrativa (é o princípio da independência das instâncias).
> [...]
> Contas de Gestão
> a) também chamadas de contas dos ordenadores de despesa, provêm do comando do art. 71, II, da Constituição Federal;
> b) referem-se aos atos de administração e gerência de recursos públicos praticados pelos chefes, e demais responsáveis, de órgãos e entidades públicas, tais como: admitir pessoal, aposentar, licitar, contratar, empenhar, liquidar, pagar (assinar cheques ou ordens bancárias), inscrever em restos a pagar, conceder adiantamentos, etc.;
> c) é julgamento essencialmente técnico, ou seja, obedece a parâmetros de ordem técnico-jurídica (subsunção de fatos à objetividade das normas constitucionais e legais);
> d) têm, substancialmente, o objetivo de efetivar a reparação de dano ao patrimônio público, por meio da imputação de débito ao responsável, consubstanciado em acórdão, que terá força de título executivo (CF, art. 71, § 3º);
> e) aqui se investigará se o gestor público praticou ato lesivo ao erário, em proveito próprio ou de terceiro, ou qualquer outro ato de improbidade administrativa;
> f) no julgamento das contas de gestão, será examinado, separadamente, cada ato administrativo que compõe a gestão sob exame. (FURTADO, 2013).

Em resumo, as contas de governo são *apreciadas* pelo Tribunal de Contas de forma global e estratégica, em relação à conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, bem como análise da utilização dos recursos públicos em consonância com os critérios de efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dos resultados, objetivos e metas alcançadas com emissão de parecer prévio para controle (político) do legislativo. Nas contas de gestão, o *julgamento* é realizado por meio da análise de cada ato ou conjunto de atos de administração, inclusive análise individualizada (ou conjunto) de programas orçamentários, obedecendo a um rito técnico e eminentemente de conformidade ("subsunção de fatos à objetividade das normas constitucionais e legais"). Pode acarretar a emissão de título executivo em caso de apuração de débito ou sanção[60], bem como determinação de devolução de valores por flagrante dano ao erário quantificado.[61]

---

quorum de 2/3 de seus membros. (Apelação Cível n. 1561877-30.2000.8.13.0000 – Comarca de Carmo do Rio Claro – Apelante(s): Relator: Exmo. Sr. Des. Reynaldo Ximenes Carneiro – DJ 11/11/1999).

[60] MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Resolução n. 12/2008. Art. 250. As contas serão julgadas: I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável; II - regulares, com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário; III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências: a) omissão do dever de prestar contas; b) prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico; c) infração grave a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; d) dano injustificado ao erário, decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; e) desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos. (Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Regimentointerno/Reg-Int-12-08%20_Atualizado_.pdf>. Acesso em: 8 set. 2013).

[61] BRASIL. STF. "No âmbito das competências institucionais do Tribunal de Contas, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a clara distinção entre: 1) a competência para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo, especificada no art. 71, I, CF/1988; 2) e a competência para julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, definida no art. 71, II, CF/1988.

Tanto a emissão de parecer prévio em contas de governo quanto o julgamento em contas de gestão não elidem a interveniência de outros órgãos de controle acerca da apuração da responsabilidade do gestor ou ordenador de despesas pela interposição de ações populares, de improbidade administrativa, penais, processo administrativo em órgão de controle interno (por exemplo, na CGU).

Assim, o chefe do Poder Executivo deverá apresentar suas contas em até determinado prazo para que os tribunais de contas emitam parecer sobre elas. Em se tratando de contas do Presidente da República, o parecer prévio será enviado para o Congresso Nacional, que detém competência exclusiva para julgá-las, nos moldes do inciso IX, artigo 49, da CR/88, por isso esse instituto é denominado parecer *prévio.*

Resta evidente que a emissão do parecer prévio não é uma faculdade, mas sim um procedimento imprescindível, conforme preleciona o Relator-Auditor Hamilton Coelho, em relatório proferido na Prestação de Contas Municipal n. 686.694:

> Não se reveste de validade alguma a resolução da Câmara Municipal que aprova ou rejeita as contas do prefeito, antes da emissão do parecer prévio da Corte de Contas. Trata-se, pois, de instrumento imprescindível ao julgamento das contas municipais, como se depreende das disposições insertas no art. 31, § 2°, da Constituição da República e na Súmula TC 31. Ademais, a própria Lei Orgânica do Município de Gonzaga, reproduzindo a norma constitucional, estabelece em seu art. 68 que a Câmara Municipal julgará as contas do prefeito, mediante o parecer prévio do Tribunal de Contas [...].
> O julgamento das contas, pelo Legislativo, ausente o parecer prévio desta Casa, prática deliberada, não pode ser tolerada, pois denuncia procedimento contrário à legislação em vigência e retira a finalidade da análise do órgão de controle externo, que é garantir a legalidade e a segurança dos atos administrativos. (TC-MG. Processo n. 686.694 - Natureza: Prestação de Contas Municipal - Origem: Prefeitura Municipal de Gonzaga - Exercício: 2003 - Interessado: Júlio Maria de Sousa - Prefeito Municipal à época).

Para Carlos Ayres Britto,

> [...] é inconcebível o exercício da função estatal de controle externo sem o necessário concurso ou o contributo obrigatório dos Tribunais de Contas. [...] Traduz a coparticipação inafastável de um dado Tribunal de Contas no exercício da atuação controladora externa que é própria de cada Poder Legislativo, no interior ela respectiva pessoa estatal-federada. (SOUSA; FRANCO; BRITO, 2005, p. 63).

Os entendimentos acima corroboram a ideia de que o parecer prévio serve de sustentáculo para a transparência da prestação das contas, uma vez que elas não são

---

Precedentes. Na segunda hipótese, o exercício da competência de julgamento pelo Tribunal de Contas não fica subordinado ao crivo posterior do Poder Legislativo. Precedentes.” (STF - ADI 3.715-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 24-5-2006, Plenário, DJ de 25-8-2006).

submetidas apenas ao órgão com competência (política) para julgá-la. Na medida em que as contas devem transitar por dois diferentes órgãos, seu controle passa a ser ainda mais eficaz.

Com base na Resolução n. 12/2008 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (Regimento Interno), artigo 240, a emissão de parecer prévio poderá ser assim determinado:

> I - **pela aprovação das contas**, quando ficar demonstrada, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a compatibilidade dos planos e programas de trabalho com os resultados da execução orçamentária, a correta realocação dos créditos orçamentários e o cumprimento das normas constitucionais e legais;
> II - **pela aprovação das contas**, com ressalva, quando ficar caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal da qual não resulte dano ao erário, sendo que eventuais recomendações serão objeto de monitoramento pelo Tribunal;
> III - **pela rejeição das contas**, quando caracterizados atos de gestão em desconformidade com as normas constitucionais e legais. (BRASIL, TCE-MG, 2008). (Grifos nossos).

Desse modo, além das consequências oriundas da emissão de parecer prévio pela rejeição das contas (ações judiciais e ou administrativas), caso o parecer seja julgado (e acolhido) pelo legislativo, o gestor responsável será inelegível, conforme artigo 1º, alínea "g" da Lei Complementar n. 64/1990:

> Inelegibilidade. Rejeição de contas. Órgão competente. 1. Nos termos do art. 31 da Constituição Federal, a competência para o julgamento das contas de Prefeito é da Câmara Municipal, cabendo ao Tribunal de Contas a emissão de parecer prévio. (BRASIL. TSE, Plenário, Respe 12.061/PE, Rel. Min. Arnaldo Versiani, 25/09/2012, publicado em Sessão).
> [...]
> LC 64/1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. Art. 1º São inelegíveis: I - para qualquer cargo: [...] g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição. (Redação dada pela Lei Complementar n. 135, de 2010). (BRASIL, 1990).

Por outro lado, caso o legislativo não acolha o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas - em município, por exemplo, apenas deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal, conforme §2º, do artigo 31 da CR/88 – a peça técnica elaborada pela Corte de Contas poderá embasar a abertura de Inquérito Civil pelo Ministério Público (Estadual e ou Federal) para propositura de Ação Civil Pública por improbidade

administrativa contra o gestor responsável pelas contas de governo, uma vez que tal situação atende ao princípio da independência dos órgãos (ou funções constitucionais).

4.3 Dos instrumentos de fiscalização. Auditorias de conformidade, contábil, financeira e operacional

Como já foi salientado no presente estudo, a CR/88 prevê expressamente que caberá ao Tribunal de Contas a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, dos Estados e dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade:

> A Constituição Federal em seu art. 71 estabelece a competência do Tribunal de Contas para aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, inclusive multa proporcional ao dano causado ao erário. A competência constitucional aplica-se, em razão do princípio federativo e por força do art. 75, às Cortes de Contas dos demais entes federados. (TCE-MG, Segunda Câmara − Sessão: 1º/12/11 - Relator: Conselheiro Presidente Eduardo Carone Costa – Processo n. 393586 – Prestação de Contas de Convênio – Procuradora presente à sessão: Maria Cecília Borges).

Ressalta-se que a função fiscalizadora talvez seja a mais importante atribuição que o Tribunal de Contas detém, por meio dela é que poderão ser apuradas eventuais irregularidades. Atuando de forma preventiva, concomitantemente e ou *a posteriori*, o Tribunal tem condições de propor correções de "rumo" na Administração Pública. Além do mais, tal função pode inibir a atuação ilegal e irregular dos administradores públicos no controle dos recursos da Administração.

Assim, a finalidade do tribunal em desempenhar suas diversas funções é dinamizada/exteriorizada pelos diversos métodos de fiscalização instrumentalizados em auditorias de conformidade, financeira e operacional (dentre outros)[62], utilizados em denúncias, representações, pareceres prévios.

---

[62] MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Resolução 12/2008. Art. 278. São instrumentos de fiscalização do Tribunal:
I - acompanhamento no Órgão Oficial do Estado e de Município ou por outro meio de divulgação, das publicações referentes a atos de gestão de recursos públicos;
II - realização de inspeções e de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;
III - monitoramento do cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos;
IV - requisição de informações e documentos;
V - levantamentos.
Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Regimentointerno/Reg-Int-12-08%20_Atualizado_.pdf>. Acesso em: 15 set. 2013.

Ademais, o ato de fiscalizar significa zelar pela correta e eficiente aplicação de recursos públicos, examinando os atos dos administradores e averiguando se estão em conformidade com o orçamento aprovado preliminarmente.

A auditoria é um importante método para adentrar nos detalhes da ação governamental, permite que os auditores trabalhem bem próximos daqueles que prestam as informações, cabendo a eles analisar documentos, entender os processos, conforme o escopo dos trabalhos, que poderão mudar de auditoria para auditoria.

Cabe tecer considerações sobre os procedimentos de auditoria desempenhados pelos Tribunais de Contas para análise dos recursos públicos em posse dos administradores. Inicialmente, é importante estabelecer o conceito de auditoria de conformidade, que também pode ser compreendida como auditoria de legalidade. Essa modalidade de auditoria visa analisar a conformidade dos atos administrativos com o ordenamento jurídico, incluindo-se, nesse caso, as leis, normas, súmulas, jurisprudências.

Em consonância com o conceito ora apresentado, convém trazer à baila o entendimento de Gabriela Dal Pozzo a respeito do controle de legalidade. Desse modo a autora explica o aludido controle:

> [...] preordena-se a verificar a conformação ou não da atuação da Administração com as normas jurídicas, que vão desde a Constituição Federal até as instruções normativas. Tal controle decorre do princípio da legalidade ao qual está vinculada a Administração e que, no dizer de Celso Antônio de Mello, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá identidade própria. Esse controle pode ser realizado tanto pela Administração, pelo Legislativo e pelo Judiciário. (DAL POZZO, 2010, p. 52).

Nos mesmos moldes, Adrianne Mônica Oliveira Souza descreve auditoria de conformidade:

> A Auditoria de Regularidade ou de Conformidade consiste no exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de se emitir opinião sobre a adequação das demonstrações tomadas em conjunto, assim como verifica o atendimento às leis, normas e regulamentos aplicáveis, além dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos. (SOUZA, 2007, p. 63-64).

Observa-se, pois, que a auditoria de conformidade se presta ao *complience*[63] dos atos administrativos em relação às normas aplicáveis. Por sua vez, a auditoria financeira representa

---

[63] "Termo anglo-saxão originário do verbo *to comply*, cujo sentido é agir de acordo com uma regra, um pedido ou um comando. Compliance é o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da organização." (SANTOS, 2014, p. 163).

os procedimentos de análise das demonstrações financeiras da entidade auditada, e se elas estão em consonância com as regras de contabilidade vigentes.

Assim, a auditoria financeira visa dar credibilidade às contas apresentadas pelas entidades da administração direta e indireta, por meio da análise de toda a documentação que lastreia o financeiro. Por fim, a auditoria operacional serve à análise da gestão dos recursos por parte da Administração Pública.

O Tribunal de Contas da União publicou um Manual de Auditoria Operacional (TCU, Brasília, 2010, p.10), que conceitua essa modalidade de auditoria como "o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública."

Para Adrianne Mônica Oliveira Souza,

> A Auditoria Operacional consiste no acompanhamento e na avaliação da ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das ações governamentais. (SOUZA, 2007, p. 64).

Ainda sobre o tema, Souza (2007) esclarece que o Tribunal de Contas da União adota duas modalidades na Auditoria Operacional: a Auditoria de Desempenho Operacional e Avaliação de Programas. A primeira se restringe à análise da economicidade, eficácia e eficiência da ação governamental; já a segunda se resume ao exame da efetividade dos programas e projetos governamentais.

Para enriquecimento das considerações aqui apresentadas, é válido registrar os ensinamentos de Jacoby Fernandes acerca da auditoria operacional:

> A auditoria operacional tem por objetivo o levantamento das atividades de operação de um órgão ou entidade, considerados na sua inteireza, abrangendo o exame econômico-financeiro num sentido analítico, ao passo que as inspeções se dirigem à verificação de fatos ou conjunto de fatos determinados.
> A auditoria operacional visa avaliar o conjunto de operações e indicar os procedimentos que devem ser revistos, objetivando o aperfeiçoamento das atividades para a consecução da missão institucional, servindo muito mais à Administração que pretenda uma radiografia da sua *performance*; a inspeção volta-se para a verificação de informações necessárias a regularidade dos juízos firmados em sede de controle, equivalendo muitas vezes às diligência. (JACOBY FERNANDES, 2012, p. 366).

A auditoria operacional não se limita à análise da observância aos requisitos da economicidade, eficácia e eficiência da ação, programas e projetos governamentais, é ainda utilizada para apontar se as ações do governo cumprem tais requisitos, fornecendo uma ampla visão de onde o governo deve melhorar na aplicação dos recursos e em que ponto poderá obter os melhores resultados. Na auditoria operacional é possível firmar um *plano de ação* para correção dos rumos dos gestores públicos de forma concomitante e efetiva; o plano de ação é, pois, "documento elaborado pelo órgão ou entidade auditada que contemple as ações que serão adotadas para o cumprimento das determinações e recomendações, indique os responsáveis e fixe os prazos para implementação de cada ação, e registre os benefícios previstos após a execução dessas ações, nos termos do modelo anexo." (MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. Resolução n. 16/2011. Art. 8º).

Consolidando as definições acima apresentadas, observa-se que, na auditoria de conformidade, predomina a análise da subsunção dos atos administrativos em relação ao regramento jurídico. Quanto à auditoria financeira ocorre a adequação às normas contábeis e financeiras e, finalmente, a operacional exige pormenorização qualitativa dos dados a serem analisados, com enfoque na auditoria dos resultados e objetivos alcançados (ou não) na execução das políticas públicas.

Na análise das contas de governo[64], a auditoria das contas é realizada de forma a retratar o cumprimento do orçamento-programa, dos planos de governos, os resultados e objetivos, bem como o cumprimento das metas estabelecidas. A auditoria enfatiza sistemicamente os instrumentos orçamentários de planejamento em sintonia com os critérios de eficácia, efetividade, eficiência e economicidade.

Registra-se ainda que os resultados das auditorias é que irão incidir na instauração de processo administrativo no âmbito do Tribunal de Contas, com respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, acarretando as consequências pertinentes (multas, devolução de dano ao erário)[65].

Para finalizar, há outro instrumento que, se for compatível com as especificidades do caso em concreto, pode ser utilizado na fiscalização e revisão dos atos de administração pública, para a plena consecução das políticas públicas e atendimento aos resultados,

---

[64] Vide item 4.2 deste trabalho.

[65] MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Lei Complementar Estadual n. 102/2008. Art. 94. Além das sanções previstas nesta Lei Complementar, verificada a existência de dano ao erário, o Tribunal determinará o ressarcimento do valor do dano aos cofres públicos pelo responsável. Parágrafo único. O não-cumprimento das decisões do Tribunal referentes ao ressarcimento de valores, no prazo e na forma fixados, resultará no impedimento de obtenção de certidão liberatória para fins de recebimento de transferências voluntárias.

objetivos e metas traçadas: o Termo de Ajustamento de Gestão (TAG), admitido na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (LCE n. 102/2008)[66].

[66] BRASIL, TCE-MG, Lei Complementar Estadual n. 102/2008. Artigo Art. 93-A. Fica instituído, no âmbito do Tribunal de Contas, Termo de Ajustamento de Gestão para regularizar atos e procedimentos dos Poderes, órgãos ou entidades por ele controlados.
§ 1º O Termo de Ajustamento a que se refere o caput poderá ser proposto pelo Tribunal de Contas ou pelos Poderes, órgãos e entidades por ele controlados, desde que não limite a competência discricionária do gestor.
§ 2º A assinatura de Termo de Ajustamento de Gestão suspenderá a aplicação de penalidades ou sanções, conforme condições e prazos nele previstos.
§ 3º É vedada a assinatura de Termo de Ajustamento de Gestão nos casos em que esteja previamente configurado o desvio de recursos públicos e nos casos de processos com decisão definitiva irrecorrível.
§ 4º Nos casos em que o Termo de Ajustamento de Gestão impuser obrigações a particulares, por via direta ou reflexa, estes serão notificados previamente, observado o devido processo legal.
§ 5º Os efeitos decorrentes da celebração de Termo de Ajustamento de Gestão não serão retroativos se resultarem no desfazimento de atos administrativos ampliativos de direito, salvo no caso de comprovada má-fé.
§ 6º O não cumprimento das obrigações previstas no Termo de Ajustamento de Gestão pelas autoridades signatárias enseja sua automática rescisão.
§ 7º Cumpridas as obrigações previstas no Termo de Ajustamento de Gestão, o processo relativo aos atos e procedimentos objeto do termo será arquivado.
§ 8º O Termo de Ajustamento de Gestão será publicado na íntegra no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas. (Disponível em:
<http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Leioorganica/LEI%20ORG%C3%82NICA%20%20-%20LC%20102-08%20_Atualizada%2019-09-2012.pdf>. Acesso em: 5 jun.2013).

5 O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

5.1 Possibilidade (dever) de atuação dos Tribunais de Contas no controle da execução dos instrumentos orçamentários/planejadores

Neste capítulo final, será abordada a atuação dos Tribunais de Contas no controle do sistema orçamentário/planejador insculpido na Constituição de 1988, em sintonia com o entendimento aqui perfilhado acerca do caráter impositivo/mandatório/vinculado do orçamento em relação às ações dos gestores públicos, pois é necessário evidenciar se a execução orçamentária observou o resultado do árduo processo de discussão acerca da alocação de recursos escassos, e assegurou o financiamento de políticas públicas garantidoras dos direitos fundamentais.

O Tribunal de Contas do Brasil, desde sua criação, mantém como fundamento principal assegurar que a alocação das receitas públicas seja utilizada em consonância com as prioridades pactuadas no planejamento, por meio do controle da execução orçamentária, uma vez que "a função fiscalizadora [...] não é inovação do texto constitucional atual", sendo "função técnica de auditoria financeira e orçamentária." (STF, ADI 2.597, Rel. p/ o ac. Min. Eros Grau, julgamento em 4-8-2004, Plenário, DJ de 17-8-2007).

Mutatis mutandis, tem-se a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da existência de poderes implícitos aos Tribunais de Contas para atingir as finalidades relacionadas com sua existência orgânica:

> [...] a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se lhe reconheça, ainda que por implicitude, a titularidade de meios destinados a viabilizar a adoção de medidas cautelares vocacionadas a conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público. Impende considerar, no ponto, em ordem a legitimar esse entendimento, a formulação que se fez em torno dos poderes implícitos, cuja doutrina, construída pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no célebre caso *McCulloch v. Maryland* (1819), enfatiza que a outorga de competência expressa a determinado órgão estatal importa em deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dos fins que lhe foram atribuídos. (BRASIL, STF, MS 24.510, Rel. Min. Ellen Gracie, voto do Min. Celso de Mello, julgamento em 19-11-2003, Plenário, DJ de 19-3-2004).

Portanto, o Tribunal de Contas pode (e deve) efetuar a fiscalização e o controle da execução orçamentária e de planejamento. Execução orçamentária definida como ordenação de atividades integradas destinadas ao cumprimento dos programas estabelecidos no

instrumento orçamentário/planejador para atingimento dos resultados e objetivos fixados, ou seja, a efetivação dos fins do Estado.

O então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, em 7 de novembro de 1891, na exposição de motivos sobre a criação do TCU, asseverou acerca da importância do controle orçamentário e a prerrogativa do Tribunal de Contas como o órgão destinado a tal desiderato:

> Referimo-nos à necessidade de tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover as necessidades públicas mediante o menor sacrifício dos contribuintes, à necessidade urgente de fazer dessa lei das leis uma força da nação, um sistema saibo, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousem perturbar-lhe o curso traçado.
> Nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentária. Mas em nenhuma também há maior facilidade aos mais graves e perigosos abusos.
> O primeiro dos requisitos para a estabilidade de qualquer forma de governo constitucional consiste em que o orçamento deixe de ser uma simples combinação formal, como mais ou menos tem sido sempre, entre nós, e revista o caráter de uma realidade segura, solene, inacessível a transgressões impunes.
> Cumpre acautelar e vencer esses excessos, quer se traduzam em atentados contra a lei, inspirados em aspirações opostas ao interesse geral, quer se originem (e são estes porventura os mais perigosos) em aspirações de utilidade pública, não contidas nas raias fixadas à despesa pela sua delimitação parlamentar. (BRASIL, Tribunal de Contas da União, Decreto 966-A, de 7/11/1890, p. 253).

E, assim, prossegue o autor para explicar como o Tribunal de contas deve cumprir a função de controle:

> [...] a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias – contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil.
> Só assim o orçamento, passando, em sua execução, por esse cadinho, tornar-se-á verdadeiramente essa verdade, de que se fala entre nós em vão, desde que neste país se inauguraram assembleias parlamentares. (BRASIL, Tribunal de Contas da União, Decreto 966-A, de 7/11/1890, p. 253).

Nesse sentido, conforme já exposto no capítulo 3, a concepção orçamentária, no Brasil, foi estabelecida na Constituição da República de 1988, por meio do devido processo legislativo orçamentário, a partir de uma perspectiva sistêmica que fortalece o orçamento como instrumento de planejamento e expressão de implementação das políticas públicas, construídas discursivamente, tendo em vista a diversidade de demandas e a escassez de recursos.

O controle da execução orçamentária pelo Tribunal de Contas é curial para, de acordo com critérios adotados, evidenciar a observância das ações priorizadas no PPA, LDO e LOA, bem como avaliar a justificativa para os eventuais desvios, pois “as ações orçamentárias

formam, assim, um todo indissociável com o texto de lei que as aprova, dando origem a uma forma jurídica que delimita a ação da Administração Pública.” (PINHEIRO, 2011, p. 405).

Desse modo, a concepção sistêmica dos instrumentos orçamentários/planejadores entroniza a necessidade de percepção dinâmica do orçamento, como mola propulsora da implementação de políticas públicas e de vinculação da fixação das despesas públicas no controle a ser exercido pelo Tribunal de Contas, seja para fins de emissão de parecer prévio em contas de governo (artigo 71, I, da CR/88), seja para fins de julgamento em contas anuais (ou de gestão) (artigo 71, II, da CR/88).

Ademais, restringir o controle da execução orçamentária ao controle da legalidade (sistema binário de controle), ou seja, que “compara a conduta do administrador com os padrões legais, são insuficientes para análise dos resultados obtidos por esta mesma conduta”, as funções dos Tribunais de Contas no controle dos recursos públicos ultrapassam a fronteira do “mero exame formal e legal.” (CAMARGO, 2011, p. 782).

Os artigos 70 e 74 da Constituição de 1988 enunciam os princípios da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade como diretrizes na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União; e, pelo princípio da simetria, tais princípios e diretrizes são extensivas à fiscalização dos recursos públicos estaduais e municipais.

Rodrigo Oliveira de Faria relaciona os princípios constitucionais de fiscalização em relação ao papel dos órgãos de controle (interno e externo):

> Portanto, a observância dos princípios da eficácia, eficiência e economicidade acarreta a necessidade de uma atuação absolutamente responsável à frente da gestão orçamentária e financeira do Governo. Para isso, há que se buscar atingir resultados com um mínimo de custos ou com o menor dispêndio de recursos, ao mesmo tempo em que se prima pela excelência da qualidade dos serviços prestados.
> Ora, os objetivos e metas estampados na Lei de Orçamento encontram-se indissociavelmente ligados aos resultados, visto que aqueles são estabelecidos visando, justamente, a consecução destes últimos.
> Dessa forma, a avaliação dos resultados dos programas e o alcance de metas e objetivos também encontram assento constitucional. Além de se constituírem em obrigações atribuídas aos órgãos de controle interno, representam medidas ou parâmetros de análise que serão utilizados pelos órgãos de controle externo, no exercício de suas atribuições.
> Mais do que isso, a necessidade de se avaliar resultados de programas e alcance de metas e objetivos das ações governamentais, bem como a fiscalização desta atividade, pelos órgãos de controle, tornam explícita a obrigatoriedade de perseguição dos objetivos pretendidos pela ação do Governo.
> Em vista disso, os Tribunais de Contas, no exercício da fiscalização orçamentária, tem o poder-dever de alertar os Poderes e órgãos autônomos quando forem constatados fatos que comprometam os resultados dos programas (art. 59, § 1º, V, da LRF), além de possuir competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pelos recursos públicos (art. 71, II, CF/1988), no que se inclui a

> gestão orçamentária e financeira dos órgãos, bem como para aplicar penalidades no caso de ilegalidade das despesas (art. 71, VIII, CF/1988). (FARIA, 2010, p. 252).

Nesta esteira, assinala-se que a legislação pátria legitima a atuação/controle do Tribunal de Contas em relação à execução orçamentária do Administrador Público, por se tratar de instrumento de planejamento, alicerçado em processo legislativo de discussão do direcionamento dos recursos públicos para atingimento das metas, objetivos e resultados:

> **Lei 4320/1964**
> Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
> [...]
> III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.
> [...]
> Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.
> Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.
> § 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.
>
> Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
> Da Fiscalização da Gestão Fiscal
> Art. 1º [...]
> § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas [...].
> [...]
> Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
> I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
> § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
> [...]
> V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária. (Brasil, 1964).

A interpretação do artigo 75 da Lei n. 4320/1964 acerca do controle da execução orçamentária, e, por conseguinte, pelo Tribunal de Contas, deve ser ampla, "englobando a fiscalização de todo o instrumental de planejamento orçamentário consubstanciado nas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA)." (FARIA, 2010, p. 256-257).

Portanto, a concretização do orçamento/lei planejadora deve ter por finalidade a consecução dos programas para o atingimento dos objetivos, resultados e metas estabelecidas, bem como a avaliação e monitoramento das ações, já que o controle não deve se restringir a

critérios formais, especialmente quanto à exigência de privilegiar a eficácia, a eficiência e a efetividade da ação ou omissão governamental. (FARIA, 2010, p. 254).

Rodolfo Viana Pereira, amoldando o entendimento esposado na obra "Direito Constitucional Democrático" na exposição do presente estudo, especialmente na atuação de controle dos Tribunais de Contas, inclusive quanto à omissão do administrador público na (in) execução orçamentária, assim esclarece:

> Se a finalidade mediata do controle traduz na garantia da normatividade constitucional, então, toda ausência, insuficiência ou ineficiência de atividade de poder constitucionalmente exigida torna-se, consequentemente, objeto de ajustamento, tornando claro que, para além do poder em ação, também o poder em omissão integra o objeto do controle. (PEREIRA, 2010, p. 206).

O Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – Resolução n. 12/2008 – estabelece, em seu artigo 282, o parâmetro finalístico das ações de fiscalização dos recursos públicos pelo Tribunal de Contas. Quer dizer, avaliar a legalidade, legitimidade, economicidade[67], razoabilidade, eficiência[68], eficácia[69] e efetividade[70] da gestão de receitas e despesas públicas, bem como da execução e resultados alcançados pelas políticas e programas públicos.

Na Consulta n. 742.472 da lavra do Conselheiro Wanderley Ávila, o referido tribunal, na sessão de 07/05/2008 (Tribunal Pleno), assim decidiu:

> O orçamento constitui um instrumento de ação governamental e de trabalho, de que dispõe o administrador para a realização de suas receitas e execução de suas despesas. Assegura o planejamento e o controle gerencial, na medida em que possibilita a extração de informações para se avaliar a eficiência, a eficácia, a economicidade e a efetividade dos atos de gestão do administrador público.

---

[67] Economicidade: medem os gastos envolvidos na obtenção dos insumos (materiais, humanos, financeiros) necessários às ações que produzirão os resultados planejados. Visa a minimizar custos sem comprometer os padrões de qualidade estabelecidos e requer um sistema que estabeleça referenciais de comparação e negociação. (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Guia Metodológico, 2010, p. 31-32).

[68] Eficiência: possui estreita relação com produtividade, que mede o quanto se consegue produzir com os meios disponibilizados. Assim, a partir de um padrão ou referencial, a eficiência de um processo será tanto maior quanto mais produtos forem entregues com a mesma quantidade de insumos, ou os mesmos produtos e/ou serviços sejam obtidos com menor quantidade de recursos. (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Guia Metodológico, 2010, p. 32).

[69] Eficácia: aponta o grau com que uma ação pública atinge as metas e objetivos planejados, ou seja, uma vez estabelecido o referencial (linha de base) e as metas a serem alcançadas, utilizam-se indicadores de resultado para avaliar se estas foram atingidas ou superadas. (Brasil, 2010, p. 32).

[70] Efetividade: mede os efeitos positivos ou negativos na realidade que sofreu a intervenção, ou seja, aponta se houve mudanças socioeconômicas, ambientais ou institucionais dos resultados obtidos pela política, plano ou programa. (BRASIL, 2010).

O controle da gestão pública se robustece pela obrigatória publicidade das receitas e despesas públicas, uma vez que a participação da sociedade é imprescindível para legitimar a execução do orçamento e a implementação das políticas públicas adotadas pelo Estado.

Assim, a Lei Complementar n. 101/2000 – alterada pela LC n. 131/2009 – contém dispositivos em consonância com o caráter dinâmico do orçamento, por traduzir ampla publicidade e transparência dos programas, objetivos, metas e resultados a serem atingidos, e por atrair a participação da sociedade[71], bem como a atuação do Tribunal de Contas para efetiva fiscalização.

O professor Régis Fernandes de Oliveira assevera:

> Um orçamento sistematicamente descumprido torna-se mera peça de ficção, vã promessa de austeridade, desenvolvimento e igualdade social, que desacredita seus dirigentes e menospreza seus verdadeiros mandantes. Se a reprimenda popular não é suficiente para assegurar o cumprimento das diretrizes previamente traçadas, o controle externo do orçamento deve ter a intensidade suficiente para reconduzir o governo a níveis aceitáveis de subordinação à lei e de credibilidade financeira. (OLIVEIRA, 2011, p. 380).

Ao ensejo da conclusão deste item, ressalta-se que a atuação/papel dos Tribunais de Contas no controle da execução orçamentária é um dever constitucional, pois PPA, LDO e LOA são instrumentos orçamentários de planejamento, que demandam a fiscalização de maneira sistêmica em relação aos objetivos, resultados e metas estabelecidas. E, sendo o orçamento elaborado a partir da racionalização e priorização das políticas públicas, submetido

---

[71] BRASIL. LC 101/2000, Da Transparência da Gestão Fiscal. Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.
Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.
Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:
I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.
Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:
I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;
II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

a amplo e complexo processo legislativo orçamentário, discutido e deliberado no legislativo, incentivado pela participação popular e transformado em lei, a respectiva execução orçamentária não pode ficar condicionada à discricionariedade do Administrador Público (caráter autorizativo do orçamento). Logo, o órgão de apoio ao Legislativo – Tribunal de Contas – deve avaliar, materialmente, a efetividade, eficiência, eficácia, legitimidade e legalidade do orçamento e imputar as sanções pertinentes em caso de descumprimento da peça de planejamento, emissão de parecer pela rejeição das contas, sanção pecuniária dentre outras, tanto em contas de governo quanto em contas de gestão.

5.2 Critérios para aferição do (des)planejamento ou ausência de cumprimento estatal nos instrumentos orçamentários/planejadores

5.2.1 *Sistematização do orçamento por programas e medidas de avaliação*

A atuação do Tribunal de Contas na execução orçamentária dos gestores públicos perpassa, inicialmente, pela análise integrada e articulada dos instrumentos orçamentários/planejadores – PPA, LDO e LOA, pois “esses instrumentos devem ser aperfeiçoados de forma a possibilitar o melhor acompanhamento e avaliação das políticas públicas neles formuladas.” (TCE-MG. TRIBUNAL PLENO – Sessão extraordinária: 30/6/08 - Relator: Conselheiro Antônio Carlos Andrada. Revisora: Conselheira Adrienne Andrade. Balanço Geral do Estado n. 747679 - TCE-MG – Estado de MG – Exercício de 2007).

Já está bem claro que o orçamento deve ser visto como um instrumento dinâmico de exteriorização da realidade política, econômica e social, e que a estimação de receitas e a fixação de despesas devem atender aos princípios da universalidade, exatidão e especificação, bem como vincular os atos e condutas dos gestores públicos: “o orçamento especificado reúne condições ideais para a fiscalização parlamentar, além de contribuir para que as opções governamentais relativas aos dispêndios sejam esclarecidas perante a sociedade.” (SABBAG, 2006, p. 39).

O orçamento não pode ser encarado como uma peça de ficção das ações dos administradores públicos, pois, conforme discriminação fática da atual situação do Brasil, exposta no capítulo 2, o processo de execução orçamentária não está sendo conduzido de acordo com os preceitos constitucionais; logo, “vige entre nós a cultura de desprezo ao orçamento, apesar de, ironicamente, existir uma parafernália de regras e normas, algumas delas de natureza penal, objetivando a fiel execução orçamentária." (HARADA, 2001, p. 72).

Para fins de aferição do controle por parte do Tribunal de Contas, o orçamento público brasileiro deve estar sistematizado em programas. Trata-se do já denominado anteriormente[72] orçamento-programa. Assim, antes de adentrar no conteúdo do orçamento, ou seja, a estimativa das receitas, fixação das receitas, pormenorização dos programas, indicação dos objetivos, metas e resultados a serem alcançados, indicadores que deverão ser avaliados, o controle precisa analisar a forma e a exteriorização de elaboração do orçamento-programa. Mais especificamente, o instrumento de planejamento tem de estar consubstanciado no modelo de "orçamento-programa".

Para sedimentar e reavivar o tema expõe-se o conceito de orçamento-programa:

> Orçamento-Programa - Método de orçamentação por meio do qual as despesas públicas são fixadas a partir da identificação das necessidades públicas sob a responsabilidade de um certo nível de governo e da sua organização segundo níveis de prioridade e estruturas apropriadas de classificação da programação (programas e subprogramas), discriminando-as de modo a: (a) dar ênfase aos fins (e não aos meios); (b) indicar as ações em que setor público gastará seus recursos; (c) definir os responsáveis pela execução; (d) especificar os resultados esperados. Suas principais orientações são: a demonstração das realizações programadas para um período determinado de tempo, a obtenção de racionalidade na alocação dos recursos (seleção de ações através de instrumental técnico) e a mensuração da eficiência eficácia das entidades governamentais. Constitui, portanto, um conjunto de procedimentos técnicos que permite arrolar, de modo integrado e racional, os objetivos, metas, recursos e estruturas de execução, ao lado de uma clara definição de prazos e responsabilidades. (SANCHES, 1997, p. 174).

Complementando, insta observar que a composição do mencionado instrumento orçamentário ocorre por meio do "programa", sendo "o nível máximo de classificação do trabalho executado por uma unidade administrativa de nível superior no desempenho das funções que lhes são atribuídas. Utiliza-se a palavra para designar o resultado do trabalho, ou seja, um produto ou serviço final, representativo dos propósitos para que a unidade foi criada." (GIACOMONI, 2012, p.174).

Com base nesse conceito, Giacomoni elenca três aspectos:

a) representa o nível máximo de classificação do trabalho a cargo das unidades administrativas superiores do governo (ministérios, autarquias, fundações, empresas);

b) é traduzido por um produto final;

c) que representa os objetivos para os quais a unidade foi criada. (GIACOMONI, 2012, p. 174).

---

[72] Item 3.1 deste trabalho.

Conti aduz que programas de trabalho do governo são "o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos"[73], consistem no principal instrumento de veiculação do orçamento por programas, fundado na classificação das despesas por função e programa de governo. (CONTI, 2010, p. 97).

A instrumentalização do orçamento por meio de programa visa sistematizar a alocação dos recursos públicos, proporcionando transparência quanto aos resultados e viabilizando a fiscalização – externa e interna – da execução orçamentária. (PINHEIRO, 2011, p. 395).

Para fins didáticos, é importante pormenorizar a composição do "programa" para delinear o fluxo da alocação dos recursos públicos:

> Segundo o Manual Técnico Orçamentário 02, o **programa** é composto de objetivo a ser atingido, de indicador que quantifica a situação a ser solucionada e de ações a serem desempenhadas. Essas ações são divididas conforme os efeitos gerados em atividades, projetos e operações especiais.
> As **atividades** consistem em medidas contínuas ou permanentes para manutenção governamental, como, por exemplo, a administração de armazéns públicos de grãos ou a publicidade de utilidade pública. [...] a atividade é '[...] o instrumento de operacionalização do orçamento e peça básica das funções administrativas gerenciais', sendo que é por meio desse conceito que se elabora, executa e controla o orçamento-programa. (GIACOMONI, 2005, p.166).
>
> Os **projetos** são medidas limitadas no tempo, relacionadas à expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, como, por exemplo, a instalação de farmácias populares, de defensoria pública itinerante ou a construção/duplicação de um trecho rodoviário específico.
> As **operações especiais** são definidas por exclusão, pois consistem em medidas administrativas que não se destinam à manutenção, aperfeiçoamento ou expansão da ação governamental, não resultando em uma contraprestação direta de bens ou serviços. São exemplos: as indenizações, as operações de financiamento, o pagamento de inativos ou concessão de subvenções econômicas a particulares.
> Por sua vez, a **meta física** corresponde à quantidade de produto a ser ofertada em determinado período, sendo apresentada de forma regionalizada conforme o caso.
> Os **subtítulos** são detalhamento das atividades, projetos ou operações especiais, que especificam a localização física da ação (nacional, internacional, regional, estadual, municipal) a fim de promover maior controle da execução orçamentária. (PINHEIRO, 2010, p. 405). (Grifos nossos).

Alguns exemplos:

> 1. PROGRAMA: Alimentação escolar (denominação)
> OBJETIVO: Fornecer aos alunos de ensino fundamental o equivalente a 15% das recomendações nutricionais diárias para as faixas etárias atendidas, com vistas a proporcionar o bem-estar indispensável ao bom rendimento escolar, colaborando para a redução da evasão e repetência e formar bons hábitos alimentares.
> Público-Alvo: Alunos do ensino fundamental da rede pública estadual
> Ação (Atividade): Suprimento de alimentação, utensílios e equipamentos para a alimentação escolar.
> PRODUTO: Alunos atendidos

[73] Portaria MOG42/1999, art. 2º, a; e Lei n. 12.017/2009-LDO União 2010, art. 5º, I.

> UNIDADE DE MEDIDA: Unidade
> META: 2.950.000 (Número de alunos que se pretende atender)
> ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria da Educação
> VALOR DA DOTAÇÃO: R$ 71.500.000,00
>
> 2. PROGRAMA: Prevenção e repressão à criminalidade (denominação)
> OBJETIVO: Investigar os delitos de autoria desconhecida por meio de atividades da polícia judiciária, administrativa e preventiva especializada, com especial ênfase à repressão ao crime organizado, ao narcotráfico e homicídios. Manter e expandir as delegacias participativas.
> PÚBLICO-ALVO: População em geral
> AÇÃO (Projeto): Instalações da Polícia Civil
> PRODUTO: Obras realizadas
> UNIDADE DE MEDIDA: Unidade
> META: 5
> ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria da Segurança Pública
> VALOR DA DOTAÇÃO: R$ 21.000.000,00. (CONTI, 2010, p. 104-105).

Em que pese a importância da formulação dos instrumentos orçamentários por meio da técnica de "orçamento-programa", a Administração Pública deve dispor de um sistema de acompanhamento que permita monitorar e avaliar os programas constantes no orçamento, bem como se os resultados e objetivos estão sendo atingidos, ou, em caso de não atingimento, propiciar a intervenção preventiva dos gestores públicos para evitar tal ocorrência, ou a correção do problema. (REZENDE, 2011).

A juridicização dos planos, *in casu*, as Leis do PPA, LDO e LOA, para sua efetivação e atingimento dos objetivos e resultados, que é o mote do planejamento, deve estar associada à coerciva conduta do gestor público no acompanhamento dos programas e ações do orçamento. É o que se diz em jargão popular: "a lei tem que pegar".

A lei por si só não resolve todos os problemas da sociedade, mas é um meio coercitivo de nortear as condutas dos Administradores Públicos para a efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos. Mas, para tal desiderato, deve haver uma associação com as disciplinas das ciências econômicas, sociais, administração pública, entre outras. Ao contrário, o Direito se torna um "Dom Quixote" tentando combater os "moinhos de vento".

Na linha coercitiva da lei, o artigo 50, §3º, da LC 101/2000 (LRF)[74], estabelece a obrigatoriedade de instituir um sistema integrado de custos capaz de avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Assim, as duras e difíceis escolhas para implementação das políticas públicas devem estar sistematizadas em toda a estrutura do "orçamento-programa", seguindo o fluxo (1) do diagnóstico dos problemas a serem enfrentados, (2) da elaboração do plano para efetivação

[74] BRASIL, LC 101/2000. Art. 50. [...] § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

das ações, (3) da discussão com os técnicos do governo e com a sociedade sobre os meios e a alocação dos recursos a serem disponibilizados, (4) da discussão do plano no legislativo, deliberação, e posterior aprovação, com a transformação da Lei do Orçamento, (5) fiscalização, acompanhamento, avaliação, monitoramento e correção das atividades para consecução dos programas. Em suma, esse fluxo se constitui um todo orgânico que deve compor as leis orçamentárias, em consonância com os princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, efetividade, eficácia e economicidade.

Daí, por que a atuação do Tribunal de Contas[75] é primordial para a fiscalização e controle do orçamento-programa, conforme se dessume do artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo "fortalecimento da gestão por resultados, com foco no atingimento de metas." (CAMARGO, 2011, p. 776).

Sobre a importância da alocação das despesas nas políticas públicas, por meio do orçamento-programa (inclusive em relação a renúncias de receitas), mas, sobretudo, em relação à necessidade de estipular sistemas de avaliação, o Tribunal de Contas da União (TCU) assim entendeu:

> Apesar do crescimento dos valores renunciados das receitas federais ao longo dos anos e do estímulo a determinados setores ou regiões, não tem sido avaliado o impacto e econômico das políticas públicas que utilizam tal mecanismo, sobretudo quanto aos reais benefícios alcançados frente aos aspectos de progressividade do sistema de tributação.
> Torna-se necessário que os governos realizem tal avaliação, para justificar, perante a sociedade, os resultados reais alcançados frente à concessão de benefícios a determinados grupos de contribuintes. (BRASIL, Tribunal de Contas da União. Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República 2008, Rel. Min. Augusto Nardes, p. 104).

Em outro julgado, o TCU insiste na fixação de sistemas de avaliação das atividades orçamentárias de efetivação dos programas orçamentários:

> 5. Com base nas evidências obtidas no presente levantamento de auditoria, a Seprog concluiu na forma abaixo transcrita:
> 228. [...] constatou-se que parte significativa dos órgãos setoriais (ministérios) ainda não implementou sistemas avaliativos próprios, sendo dependente dos instrumentos de planejamento e gestão disponibilizados pelo órgão central de planejamento e orçamento, bem como das metodologias e do sistema de informação (SIGPlan) para

[75]"Considerando que a materialização e a operacionalização das políticas públicas acontecem por meio dos instrumentos de planejamento, instrumentos estes que delimitam e pautam a ação pública, é que se tem ampliado a discussão e solidificado os entendimentos acerca da necessidade de se aperfeiçoarem as peças orçamentárias, vinculando recursos e resultados, na busca por melhor desempenho: é o intitulado orçamento por resultado." (TRIBUNAL PLENO – Sessão extraordinária: 30/6/08 - Relator: Conselheiro Antônio Carlos Andrada. Revisora: Conselheira Adrienne Andrade. Balanço Geral do Estado n. 747679 - TCE-MG – Estado de MG – Exercício de 2007). (Grifos nossos). No mesmo sentido: Processo n. 782747.

> o monitoramento e avaliação de seus programas (15 dos 25 órgãos que responderam à pesquisa realizada).
> 229. Esse fato é preocupante na medida em que os diversos trabalhos realizados sobre a consistência, eficácia e eficiência do modelo de planejamento governamental, assim como do modelo de gestão e avaliação, demonstram inúmeras fragilidades que podem comprometer os resultados dos programas e os objetivos a serem atingidos. (BRASIL, TCU, Min. Valmir Campelo - Ata 43/2011 - Plenário Sessão 19/10/2011).

Do mesmo modo entende o TCE-MG sobre a necessidade de se criar sistemas de avaliação (qualitativa e quantitativa) dos programas e ações do PPA, dos indicadores de resultado dos programas e das unidades básicas de gestão e da definição dos produtos e das unidades de medidas das metas das ações e, ainda, o indispensável gerenciamento e controle da execução ao longo do processo de monitoramento do PPA, com o intuito de evitar a ocorrência de desvios de execução e de conferir maior transparência à gestão[76].

Enfim, na análise técnica dos instrumentos orçamentários pelo Tribunal de Contas, deve-se atentar para a importância de os gestores públicos respeitarem a arquitetura orçamentária disposta na Constituição da República, e demais normas infraconstitucionais, pela materialização da alocação das despesas na técnica de orçamento-programa, "abrangendo os três níveis de planejamento da ação estatal (estratégico, tático e operacional), acompanhando-se, tanto a efetivação dos objetivos delineados nas leis orçamentárias/planejadoras (PPA, LDO e LOA), quanto a regularidade dos atos administrativos micro-orientados praticados pelo Poder Público para dar cumprimento ao orçamento" (FARIA, 2010, p. 261), e com a existência de sistema de avaliação e monitoramento dos programas para atingimento dos objetivos, resultados e metas especificadas.

Caso a Administração Pública não implemente (1) técnica do orçamento-programa, ou (2) a adequação, integração e compatibilização dos instrumentos orçamentários de planejamento – PPA, LDO e LOA ou (3) sistema de avaliação dos programas, o Tribunal de Contas poderá, no caso em concreto, desconsiderar a prestação de contas do responsável ("deixar de prestar contas") e, por conseguinte, emitir parecer prévio[77] pela rejeição das

---

[76] MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. Processo n. 886510 – Natureza: Balanço Geral do Estado – Responsável: Antônio Augusto Junho Anastasia, Governador do Estado de Minas Gerais – Exercício 2012 – Relator: Conselheiro Mauri Torres – Revisor: Conselheiro José Alves Viana – Auditor: Hamilton Coelho. Disponível em <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

[77] MINAS GERAIS, Tribunal de Contas, Resolução 12/2008. Art. 240. A emissão do parecer prévio poderá ser:
I - pela aprovação das contas, quando ficar demonstrada, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a compatibilidade dos planos e programas de trabalho com os resultados da execução orçamentária, a correta realocação dos créditos orçamentários e o cumprimento das normas constitucionais e legais;

contas[78], observados o contraditório e a ampla defesa. Além disso, com base na deliberação do Tribunal de Contas, poderá acarretar, a critério do Ministério Público respectivo, a propositura de Ação de Improbidade Administrativa, com base nos incisos I e VI, da Lei 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa)[79] e, ainda, na apuração de Crime de Responsabilidade[80] com fulcro nos incisos, III, V, VII, do artigo 1º e nos incisos VI e VII, do artigo 4º todos do Decreto-Lei 201/1967.

Ao ensejo da conclusão deste item, salienta-se que o Tribunal de Contas poderá emitir parecer pela rejeição das contas, inobstante a lei orçamentária ter sido aprovada pelo Congresso, Assembleia Legislativa ou Câmara Municipal. Antes da deliberação por parte do legislativo, o instrumento orçamentário há de se conformar aos ditames constitucionais e infraconstitucionais que exigem a utilização da técnica de orçamento-programa. Ademais, o Tribunal de Contas poderá afastar a incidência da norma orçamentária em caso de inconstitucionalidade[81] ou ilegalidade de sua (má) formação.

5.2.2 *Subestimativa das receitas orçamentárias*

II - pela aprovação das contas, com ressalva, quando ficar caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal da qual não resulte dano ao erário, sendo que eventuais recomendações serão objeto de monitoramento pelo Tribunal;
III - pela rejeição das contas, quando caracterizados atos de gestão em desconformidade com as normas constitucionais e legais.

[78] Todavia, se o caso for tratado em Denúncias, Representações, Auditorias/Inspeções de questões pontuais que fogem ao aspecto de contas de governo, pode acarretar o julgamento das contas do gestor responsável com base no inciso II do artigo 71 da CR/88.

[79] BRASIL, Lei n. 8429/1992. Dos Atos de Improbidade Administrativa que Atentam Contra os Princípios da Administração Pública. Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:
I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;
[...]
VI - deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;

[80]BRASIL, Decreto-Lei 201/1976. Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:
[...]
III - desviar, ou aplicar indevidamente, rendas ou verbas públicas;
[...]
V - ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;
VI - deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município a Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos.

[81] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 347: O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. Regimento Interno – Resolução 12/2008. Art. 26 Art. Compete, ainda, ao Tribunal Pleno:
[...]
V - apreciar, incidentalmente, a constitucionalidade das leis ou de atos do poder público.

O planejamento estatal exteriorizado pelos instrumentos orçamentários tem como ponto de partida o diagnóstico dos problemas, possíveis soluções de políticas públicas, e, sobretudo, a estimativa de receitas (arrecadação dos recursos públicos) e a fixação das despesas, que, de acordo com a concepção defendida neste estudo, possui caráter impositivo/vinculativo.

Ora, se o Estado não for capaz de estimar quanto será arrecadado de receitas públicas, dificilmente terá condições de implementar o exigido planejamento orçamentário, pois "não existe almoço grátis."[82]

Um governo responsável deve cuidar, indubitavelmente, da real coleta de informações[83] financeiras, sociais, econômicas, políticas, contábeis, para possibilitar a elaboração de um planejamento estratégico orçamentário factível e não ficcional.

Deveras, o Tribunal de Contas precisa verificar, na sua atuação de fiscalização e controle da execução orçamentária, se o governo federal, estadual ou municipal está estimando a arrecadação das receitas com base nos princípios financeiros da universalidade (discriminação de todas as receitas e despesas em um documento), exatidão (externar a situação real e atual do Estado) e nas regras do Direito Econômico. (SOUZA, 2005). Destacam-se: (i) regra da "primazia da realidade social" - as normas de Direito Econômico devem obediência à realidade econômica; (ii) regra da "irreversibilidade" - determinadas medidas econômicas, *in casu*, no orçamento, podem acarretar a irreversibilidade dos seus efeitos; (iii) regra do "equilíbrio" - ponderação dos interesses individuais e sociais adotados

---

[82] "Não existe almoço grátis" (tradução da expressão em inglês "There is no free lunch") ou "Não existe essa coisa de almoço grátis" (tradução literal da expressão "There ain't/is no such thing as a free lunch") é uma frase popular que expressa a ideia de que é impossível conseguir algo sem dar nada em troca. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/N%C3%A3o_existe_almo%C3%A7o_gr%C3%A1tis>. Acesso em: 13 jan. 2014.

[83] "A sociedade e o Estado travam luta milenar em função da assimetria informacional existente, este presta contas e a aquela não as compreende, dada a sua forma: ou presta contas informando superávit ou déficit ou então informando números de atendimentos e ou de obras realizadas durante a gestão de determinado governante. É aí que se faz necessária uma grande mudança. Estamos no século XXI com práticas do século XIX. [...] Para tanto se faz necessária uma ação compartilhada das três esferas de governo para a criação de um cadastro geral de cidadãos, com georreferenciamento, alimentado pelo Programa de Saúde Familiar (PSF), para que o governante, de cada uma das esferas de governo, ao definir as suas políticas públicas para atender aos cidadãos, saiba: Quantos são? Quem são? Onde moram? Quais suas necessidades? Respostas a essas perguntas parecem difíceis, mas não o são. De acordo com o Censo IBGE/2010, dos 5.565 municípios brasileiros- 45,19% (2.515) têm população inferior a 10.000 habitantes; 43,90% (2.443) população inferior a 50.000 habitantes e apenas 10,91% (607) têm população superior a 50.000 habitantes, desse modo, percebe-se que 89,09% têm população inferior a 50.000 habitantes e, desse modo, não existe nenhuma dificuldade técnica, para via internet, manter o cadastro geral de cidadão partilhado, em tempo real, pelas três esferas de governo.
A transparência será efetiva quando o governante informar quantos cidadãos residem em determinado Município e que por agregação ter-se-á a população do Estado e do País. [...]
Não é possível que se continue, no século XXI, dependendo de um censo para saber quantos são os cidadãos de um País. Essa é uma prática de séculos passados - esta é a era da informação, fazemos a declaração do imposto de renda pela internet, votamos com sistemas informatizados, a maioria de nossos pagamentos e recebimentos acontece de maneira virtual e a nossa administração pública, para a definição de políticas públicas, depende de censos decenais." (SLOMSKI; PERES, 2011, p. 928-929).

em confronto aos fundamentos econômicos adotados pelo governante; e (iv) regra da "indexação", para ajustamento monetário do orçamento por meio dos índices oficiais de correção. (SOUZA, 2005, p. 120-132).

Lamentavelmente, na realidade, o executivo subestima as receitas no projeto da Lei Orçamentária Anual. Tal prática nefasta possibilita ao gestor público, no caso de excesso de arrecadação durante a execução orçamentária (por óbvio, pois houve subestimativa de receitas), alocar receitas de forma discricionária, desnaturando, portanto, o planejamento elaborado inicialmente.

Na esteira de Barros:

> Haverá desvio de finalidade na lei orçamentária sempre que houver intencionalmente uma previsão irreal de receita, de modo a justificar indevidamente o excesso ou pouco volume de despesas previstas. Tal prática ocorre, por exemplo, quando o Poder Executivo subestima as receitas para criar artificialmente excesso de arrecadação, com o intuito de usar tais valores em gastos de seu interesse pessoal ou de seu partido, o que deverá ser sempre coibido pelo Tribunal de Contas e/ou Poder judiciário. (BARROS, 2011, p. 997).

Conforme disposição no artigo 12, §1º, da LRF[84], o Legislativo só poderá reestimar as receitas em caso de erro ou omissão de ordem técnica ou legal; assim, subestimando as receitas, com uma "contabilidade criativa"[85], poderá obter margem discricionária durante a execução do orçamento. Se houve subestimação das receitas públicas, provavelmente ocorrerá excesso (fictício) de arrecadação, para o qual, em princípio, não houve previsão de alocação na implementação das políticas públicas. (PINTO, 2010). Nesse caso, deve haver imposição de que os créditos suplementares sejam abertos em percentuais proporcionais ao que fora planejado nos programas já definidos na peça orçamentária e de planejamento. O Tribunal de Contas pode normatizar tal sistemática para prevenir possíveis desajustes por parte dos jurisdicionados.

O orçamento-programa deve externar a realidade social, conforme assevera o TCE-MG, que, analisando as contas de governo do Estado de Minas Gerais (exercício de 2005), constatou desequilíbrio nas previsões de determinadas metas físicas, nos projetos constantes

---

[84] BRASIL, LRF. Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.
§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

[85] O termo "contabilidade criativa" vem do inglês *"earnings management"*, que em outra versão poderia ser administração ou negócio vantajoso, ou seja, pode ser entendida como gerenciamento ou manuseio dos resultados, com a intenção de mostrar uma imagem diferente (estável no tempo, melhor ou pior) da entidade. (DINIZ, 2013).

no orçamento estadual, ora superestimadas, ora subestimadas, tornando-se "necessária uma revisão e aprimoramento do planejamento destas ações a partir de um diagnóstico mais preciso da realidade de modo a torná-las exequíveis."[86]

Não pode mais prosperar a prática que elide a devida transparência da Administração Pública, alicerçada, principalmente, na Constituição de 1988 e na de Lei de Responsabilidade Fiscal. A sistemática orçamentária e de planejamento exige a exatidão das receitas e despesas, pois, assim, a alocação dos recursos estará em consonância com a realidade social, previamente discutida pela sociedade e pelo Legislativo (e posterior transformação em lei), para dar eficácia e efetividade às políticas públicas.

Por este turno, pela confrontação da LOA vigente com as três últimas, além da comparação com as LDO's e o PPA, respectivamente, o Tribunal de Contas poderá analisar as receitas estimadas na elaboração dos instrumentos orçamentários em relação ao que realmente foi executado durante o exercício financeiro. Verificará se houve reestimação (subestimação) das receitas e se houve conduta discricionária do gestor público na alocação de tais receitas, descumprindo, pois, a natureza do planejamento estatal.

Conforme dito alhures, não pode ser perpetuada a prática de transformar o orçamento público em uma espécie de quimera: firma-se um pacto de mediocridade entre o executivo e o legislativo. O executivo finge que elabora o orçamento em consonância com a realidade existente e o legislativo aprova a proposta orçamentária para transformação em lei, e finge que fiscaliza o executivo exigindo que ele cumpra o que foi determinado na lei orçamentária.

Entende-se que, caso ocorra subestimação das receitas pelo gestor público na elaboração dos instrumentos orçamentários, o Tribunal de Contas deve, obviamente, depois de analisar o caso em concreto e verificar se houve desnaturação do planejamento, e, se não houver justificativa técnica razoável para a reestimativa das receitas, emitir parecer prévio pela rejeição das contas[87], observados o contraditório e a ampla defesa.

5.2.3 *Descumprimento orçamentário por parte do Administrador Público. Metas não cumpridas*

---

[86] TRIBUNAL PLENO – Sessão extraordinária: 28/6/06. Relator: Conselheiro Simão Pedro Toledo. Revisor: Conselheiro Wanderley Ávila. Balanço Geral n. 710796 – TCE-MG – Estado de Minas Gerais exercício de 2005.

[87] Todavia, se o caso for tratado em Denúncias, Representações, Auditorias/Inspeções de questões pontuais que fogem ao aspecto de contas de governo, pode acarretar o julgamento das contas do gestor responsável com base no inciso II do artigo 71 da CR/88.

Cumpre observar, preliminarmente, que o dinamismo característico das complexas relações entre os indivíduos e a Administração Pública não pode ser justificativa para elidir a impositividade do planejamento estatal, dos instrumentos orçamentários e dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição.

Apesar das boas intenções, a utilização e a implementação das políticas públicas para atingimento dos objetivos, fundamentos e direitos constantes nos artigos 1º, 3º, 5º, 6º e 170 da Constituição demandam condutas planejadas e monitoradas para alcance das metas e resultados estipulados ante os escassos recursos públicos disponíveis.

Não dá mais para brincar de ser gestor público. Alguns dados apresentados no início deste trabalho demonstram que muitas ações públicas ainda devem ser implementadas, com resultados eficazes, eficientes e efetivos para toda população. O Brasil é um país de robustas desigualdades sociais e a cada dia se constata que aqui não tem o "padrão FIFA de qualidade" na segurança pública, na educação, na saúde, na economia.

Talvez o planejamento não seja a solução de todos os problemas, mas sem ele se torna mais difícil o desenvolvimento da sociedade. No caso do Brasil, por exemplo, o orçamento é o instrumento por excelência que poderá resumir a vida financeira do Estado e servir de alicerce para a implementação de políticas públicas para mitigar o atual estado de coisas.

Descumprir o orçamento, em qualquer concepção (autorizativa ou impositiva), é demonstrar e ratificar a posição de amadorismo do Estado em relação às vicissitudes sociais e econômicas, pois:

> Paradoxal é considerar que, por vezes, o próprio Poder Executivo não se compromete com o plano de ação e com os programas orçamentários que ele mesmo apresentou ao Legislativo por ocasião da proposta de lei de orçamento, os quais, tendo sido aprovados, tornaram-se comando legal capaz de identificar as prioridades alocativas do ente da federação. (PINTO, 2010, p. 318).

Como se sabe, o Administrador Público dispõe de discricionariedade na formulação da proposta orçamentária, no entanto, transformada em lei, tal discricionariedade é mitigada pelo caráter impositivo do sistema orçamentário/planejador.

De qualquer maneira, Barros, citando Celso Antônio Bandeira de Mello, assevera "que a discricionariedade não configura ampla liberdade, pois o administrador público está permanentemente vinculado ao atingimento de certas finalidades determinadas pelo sistema jurídico, o que faz com que 'o poder' seja, a bem da verdade, um 'dever' de agir." (MELLO, 2000, p. 15).

A finalidade do orçamento público é muito clara: instrumento dinâmico de implementação das políticas públicas em consonância com os fundamentos e objetivos constitucionais. Simples assim.

Se houver previsão no orçamento e a receita existir de fato, não há motivo para não se realizar e executar os programas estabelecidos (OLIVEIRA, 2011, p. 323). Assim, a inexecução de uma despesa constante na LOA, "ou seja, 'não praticar' o ato previsto na lei" (BARROS, 2011, p. 1003) não está dentro da esfera de liberdade do administrador.

Assim sendo, a inexecução total ou parcial do orçamento

> [...] deverá pautar-se em situações absolutamente excepcionais, de acordo com a situação concreta, tais como a impossibilidade material de cumprimento do gasto, em função de situações impeditivas (ex.: impossibilidade de executar uma obra em função de indisponibilidade do terreno correspondente); ocorrência de força maior, tais como a inexistência de recursos disponíveis; ou ainda a necessidade de redirecionamento dos recursos disponíveis a necessidades mais urgentes, mediante aprovação do Poder Legislativo ou cumprimento de decisão judicial. Caso não esteja amparada em uma justificativa plausível, não haverá legalidade no ato, pois haverá violação não apenas da LOA, mas também da legislação permanente que sustentava aquela dotação específica, em que subjazia uma finalidade a ser alcançada pelo Estado. (BARROS, 2011, p. 1003).

Roborando o tema aqui discutido, entende-se que o gestor público só poderá deixar de cumprir a determinação orçamentária em relação à despesa pública diante de fatos supervenientes imprevisíveis, ou previsíveis, porém de consequência incalculáveis. No orçamento impositivo inverte-se a lógica em relação ao orçamento autorizativo, quer dizer, para qualquer descumprimento de despesa, a Administração Pública deverá apresentar justificativa técnica plausível sob pena de ilegalidade.

Há casos em que o gestor público deixa de implementar, por meio de dotação própria, um programa que consta no orçamento e aplica o recurso em finalidade diversa. Desse modo, se caracteriza o desvio de poder ou de finalidade, que, nas palavras de Zanella Di Pietro, "ocorre quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência." (DI PIETRO, 2014).

Além disso, na concepção do orçamento, há dispositivos de maior ou menor densificação. Existe um grau de detalhamento na despesa que vincula sobremaneira[88] a ação

---

[88] Exemplificando: Construção da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, com dotação orçamentária de R$ 8.452.203,00, contemplada no Programa de Governo "Universidade do Século XXI", tendo como produto a execução do edifício com 13.000 m^2 com meta de realização de 50% da obra total no exercício financeiro de 2005 (Lei Federal 11.500/2005 – LOA 2005 – Ação Orçamentária 5213 definida no Programa de Governo 1073, Anexo da Consolidação dos Programas de Governo, p. 243). (PINHEIRO, 2011, p. 415).

do Administrador Público, bem como de gastos com maior gradação de direitos[89] consubstanciados na Constituição da República de 1988 (por exemplo, despesas com saúde, segurança, educação, saneamento básico, em detrimento de despesas com publicidade institucional, gastos com emendas individuais de congressistas).

Infelizmente, os orçamentos não são cumpridos na sua integralidade, ocorre inexecução orçamentária em percentuais inferiores a 50% (cinquenta por cento) dos programas estipulados, e isso gera descrédito das ações do governo e frustração da população. (SOUZA, 2012).

A Associação Contas Abertas noticiou que, no ano de 2013, foram utilizados somente 35% (trinta e cinco por cento) dos recursos disponíveis destinados ao programa "Mobilidade Urbana e Trânsito", ou seja, "do R$ 1,5 bilhão autorizado para o Ministério das Cidades [...], apenas R$ 530,8 milhões foram desembolsados, cerca de 35% do total." (DUTRA, 2014). Essa patente inexecução é consequência da concepção "ampla" e autorizativa da alocação dos recursos públicos nos programas orçamentários, vigente nas Administrações Públicas em todas as esferas da federação (União, Estados e Municípios).

O Tribunal de Contas, ao analisar a prestação de contas dos chefes dos poderes executivos, deve observar não apenas o aspecto contábil, financeiro e patrimonial, mas, sobretudo, se foram cumpridos os objetivos, metas e resultados estipulados nos programas constantes na lei orçamentária, em consonância com a LDO e PPA.

A Corte de Contas, na esfera de sua competência, deve exigir de cada ente da federação respectiva, os relatórios de avaliação e monitoramento dos resultados obtidos nos programas, e, ainda, se foram atendidos os critérios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade nas metas e objetivos estipulados. Ademais, o relatório de controle interno é imprescindível para nortear a fiscalização do Tribunal de Contas, o controlador interno deve registrar em relatório qualquer inexecução orçamentária, sob pena de responsabilização solidária. A não execução da LOA significa virar de costas para o planejamento, para a Constituição, e para a democracia.

---

[89] *Mutatis mutandis*, tem-se o seguinte entendimento do Poder Judiciário, que, analisando determinando orçamento público, decidiu pela aplicação da gradação de direitos na execução da despesa:
"Processual civil, constitucional e administrativo. Ação civil pública. TFD - I Tratamento fora do domicílio. SUS - Sistema único de saúde. Diárias. Portaria\55/1999 do Ministério da Saúde. Regulamentação. Omissão da entidade federada. I Responsabilidade. Condenação. Não provimento dos recursos. [...] 11. Diversamente do alegado, os valores envolvidos não têm o condão de colocar em risco o Orçamento do Estado (a diária é orçada, na tabela de referência do SUS, em R$30,00). Ainda que ele não tivesse o importe à disposição sob essa rubrica, a garantia da preservação da saúde dos cidadãos autoriza determinação judicial para que os recursos, inicialmente previstos para fins publicitários, sejam direcionados ao TFD, tudo em função do sopeso dos bens jurídicos a resguardar." (TRF 5ª Região. AC. un. da 1ª T. do TRF da 5ª Região, AC 425249/RN, rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti).

A Auditoria Operacional é um dos instrumentos de fiscalização que podem ser utilizados pelos Tribunais de Contas na avaliação da efetividade dos programas de planejamento instituídos, o que possibilita "verificar a eficiência operativa e o grau de cumprimento das metas." (GIACOMONI, 2012, p. 358).

Giacomoni apresenta exemplo da possibilidade de avaliação dos resultados[90] em Manual de auditoria de natureza operacional do Tribunal de Contas da União:

> Uma auditoria de desempenho operacional em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correções diminuirão a desnutrição. Por outro lado, a avaliação de programa procurará estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da população-alvo - se houve mudanças, a magnitude das mesmas e que segmentos da população-alvo foram afetados. (GIACOMONI, 2012, p. 359).

Por outro lado, se, nas auditorias promovidas pelos Tribunais de Contas, for identificado o descumprimento das metas estabelecidas, poderão ser implementados "Planos de Ação"[91], firmados entre o jurisdicionado e a Corte de Contas, no sentido de alinhar os indicadores, a avaliação, as melhorias para alcançar os objetivos e resultados estabelecidos ou, se for o caso, o firmamento de Termo de Ajustamento de Gestão[92].

Neste estudo, entende-se que a margem percentual de tolerância em relação ao atingimento das metas para elidir irregularidades das contas (leia-se emissão de parecer prévio pela rejeição das contas por parte do Tribunal), deve ser assim sistematizada: a LOA deve estar compatível com a LDO e PPA, conforme já foi afirmado. No primeiro ano, a Administração Pública, uma vez que ainda permanece vigente o PPA da Administração

---

[90] Na avaliação de programa, inúmeros aspectos devem ser considerados, tais como:
• a concepção lógica do programa;
• a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
• a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
• as consequências globais para a sociedade;
• os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
• a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta;
• os fatores inibidores do desempenho do programa;
• a qualidade dos efeitos alcançados;
• a existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo-efetividade);
• o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à natureza do programa, aos seus objetivos e à população-alvo. (GIACOMONI, 2012, p. 359).

[91] Conceito de "Plano de Ação" em Auditoria Operacional no Capítulo 4.3 deste trabalho.

[92] Vide questões relacionadas ao Termo de Ajustamento de Gestão no Capítulo 4.3 deste trabalho.

anterior[93], deverá cumprir 75% (setenta e cinco por cento)[94] do total dos programas e objetivos, metas e resultados estipulados para o ano; no segundo ano de mandato, o percentual aumenta para 80% (oitenta por cento) e, no terceiro e quarto anos, 85% (oitenta e cinco por cento) e 90% (noventa por cento), respectivamente, pois, nos últimos anos, a Administração Pública já estará em consonância com o PPA vigente. Em caso de reeleição do mandatário, o patamar permanecerá em 90% (noventa por cento) do total de cumprimento dos programas e objetivos, metas e resultados estipulados para todo o período do mandato, o planejamento estratégico deve estar alinhado com os demais instrumentos orçamentários.

Os índices apresentados se justificam em virtude da possibilidade de ocorrência de erros e equívocos na formulação dos objetivos, metas e resultados esperados, pois, no planejamento, que pressupõe a racionalização e sistematização das ações e condutas humanas para atingir determinados objetivos pela racionalização dos custos, podem ocorrer o não cumprimento integral das previsões juridicizadas.

Considerando as margens de tolerância, é imprescindível que o gestor público apresente justificativa plausível para esclarecer o descumprimento de disposições orçamentárias e a não execução da despesa dos programas, bem como o não atingimento dos objetivos, resultados e metas em qualquer índice percentual não executado.

Por tais razões, na análise das contas de governo do gestor público, o Tribunal de Contas deve verificar o seguinte: (1) o percentual de atingimento dos resultados, metas e objetivos estipulados nos programas por meio dos relatórios e dados enviados pelo jurisdicionado; (2) se houve alocação dos recursos públicos – execução - nos programas definidos no orçamento, notadamente, nos dispositivos orçamentários com alta carga de densificação (detalhamento das despesas); (3) o cumprimento da execução orçamentária em relação às dotações orçamentárias definidas; (4) a justificativa/motivação plausível da Administração Pública para descumprimento orçamentário; (5) e, finalmente, se houve direcionamento dos recursos públicos destinados à satisfação de demanda de direitos fundamentais, sociais e econômicos (por exemplo, saúde, educação) a outras despesas não consagradas constitucionalmente como prioritárias (publicidade institucional, emendas parlamentares não alinhadas com o planejamento estratégico do governo). Assim, com base

---

[93] BRASIL, CR/88, Art. 35. § 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:
I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente [...].

[94] Tal percentual tem parâmetro na lei de licitações que faculta o aditamento contratual em 25% do total contratado (art. 65, §1º, da Lei n. 8666/93). Além disso, com as devidas ponderações, a maior parte das políticas públicas é exteriorizada por meio de contratações públicas, o que justifica a aplicação do parâmetro acima.

nesses indicadores de irregularidades, o Tribunal de Contas poderá emitir parecer prévio pela rejeição das contas[95], observados o contraditório e a ampla defesa.

5.2.4 *Suplementação orçamentária excessiva*

A Constituição da República de 1988, em seu artigo 167, inciso VI, assevera que é vedada "a concessão ou utilização de créditos ilimitados". Tal preceito normativo se torna evidente, pois crédito ilimitado "não pode se pode dar a quem quer que seja, sob pena de quebra da seriedade do orçamento" (OLIVEIRA, 2011, p. 405) e de se desnaturar o instituto do planejamento.

Todavia, a própria Constituição confere certa margem de flexibilidade à execução orçamentária, condicionada à autorização legislativa e vinculada a determinadas situações, tal sistemática se denomina "retificação orçamentária". (SABBAG, 2007, p. 155).

Em consonância com as bases do planejamento, a retificação orçamentária deverá utilizar métodos adequados e com a devida transparência, pois, caso contrário, pode comprometer o processo legislativo e democrático orçamentário (SABBAG, 2007, p. 155) e "sob a alegação da urgência e da necessidade, avaliadas segundo os pontos de vista executivos, podem ser tomadas decisões que não expressam, nem de longe, o consentimento popular para o destino do recurso público." (SABBAG, 2007, 156).

A roteirização da suplementação orçamentária perpassa pelos preceitos constitucionais, a saber:

> Art. 167. São vedados:
> I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
> II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
> III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;
> [...]
> V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
> VI - 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;
> VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;
> § 3º - A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

[95] Todavia, se o caso for tratado em Denúncias, Representações, Auditorias/Inspeções de questões pontuais que fogem ao aspecto de contas de governo, pode acarretar o julgamento das contas do gestor responsável com base no inciso II do artigo 71 da CR/88.

> [...]
> § 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (BRASIL, 1988).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, parágrafo 4º do artigo 5º, também corrobora com a impossibilidade de créditos ilimitados no orçamento, ao vedar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou dotação ilimitada[96].

Convém ressaltar ainda o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais[97] sobre a vedação de concessão e utilização de créditos ilimitados, sob pena de desfigurar o planejamento constante no orçamento-programa:

> A abertura de créditos suplementares depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa, além de ser precedida de exposição justificativa. Dentre os recursos que podem ser comprometidos para a abertura de créditos suplementares - que se encontram enumerados no art. 43 da Lei 4.320/64, estão "os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei."
> Diante dos dispositivos constitucionais e legais citados é possível a fixação, na Lei Orçamentária Anual, de um limite – geralmente fixado em percentual sobre a receita orçada - para abertura dos créditos suplementares. A abertura deve se dar, neste caso, por meio de Decreto, com a indicação dos recursos disponíveis para acorrer à despesa, além de exposição justificativa.
> É certo que as dotações orçamentárias relacionam-se a um determinado programa, projeto ou atividade, constituindo-se em peças básicas essenciais para realização dos objetivos traçados nos programas, projetos e atividades previstos no Orçamento. Neste passo, leciona Afonso Gomes Aguiar, em sua obra "Direito Financeiro – Lei n. 4.320/64 comentada ao alcance de todos", que as despesas a serem atendidas pela anulação parcial ou total de dotações não podem alterar o montante global da despesa já fixada pelo Orçamento.
> **Com estes fundamentos, e alicerçado nos princípios do planejamento e da transparência, respondo negativamente à primeira questão formulada, no sentido de que não pode a Lei Orçamentária ou mesmo outro diploma legal no Município, admitir a abertura de créditos suplementares, sem indicar o percentual sobre a receita orçada municipal, limitativo à suplementação de dotações orçamentárias previstas no Orçamento**. (Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Processo n. 742.472. Consulta. Relator Conselheiro Eduardo Carone Costa. Sessão de 07/05/2008). (Grifos nossos).

Ademais, quanto aos créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários)[98], estabelece a Lei n. 4.320/64 o seguinte:

---

[96] BRASIL, LRF. Art. 5º [...] § 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

[97] MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. Súmula 77: Os créditos suplementares e especiais abertos sem cobertura legal são irregulares e podem ensejar a responsabilização do gestor. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/S%C3%BAmulas%20Atualizado%2002-09-2013.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2014.

[98] "Além desses, há mecanismos retificadores do orçamento não previstos na Lei 4.320/1964, eis que surgidos na CF/1988 consistentes na realocação de recursos entre órgãos e entre categorias de programação que não resultam em aumento do gasto público, quais sejam, a transposição, o remanejamento e a transferência. Tais mecanismos

> Art. 40. **São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento**.
> Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:
> I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
> II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
> III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.
> Art. 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.
> Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.
> § 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:
> I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
> II - os provenientes de excesso de arrecadação;
> III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei. (BRASIL, 1964). (Grifos nossos).

O inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 43, da Lei n. 4320/1964 - abertura de créditos suplementares com recursos resultantes de anulação parcial ou total de dotações - deve ser compatibilizado com a estrutura de planejamento constante no orçamento-programa. O Administrador Público não pode, de forma desvairada, anular prévias dotações orçamentárias, oriundas de discussões legislativas para programas e desnaturar a sistemática de planejamento dos instrumentos orçamentários (PPA, LDO e LOA), porque isso caracterizaria desvio de finalidade.

Insta observar que o artigo 7º, inciso I, da Lei n. 4320/1964, autoriza a abertura de crédito suplementares indicando a destinação dos recursos até determinada importância na própria lei orçamentária[99], entretanto, na linha de J. Teixeira Machado e Heraldo da Costa Reis, há determinadas diretrizes que devem ser observadas:

> - Abertura de créditos suplementares até determinada importância, que fica como uma faculdade do Legislativo conceder. A lei não pode é autorizar crédito ilimitado, porque está incluído na vedação do inciso VII do art. 167 da Constituição, cujo valor será estabelecido mediante um teto certo e fixo em moeda ou em percentual. Deve ser observada, ainda, a proibição contida no § 4.º do art. 5.º da LRF, de incluir crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.
> - A indicação de recursos obedecendo-se ao disposto no art. 165, V, da Constituição, e no art. 43 da Lei n. 4320/64.
> - Existência de autorização legislativa, sendo que esta poderá estar na própria lei de orçamento.

---

necessitam de lei específica, e deverão atentar-se para as componentes de classificação orçamentária do Manual Técnico Orçamentário quanto à estrutura programática (programas de governo, ações e localização de gasto), órgão e unidade orçamentária." (BARROS, 2011, p. 1001).

[99] BRASIL, Lei n. 4320/1964, Art. 7° A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:
I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43;

> • Autorização legislativa deve considerar a existência de formas de gestão financeira para utilização de recursos, como decorrência do §1.º do art. 43 da Lei 4320/64. (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2008, p.24-25).

Segundo Rogério Sandoli Oliveira, a avaliação quantitativa e qualitativa da abertura de créditos adicionais (suplementares) evidencia a eficiência do planejamento governamental: quanto menor for a abertura de tais créditos melhor consubstanciada está a eficiência do planejamento, pois "a prática do planejamento eficiente e da boa gestão dos recursos públicos certamente levará à utilização cada vez mais excepcional dos créditos adicionais." (OLIVEIRA, 2010, p.145).

Entretanto, a margem de remanejamento autorizada na própria lei de orçamento não pode se tornar uma verdadeira "camuflagem" em conceder um "cheque em branco" a ser "preenchido" pelos administradores públicos, transformar tal margem em créditos ilimitados e, portanto, castrar o conteúdo basilar no orçamento, ou seja, o atendimento ao planejamento juridicizado. (OLIVEIRA, 2010).

Para J.R. Caldas Furtado, o objetivo da autorização constitucional para a suplementação é, principalmente, a correção monetária do orçamento:

> Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo (Lei n. 4.320/64, art. 42). Os créditos especiais devem ser autorizados sempre por lei específica; os suplementares podem ser autorizados por lei específica e também mediante autorização constante na própria lei orçamentária anual (CF, art. 165, § 8.º). Aqui, por lei específica se deve entender aquela que regule exclusivamente alterações na lei orçamentária anual; não há necessidade de se enviar um projeto de lei para cada mudança a que se pretenda proceder no orçamento em execução.
> A ordem jurídico-orçamentária é lacunosa no que se refere à regulamentação do procedimento de autorizar, na própria LOA, a abertura de créditos adicionais suplementares. Isso não implica tolerância com abusos resultantes de autorizações desenfreadas; em tempos de regime de gestão fiscal responsável, a Lei Complementar n. 101/00 (LRF) exige ação planejada na Administração Pública (art. 1º, § 1º). O certo é que, quanto maior for o percentual autorizado na lei orçamentária acima da expectativa de inflação, maior será a evidência de falta de planejamento, organização e controle do ente da Federação; esses elementos são reveladores de uma gestão política inaceitável.
> Importa dizer que o verdadeiro fundamento do artigo 165, § 8º, da Lei Maior é possibilitar ao Poder Executivo corrigir monetariamente o orçamento, que é expresso em valores correntes (em reais); engana-se quem pensa que a vontade constitucional é neutralizar a rigidez orçamentária.
> Em época de inflação galopante, justifica-se a autorização para abertura de créditos adicionais em percentuais equivalentes; agora que o País vive momentos de baixa inflação, são inadmissíveis essas autorizações em percentuais elevados. (FURTADO, 2009, p. 143).

Em virtude das considerações acima expendidas, podem ser consolidas as seguintes conclusões: (1) a Constituição veda de forma peremptória a possibilidade edição de créditos

ilimitados; (2) há possibilidade de suplementação orçamentária – acréscimo de créditos no orçamento – por meio de previsão expressa na lei orçamentária de “margem de remanejamento”; (3) conforme doutrina pátria, a autorização constitucional para suplementação deve-se à correção monetária do orçamento; (4) na mesma linha de raciocínio, maior percentual de remanejamento no orçamento implica menor possibilidade de eficiência do planejamento estatal consubstanciado no orçamento-programa; (5) e, finalmente, a prática de autorizar a concessão de créditos adicionais em índices elevados aproxima-se da concessão de créditos ilimitados, o que é vedado conforme dito alhures.

Corroborando com o tema, registra-se o entendimento da Corte de Contas mineira:

> Salienta-se, entretanto, que a Lei Orçamentária n. 478, de 21/11/2005, estimou a receita e fixou a despesa no valor de R$8.400.000,00, e, em seu art. 4°, autorizou a abertura de créditos adicionais suplementares no percentual de 30% (trinta por cento), equivalente a R$2.520.000,00, conforme fls. 7 e 26. Este percentual elevado poderá descaracterizar o orçamento público, que é um instrumento de planejamento de ações governamentais, no momento de sua execução. Importante ressaltar que é possível a flexibilidade do orçamento, no tocante a abertura de créditos suplementares, porém essa alteração orçamentária deve ser realizada evitando-se o excesso de autorizações, que podem destoar toda a previsão aprovada pelo Legislativo e denotar a ausência de um planejamento. Em tempos de gestão fiscal responsável, deve-se ter como premissa a vigência da Lei Complementar 101/00, que assim determina para todos os entes federados: Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, [...] §1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, [...] (MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. Processo: 729654. Sessão do dia: 04/10/11 Relator: Auditor Licurgo Mourão Natureza: Prestação de Contas Municipal Procedência: Prefeitura Municipal de União de Minas Parte(s): João de Freitas Leal - Prefeito à época. Exercício Financeiro: 2006. Representante do MPTC: Glaydson Santo Soprani Massaria).

Ora, se a Administração Pública elabora um plano de atuação para mitigar problemas de certa comunidade e promover o desenvolvimento social, submete tal plano ao crivo da sociedade e do legislativo, pormenoriza os programas, estipula os objetivos, propõe resultados e metas, apresenta estimativa de receitas condizentes com a realidade, e se, finalmente, o plano, se transforma em lei estabelecendo uma margem de remanejamento excessivo, algo está errado no planejamento, salvo se existir justificativa técnica plausível para tal manobra orçamentária.

Neste trabalho se propõe que a margem de remanejamento a ser adotada pelo Administrador Público no orçamento subsequente deve ser fixada no percentual calculado com base na média da inflação dos últimos cinco anos, alicerçado no entendimento de que os créditos adicionais se justificam pela correção monetária do orçamento, salvo fatos

imprevisíveis ou previsíveis com efeitos incalculáveis, a inflação anual dos últimos cinco anos[100] não ultrapassou a margem de 6% (seis por cento).

Lamentavelmente, a prática usual está muito longe do que seria tolerado, pois, conforme dados obtidos em todos os municípios mineiros[101], nos anos de 2010, 2011 e 2012, por meio do Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA[102], grande parte dos municípios estabeleceu índices de suplementação orçamentária superior a 10%. Veja-se:

Tabela 15 – Número de municípios mineiros em relação ao percentual do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária – Ano 2010

Número de Municípios	% do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária
17	0%
74	1% a 10%
104	11% a 20%
200	21% a 30%
154	31% a 40%
183	41% a 50%
51	51% a 60%
17	61% a 70%
35	71% a 80%
4	81% a 90%
10	91% a 100%
3	Acima de 100%
852*	

*Apenas 1 município não informou os dados. **Fonte: Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**

Observação: 89,31% dos municípios mineiros têm suplementação orçamentária superior a 10% do limite autorizado na lei orçamentária.

[100] Ano (Inflação): 2013(5,911%) – 2012(5,839%) - 2011(6,502%) – 2010(5,909%) – 2009(4,312%) –. (GLOBAL RATES, 2014).

[101] Por exemplo, a Lei Orçamentária do município de Sabará do exercício de 2012 – Lei Municipal n. 1.844/2011 – que concede margem de remanejamento de 80% (oitenta por cento):

"Art. 3°. Fica o Poder Executivo Municipal autorizado a:

I - abrir créditos adicionais suplementares até 80% (oitenta por cento) do valor do orçamento, conforme artigo 7°, inciso I da lei 4.320/64, e artigo 20 da LDO, por meio de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, conforme artigo 43, § 1°, inciso III da lei 4.320/64."

[102] Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/?cod_secao=1INW&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5K>. Acesso em: 1º jan. 2014.

Tabela 16 – Número de municípios mineiros em relação ao percentual do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária – Ano 2011

Número de Municípios	% do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária
16	0%
82	1% a 10%
104	11% a 20%
191	21% a 30%
179	31% a 40%
45	51% a 60%
13	61% a 70%
41	71% a 80%
3	81% a 90%
10	91% a 100%
1	Acima de 100%
853	

Fonte: Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Observação: 88,51% dos municípios mineiros têm suplementação orçamentária superior a 10% do limite autorizado na lei orçamentária.

Tabela 17 – Número de municípios mineiros em relação ao percentual do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária – Ano 2012

Número de Municípios	% do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária
31	0%
87	1% a 10%
108	11% a 20%
200	21% a 30%
162	31% a 40%
160	41% a 50%
49	51% a 60%
13	61% a 70%
33	71% a 80%
2	81% a 90%
8	91% a 100%
0	Acima de 100%
853	

Fonte: Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Observação: 86,16% dos municípios mineiros têm suplementação orçamentária superior a 10% do limite autorizado na lei orçamentária.

A Procuradora do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Dra. Sara Meinberg, assim se manifestou sobre a margem de remanejamento excessivo, considerando-a como concessão de créditos ilimitados, e entendendo pelo afastamento das normas concessivas por flagrante inconstitucionalidade:

> O Chefe do Poder Executivo (o prefeito) é um gestor. Gestor porque administra coisa de terceiro, a coisa pública, do povo. Por isso, a atividade administrativa deve corresponder à vontade popular expressa na lei. Ela é subordinada à lei. Assim, o prefeito não administra por vontade própria, mas de acordo com o previsto na lei.
> Dessa forma isso, para a execução de política pública, faz-se necessária a sua previsão na lei orçamentária. Sem a fixação da despesa na lei orçamentária, não há como se executar uma política pública. Nenhuma política pública pode ser implementada sem a sua previsão na lei do orçamento, razão pela qual a LOA deve fixar todas as despesas.
> Como as demandas são infinitas e os recursos são escassos, ou pelo menos, limitados, faz-se necessário um bom planejamento e, na elaboração do orçamento, concessões recíprocas entre os parlamentares. Sabemos que não há como se aprovar todas as emendas que os parlamentares gostariam fossem inseridas no orçamento.
> No processo de criação da LOA, o Chefe do Poder Executivo elabora o projeto de lei, encaminha-o para a Câmara, que o discute, altera e aprova.
> Nesse momento, são fixadas as ações, consideradas prioritárias, a serem desenvolvidas pelo executivo no ano seguinte. É nesse momento que são definidas todas as políticas públicas que serão implementadas no ano seguinte. Aprovado o projeto de lei orçamentária, a sua proposição é encaminhada para o Executivo, para sanção ou veto. Há, pois, uma conjugação de esforços entre os Poderes Executivo e o Legislativo.
> Essa competência do Legislativo de participar, efetivamente, da administração pública, por meio da elaboração da lei orçamentária, é uma competência exclusiva. Como competência exclusiva, ela não pode ser delegada.
> Por esse motivo, a Constituição veda a concessão de créditos orçamentários ilimitados (art. 167, inciso VI).
> A autorização de abertura de créditos suplementares em percentuais elevados aproxima-se da concessão de créditos ilimitados.
> Ademais, demonstra omissão da Câmara local no exercício da sua função constitucional de participar da elaboração do orçamento municipal. Como já ressaltamos, essa competência da câmara é exclusiva, e, como tal, não pode ser delegada.
> Ao se permitir uma autorização, na lei orçamentária, de suplementações em índices elevados, admite-se a deturpação desse sistema, previsto na Constituição.
> Admite-se que a LOA se transforme em letra morta, pois o Executivo pode executar o orçamento sem observar os dispositivos amplamente discutidos no Parlamento. Possibilita que o P. Executivo altere completamente o que foi planejado conjuntamente com os representantes do povo, inclusive com a realização de audiência públicas nas Câmaras que adotam o chamado “Orçamento Participativo”.
> Assim, autorização de abertura de créditos suplementares em percentuais elevados não encontra respaldo constitucional.
> Por isso, este Tribunal, ao analisar as contas de governo, deve afastar a aplicação desses dispositivos legais, em razão da sua inconstitucionalidade. (TCE-MG, Processo n. 887807 - Natureza: Incidente de Uniformização de Jurisprudência - Referência: Uniformização de julgados divergentes acerca de recomendações aos Poderes Legislativo e Executivo em matéria de suplementação excessiva de dotações orçamentárias - Relator: Conselheiro Wanderley Ávila - Tribunal Pleno - Sessão do dia 05/06/13).

Todavia, em que pese a gravidade de se incluir, na lei orçamentária, percentual acima da média de inflação dos últimos cinco anos, o que pode acarretar, como já se disse, a desnaturação do planejamento, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais tem adotado postura de recomendar à "Administração Municipal que aprimore o processo de planejamento, de forma que o orçamento retrate o mais próximo possível a realidade das demandas sociais e as ações de governo, evitando expressivos ajustes orçamentários, mediante a utilização de altos percentuais de suplementação." (Tribunal de Contas de MG. Processo n. 697508 - Natureza: Prestação de Contas Municipal - Jurisdicionado: Município de Pedras de Maria da Cruz - Responsável: Manoel Carlos Fernandes - Exercício Financeiro: 2004).

Novamente, é importante trazer à baila o entendimento aqui sedimentado acerca da impositividade do orçamento-programa, e, pelo fato de o orçamento ser reflexo do planejamento, pode haver necessidade de realizar alguns ajustes no decorrer de sua execução, desde que justificados tecnicamente, observando-se o disposto na legislação aplicável.

Por derradeiro, na análise da regularidade da utilização e concessão dos créditos adicionais suplementares pelo Tribunal de Contas, devem ser considerados os seguintes pontos: (a) existência de lei autorizativa para abertura de créditos suplementares (art. 167, IV e V, da CR/88 c/c art. 42 da Lei n. 4.320/64); (b) indicação, quando da abertura do crédito, da fonte de recursos correspondentes, observando-se que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição da República (art. 167, IV e V, da CR/88 c/c art. 43, § 1.º, da Lei n. 4.320/64); (c) percentual limitativo máximo obtido pela média dos índices inflacionários dos últimos 05 (cinco) anos para suplementação orçamentária (art. 167, VII, da CR/88); (d) existência de recursos disponíveis para acorrer à despesa (art. 43, *caput*, da Lei n. 4.320/64); (e) exposição justificativa para abertura do crédito suplementar (art. 43, caput, da Lei n. 4.320/64); e (f) verificar a compatibilidade da lei orçamentária anual em relação à autorização para abertura de créditos com o disposto no PPA, LDO e LOA (art. 165 a 167, da CR/88, e art. 4º e 5º, da Lei Complementar n. 101/2000).

Assim, com base nesses indicadores de irregularidades, o Tribunal de Contas poderá emitir parecer prévio pela rejeição das contas[103], observados o contraditório e a ampla defesa.

---

[103] Todavia, se o caso for tratado em Denúncias, Representações, Auditorias/Inspeções de questões pontuais que fogem ao aspecto de contas de governo, pode acarretar o julgamento das contas do gestor responsável com base no inciso II do artigo 71 da CR/88.

Última observação: deve haver diferenciação de análise quando a lei orçamentária (ou lei autorizativa específica) dispuser sobre margem percentual de autorização de créditos adicionais suplementares superiores à média inflacionária dos últimos cinco anos e não tiver sido executada além deste limite. E, de modo diferente, quando realmente o Administrador Público executar o orçamento, com utilização da margem consignada em nível superior a mencionada média inflacionária dos últimos cinco anos. Neste último caso é que recairá a sanção de rejeição das contas do gestor responsável pelas contas. Na estipulação da margem excessiva de suplementação orçamentária e não tiver sido executada além do limite mediano da inflação dos últimos cinco anos, deverá haver posicionamento do Tribunal de Contas, no sentido de recomendar ao jurisdicionado o ajuste da margem percentual para o próximo orçamento no patamar médio da inflação dos últimos cinco anos sob pena de rejeição das contas no exercício seguinte.

6 CONCLUSÃO

Com a redemocratização da nação, o Brasil conquistou sua chance de “ouro”, por meio da Constituição de 1988 e de relativa estabilidade democrática, de propiciar a todos os cidadãos as diretrizes normativas para o desenvolvimento e efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos. Associada a tal comando constitucional, “linha mestra” do caminho a ser trilhado, há uma miríade de fatores que favorecem o desenvolvimento da nação e possibilitam atingir os objetivos relacionados com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem estar.

Todavia, atualmente, o que se observa é a deturpação das normas constitucionais e a inexecução de seus preceitos, em contraposição às demandas e aos desejos sociais. O Brasil está lidando, no século XXI, com a agenda social do século XIX. Bastante complexa, a sociedade brasileira se caracteriza por um crescimento exponencial de exigências relacionadas com os serviços públicos a serem disponibilizados: educação, saúde, saneamento básico, lazer, infraestrutura, cultura, meio ambiente equilibrado, transporte público de qualidade.

O Brasil está em uma encruzilhada e precisa escolher o caminho a percorrer: o da improvisação, das decisões pautadas pelo individualismo dos governantes, do contínuo fortalecimento e enriquecimento do capital, da busca desenfreada pelo poder e de acalentar “as bases políticas partidárias” que dão suporte a um famigerado presidencialismo de coalizão ou o caminho da racionalização articulada, integrada e efetiva das políticas públicas, por meio da legitimação popular e dos representantes do legislativo, exteriorizado em peça técnica juridicizada e impositiva, abarcando todas as esferas administrativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Escolhendo o segundo caminho, encontrará na própria Constituição os instrumentos, já expressamente salientados, que deverão ser utilizados para o atingimento do desiderato almejado por todos: o cumprimento da Constituição da República de 1988. Assim, a mola propulsora do desenvolvimento em todos os níveis, no Brasil, depende, sobretudo, da efetiva adoção do planejamento estatal. Reitera-se, exaustivamente demonstrado, neste trabalho, a Constituição é toda permeada por este instituto. Há verdadeira normatização planificadora constitucional, inclusive, em legislação infraconstitucional.

A concepção sistêmica orçamentária e de planejamento na Constituição estabelece uma arquitetura orçamentária exteriorizada pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), engrenagens promotoras de políticas

públicas na sociedade. Existem outros planos juridicizados (planos nacionais e regionais de desenvolvimento social e econômico, plano diretor, plano nacional de educação, plano de resíduos sólidos) em vigência no Brasil, todavia, tais planos devem desaguar no Plano Plurianual, porque este se consubstancia como “braço financeiro” do Estado e possibilita a execução das diretrizes estatuídas nas leis do plano.

As diretrizes constitucionais orçamentárias e de planejamento incidem na conclusão lógica de sua impositividade. Há um fluxo de legitimação dos instrumentos orçamentários desde sua elaboração e proposição pelo Executivo, deliberação e aprovação pelo Legislativo e transformação em peça legal. A concepção atual do orçamento-programa se caracteriza pela alocação das despesas públicas em programas, estipulando metas e objetivos, bem como os indicadores de eficácia, eficiência e efetividade a serem atingidos.

Não se pode admitir que a exteriorização planejadora da Constituição, por meio dos instrumentos orçamentários, seja adotada facultativamente pelo Administrador Público no que tange à mera autorização da alocação das despesas públicas. Esta prática adotada atualmente no Brasil demonstra sua falência no cumprimento dos comandos constitucionais. Ano após ano, têm-se baixos índices de execução dos programas orçamentários pelas administrações públicas, isso demonstra que, realmente, o orçamento se torna mera peça de ficção, insurgindo, portanto, o desplanejamento Estatal (por exemplo, obras e serviços da Copa do Mundo de 2014).

Toda a teia legislativa em prol da ação planejada e transparente impõe a vinculação/impositividade dos instrumentos orçamentários e de planejamento ao Administrador Público. É um equívoco permitir que perdure a atual prática autorizativa de alocação das despesas públicas com o sofismático argumento de que a imposição do orçamento engessa o dinamismo do Estado. O atual engessamento do Estado se explica pela improvisação da implementação das políticas públicas desarticuladas, pulverizadas e de elevados custos para a sociedade. O mantra defendido pelos administradores públicos para romper com a situação de ineficácia é o aumento da destinação dos recursos públicos aos entes da federação. Entretanto, a questão fulcral não é a ampliação dos recursos públicos e, sim, sua eficiente gestão consubstanciada no planejamento.

Na gestão pública prevalece o seguinte jargão: a existência de uma diretriz clara e definida possibilita a efetividade do controle. Da mesma forma deve ser tratado o orçamento-programa. A visão do orçamento meramente autorizativo enquadra-se na lógica reguladora com resquícios do Estado Absolutista, pois, assim, o administrador público poderá alocar as

despesas públicas ao seu alvedrio, em desrespeito ao que foi inicialmente pactuado com o legislativo no orçamento-programa.

Assim, na concepção impositiva do orçamento, os Tribunais de Contas exercem papel de destaque. A atuação das Cortes de Contas está devidamente alicerçada na Constituição da República de 1988, que estabelece suas funções em relação ao controle e fiscalização dos recursos públicos, inclusive quanto ao cumprimento da execução orçamentária por parte do administrador público.

Diante da complexidade de relações existentes na sociedade, concentrar a apreciação dos conflitos nas mãos do Poder Judiciário é castrar os ditames constitucionais expressos sobre a devida atuação dos Tribunais de Contas no controle externo da gestão dos recursos públicos e alocação das despesas na implementação das políticas públicas. Há um verdadeiro "controle constitucional" dos recursos públicos. Ou seja, os Tribunais de Contas verificam/analisam/fiscalizam a conduta do administrador, no exercício das funções políticas de planejamento das políticas públicas, concebidas na elaboração das leis orçamentárias, em conformidade com os direitos fundamentais, sociais e econômicos presentes na Constituição da República de 1988.

Por consequência, o descumprimento dos instrumentos orçamentários/planejadores repercute em todos os níveis de atuação: ineficiência das políticas públicas; desperdício dos recursos públicos; irresponsabilidade do Administrador Público em relação ao instrumento jurídico pactuado com o Legislativo; descrédito da sociedade; aumento da tributação; ausência de transparência fiscal e orçamentária.

Neste caso, os Tribunais de Contas detêm instrumentos de fiscalização, controle e sanção (por exemplo, rejeição de contas) aos Administradores Públicos para correção de rumos no cumprimento dos instrumentos orçamentários, além de outras consequências jurídicas (crime de responsabilidade, inelegibilidade, improbidade administrativa).

Para finalizar, romper com as antigas (e atuais) tradições orçamentárias não é fácil, no entanto, complicado mesmo é conviver com a realidade brasileira, de modo semelhante a quem leva um "soco no estômago", enfrentando problemas de desigualdades sociais, infraestrutura, precária saúde, desprezo pela educação e com serviços públicos de má qualidade. A mudança para uma sociedade melhor e mais igualitária não será efetivada de uma "hora para outra"; a travessia é necessária e será menos árdua com as leis planejadoras.

REFERÊNCIAS

ADRI, Renata Porto. **O planejamento da atividade econômica como dever do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. **Custo do transporte de soja**. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/>. Acesso em: 15 jan. 2014.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **O planejamento financeiro responsável**: boa governança e desenvolvimento no Estado Contemporâneo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição -** Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ALMEIDA, Mansueto. **Estrutura do gasto público no Brasil**: evolução histórica e desafios. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando Santos Moreira da (Orgs.). A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. São Paulo: FGV, 2013.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. **A experiência brasileira em planejamento econômico**: uma síntese histórica. GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz. Planejamento (Orgs.). Orçamento governamental Coletânea. v. 1. p. 214. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2847>. Acesso em: 2 jan. 2014.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. Planejamento no Brasil: memória histórica. **Parcerias Estratégicas**, n.8, agosto 2004, Brasília, DF, p. 163. Disponível em: <http://www.cgee.org.br/arquivos/pe_18.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2014).

ALMEIDA, Mansueto. **Estrutura do gasto público no Brasil**: evolução histórica e desafios. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando Santos Moreira da (Orgs.). A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. São Paulo: FGV, 2013. p. 107.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANCO CENTRAL. **Gastos do brasileiro no exterior**. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pt-br/paginas/default.aspx>. Acesso: 30 dez. 2013.

BARROS, Maurício. Orçamento e discricionariedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento** – Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BEREIJO, Alvaro Rodríguez. **Introducdón ai derecho finandero -** Un ensayo sobre los fundamentos teóricos de derecho finandero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte: Educação e Cultura, 2008.

BLIACHERIENE, Ana Carla e RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização Financeira e orçamentária: controle interno, controle externo e controle social do orçamento. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 565/2006**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=8A2D5A25A53CFF1F459D1BCCCCFFAEFC.node1?codteor=413923&filename=PEC+565/2006>. Acesso em: 24 dez. 2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 281/2008**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=586732&filename=PEC+281/2008>. Acesso em: 6 jul.2013.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento. **Commodity**. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1955&refr=608>. Acesso em: 2 jan. 2014.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia Metodológico** - SPI/MPOG. 2010. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/100324_indicadores_programas-guia_metodologico.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da república casa civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Constituição da República de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 12.919, de 24 de dezembro de 2013**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12919.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei Complementar n. 64, de 18 de maio de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 8.429, de 02 de junho de 1992**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Senado. **PEC n. 22/2000**. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/8545.pdf>. Acesso em: 24 dez. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ROMS n. 12.487/GO**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=12487&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=13>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIN 1950-3/SP**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266808>. Acesso em: 29 jan. 2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Adin 1458-7/DF**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo45.htm#Irredutibilidade de Vencimentos>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADln 612, RJ**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346497>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AR 929/PR**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo660.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1640/DF**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=968>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4048/DF**. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/1046_ADI-MC_4.048_Integra.pdf>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MS n. 21466**. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/749797/mandado-de-seguranca-ms-21466-df>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Suspensão de segurança 1.308-9/RJ**. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 132.747**. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.715-MC**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387270>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MS 24.510**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86146>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.597**. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/767765/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2597-pa>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 347**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 13 jan. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decreto 966-A, de 7/11/1890**. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055472.PDF. Acesso em: 15 out. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República 2008**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/CG%202010%20Relatorio.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Ata 43/2011**. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **AC 425249/RN**. Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BUROCRACIA é apontada como maior problema. Pesquisa de satisfação com usuários dos portos brasileiros. Gargalos Portuários. **Folha de São Paulo**, 26 maio 2013, B10. Mercado.

CÂMARA, Luciene. Grande BH tem déficit de 5.700 leitos. **Jornal O TEMPO,** 03 março 2013. Reportagem especial “Saúde”. p. 20.

CAMARGO, Guilherme Bueno. **Governança republicana e orçamento**: as finanças públicas a serviço da sociedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito Econômico**: aplicação e eficácia. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Hipóteses de crimes de responsabilidade relacionados com o exercício da função planejadora**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/hip%C3%B3teses-de-crimes-de-responsabilidade-relacionados-com-o-exerc%C3%ADcio-da-fun%C3%A7%C3%A3o-planejadora>. Acesso em: 1º fev. 2014.

CAMPOS, Francisco. **Orçamento – Natureza Jurídica – Lei Material e Lei Formal – Exposição e crítica da doutrina de Laband – Direito Comparado**, 1948, p. 448. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10849/9838>. Acesso em: 12 dez. 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARDOSO JÚNIOR, José Celso; GIMENEZ, Denis Maracci. **Crescimento econômico e planejamento no Brasil** – 2003-2010. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso (Org.). A reinvenção do planejamento governamental no Brasil. Brasília: Ipea, 2011. p. 77. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_dialogosdesenvol04.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 26. ed. rev. ampl. atual. Até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Campinas, São Paulo: Millennium, 2007.

CASTRO NUNES. **Teoria e prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943.

CLARK, Giovani. **O município em face do direito econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes. Ideologia constitucional e pluralismo produtivo. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Número especial em memória do Prof. Washington Peluso Albino de Souza. Disponível em: <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2013vWAp265/307>. Acesso em: 14 jan. 2014.

COMIN, Arnaldo. Infraestrutura: Realidade. O maior dos atrasos. **Revista Carta Capital**, Ano XVIII, n. 740, 20 março 2013, p. 40-42.

COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o conteúdo jurídico do princípio da lucratividade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 95-101, abr./jun. 2001.

CONTI, José Maurício. **Planejamento e responsabilidade fiscal**. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Orgs.). Lei de responsabilidade fiscal-10 anos de vigência-Questões atuais. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CONTI, José Maurício. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. São Paulo: MP, 2006.

CONTI, José Maurício. **Conteúdo e forma da proposta orçamentária**. In: CONTI, José Maurício (Coord.). Orçamentos Públicos. A Lei 4.320/1964 comentada. 2 ed., rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010.

COSTA, Gustavo Vidigal; CLARK, Giovani. **O Desplanejamento Estatal**: o exemplo da Copa do Mundo de 2014 no Brasil. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d1c38a09acc34845>. Acesso em: 8 ago. 2013.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas**: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CUNHA, Armando, REZENDE, Fernando (Coord.). **Disciplina Fiscal e Qualidade do Gasto Público; Fundamentos da Reforma Orçamentária**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005, p.100/101.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DALLARI, Adilson Abreu. **Orçamento impositivo**. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DESPESA pública em países selecionados. **Folha de São Paulo**, 10 nov. 2013, Ilustríssima, p. 4.

DINIZ, Flávia. **O Fenômeno da Contabilidade Criativa**. 12 dez. 2013. Disponível em: <http://www.cienciascontabeis.com.br/fenomeno-contabilidade-criativa/>. Acesso em: 16 dez. 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. v.3. São Paulo: Saraiva, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 417. In: CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 26. ed. rev. ampl. atual. até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013.

DI PIETRO, Maria Silvia. **Pressuposto do ato administrativo** – vícios, anulação, revogação e convalidação em face das leis de processo administrativo. Disponível em: <http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03_10_03/4Maria_Silvia4.htm>. Acesso em: 12 jan. 2014.

DUTRA, Marina. **Contas Abertas**. Ações de melhoria do trânsito só receberam 35% da verba prevista em 2013. 13 jan. 2014. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/7517#sthash.x4oAEVHD.dpuf>. Acesso em: 13 jan. 2014.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo positivo**. 7. ed. rev. ampl. Atualizada de acordo com a Lei n. 12.349, de 15 de dezembro de 2010. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. **PPA versus orçamento**: uma leitura do escopo, extensão e integração dos instrumentos constitucionais brasileiros de planejamento. In: CONTI, José Maurício e SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FARIA, Rodrigo Oliveira. **Do controle da execução orçamentária**. CONTI, José Maurício (Coord.). Orçamentos Públicos. A Lei 4.320/1964 comentada. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

FRAGA, Érica. Gasto com Universitário é cinco vezes maior do que com o aluno na pré-escola. **Folha de São Paulo,** 30 jun. 2013. Domingo. B8. Mercado.

LEITE, Joel Silveira. Realizada na semana passada [audiência pública], com a presença de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Desenvolvimento, do Ministério Público Federal, do Sindipeças (Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores). **Folha de São Paulo**, 14 dez. 2012, Opinião A3.

FABRIS, Sergio Antonio. Novo Dicionário de Direito Econômico. Porto Alegre: safE, 2010.

FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. Ranking da competitividade global (2013). Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/09/brasil-cai-em-ranking-de-competitividade-por-economia-e-infraestrutura-2.html>. Acesso em: 25 dez. 2013.

FURTADO, José Ribamar Caldas. **Contas de Governo e contas de gestão**. 11º Congresso Nacional do Ministério Público de Contas. 27 a 29 maio 2013. Teresina, PI. Disponível em: <http://www.tce.pi.gov.br/site/arquivos-de-eventos/doc_download/1011-contas-de-governo-e-contas-de-gestao+&cd=7&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 23 dez. 2013.

FURTADO, José Ribamar Caldas. **Elementos de Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GARCIA, Ricardo. **Brasileiros levam para as ruas um mundo de queixas e reivindicações**. 22 jun. 2013. Disponível em: <http://www.publico.pt/mundo/jornal/brasileiros-levam-para-as-ruas-um-mundo-de-queixas-e-reivindicacoes-26723877>. Acesso em: 30 dez. 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16. ed. ampl. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. ampl. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2012. p.174. In: NAÇÕES UNIDAS. Manual de orçamento por programas e realizações. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, 1971. p. 40.

GLOBAL RATES. **Índices de inflação**. Disponível em: <http://pt.global-rates.com/estatisticas-economicas/inflacao/indice-de-precos-ao-consumidor/ipc/brasil.aspx>. Acesso em: 14 jan. 2014.

GOMES, Carlos. **Antecedentes do capitalismo**. Edición electrónica gratuita. Disponível em: <www.eumed.net/libros/2008a/372/>. Acesso em: 2 fev. 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUERRA dos portos. **Folha de São Paulo**, 10 março 2013, B7. Mercado.

HARADA, Kiyoshi. **Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos Tribunais de Contas**. Controle Interno, Controle Externo e Controle Social do Orçamento. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.1256.

HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
ÍNDICE DE GINI. Disponível em: <http://desigualdade-social.info/mos/view/%C3%8Dndice_de_Gini/>. Acesso em: 31 dez. 2013.

ISENÇÃO fiscal em dez anos equivale a 150Km de metrô, Frota de veículos. **Folha de São Paulo**, 07 jul. 2013, C4. Cotidiano.

ISENÇÃO tributária soma R$170bi por ano. **Folha de São Paulo**. 16/06/2013 – Domingo – B1 – Mercado

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil**. **Jurisdição e competência**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 3. ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LEITE, Joel Silveira. Folha de São Paulo, 14 dez. 2012. Opinião A3

LUCAS. Evangelho. Disponível em: <http://igrejahebrom.com/hebrom/mensagem/text/061712-inacabado.html>. Acesso em: 28 jan. 2014.

MACHADO, Clara Cardoso. **Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária**: análise da ADIn 4.048-1/DF. 29 jul. 2010. Disponível em: <http://www.evocati.com.br/evocati/artigos.wsp?tmp_codartigo=428>. Acesso em: 7 jan. 2014.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MAIA, Samantha. Distante do mundo: o número de estrangeiros em visita ao Brasil está estagnado, enquanto o setor e o governo vivem em conflito. **Revista Carta Capital**, Ano XIX, n. 766, 18 set. 2013. p. 60-64.

MAPA da violência 2013. **Revista Carta Capital**, Ano XVIII n. 758, 24 jul. 2013. p. 18.

MARTINS, Rodrigo; VIEIRA, Willian. A Saúde em xeque. **Revista Carta Capital**, Ano XVIII, n. 757, 17 jun. 2013, p. 22-28.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14. ed. atual. Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros, 1996.

MELO, Valdir. **Planos Nacionais de Desenvolvimento**: experiência brasileira e lições para o futuro. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso. (Org.) A reinvenção do planejamento governamental no Brasil. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_dialogosdesenvol04.pdf>. Acesso em: 1º jan. 2014.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MINAS GERAIS. **Lei Complementar Estadual n. 102/2008**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Leioorganica/LEI%20ORG%C3%82NICA%20%20-%20LC%20102-08%20_Atualizada%2019-09-2012.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2013.

MINAS GERAIS. Município de Sabará. **Lei Municipal n. 1.844/2011**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br:81/legislacao/Sabar%C3%A1/LOA/SABAR%C3%81%20LOA(Enviado%20em%2030-1-2012%2015.32.08).pdf>. Acesso em: 15 jan. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo / Prestação de Contas Anual – SIACE/PCA – para remessa das prestações de contas anuais dos gestores do Poder Executivo e das Administrações Indiretas Municipais**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/?cod_secao=1INW&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5K>. Acesso em: 1º jan. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 887807**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 15 dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 697508**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 15 dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 729.290**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 15 dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 843.166**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 15 dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Balanço Geral do Estado n. 747.769**. Exercício de 2007. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. **Processo n. 729654**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Consulta n. 833.284**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas**. Processo n. 729654**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Consulta n. 73538**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Balanço Geral n. 474647, do Estado de Minas Gerais, Exercício de 1997**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. **Resolução n. 12/2008**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Regimentointerno/Reg-Int-12-08%20_Atualizado_.pdf>. Acesso em: 8 set. 2013.

MINAS GERAIS, Tribunal de Contas. **Resolução n. 16/2011**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Resolucoes/2011/R16-11.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2013.
MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 686.694**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 393586**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 886510**. Natureza: Balanço Geral do Estado – Responsável: Antônio Augusto Junho Anastasia, Governador do Estado de Minas Gerais – Exercício 2012. Disponível em: < http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS, Tribunal de Contas**. Súmula 77**. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/S%C3%BAmulas%20Atualizado%2002-09-2013.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Processo n. 742.472**. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Balanço Geral n. 710796** – TCE-MG – Estado de Minas Gerais exercício de 2005. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota>. Acesso em: 1º dez. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível n. 1561877-30.2000.8.13.0000**. Disponível em: <http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1561877-30.2000.8.13.0000&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível n. 1.0592.06.006422-3/001**. Disponível em: <http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=02E432F22D605390EFCC8A2603C64092.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0592.06.006422-3%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MIOTO, Ricardo. Isenção tributária soma R$170bi por ano. **Folha de São Paulo**, 16 jun. 2013, p. B1. Mercado.

MOTTA, Fabrício; FERRAZ, Luciano. **Controle Externo dos Orçamentos Públicos**: efeitos sobre os contratos administrativos de obras públicas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NASCIMENTO, Floriano de Lima. 2011. **O Brasil cresceu, mas não desenvolveu**. Disponível em: <http://fbde.org.br/artigos/floriano_o%20brasil%20cresceu%20mas%20nao%20se%20desenvolveu.htm>. Acesso em: 28 fev. 2012.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Freitas, 2002.

NÓBREGA, Marcos**. Orçamento. Eficiência e Performance Budget**. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NUNES, Selene Peres. **Reforma orçamentária**: riscos e oportunidades. Brasília: INESC, abr. 2005.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Deve o Orçamento ser Cumprido?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2vwq/deve-o-orcamento-ser-cumprido-regis-fernandes-de-oliveira>. Acesso em: 8 set. 2013.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Rogério Sandoli. **Dos créditos adicionais**. In: CONTI, José Maurício (Coord.) Orçamentos Públicos; A Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ONDE o governo arrecada - (em relação ao PIB, %). **Folha de São Paulo**, 10 nov. 2013, Ilustríssima, p. 4.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento/Brasil**. Retrato da desigualdade. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3837&lay=pde> Acesso em: 23 dez. 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Composição da arrecadação no mundo**. Disponível em: <http://www.oecd.org/>. Acesso em: 12 dez. 2013.

PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União**: órgão de destaque constitucional. 1997. 464p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

PEDROSA, Ana Paula. Ministério da Saúde, PEC dos remédios. **Jornal O TEMPO,** 03 março 2013. Reportagem especial "Saúde". p. 10.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Direito Constitucional democrático**: controle e participação como elementos fundantes e garantidores da constitucionalidade. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. **Rumo ao orçamento impositivo**: a delimitação da ação administrativa pelas leis orçamentárias. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PINTO, Élida Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais**: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real. Belo Horizonte: O Lutador, 2010.

PLANO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Plano Nacional de Educação (PNE): entidades criticam texto aprovado no Senado e pedem pressa. 28 dez. 2013. Disponível em: <http://noticias.terra.com.br/educacao/pne-entidades-criticam-texto-aprovado-no-senado-e-pedem-pressa%2ca869190631633410VgnCLD2000000ec6eb0aRCRD.html>. Acesso em: 1º fev. 2014.

POZZEBOM, Fabio Rodrigues. **Brasil avança em matemática mas fica em 58º no ranking do PISA**. 20 dez. 2013. Disponível em: <http://www.todospelaeducacao.org.br/comunicacao-e-midia/noticias/29216/brasil-avanca-em-matematica-mas-fica-em-58-no-ranking-do-pisa/>. Acesso em: 30 dez. 2013.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Desigualdade mundial.** 2012. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3837&lay=pde> Acesso em: 23 dez. 2013.

RECEITA FEDERAL, Centro Brasileiro de Infraestrutura, DENATRAN (Departamento Nacional de Trânsito) – Folha de São Paulo, 7 jul. 2013, Cotidiano.

REVISTA ESCOLA PÚBLICA. **Problemas para a aprendizagem** - Ausência de saneamento pode trazer sérios problemas para a saúde e aprendizagem de crianças expostas a esgoto e produtos químicos. Disponível em: <http://revistaescolapublica.uol.com.br/textos/23/problemas-para-a-aprendizagem-246451-1.asp>. Acesso em: 2 fev. 2014.

REYES, Daniela Castanhar. **Dinâmica socioeconômica e demandas sociais**. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Orgs.). A Reforma esquecida: Orçamento, gestão pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **Rumos e caminhos para a reforma orçamentária**. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 68.

REZENDE, Fernando. **Planejamento no Brasil**: auge, declínio e caminhos para a reconstrução. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso. (Org.). A reinvenção do planejamento governamental no Brasil. Brasília: Ipea, 2011. p. 77. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_dialogosdesenvol04.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2013.

REZENDE, Fernando. **Estado partido**: comportamento das despesas públicas e da dinâmica socioeconômica na Nova República. A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. São Paulo: FGV, 2013.

RIBEIRO, Luiz. **Projeto diz que Minas tem mar e é aprovado em primeiro turno**. 15 dez. 2013. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2013/12/15/interna_politica,479400/projeto-diz-que-minas-tem-mar-e-e-aprovado-em-primeiro-turno.shtml>. Acesso em: 16 dez. 2013.

SABBAG, César de Moraes. **Orçamento e desenvolvimento**. São Paulo: Millenium, 2007.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. 1. ed. 2. reimp. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, t. I.

SALLOWICZ, Mariana; SOARES, Pedro. Queda da taxa de desigualdade fica estagnada, dizem dados do IBGE. **Folha de São Paulo**, 27 set. 2013. Cotidiano. Disponível em: < http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2013/09/1348185-queda-da-taxa-de-desigualdade-fica-estagnada-dizem-dados-do-ibge.shtml>. Acesso em: 31 dez. 2013.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SANTOS, Renato Almeida. **Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/6_ConcursoMonografias/2-Lugar-Profissionais.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos**. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; LIMA, Manonio Mont'Alveme Barreto (Orgs.). Diálogos constitucionais: direito, neoliberalismo e desenvolvimento em países periféricos. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SEN, Amarya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Mota. São Paulo: Cia. das Letras, 2000.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, v. III. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: RT, 1973.

SIQUEIRA, Jack. **Planejamento e Desenvolvimento em Minas**. Belo Horizonte: Armazém de Ideias, 2001.

SLOMSKI, Valmor; PERES, Ursula Dias. **As despesas públicas no orçamento**: gasto público eficiente e a modernização da gestão pública. In: CONTI, José Maurício; SOUZA, Adriane Mônica Oliveira. Auditoria em programas governamentais e experiência do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SÓ 4% dos municípios têm plano para transporte, afirma IBGE. **Folha de São Paulo**, 04 jul. 2013, C4. Cotidiano.

SOARES, Pedro; SALLOWICZ, Mariana. Queda da taxa de desigualdade fica estagnada, dizem dados do IBGE. **Folha de São Paulo**, 27 set. 2013. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2013/09/1348185-queda-da-taxa-de-desigualdade-fica-estagnada-dizem-dados-do-ibge.shtml>. Acesso em: 31 dez. 2013.

SOARES, Pedro; SALLOWICZ, Mariana; CARVALHO, Daniel. Taxa de analfabetismo das pessoas com 15 anos ou mais, por região. **Folha de São Paulo**, 28 set.2013, C4. Cotidiano.

SOARES, Pedro. 1/4 dos brasileiros tem plano de saúde; Sudeste concentra médicos. **Folha de São Paulo**, 30 nov. 2013, C4. Cotidiano.
SOUSA, Alfredo José de; FRANCO, António de Sousa; BRITTO, Carlos Ayres; et al. **O novo Tribunal de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SOUZA, Adrianne Mônica Oliveira. **Auditoria em programas governamentais**: a experiência do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SOUZA, Nivaldo. **Ministério da Saúde executa apenas 50% do orçamento de 2012**. 06 set. 2012. Disponível em: <http://ultimosegundo.ig.com.br/brasil/2012-09-06/saude-executa-apenas-50-orcamento-de-2012.html>. Acesso em: 10 jan. 2014.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

_____. **O estatuto da cidade e o planejamento**. In: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani. Questões Polêmicas de Direito Econômico. São Paulo: LTr, 2008.

SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani (Coords.). **Direito Econômico e a Ação Estatal na Pós-Modernidade.** São Paulo: LTr, 2011.

_____. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SCHWALFEMBERG, Ricardo. **Carga tributária em 2012 deve fechar próximo a 36% do PIB**. 16 dez. 2011. Disponível em: <http://lifefpnews.wordpress.com/2011/12/16/carga-tributaria-em-2012-deve-fechar-proximo-a-36-do-pib/>. Acesso em: 2 fev. 2014.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

TITÃS. **Comida**. Disponível em: <http://letras.mus.br/titas/91453/>. Acesso em: 5 nov. 2013.

TOKARNIA, Mariana. **Plano Nacional de Educação (PNE)**: entidades criticam texto aprovado no Senado e pedem pressa. Disponível em: <http://noticias.terra.com.br/educacao/pne-entidades-criticam-texto-aprovado-no-senado-e-pedem-pressa%2ca869190631633410VgnCLD2000000ec6eb0aRCRD.html>. Acesso em: 1º fev. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de janeiro: Renovar, 1995.

TRIBUNAIS DE CONTAS. **Defesa do interesse e combate à corrupção**: anais do XXIV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil: comemoração dos 50 anos do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

UOL, Portal. Brasil supera Reino Unido e se torna 6ª maior economia, diz entidade. 26 dez. 2011. Disponível em: <http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/bbc/2011/12/26/brasil-supera-reino-unido-e-se-torna-6-maior-economia-diz-entidade.jhtm.>. Acesso em: 25 dez. 2013.

VARSANO, Ricardo *et al*. **A carga tributária brasileira**: nota técnica. Boletim Conjuntural do IPEA. Brasília, n.240, jan. 1998; 1996-2008 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <http:www.receita.fazenda.gov.br/Historico/esttributarios/estatisticas/>. Acesso em: 15 dez. 2013.

WIKIPEDIA. Não existe almoço grátis. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/N%C3%A3o_existe_almo%C3%A7o_gr%C3%A1tis>. Acesso em: 13 jan. 2014.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

RECEITA FEDERAL, Centro Brasileiro de Infraestrutura, DENATRAN (Departamento Nacional de Trânsito) – Folha de São Paulo, 7 jul. 2013, Cotidiano.