

ASPECTOS GERAIS E OS MECANISMOS MODIFICADORES DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Simone Ribeiro ¹

RESUMO

O orçamento público é sustentado no princípio da precedência que objetiva a aprovação da Lei Orçamentária antes do início do exercício financeiro a que se refere, para que entre em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao de sua aprovação. Por conseguinte, a execução da despesa pública é precedida do planejamento. Todavia, ocorrem situações que fogem à possibilidade de previsão, no curso da execução do orçamento. Para esses eventos, a Constituição Federal e a Lei Federal nº 4.320/1964 preveem mecanismos que permitem a adequação do orçamento vigente à realidade. A primeira visa adequar o orçamento às decisões administrativas, tal como uma reforma administrativa decorrente da criação e/ou extinção de órgãos ou mesmo priorização de um programa de trabalho. A segunda, que trata dos créditos adicionais suplementares, busca corrigir distorção no orçamento diante de falhas na previsão de receitas e fixação de despesas e, no caso de despesa não prevista inicialmente, o instrumento utilizado é o crédito adicional especial.

A pesquisa foi realizada de forma bibliográfica, descritiva, analisando as fases da execução da despesa pública e os mecanismos de alteração do orçamento público, verificando quais os requisitos e as suas finalidades, com o intuito de que se possa identificar qual o instrumento utilizar, consoante a situação apresentada.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Planejamento. Orçamento. Créditos adicionais. Modificações orçamentárias. Tribunal de Contas.

GENERAL ASPECTS AND PUBLIC BUDGET MODIFYING MECHANISMS

ABSTRACT

The public budget is supported by the principle of precedence that aims at the approval of the Budget Law before the beginning of the financial year to which it refers, so that it enters into force on the first day of the financial year following that of its approval. Therefore, the execution of public expenditure is preceded by planning. However, situations are occurring that are beyond the possibility of forecasting, in the course of the implementation of the budget. For these events, the Federal Constitution and Federal Law No. 4,320/1964 provide for mechanisms that allow the adequacy of the current

¹ **Assessora do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.** Graduada em Ciências Contábeis; Especialista em Perícia Contábil pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação pelo INPG/UCDB. E-mail: simone_ribeiro2004@hotmail.com

budget to reality. The first aims to adapt the budget to administrative decisions, such as an administrative reform resulting from the creation and/or extinction of organs or even prioritization of a work programme. The second, which deals with additional additional claims, seeks to correct distortion in the budget in the face of failures in revenue forecasting and fixing expenditure and, in the case of expenditure not initially provided for, the instrument used is the special additional credit . The research was carried out in a bibliographic, descriptive way, analyzing the phases of the execution of public expenditure and the mechanisms for changing the public budget, verifying what the requirements and their purposes can be identified, instrument use, depending on the situation presented.

Keywords: Public Accounting. Planning. Budget. Additional credits. Budget changes. Court of Auditors.

INTRODUÇÃO

O orçamento público está previsto na Constituição da República nos artigos 165 ao 169, e esta dispõe que a despesa pública não pode exceder aos créditos orçamentários, e também veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, acatando assim, ao princípio da legalidade. Outro princípio que vale lembrar nesse momento é o da precedência, segundo o qual a aprovação do orçamento deve ocorrer antes do início do exercício financeiro a que se refere².

Presume-se, por conseguinte, que o orçamento público consiste na previsão de receita e na fixação de despesa e que deve ser aprovado anteriormente ao exercício da sua entrada em vigor.

Tal instrumento deve ser resultado de um cuidadoso planejamento governamental, constando a previsão dos projetos e das atividades que se pretende executar e o montante de recursos que será demandado para a sua realização em conformidade com a capacidade de geração de receita para o período pretendido.

Não obstante, dado o fato de sua elaboração antecipada, não é raro ocorrer a necessidade de se adequar o orçamento em execução à realidade, em face dos diversos fatores que podem advir após a edição da lei orçamentária, tais como a variação de preços de bens e serviços que refletirão diretamente sobre os valores orçados, a incorreção no planejamento e programação das ações governamentais, as omissões orçamentárias, as modificações dos planos de trabalho ou mesmo uma reforma administrativa que trará alteração nos programas de trabalho propostos.

Para as correções dessas falhas ou simplesmente adequar o orçamento às imprevisibilidades, a Constituição prevê mecanismos que permitem a alteração do orçamento, cada qual com requisitos e finalidades próprios. Cabe ao gestor público identificar o instrumento adequado a cada situação, lembrando sempre que as alterações orçamentárias resultam em modificação do planejamento inicialmente proposto e o excesso dessas alterações acaba por deturpá-lo.

Para reparar omissões observadas após a edição da lei orçamentária ou correção de valores em decorrência da variação de preços de bens e serviços, ou mesmo acrescentar dotação orçamentária em programa de trabalho já existente, a Constituição

² 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:
III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

atual recepcionou o disposto na Lei Federal nº 4.320/1964, que prevê a abertura dos créditos adicionais suplementares e dos créditos especiais. Para o caso de alteração nos programas de trabalhos já aprovados a Constituição de 1988 trouxe os mecanismos do remanejamento, da transposição e da transferência. Como dito alhures, cabe ao gestor buscar a correta utilização dessas ferramentas, pois, a utilização incorreta de algum desses mecanismos pode resultar em ilegalidade, tendo em conta os requisitos legais e constitucionais para cada uma desses procedimentos, o que enseja a responsabilização do gestor.

1 ASPECTOS GERAIS SOBRE O ORÇAMENTO PÚBLICO

1.1 Processo Orçamentário Brasileiro

O processo orçamentário pode ser definido como um processo de caráter contínuo e simultâneo, através do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro. Logo, o ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até a apreciação final.

O orçamento anual é uma etapa detalhada da execução do plano plurianual, complementado por planos regionais e setoriais, que tem nas diretrizes orçamentárias, as orientações para a sua elaboração e execução. O ciclo orçamentário configura um planejamento, com uma abordagem abrangente, sistemática e continuada, e não se confunde com o exercício financeiro, este bem mais restrito, com duração rigorosamente definida e representada por etapas sucessivas e não sobrepostas.

O ciclo orçamentário envolve um período bem mais extenso do que o exercício financeiro, por abranger todas as fases do processo orçamentário: elaboração da proposta; discussão e aprovação; execução; acompanhamento; controle e avaliação do orçamento.

O exercício financeiro define o espaço de tempo compreendido entre primeiro de janeiro e trinta e um de dezembro de cada ano civil, no qual se promove a execução orçamentária e demais fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas que afetam os elementos patrimoniais dos órgãos e entidades do setor público.

Conforme disposto no art. 34 da Lei Federal nº 4.320/1.964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e o art. 35 do mesmo dispositivo legal determina que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele empenhadas. É o regime misto da Contabilidade Pública, de Caixa para as Receitas e de Competência para as Despesas.

A proposta orçamentária, elaborada pelo Poder Executivo, deve ser compatível com os planos e diretrizes já submetidos ao Poder Legislativo. O Órgão Central do Sistema de Orçamento da União e dos Estados fixa os parâmetros a serem adotados no âmbito de cada Órgão/Unidade Orçamentária, e, posteriormente, resultará em uma proposta consolidada, a ser enviada, pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, que a apreciará, discutirá e posteriormente a aprovará, retornando ao Poder Executivo para

sanção e execução. Por sua vez, o acompanhamento e fiscalização das leis orçamentárias cabe ao Poder Legislativo.

Desse modo, entende-se que a iniciativa em matéria orçamentária é do Poder Executivo e a competência é do Poder Legislativo.

O ciclo integrado de planejamento e orçamento pode ser ilustrado na forma abaixo:

QUADRO 1: CICLO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO



Fonte: Instrumentos de Planejamento e Orçamento. Vander Gontijo. <https://www2.camara.leg.br> Acesso em 01.Agosto.2019

No aspecto prático, o Órgão Central do Sistema de Orçamento da União e dos Estados deve indicar o volume de dispêndios coerente com a participação do Setor Público no PIB e a previsão de arrecadação elaborada pela Secretaria da Receita Federal. As Leis de Diretrizes Orçamentárias trazem no seu texto as metas de resultados primários em função do PIB a serem observadas quando da elaboração da proposta de orçamento. O volume de dispêndios em referência determinará a quantificação da demanda financeira e servirá para formular o limite da expansão ou retração da despesa.

Os recursos financeiros serão determinados em função dos seguintes fatores:

1. comportamento da arrecadação tributária;
2. política de endividamento; e
3. participação das fontes internas e externas no financiamento das despesas.

Ao elaborar a programação de despesa, busca-se equilibrar a demanda e a oferta dos recursos, promovendo-se alterações nos dispêndios ou nas disponibilidades financeiras, atentando principalmente ao:

- a) Estabelecimento das diretrizes gerais do governo, observados os programas do Plano Plurianual;
- b) Quantificação dos recursos financeiros;
- c) Transmissão das diretrizes gerais e do plano de trabalho de cada órgão aos menores níveis de sua competência;
- d) Elaboração pelos níveis menores (Unidades Administrativas ou Orçamentárias) do seu programa de trabalho (projetos/atividades/operações especiais) buscando evidenciar cada ação;
- e) Revisão ou recomendação para ampliar ou reduzir as metas propostas face às prioridades ou limitações financeiras;
- f) Consolidação da proposta orçamentária (todas as Unidades da União/Estado/Município).

A Constituição Federal de 1.988 delinea o orçamento brasileiro, composto de três instrumentos (art. 165, CF):

Plano Plurianual

Diretrizes Orçamentárias

Orçamentos Anuais

1.1.1 Plano Plurianual – PPA

Estabelece as diretrizes, objetivos e metas de médio prazo da administração pública, e possui a vigência de quatro anos. Sua finalidade precípua é a redução das desigualdades regionais (art. 165, § 7º da CF/1988), e deve ser apresentado de forma regionalizada, entendidas como as macrorregiões adotadas pelo IBGE, contemplando obrigatoriamente os programas de duração continuada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – define: “*art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida*

provisória ou ato administrativo normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios”. Entretanto, usualmente, as Leis do Plano Plurianual trazem em seu bojo os programas que serão considerados como de “duração continuada”, dando assim, o suporte legal necessário para que fossem contemplados na Lei Orçamentária.

1.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

Uma das funções principais da LDO é servir de transição entre o PPA, ou seja, o planejamento estratégico, e as leis orçamentárias anuais – LOA. Ajustará as ações de governo, previstas no PPA às possibilidades de caixa do Tesouro (Federal, Estadual ou Municipal, conforme o caso), e selecionará, dentre os programas incluídos no PPA, os que terão prioridade na execução do orçamento subsequente, buscando garantir, dentro do possível, a realização das metas e objetivos contemplados naquele.

O art. 165 da Constituição Federal determina:

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

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Integram a LDO os Anexos de Metas e Riscos Fiscais, contendo as metas fiscais, a previsão de gastos com as receitas esperadas e a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas no momento da elaboração do orçamento.

Anexo de Metas Fiscais – previsto no art. 4º, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal³, são estabelecidas em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Conterá informações relativas ao cumprimento das metas relativas ao exercício anterior; demonstrativo das metas anuais

³ Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

acompanhados com memória e metodologia de cálculo e comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores; evolução do patrimônio líquido nos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação dos ativos; avaliação da situação financeira e atuarial; e demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Anexo de Riscos Fiscais – previsto no art. 4º, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴, é o risco de ocorrência de determinado evento que afete as contas públicas de modo imprevisto. O efeito imprevisto pode se dar sobre a receita ou sobre a despesa, e, conseqüentemente, sobre o resultado das contas públicas.

1.1.3 Lei Orçamentária Anual

O orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos.

O ciclo orçamentário envolve um período muito maior que o exercício financeiro, uma vez que abrange todas as fases do processo orçamentário: elaboração da proposta, discussão e aprovação, execução e acompanhamento e, por fim, o controle e a avaliação do orçamento.

O exercício financeiro é o espaço de tempo compreendido entre primeiro de janeiro e trinta e um de dezembro de cada ano, no qual se promove a execução orçamentária e demais fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas que afetam os elementos patrimoniais dos Órgãos/Entidades do Setor Público.

A Lei Federal nº 4.320/1.964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos no setor público, dispõe no art. 2º, § 1º:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho

⁴ § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterà Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

I – Sumário geral da receita por fontes e das despesas por funções do Governo,

II – Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1;

III – Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV – Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

A elaboração das propostas orçamentárias compreende a fixação dos objetivos concretos para o período, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização.

Depois segue para a apreciação e aprovação pelo Poder Legislativo, que aprecia o projeto na forma do seu regimento interno, e não encerrará o período legislativo sem que antes aprove a proposta orçamentária enviada pelo Poder Executivo.

Caso não receba a proposta orçamentária no prazo fixado na Constituição Federal/Estadual/Municipal, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.

Até trinta dias após a publicação do orçamento, o Poder Executivo estabelecerá a programação de desembolso mensal e as metas bimestrais de arrecadação, as quais serão verificadas e ajustadas bimestral e quadrimestralmente.

Por fim, conforme disposto no art. 2º, § 2º da Lei Federal nº 4.320/1964, acompanharão a Lei de Orçamento os quadros demonstrativos da receita planos de aplicação dos fundos especiais; os quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nº 6 a 9 do mesmo diploma legal e o quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

O orçamento público tem como principal função o controle das atividades financeiras do governo. Entretanto, para que atinja a sua eficácia, os legisladores entenderam a necessidade da sua vinculação a determinadas regras ou princípios orçamentários, que, dentre um rol extenso, destacam-se os seguintes:

Anualidade: As previsões de receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo. Ao período de vigência do orçamento denomina-se exercício financeiro. No Brasil, de acordo com o art. 34 da Lei 4.320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil: 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Unidade: O orçamento deve ser uno, isto é, deve existir apenas um orçamento para o exercício financeiro, para cada entidade da federação. Com este Princípio, visa-se eliminar a existência de orçamentos paralelos.

Universalidade: O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos três poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta (art. 165, § 5º da CF, 1988; art. 4º da Lei Federal nº 4.320/1.964).

Exclusividade: O orçamento deve conter apenas matéria orçamentária e não cuidar de assuntos estranhos, o que, aliás, está previsto no art. 165, § 8º da Constituição. Exceção: autorização para a abertura de créditos adicionais suplementares.

Especificação: Tem por escopo vedar as autorizações globais, ou seja, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte das pessoas. Conforme art. 15 da Lei Federal nº 4.320/1.964, a discriminação da despesa na lei-de-meios far-se-á, no mínimo, por elementos (pessoal, material, serviços, obras, etc).

Publicidade: O conteúdo orçamentário deve ser divulgado (publicado) através dos veículos oficiais de divulgação para conhecimento público e para a eficácia de sua validade, que é princípio para todos os atos oficiais do governo. No caso específico, a publicação deve ser feita no Diário Oficial da União, dos Estados e/ou dos Municípios.

Equilíbrio financeiro: Na elaboração do orçamento, deve ser observado o equilíbrio financeiro, entendendo que em cada exercício financeiro, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período. O equilíbrio não é uma regra rígida, embora a idéia de equilibrar receitas e despesas visa à limitar os gastos feitos pelo gestor.

Orçamento Bruto: De acordo com o art. 6º da Lei Federal nº 4.320/1.964, “todas as despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.” Segundo Giacomoni, “a regra pretende impedir a inclusão, no orçamento,

de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público” .

Não-Afetação: O art. 167, inc. IV da Constituição Federal veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação a que se referem os art. 158 e 159 (FPE, FPM, etc), a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento de ensino e aos serviços de saúde e a prestação de garantias.

3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Execução orçamentária pode ser definida como sendo a utilização dos créditos consignados no orçamento ou Lei Orçamentária Anual (LOA). Na definição de Cândido (2007)⁵, a execução orçamentária se inicia com a aprovação da Lei Orçamentária Anual, cuja vigência se dá no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano⁶, e consiste em cumprir as metas de receitas previstas pelo Estado, ou seja, de arrecadar certa quantia de dinheiro, previamente estimada, para realizar os objetivos e metas dos programas de trabalho que constam do orçamento, que são de interesse da comunidade, vinculado a esses recursos a serem arrecadados. A execução orçamentária ocorre através de empenho, liquidação e pagamento, observando o disposto na Lei Federal nº 8.666/1993, a Lei de Licitações.

Por sua vez, a execução financeira representa a utilização de recursos financeiros, visando atender a realização dos projetos e/ou das atividades atribuídas às unidades orçamentárias pelo orçamento.

A execução orçamentária e financeira está atrelada, pois, havendo orçamento e não existindo o recurso financeiro, não poderá ser realizada a despesa e, por outro lado, pode haver recurso financeiro que não poderá ser gasto, caso não haja disponibilidade orçamentária.

Em termos técnicos é usual fazer a distinção entre as palavras crédito e recurso. O termo “crédito” designa o lado orçamentário enquanto “recursos” é utilizado para se referir ao lado financeiro.

⁵ Ciclo Orçamentário da Administração Pública. Tassia Tabille Steglich, publicado em 28 de setembro de 2016. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/ciclo-orcamentario-da-administracao-publica/145932> Acesso em: 03set.2019.

⁶ Art. 34 da Lei Federal nº 4.320/1.964.

3.1 Estágios da despesa

Na esfera pública a regra geral é que a despesa seja precedida por licitação, conforme o disposto na Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1.993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

Cumpridas as exigências dispostas no diploma legal acima mencionado, o primeiro estágio da despesa é o empenho, conceituado como sendo o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não, de implemento de condição, cujo valor não poderá exceder o limite dos créditos concedidos, conforme disposto nos art. 58 e 59 da Lei Federal nº 4.320/1.964. Ou seja, não há a realização de despesa sem prévio empenho e este deverá ser lastreado por crédito orçamentário, conforme preceitua os art. 60 e 61 da lei em referência.

O segundo estágio da despesa pública é a liquidação, consistente na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, ou seja, a comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho, que o habilita ao recebimento dos recursos financeiros pelos serviços prestados ou mercadoria entregue.

O terceiro e último estágio da despesa pública é o pagamento, consistente na entrega de numerário ao credor do Estado, extinguindo, dessa forma, o débito ou obrigação entre ambos.

4 CONTROLE

Constitui uma das etapas mais importantes do processo orçamentário, uma vez que permite avaliar o desempenho e a prestação de contas daquilo que efetivamente fora executado, se de acordo com a primeira etapa do processo, a de programação.

Conforme determinado no art. 13, inc. “c” do Decreto-Lei nº 200/67, “*o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.*”

A Lei Federal nº 4.320/1.964 por sua vez, estabelece em seu art. 75, que o controle da execução orçamentária compreende:

- 1) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e,
- 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Os órgãos da Administração Pública prestarão contas aos Tribunais de Contas de cada ente federado, facilitando a realização de inspeções de controle externo dos órgãos de administração financeira, contabilidade e auditorias ⁷.

Os ordenadores de despesas serão inscritos como responsáveis pelos atos que resultarem na emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos, e somente serão exonerados dessa responsabilidade após o julgamento regular de suas contas pelo Tribunal de Contas ⁸.

5 MODIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Publicada a Lei Orçamentária e já iniciado o exercício financeiro correspondente, pode ocorrer a necessidade de ajustar a programação originalmente aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Chefe do Poder Executivo. Tais ajustes visam a atender:

1. Programações insuficientemente dotadas para a realização de ações contidas na Lei Orçamentária Anual – LOA;
2. Necessidade de realização de despesa não autorizada inicialmente na Lei Orçamentária Anual – LOA; e
3. Ajustes nos classificadores de receita ou de despesa, não implicando aumento nas dotações originalmente aprovadas.

De qualquer modo, caso sejam feitos, os ajustes alteram de alguma forma a disposição inicial contida da Lei Orçamentária Anual – LOA e constituem créditos adicionais e outras alterações orçamentárias. Conforme dispõe o art. 41 da Lei Federal

⁷ Art. 75 do Decreto-lei nº 200/1.967

⁸ Art. 80 caput e §§ 1º a 3º, do Decreto-lei nº 200/1.967

nº 4.320/1.964, os créditos adicionais são classificados em suplementares, especiais e extraordinários.

5.1 Créditos Suplementares

Destina-se ao reforço de dotação orçamentária, quando esta se apresenta insuficiente. Para tanto, há a necessidade de que a programação funcional exista na Lei Orçamentária original. Os créditos suplementares terão vigência limitada ao exercício em que foram abertos.

Os créditos suplementares podem ou não alterar o valor total do orçamento consignado na LOA. No primeiro caso, ocorrerá modificação do valor do orçamento quando a abertura do crédito suplementar tiver como fonte de recursos o excesso de arrecadação apurado em determinado período ou o superávit financeiro apurado por ocasião do levantamento do balanço geral. Já na segunda hipótese, o valor do orçamento consignado na Lei Orçamentária Anual não sofrerá modificação quando a abertura de crédito suplementar tiver como contrapartida a anulação parcial ou total de dotações consignadas no orçamento.

5.2 Créditos Especiais

Os créditos especiais são abertos para darem suporte às despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados exclusivamente por lei. Dessa forma, um crédito especial sempre será necessário caso o subtítulo não exista.

Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, casos em que poderão ser reabertos, nos limites dos seus saldos, por Decreto do Poder Executivo.

5.3 Créditos Extraordinários

Créditos Extraordinários são destinados às despesas urgentes e imprevistas, como em caso de guerra, calamidade pública ou comoção interna, conforme preconiza o § 3º, art. 167, da Constituição Federal. Tais créditos serão abertos por medida provisória, sendo submetidos de imediato ao Parlamento. As medidas provisórias

deverão ser convertidas em lei num prazo de 60 (sessenta) dias a contar da data de sua publicação, podendo ser prorrogado por igual período, momento em que deverá ser editado um decreto legislativo que trate do assunto. Os créditos extraordinários também não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização (medida provisória) for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, casos em que poderão ser reabertos, nos limites dos seus saldos, por decreto do Poder Executivo.

Para possibilitar a abertura dos créditos suplementares e especiais, deverão ser indicadas as origens dos recursos para viabilizar tais alterações, além de ser necessária exposição de justificativa previamente à abertura do ato. De acordo com o § 1º, art. 43, da Lei nº 4.320, de 1964, são consideradas as seguintes origens de recursos:

a) Superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior. O superávit financeiro é apurado no balanço patrimonial do exercício anterior pela diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Deve-se levar em conta nessa apuração os saldos dos créditos adicionais transferidos do ano anterior (especiais e extraordinários), bem como as operações de crédito a eles vinculadas.

b) Excesso de arrecadação. O excesso de arrecadação é obtido pela diferença positiva entre os valores arrecadados e os valores estimados, acumulados mês a mês, devendo-se considerar ainda a tendência do exercício. Para os créditos que se utilizarem desta origem de recurso, deve-se apresentar demonstrativo que atualize as estimativas de receitas até o final do exercício corrente, comprando-as com a posição originalmente aprovada na LOA, detalhada por fonte e natureza de receita.

c) Anulação parcial ou total de dotações orçamentárias. A anulação parcial ou total de dotações orçamentárias é modalidade mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais. Além das dotações alocadas às diversas ações que compõem o orçamento, a anulação referida também poderá ser feita da Reserva de Contingência, inclusive aquelas à conta de receitas próprias e vinculadas.

d) Produto de operações de crédito autorizadas. Por fim, o produto das operações de crédito necessita de autorização prévia para sua execução, ou seja, não basta apenas a autorização do crédito, a operação deve contar com autorização específica. Nesse aspecto, de acordo com o art. 52, incisos V a IX, da Constituição Federal, compete ao Senado Federal estabelecer limites e outras condições para a realização de operações de crédito de interesse da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para os créditos extraordinários, a existência ou não das origens dos

recursos, previstas para os créditos suplementares ou especiais, não se aplica, tendo em vista o caráter de urgência, relevância e imprevisibilidade que reveste sua abertura. Ou seja, para a viabilização deste tipo de crédito, não há necessidade de se verificar a existência de superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações ou o produto de operações de crédito. Essas origens de recursos poderão até ser utilizadas na sua abertura, porém, não restringem a edição da Medida Provisória.

6 OUTRAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

A Lei Federal nº 4.320/1964 nos art. 40 a 46 disciplinou a matéria no que tange aos créditos adicionais. Todavia, os institutos da transposição, do remanejamento e da transferência não foram contemplados com tal sorte, eis que são inovações trazidas pela Constituição Federal de 1988:

Art. 167. São vedados:

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;

Esses institutos, conforme já foi dito, são inovações da Constituição Federal atual e ainda não foram regulamentados. Justifica-se, desse modo, o motivo de estarem em desuso na Administração Pública atual⁹.

Ante a ausência normativa, coube à doutrina conceituar os mecanismos da transposição, remanejamento e transferência.

No entendimento do ilustre Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, José de Ribamar Caldas Furtado¹⁰:

1 – Remanejamentos são realocações na organização de um ente público, com destinação de recursos de um órgão para outro. Podem ocorrer, por exemplo, em uma reforma administrativa. A extinção de um órgão pode levar a Administração a decidir pelas realocações das atividades, inclusive dos respectivos programas de trabalho, recursos físicos e orçamentários, para outros órgãos, sejam da administração direta,

⁹ PEREIRA, Joaquim Antônio Murta Oliveira. **Alterações Orçamentárias e Créditos Adicionais Especiais: O Entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.** Disponível em <https://periodicos.uniformg.edu.br:21011/ojs/index.php/cursodireitouniformg/article/view/302> Acesso em: 3 out.2019.

¹⁰ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos.** Revista do TCU. Seção Doutrina. Ed. Nº 106. Jan.2005. p. 31. pdf. Disponível em <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/578> Acesso em: 11 nov.2019.

sejam da administração indireta. Nesse caso, não cabe a abertura de crédito adicional especial para cobertura de novas despesas, uma vez que as atividades já existem, inclusive os respectivos recursos não-financeiros. Entretanto, se houver a necessidade da criação de um cargo novo, a Administração deverá providenciar a abertura de um crédito adicional para atender a essa despesa;

2 – Transposições são realocações no âmbito dos programas de trabalho, dentro do mesmo órgão. Pode acontecer que a administração da entidade governamental resolva não construir a estrada vicinal, já programada e incluída no orçamento, deslocando esses recursos para a construção de um edifício para nele instalar a sede da secretaria de obras, também já programada e incluída no orçamento, cujo projeto original se pretende que seja ampliado. Nesse caso, basta que a lei autorize a realocação dos recursos orçamentários do primeiro para o segundo projeto;

3 – Transferências são realocações de recursos entre as categorias econômicas de despesas, dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho. Ou seja, repriorizações dos gastos a serem efetuados. Pode ocorrer que a administração do ente governamental tenha que decidir entre realocar recursos para a manutenção de uma maternidade ou adquirir um novo computador para o setor administrativo dessa maternidade, que funciona relativamente bem, ainda que utilizando computadores antigos. A opção por recursos para a manutenção da maternidade se efetivará através de uma transferência, que não se deve confundir com anulações, parciais ou totais, de dotações para abrir crédito adicional especial. Nas transferências, as atividades envolvidas continuam em franca execução; nos créditos adicionais especiais ocorre a implantação de uma atividade nova.

No entendimento de Giacomoni vinha-se associando a expressão *categoria de programação* à expressão *classificação funcional-programática*, uma das classificações orçamentárias da despesa. A expressão *categoria de programação* deve ser interpretada como o conjunto das classificações de despesa da lei orçamentária até o seu menor nível. Em assim sendo, além da categoria de menor nível da classificação funcional-programática – subprojeto ou subatividade – a categoria de programação compreende a esfera – fiscal ou seguridade; o grupo; a modalidade de aplicação; a fonte de recursos e o identificador de uso. Interpretar categoria de programação no âmbito exclusivo da classificação funcional-programática significaria aceitar alterações entre categorias da

natureza da despesa constantes da lei orçamentária – grupos e modalidades de aplicação – sem a necessidade de autorização legislativa¹¹.

J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis ensinam que as anulações parciais ou totais de dotações oriundas da Lei Orçamentária Anual ou de créditos adicionais não devem ser confundidos com remanejamentos, transposições e transferências por terem objetivos completamente diversos, ainda que possam ter como característica comum a realocação de recursos orçamentários. Ressalta que o remanejamento de que trata o parágrafo único do artigo 66 da Lei Federal nº 4.320/1964¹² deve estar em consonância com o que dispõe o art. 167, inciso VI da Constituição da República¹³.

Por certo, os termos remanejamento, transposição e transferência evidenciam que na gestão das atividades das entidades governamentais podem ocorrer mudanças ou modificações de natureza administrativa, econômica, social, financeira e patrimonial, com reflexos na estrutura original do orçamento e não apenas de natureza financeira ou patrimonial.

Há de se ressaltar que a Constituição da República associa os termos remanejamento, transposição e transferência a duas situações: 1) realocação de recursos de uma categoria de programação para outra, ou seja, deslocamento de fundos em nível de função, subfunção, programa, projeto/atividade/operação especial e das categorias econômicas de despesas; e 2) destinação de recursos de um órgão para outro.

Sem maiores delongas, é possível afirmar que, quando da anulação de crédito orçamentário não resultar em realocação desse crédito de um órgão para outro¹⁴; de uma categoria de programação para outra dentro de um mesmo órgão¹⁵ ou de uma categoria econômica para outra, dentro de uma mesma categoria de programação e dentro de um mesmo órgão¹⁶, estaremos tratando de abertura de crédito adicional – seja suplementar, especial ou extraordinário. Do contrário, a alteração orçamentária deverá ser enquadrada na situação prevista no art. 167, inc. VI da Constituição da República.

¹¹ GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2012, p. 317.

¹² Art. 66. As dotações atribuídas às diversas unidades orçamentárias poderão, quando expressamente determinado na Lei de Orçamento, ser movimentadas por órgãos centrais de administração geral. Parágrafo único. É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal, dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, e que se realize em obediência à legislação específica.

¹³ MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 26ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995, p. 128-129.

¹⁴ Remanejamento.

¹⁵ Transposição.

¹⁶ Transferência.

Se a abertura de créditos adicionais é decorrente da necessidade da existência de recursos, gerada por variação dos preços de bens e serviços; planejamento mal formulado; ou omissão orçamentária, o remanejamento, a transposição e a transferência são entendidas como repriorização das ações governamentais¹⁷.

Esses institutos, como já exposto neste trabalho, são inovações da Constituição Federal atual e ainda não foram regulamentados, e, ante a ausência normativa, coube à doutrina conceituar ditos mecanismos, à exemplo do Conselheiro José de Ribamar Caldas Furtado, do Estado do Maranhão.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em sede de consulta sobre o tema, assim respondeu:

Os remanejamentos consistem em realocações de recursos orçamentários no âmbito da organização, com destinação de recursos de um órgão para outro, em consequência, por exemplo, de reforma administrativa; as transposições ocorrem no âmbito dos programas de trabalho em decorrência de repriorizações de ações governamentais; as transferências são realocações no âmbito das categorias econômicas de despesas devido a repriorizações de gastos. (Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Consulta nº 888.163. Relator Conselheiro Mauri Torres. Publicada em 13/02/2014)¹⁸.

A abertura de créditos adicionais suplementares possui autorização na própria Lei de Orçamento, que permite Chefe do Poder Executivo proceder aos ajustes do orçamento ao longo do exercício até o limite estipulado na referida Lei, com exceção dos créditos especiais, que necessitam se submeter ao processo legislativo.

No que tange ao remanejamento, a transposição e a transferência, igualmente necessitam de autorização legislativa específica, pois, conforme os doutrinadores alhures citados, a autorização para esses institutos contida em Lei Orçamentária Anual é inconstitucional por violação ao art. 165, § 8º da Carta Maior¹⁹, e, por conseguinte, inapta a satisfazer o requisito exigido pelo art. 167, inc. V da Constituição Federal de 1988.

¹⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos**. Revista do TCU. Seção Doutrina. Ed. Nº 106. Jan.2005. p. 29. pdf. Disponível em <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/578>. Acesso em: 11 nov.2019.

¹⁸ PEREIRA, J. A. M. O. **Alterações orçamentárias e créditos adicionais especiais: o entendimento do tribunal de contas do Estado de Minas Gerais**. Artigo. R. Curso Dir. UNIFOR-MG, Formiga, v. 6, n. 1, p. 43-56, jan./jun. 2015. Disponível em <https://periodicos.uniformg.edu.br/cursodireitouniformg>. Acesso em: 12 nov.2019.

¹⁹ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 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.

CONCLUSÃO

A execução da despesa pública depende de um planejamento bem formulado que possibilite o atendimento da sociedade e, em assim sendo, não demandará muitos ajustes, que por certo, resultaria em um desfecho muito discrepante ao inicialmente previsto.

A abertura de crédito adicional suplementar, que utilize a anulação de dotações orçamentárias como fonte de recursos tem por objetivo promover correções ou distorções na lei orçamentária e não pode ser confundida com a transposição, o remanejamento e a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, por se tratar de reforma administrativa, repriorização das ações governamentais ou repriorização de gastos, que, inicialmente, não foram propostas quando da votação da lei orçamentária anual.

A lei orçamentária anual prevê as receitas e fixa as despesas para um exercício e pode conter autorização para a abertura de créditos suplementares, por decreto, até determinado patamar. Entende-se que a Constituição Federal, ao prever na lei orçamentária anual a autorização para o remanejamento, a transposição e a transferência de recursos orçamentários, fere o art. 165, § 8º do próprio Texto Maior, como estampado no corpo deste trabalho.

A abertura de crédito adicional suplementar quando a situação exige o remanejamento, a transposição e a transferência de recursos, por indicar alterações políticas que exigem autorização específica, é irregular, e, nessa seara, a atuação dos Tribunais de Contas, à vista da ausência de normativo que regulamente a matéria, impede que os orçamentos sofram alterações significativas sem que sejam adequadamente analisados e aprovados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 nov.2019.
2. CASTRO, Robison Gonçalves de. **Processo Orçamentário Brasileiro**. Resumo de Orçamentário Brasileiro. Em www.resumosconcursos.hpg.com.br Acesso em: 01 ago.2019.
3. GONTIJO, Vander. **Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Em <https://www2.camara.leg.br> Acesso em: 01 ago.2019.
4. BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Nota Técnica nº 24, 1º de novembro de 2018**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/549648/riscos_fiscais. Acesso em: 03 set.2019.
5. BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Orçamento Público. Conceitos Básicos. Noções Sobre Execução Orçamentária – Módulo 5**. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2210/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%BAblico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%2020285%29.pdf>. Acesso em: 30 out.2019.
6. FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos**. Revista do TCU. Seção Doutrina. Ed. Nº 106. Jan.2005. pdf. Disponível em <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/578>. Acesso em: 11 nov.2019.
7. GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2012.
8. MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 26ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.
9. PEREIRA, Joaquim Antônio Murta Oliveira. **Alterações Orçamentárias e Créditos Adicionais Especiais: O Entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Disponível em <https://periodicos.uniformg.edu.br:21011/ojs/index.php/cursodireitouniformg/article/view/302>. Acesso em: 3 out.2019.