

## ORÇAMENTO E CREDIBILIDADE: A IMPOSITIVIDADE LEVADA A SÉRIO NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL

Tudo o que se discorreu até aqui conduz a um objetivo central: a busca pelo aperfeiçoamento do orçamento público no Brasil, de modo que suas disposições se convertam em realidade, por meio de programações sinceras que vinculem o Estado a honrar os compromissos consentidos, primando-se por uma relação cooperativa e dialógica entre Executivo e Legislativo ao longo de todo o processo orçamentário, da elaboração à execução. Ao final, quer-se incutir o estímulo a uma maior credibilidade orçamentária no país. De fato, ou a sociedade e os agentes econômicos confiam no que a peça orçamentária estabelece, desde a sua proposição inicial até os atos para a sua efetivação, ou a legitimidade governamental será, em alguma medida, corroída, ante a ampliação de incertezas e o incentivo a comportamentos oportunistas em torno de mecanismos de alocação dos recursos públicos, com a multiplicação de tentativas de escapar do orçamento e do conjunto de regras fiscais. É para combater essa visão retrógrada que emerge o orçamento impositivo, do contrário a peça orçamentária e a própria gestão das finanças públicas se tornam ficções e perdem sua confiabilidade.<sup>929</sup>

<sup>929</sup> A propósito, o registro de Valder Pascoal: “A Impositividade estatuída pela EC 100, e o conseqüente choque de realidade que ela propiciará, poderá, com efeito, trazer avanços importantes ao processo orçamentário brasileiro. Se essa impositividade, ademais, vier acompanhada de uma nova (com)postura de governantes e legisladores (sem esquecer do papel dos órgãos de controle e da sociedade), reconhecendo o orçamento como instrumento fundamental de transformação social, aí sim, estaremos diante de um novo orçamento público, mais republicano, democrático, construtor de esperanças” (PASCOAL, Valdecir. *Um novo orçamento público?*, 1 jul. 2019. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/374/autor/3>. Acesso em: 11 set. 2019).

Nesse sentido é que, encaminhando-se para o desfecho desta tese, o oitavo e último capítulo busca visualizar a execução do orçamento impositivo no Brasil, seus eventuais percalços e caminhos possíveis para a sua concretização. As iniciativas que se veem materializadas nas reformas que inauguraram a impositividade orçamentária no sistema brasileiro, em verdade, não foram acompanhadas de um debate jurídico qualificado nem de um amadurecimento no âmbito dos órgãos técnicos para pautar com segurança a sua efetivação, o que resultou em um panorama ainda destituído de uma melhor construção para a melhoria do processo orçamentário considerado como um todo. Nesta etapa derradeira, então, compilam-se reflexões para o aprimoramento do modelo, no sentido de propiciar bases mais sólidas para a sua implementação.

## **8.1 PROGRAMAS, AÇÕES, RESULTADOS: EM QUE NÍVEL SE VIABILIZA A IMPOSITIVIDADE?**

Ao se tornar o orçamento público impositivo no Brasil, é possível o surgimento de distorções ou dificuldades do ponto de vista da execução – em especial após longo período de adoção daquele nefasto modelo autorizativo –, sendo necessário orientá-lo para um maior ganho de eficiência. O equilíbrio entre os poderes e a reapropriação das funções do Legislativo junto ao Executivo no sistema orçamentário pátrio devem ser acompanhados de um processo de evolução contínuo no modelo que se forma, a fim de potencializar a capacidade de geração de desempenho e a entrega de bons e efetivos resultados. É que o orçamento impositivo não necessariamente conseguirá ser aplicado e nem estará vinculado à melhoria mais ampla do sistema orçamentário brasileiro se com ele não forem harmonizadas outras vias de modernização. Do ponto de vista jurídico, houve um avanço a partir das reformas constitucionais orçamentárias – sobretudo as mais recentes (EC nº 100/2019 e EC nº 102/2019) – que consolidaram a natureza impositiva do orçamento como um todo, mas seus efeitos ainda não são, na prática, tão visíveis. Dado que está posto o novo modelo e se tem tal cenário em maturação, resta perquirir caminhos para pavimentar a impositividade do orçamento brasileiro, de maneira equilibrada e exequível, a fim de conferir-lhe maior credibilidade.

Aliás, exame no contexto da promoção de auditorias externas independentes sobre a credibilidade dos orçamentos governamentais, no âmbito do Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas (ONU),<sup>930</sup> deixou assente que

<sup>930</sup> ONU. *Promoting independent external audits on credibility of government budgets*. Concept note. Department of Economic and Social Affairs. 2020. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sai-handbook-concept-note-december-2020.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2023.

os orçamentos são considerados credíveis quando os governos arrecadam e gastam de acordo com o planejamento orçamentário aprovado. A capacidade de um governo de cumprir as metas de receitas e despesas durante o exercício financeiro determina a credibilidade do orçamento. O referido documento lista três razões pelas quais é de vital importância a credibilidade orçamentária: (i) o orçamento nacional é o roteiro para a prestação de serviços públicos e para o progresso no desenvolvimento sustentável, daí por que se desviar desse curso pode impactar a prestação eficaz dos serviços essenciais e a consecução dos objetivos de desenvolvimento nacional; (ii) a ausência persistente de credibilidade orçamentária reflete práticas inadequadas de gestão das finanças públicas, o que, por sua vez, pode comprometer a integridade dos recursos públicos e aumentar os riscos de uso indevido e de práticas corruptas; e (iii) o fracasso reiterado em arrecadar e gastar conforme o orçamento público aprovado muitas vezes alimenta uma narrativa contínua de que os governos não são confiáveis.

No aludido estudo, ainda em fase piloto, foram examinadas várias tendências relativas à falta de credibilidade nos orçamentos governamentais, sendo apontados relevantes achados: (1) parcela significativa dos governos vem gastando, em média, menos do que seus orçamentos, em quase 10% (acima do desvio de 5% estabelecido em padrões internacionais); (2) o gasto insuficiente é mais comum em setores sociais importantes e programas de prestação de serviços essenciais; (3) fatores técnicos e políticos impulsionam a falta de credibilidade, associados às estimativas deturpadas de receitas e de despesas, além de políticas inadequadas de aplicação dos recursos; e (4) governos raramente explicam os motivos de seus desvios orçamentários, apesar de as justificativas serem essenciais para a confiança na capacidade estatal de fazer planos realistas e cumprir compromissos.<sup>931</sup> Essa descrição parece bem próxima da realidade brasileira. O orçamento impositivo, ao estabelecer o dever de execução dos programas orçamentários, aponta justamente para uma desejável mudança desse quadro, visando a combater o gasto insuficiente, adotado de forma arbitrária, sem base legal ou despido de qualquer justificativa. E a sua execução é a ponta final da cadeia, devendo se dar da forma mais sincera possível, sem o que não será factível algum modelo de orçamento impositivo e a própria afirmação de sua credibilidade.

Nesse ponto, parece ser absolutamente fundamental tecer as reflexões deste tópico delimitando uma premissa elementar, sobre a qual está alicerçado o orçamento impositivo brasileiro, qual seja: no ciclo orçamentário, o que propriamente é o

<sup>931</sup> ONU. *Promoting independent external audits on credibility of government budgets*. Concept note. Department of Economic and Social Affairs. 2020. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sai-handbook-concept-note-december-2020.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2023.

*dever de execução* no que se refere às medidas que o administrador precisa adotar para se considerar tal encargo cumprido? Ou seja, se o destino final de toda a argumentação em torno da impositividade é o realismo da peça orçamentária e a execução fiel das suas programações, o que é preciso para se assegurar que o gestor atingiu a contento esse objetivo e se desonerou da obrigação? Nos termos do texto constitucional, como se sabe, a Administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade (art. 165, § 10, da CF/88), mas a questão é saber quando se poderá dizer que os atos executórios tomados pelo Poder Executivo respeitaram tal incumbência. O controle a ser exercido sobre o administrador público, bem assim as medidas corretivas para a melhoria da gestão orçamentária, reclamam uma esmerada precisão nessa linha divisória quanto ao cumprimento ou não do dever de execução. No fim das contas, a credibilidade orçamentária orbitará em torno desse ponto nodal: o dever de execução está ou não sendo efetivamente cumprido? De outro modo: a impositividade está sendo levada a sério e se faz realidade no país?

A demarcação do dever de execução repercute decisivamente nos contornos do novo modelo e passa a influenciar todos os atores envolvidos no ciclo do orçamento impositivo – os poderes (na coordenação de suas respectivas ações); a sociedade (no controle da efetiva satisfação de suas demandas); os órgãos de controle (na aferição de desvios de conduta e adoção das medidas pertinentes); e os agentes públicos (no conhecimento do que precisa ser feito para desincumbirem-se do encargo a que se responsabilizaram). Para tanto, é preciso identificar, na realidade pátria, que grau de exigência ou nível de execução perfaz o vínculo obrigacional da Administração nos meandros do orçamento impositivo. Algumas questões perpassam esse balizamento, que se torna de enorme importância para a exigibilidade do dever constitucional de executar as programações orçamentárias. Averigua-se, pois, no âmbito do orçamento impositivo pátrio: (a) em que estágio da execução (empenho; liquidação; pagamento) o dever se efetiva?; (b) em qual categoria de programação (programa; ação; subtítulo) se considera consumada a obrigação?; e (c) para que espécie de programa (finalístico; de gestão; prioritário) se projeta tal encargo? Em suma, busca-se especificar em que medida, nos atos da execução orçamentária, o administrador público estará vinculado à obrigação de realização da despesa no escopo do orçamento impositivo brasileiro.

Quanto ao primeiro aspecto, referente às fases de execução em cotejo com a cláusula de impositividade, já se sabe que a realização do gasto atravessa três etapas, conforme os arts. 58 a 70 da Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento. Tal operacionalização é reforçada no Manual de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (MCASP).<sup>932</sup> O empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, como uma espécie de reserva de dotação orçamentária para um fim específico, formalizada mediante nota de empenho, da qual deve constar o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária. A liquidação, de outro lado, consiste na verificação do direito do credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios, com o objetivo de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata do valor devido e a quem se deve pagar a quantia, para extinguir a obrigação, com base no contrato, ajuste ou acordo respectivo, na nota de empenho e nos comprovantes da entrega do bem ou da prestação do serviço. Por fim, o pagamento encerra o ciclo da despesa com a entrega do numerário pactuado junto ao credor, só podendo ser efetuado após regular liquidação da despesa, com o despacho exarado por autoridade competente. Considerando tais etapas sequenciais para a realização da despesa, indaga-se: do ponto de vista da impositividade orçamentária, em que fase do ciclo da despesa torna-se cumprido o dever de execução? O empenho seria suficiente ou apenas os atos de conclusão do pagamento desoneram o gestor da incumbência de realização do gasto?

Não se tergiversa sobre esse aspecto, restando claro que se pode considerar encerrada a despesa – e, portanto, cumprido o dever – com o efetivo pagamento, à medida que a ocorrência deste pressupõe a entrega do produto (bem ou serviço) à sociedade. Em outras palavras, pode-se dizer que sem pagamento não há execução financeira, até porque antes disso não há como confirmar o resultado da aplicação, e, embora o empenho e a liquidação sejam atos preparatórios indispensáveis, o objetivo final é a realização da programação orçamentária, que só se atesta com o pagamento pela certeza de ser anterior a este a prestação respectiva. Aliás, no relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo no exercício de 2021, vê-se, no âmbito específico das emendas impositivas, que o TCU não considera executada a despesa que não tenha sido paga.<sup>933</sup> Se isso vale para as emendas, é claro que para todo o resto das despesas discricionárias no orçamento impositivo há de se aplicar igual raciocínio. Por outro lado, a LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022), no art. 71, § 3º, prescreve que o dever de execução a que se refere o art. 165, § 10, da

<sup>932</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 9. ed. Brasília: Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. p. 110-111. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLI-CACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLI-CACAO:41943). Acesso em: 8 maio 2023.

<sup>933</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as Contas do Governo da República*. Exercício 2021. Rel. Min. Aroldo Cedraz. Brasília: TCU, 2022. p. 249-257.

CF/88 corresponde à obrigação do gestor de adotar, observados os princípios da legalidade, da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade, as medidas necessárias para executar as dotações orçamentárias disponíveis, o que compreende: (i) a emissão do empenho até o final do exercício, sem prejuízo da reabertura de créditos especiais e extraordinários, a teor do § 2º do art. 167 da CF/88; e (ii) a liquidação e o pagamento, admitida a inscrição em restos a pagar regulada em ato do Poder Executivo federal.<sup>934</sup> O cumprimento do dever de execução, pois, assimila o empenho, a liquidação e o pagamento. A exceção fica a cargo das dotações com excepcional vigência plurianual e dos restos a pagar. Estes últimos, a rigor, provocam situação tormentosa para o orçamento impositivo, antevendo-se uma dificuldade de convergência, sobretudo quanto aos restos a pagar.

Sobre tal aspecto, sabe-se que as despesas regularmente empenhadas, mas não pagas até o final do exercício financeiro, serão inscritas como restos a pagar, sob dois tipos: os processados (despesas já liquidadas) e os não processados (despesas a liquidar ou em liquidação). No primeiro caso (restos a pagar processados), já existe empenho e liquidação, só estando pendente o pagamento; no segundo (restos a pagar não processados), há o empenho, mas se encontram pendentes ainda a liquidação e o pagamento. Destarte, enquanto nos restos a pagar processados se supõe ter havido a entrega do bem ou do serviço, pois já liquidadas as despesas, o mesmo não se diga quanto aos restos a pagar não processados, e, neste caso, torna-se ainda mais emblemática a situação. É que o dever de execução está direcionado para a entrega de bens e serviços à sociedade, como estabelece o art. 165, § 10, da CF/88, sendo inseparável o ato de gastar do resultado com ele obtido, mas nos restos a pagar nem sempre se terá como aferir, de forma certa, tal cumprimento, sendo possível nem ter havido a entrega do produto (bem ou serviço) à sociedade, e nada impede o seu cancelamento posterior, o que induz dificuldade adicional no orçamento impositivo. Abstraindo a excepcionalidade dos restos a pagar, o dever de execução se extingue no pagamento, mediante confirmação da entrega do produto, afinal a obrigação é de executar, mas desde que o seja no propósito da oferta de bem ou serviço à sociedade.

---

<sup>934</sup> Nos exatos termos da LDO 2023, conforme dispõe o seu art. 71, § 3º: “O dever de execução a que se referem o *caput* deste artigo e o § 10 do art. 165 da Constituição corresponde à obrigação do gestor de adotar, observados os princípios da legalidade, da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade, as medidas necessárias para executar as dotações orçamentárias disponíveis, nos termos do disposto no § 2º, referentes a despesas primárias discricionárias, inclusive aquelas resultantes de alterações orçamentárias, e compreende: I – a emissão do empenho até o término do exercício financeiro, sem prejuízo da reabertura de créditos especiais e extraordinários, de que trata o § 2º do art. 167 da Constituição; e II – a liquidação e o pagamento, admitida a inscrição em restos a pagar regulamentada em ato do Poder Executivo federal”.

Quanto ao segundo aspecto, atinente à categoria de programação em que se considera consumada a obrigação da execução do gasto, é de notar que o orçamento contempla especificações em estrutura e organização. Como detalhado no Manual Técnico de Orçamento (MTO) de 2023,<sup>935</sup> o orçamento público está organizado em programas de trabalho, que propiciam informações qualitativas e quantitativas, sejam físicas ou financeiras. Do ponto de vista qualitativo, a programação deve ser articulada sob as classificações: (i) *institucional*: compreende os níveis hierárquicos do *órgão* e da unidade orçamentária. O art. 14 da Lei nº 4.320/1964 relaciona unidade orçamentária ao agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão, que, por sua vez, agrega unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações; (ii) *funcional*: revela em que áreas de despesa a ação governamental será realizada. A função reverbera a missão institucional do órgão, e a subfunção retrata a natureza da atuação estatal. Instituída pela Portaria SOF/SETO/ME nº 42, de 14 de abril de 1999, atualizada pela Portaria SOF/ME nº 2.520, de 21 de março de 2022, trata-se de uma classificação independente dos programas, que permite a consolidação dos gastos do setor público; e (iii) *programática*: indica o que se pretende com a implementação da política pública (programa), além do que será desenvolvido para o alcance do objetivo do programa (ação), bem assim onde se dará a ação ou os seus beneficiários (subtítulo). Por fim, do ponto de vista quantitativo, a programação comporta duas dimensões: a física e a financeira. A primeira define a quantidade de bens e serviços a serem entregues; já a segunda estima o montante para o desenvolvimento da ação orçamentária.

O conceito de *programação orçamentária*, então, com a despesa especificada em função, subfunção, unidade orçamentária, ação e subtítulo, firma-se em harmonia aos respectivos classificadores, por meio dos quais o programa comunica a finalidade e o escopo da atuação estatal. Tendo em conta a estrutura funcional-programática, questiona-se: em que categoria de programação orçamentária se situa a obrigação de cumprimento da despesa pelo gestor no âmbito do orçamento impositivo? Funda-se o dever de execução em níveis inferiores de programação ou se tornaria suficiente a sua aplicação em uma perspectiva programática de menor especificação? A lei de diretrizes orçamentárias vigente, ao orientar a elaboração e a execução do orçamento anual de 2023, parece iluminar esse ponto no § 2º do art. 71, dispondo que, para fins do *dever de executar as programações orçamentárias*, imputável à Administração, a ser efetivado por intermédio dos meios e das medidas

<sup>935</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Manual Técnico de Orçamento (MTO)*. 6. ed. Brasília: Ministério da Economia, Secretaria de Orçamento Federal, 2023. p. 33-34. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2023:mto2023-atual.pdf>. Acesso em: 5 maio 2023.

necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade, nos moldes do art. 165, § 10, da Lei Maior, entende-se como *programação orçamentária* “o detalhamento da despesa por função, subfunção, unidade orçamentária, programa, ação e subtítulo”, o que significa dizer que à pormenorização da despesa segue o dever de sua execução.

Se a programação orçamentária é definida pelo conjunto dos classificadores que a discriminam até o nível da ação e seu respectivo subtítulo, o dever de executá-la acompanha o mesmo passo, para que possa ser claro, objetivo e mensurável. Isso ocorre porque, no fim, o que importa é o resultado, a ser visualizado na forma do bem ou do serviço cuja expectativa foi projetada à sociedade por meio da lei orçamentária. No fundo, como se tem repetidas vezes mencionado neste exame, o que se quer com a impositividade é o gasto direcionado para a entrega eficiente de um resultado útil à coletividade, precisamente definido só em níveis menos superficiais de programação. Isso não significa minguar a flexibilidade quando impeditivos sobrevierem à execução, tampouco causar burocracia insuportável à gestão, conforme exposto alhures,<sup>936</sup> mas o dever há de ser identificado com precisão, do contrário haverá insegurança jurídica ou dissuasão quanto aos seus fins. Aliás, a LDO 2023, no art. 5º, define como *produto* da programação orçamentária “o bem ou o serviço que resulta da ação orçamentária” (art. 5º, VIII), o que encerra o propósito do dever de execução, na literalidade do texto constitucional. E esse *bem ou serviço* – o *produto* da execução – precisa ser expresso, como previsto nas diretrizes orçamentárias, de acordo com a *unidade de medida*, para quantificar e expressar as características do produto (art. 5º, IX), além da *meta física*, a projetar a quantidade para o produto no exercício financeiro (art. 5º, X). Tais discriminantes, que parametrizam o *bem ou serviço* (produto) a ser entregue por meio do dever de execução, delineiam as ações dos programas, seja na forma de *atividade*, para a manutenção de ação do governo (art. 5º, XI), ou de *projeto*, para expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo (art. 5º, XII), como instrumentos para atingir o objetivo de um programa, dos quais resulta um produto. Sendo o dever constitucional de execução orçamentária inseparável do produto (bem ou serviço) a ser alcançado por ela (CF/88, art. 165, § 10), sua exigibilidade firma-se nesse nível de programação.

O problema adicional se tem na associação das supracitadas categorias de programação orçamentária com a classificação do crédito orçamentário por categorias econômicas, por vezes descendo ao nível até de elemento de despesa. Na informação quantitativa da programação, em sua dimensão financeira, ao se estimar o

---

<sup>936</sup> Ao longo do Capítulo 7, buscou-se estabelecer uma relação razoável no que se refere à flexibilidade aplicada nos limites da impositividade. A propósito, remete-se à leitura, em especial, do tópico 7.4.

montante necessário para o desenvolvimento da ação orçamentária, nota-se um detalhamento minucioso que se propõe a especificar, na realização da despesa, o efeito econômico (categoria econômica), a classe de gasto (grupo de natureza de despesa), a forma de aplicação (modalidade de aplicação) e os insumos a se utilizar ou adquirir (elemento de despesa).<sup>937</sup> Esses e outros itens da estrutura, como identificadores de uso, fontes de recursos, indicadores de resultado primário, formam um emaranhado de rubricas que tende a tornar o orçamento mais contábil do que programático. Nessa toada, do ponto de vista do detalhamento da despesa no âmbito do dever de execução, vê-se um dificultador ao bom êxito da impositividade se não modernizado o arcabouço legal que hoje informa as normas de finanças públicas do país. Os arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964 tratam da classificação da despesa por *categoria econômica* e *elementos*, e, no que se refere a estes últimos, vale notar, o art. 15 ratifica que na lei orçamentária a discriminação da despesa far-se-á *no mínimo* por elementos, entendendo como tais os desdobramentos da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

É interessante observar, como bem destaca Gabriel Lochagin, que a Portaria Conjunta STN/SOF nº 163/2001 permitiu excluir o item *elementos* da lei orçamentária, contrariando o art. 15 da Lei nº 4.320/1964, embora juridicamente controverso o poder de atualização de lei complementar por portaria, mesmo no exercício de competência prevista pelo art. 50, § 2º, da LRF. O fato é que tal dispositivo da Lei nº 4.320/1964 é um ponto crítico da lei geral do orçamento, exatamente por sua rigidez, e, com um sistema classificatório que esmiúça a despesa no orçamento até o nível dos elementos, ficam estes indissociáveis da subcategoria econômica, podendo-se vislumbrar dificuldades quanto à discriminação adequada na elaboração e no acompanhamento da execução orçamentária.<sup>938</sup> A medida deflagrada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 163/2001, modificada por sucessivas portarias, teve a finalidade de resolver tal impasse, e, desde a sua edição, os *elementos* passaram a ser dispensados de figurar na LOA, o que foi corroborado nas diretrizes orçamentárias dos exercícios posteriores. Como aponta Paulo Bijos, até o momento a matéria carece de disciplina em lei. A Lei de Qualidade Fiscal (PL nº 229/2009 no Senado; e PL nº 295/2016 na Câmara), no intuito de substituir a Lei nº 4.320/1964 – mudança ainda não efetivada –, previu a consolidação dessa prática ao propor os

<sup>937</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Manual Técnico de Orçamento (MTO)*. 6. ed. Brasília: Ministério da Economia, Secretaria de Orçamento Federal, 2023. p. 34. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2023:mto2023-atual.pdf>. Acesso em: 5 maio 2023.

<sup>938</sup> LOCHAGIN, Gabriel Loretto. *Execução do orçamento público*, p. 83-84.

elementos de despesas como classificadores auxiliares das despesas orçamentárias, dispensando-os de integrar a LOA.<sup>939</sup>

No âmbito do orçamento impositivo, vale observar, esse problema se eleva, dada a obrigação imputável à Administração de cumprir fielmente a programação. A visão que se tem defendido, no sentido de dar mais importância ao resultado atingido com a execução da programação orçamentária e o produto efetivamente entregue à sociedade, converge para o que elucida o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ao sintetizar a ideia de que o Poder Legislativo aprova as ações de governo buscando a aplicação efetiva do gasto, e não necessariamente os itens de gastos que isoladamente não garantem a transparência necessária, exigindo esforços de planejamento em um nível de detalhe que nem sempre será possível ser mantido. O referido Manual ilustra um caso prático: se um ente tivesse no orçamento um gasto previsto no elemento 39 (“outros serviços de terceiros – pessoa jurídica”) e pudesse realizar tal serviço com pessoa física, por preço inferior, uma alteração orçamentária por meio de lei demandaria tempo e esforço de vários órgãos, o que poderia levar, em alguns casos, à contratação de um serviço mais caro. No entanto, sob o enfoque de resultado, pouco interessa para a sociedade a forma como foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, mas se o objetivo do gasto foi alcançado de maneira eficiente.<sup>940</sup> O mesmo se diga com a segregação supérflua de despesas, a exemplo de materiais de consumo e outros elementos que, apesar de sua pertinência contábil, não parecem ser relevantes para efeito de discussão política no Parlamento. Também o Manual Técnico de Orçamento (MTO) de 2023 traz similar inquietação, expressando que a execução orçamentária deve convergir para os resultados. A ação orçamentária não se trata de reflexo da estrutura do órgão ou de listagem de elementos de gasto, mas se espera que aponte o resultado a ser atingido e a forma como isso ocorrerá,<sup>941</sup> pois o dever de execução, repete-se, não se aparta do bem ou serviço a ser entregue.

Um terceiro aspecto demarcatório do dever de execução das programações orçamentárias, por fim, destina-se justamente à avaliação de que tipo de programação

<sup>939</sup> BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Orçamentação por desempenho no Congresso Nacional*, p. 161-162.

<sup>940</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 9. ed. Brasília: Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. p. 106. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943). Acesso em: 8 maio 2023.

<sup>941</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Manual Técnico de Orçamento (MTO)*. 6. ed. Brasília: Ministério da Economia, Secretaria de Orçamento Federal, 2023. p. 44. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2023:mto2023-atual.pdf>. Acesso em: 5 maio 2023.

se está a falar: todo e qualquer tipo de programa orçamentário ou há distinções? Seria impositivo o orçamento no que tange à classificação programática e aos resultados, mas seria menos impositivo em relação aos meios à disposição dos administradores para persegui-los? Ou seja, haveria alguma diferença de impositividade da norma nos níveis de organização do orçamento público, como uma vinculação aos fins e não aos meios, ou ambos são igualmente absorvidos? Em suma, quer-se identificar a extensão dessa impositividade do ponto de vista da programação orçamentária e, ao fim, saber se o dever de execução dela decorrente engloba só as programações finalísticas, ou se os programas de gestão igualmente se tornam alvo do orçamento impositivo, bem assim se haveria alguma distinção em relação às programações prioritárias ou não. Esse exame se torna essencial não só para modular a obrigação a que está atrelado o gestor, senão para convergi-la em direção à maior eficiência na atuação estatal.

É de se perceber que as reformas constitucionais oriundas da EC nº 100/2019 e da EC nº 102/2019, que firmaram o referido dever de execução das programações orçamentárias, continham um direcionamento embrionário, à época das discussões da PEC nº 02/2015 (Câmara) e da PEC nº 34/2019 (Senado), no sentido de restringir a impositividade aos programas finalísticos que integrassem as políticas prioritárias, observados o PPA e a LDO, mas o trâmite conclusivo não estabeleceu tal limitante, de modo que, à luz do art. 165, § 11, III, da CF/88, o dever de execução ficou delineado de forma genérica para as *despesas primárias discricionárias*, independentemente de corresponderem ou não aos programas finalísticos, nem houve referência às políticas prioritárias.<sup>942</sup> A regra da impositividade orçamentária, ao ser aplicável, na literalidade do texto constitucional, *exclusivamente às despesas primárias discricionárias* (CF/88, art. 165, § 11), ao tempo que excluiu as despesas obrigatórias – dado o regime diferenciado que estas têm, sendo inócua ou redundante a previsão para tal categoria se já vinculam o orçamento na elaboração e não se submetem ao contingenciamento –, por outro lado, ao não fazer qualquer distinção quanto às espécies de despesas discricionárias, concebendo-as indistintamente, tudo leva a crer que projetou o dever de execução a *todas as despesas discricionárias*, sejam ou não relativas às políticas prioritárias e integrem ou não programas finalísticos, aspecto que merece reflexão.

As despesas orçamentárias, conforme indicadores de resultado primário, nos termos dispostos no art. 7º, § 4º, da LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022), estão segregadas em despesas: (1) *financeiras*; e (2) *primárias*. Estas últimas, possuindo conexão

<sup>942</sup> Análise detalhada sobre esse ponto já foi realizada no Capítulo 4, ao se traçar um panorama geral histórico do orçamento impositivo no Brasil, a cuja leitura se remete, para melhor compreensão.

direta com o processo produtivo e se relacionando ao esforço de arrecadação, distinguem-se, por sua vez, em despesas primárias: (2.1) *obrigatórias* e (2.2) *discricionárias*. Se aquelas decorrem de legislação anterior, nestas o fato gerador é a sua constituição na LOA. No que tange às despesas discricionárias, para as quais especificamente se dirige a impositividade orçamentária (CF/88, art. 165, § 11, III), é possível identificá-las em dois tipos de programações orçamentárias: (2.2.1) *programas finalísticos*; e (2.2.2) *programas de gestão*. Tais conceitos foram incluídos no art. 2º do PPA 2020-2023 (Lei nº 13.971/2019). Do primeiro vem o “conjunto de ações orçamentárias e não orçamentárias, suficientes para enfrentar problema da sociedade, conforme objetivo e meta” (art. 2º, XII), podendo ser ou não programa prioritário. Do segundo, “o conjunto de ações orçamentárias e não orçamentárias, que não são passíveis de associação aos programas finalísticos, relacionadas à gestão da atuação governamental ou à manutenção da capacidade produtiva das empresas estatais” (art. 2º, XV). De forma direta: os programas finalísticos são orientados para a *entrega de bens e serviços à sociedade*; já os programas de gestão associam-se às ações orçamentárias afetas à *manutenção, gestão e apoio à atuação governamental*. Resumindo: os programas de gestão buscam prover os meios necessários aos programas finalísticos, os quais, por sua vez, ofertam um produto à sociedade, gerando resultados passíveis de aferição.

Essa distinção é bem exposta na lição de Eugênio Greggianin,<sup>943</sup> segundo o qual há uma gradação classificatória, que denota, dentre as despesas discricionárias, características e prioridades distintas. Em um patamar superior estariam as *despesas finalísticas prioritárias*, cuja discriminação, conforme previsão constitucional, atribui-se à LDO (CF/88, art. 166, § 2º). Normalmente são programas de maior impacto social e investimentos plurianuais. Na sequência, as *despesas finalísticas não prioritárias*, que são as finalísticas definidas por exclusão das despesas prioritárias. Programas finalísticos, prioritários ou não, propõem-se, de fato, a alcançar um resultado útil para enfrentar um problema da sociedade com a entrega de um bem ou serviço, justamente a finalidade real da cláusula de impositividade inscrita para o dever de execução das programações orçamentárias, a teor do art. 165, § 10, da CF/88. Por fim, no nível mais inferior de despesas discricionárias para os propósitos do vínculo impositivo estariam as despesas não finalísticas, que se destinam ao funcionamento da máquina estatal e, portanto, cingem-se aos meios, e não aos fins. Nesse último caso, não estando tais programas diretamente ligados à entrega de bem ou serviço à sociedade, torna-se até questionável a inserção dessa categoria no escopo das programações orçamentárias protegidas pela

<sup>943</sup> GREGGIANIN, Eugênio. *As deficiências do modelo autorizativo e as perspectivas do orçamento impositivo*, p. 44-49.

impositividade, dado que tais despesas atendem precipuamente ao interesse da Administração, e não se destinam a um resultado direto à sociedade.

Ao que parece, entretanto, o texto constitucional brasileiro não faz distinção nesse ponto específico, mas explicitou genericamente que o dever de execução das programações orçamentárias se aplica às *despesas primárias discricionárias*. Se a Constituição não entendeu por estabelecer alguma restrição, descabe ao intérprete fazê-lo. Melhor encarar a impositividade, então, como regra aplicada, em geral, a todo o orçamento, exceto quando o próprio texto constitucional estipular previsão diversa, como o fez ao excluir as despesas obrigatórias, à medida que fixou o dever de execução com exclusividade às despesas discricionárias, mas acerca destas não fez discriminação o constituinte reformador. O que se torna preciso é bem interpretar as categorias distintas de despesas discricionárias em relação ao que se torna exigível do gestor para cumprir com tal obrigação. Quer dizer, o dever de execução existe para qualquer classe de programação orçamentária discricionária, mas, enquanto em uma delas não se pressupõe um produto específico a ser entregue (programas de gestão), nas outras há o propósito, direto e imediato, da entrega de um produto, mensurável com base em metas de resultado (programas finalísticos, prioritários ou não).<sup>944</sup>

A rigor, programas de gestão são despesas discricionárias necessárias quase obrigatórias. O dever de execução já existe naturalmente pela necessidade de manter as atividades essenciais e mínimas do Estado, só que não apresentam resultados identificados na entrega de um produto (bem ou serviço). O sentido da impositividade, nesse caso, obviamente é diferente de um programa finalístico em que há um notável interesse direto da sociedade. Exemplificando: imagine-se uma situação hipotética em que determinado orçamento prevê 100 unidades para a gestão do órgão X (atividades de gestão não têm metas nem oferta de produtos), mas se vê no curso da execução que é possível administrá-lo com 90 unidades. No mesmo orçamento, um programa finalístico, que tem meta e produto, prevê a entrega de bem que custa as mesmas 100 unidades, e, no curso da execução, verificou-se novamente ser possível o custeio com 90 unidades, caso em que a obrigação é finalizada pela entrega do bem. No primeiro caso, quanto menos se gastar, melhor. No segundo, embora se apliquem igualmente os parâmetros de economicidade – quanto menos

<sup>944</sup> Não custa dizer que, ao se falar em despesa discricionária, não há ausência de dever de execução. O termo despesas discricionárias, em contraposição às obrigatórias, dá a impressão de não existir compromisso de execução, o que não é verdade. Nas despesas obrigatórias, a cogência deriva da legislação criadora de direitos subjetivos. O fato de as despesas discricionárias não possuírem essa característica não significa que possam deixar de ser executadas sem justificação (GREGGIANIN, Eugênio. *As deficiências do modelo autorizativo e as perspectivas do orçamento impositivo*, p. 36).

se gastar é melhor – desde que não comprometa o bem ou serviço a ser entregue, porque se impõe o dever de execução como proteção social de que a expectativa criada na lei orçamentária será cumprida fielmente. Desse modo, o dever de execução existe, é verdade, para os programas finalísticos e de gestão, mas a manutenção do aparelho estatal não possui contornos iguais ao dever de entrega de bens e serviços. Há uma textura diferente entre as duas obrigações, e, invariavelmente, os programas finalísticos, por estarem atrelados a um resultado efetivo na entrega de um produto como contraprestação em face da exação, adéquam-se mais precipuamente à ideia de impositividade e proteção social em face daquele *poder de não gastar* arbitrário, combatido pelo orçamento impositivo.

Uma vez que todas as despesas primárias discricionárias, por força do texto constitucional (art. 165, § 11, III), estão oneradas com a impositividade, sendo dever do gestor executá-las, seja em programas finalísticos ou de gestão, a questão parece se situar, para fins de racionalidade do gasto, na precedência daquelas consideradas mais fundamentais, notadamente na ocorrência de um cenário de restrição financeira. Nesse ponto, é de se observar a valiosa doutrina de Marcus Abraham ao vislumbrar gradações em torno das despesas públicas, embora todas elas, em regra, atendam a finalidades públicas. Mesmo que assim seja, repousa um aspecto sempre relevante, como identifica o autor, em face da escassez de recursos: a hierarquia de prioridades nos gastos, tendo em conta a importante distinção entre *interesses públicos primários e interesses públicos secundários*.<sup>945</sup> Enquanto os primeiros se relacionam à atuação estatal para o atendimento de necessidades dos cidadãos, os segundos se voltam para o atendimento de necessidades internas da máquina burocrática. Da lição de Abraham, invocando o jurista italiano Renato Alessi, tem-se claro que os interesses públicos coletivos, cuja satisfação está a cargo da Administração, não são o interesse simplesmente da Administração entendida como aparato organizativo, mas sim aquilo que se denominou de interesse coletivo primário, formado pelo conjunto de interesses individuais preponderantes em uma determinada organização jurídica da coletividade.

Esse apontamento mantém certa conexão com a distinção entre programas finalísticos e de gestão. O primeiro, ao se voltar diretamente para o enfrentamento de problema da sociedade e se prestar a um resultado útil com a efetiva entrega de bem ou serviço, aproxima-se de um interesse primário. O segundo, ao se dirigir aos meios e não aos fins, associando-se à manutenção e ao apoio do aparelho estatal, presume-se afeto aos interesses secundários. Se a noção contemporânea de Estado não é a de que esse ente seja um fim em si mesmo, mas um instrumento a serviço do cidadão, é

<sup>945</sup> ABRAHAM, Marcus. *Teoria dos gastos fundamentais*, p. 139-140.

óbvio, então, que se idealiza uma Administração que se preocupe, em primeiríssimo lugar, com o ser humano e a proteção de seus direitos. Seguindo na lição de Abraham, ilustra-se um exemplo prático: as prestações estatais na área da saúde certamente atendem a um interesse público primário (*atividades-fim*), enquanto as despesas com locomoção de servidores públicos ou com publicidade institucional atendem a um interesse interno da burocracia estatal (*atividades-meio*). Conquanto esses interesses secundários não sejam irrelevantes, não se pode equipará-los às ações estatais que atendem diretamente a população, sob pena de se perder de vista o fim para o qual o Estado é constituído, a saber, prover necessidades concretas da coletividade.<sup>946</sup>

Tudo isso se destaca seja observado no enfoque do orçamento impositivo no Brasil, e, à vista dessas reflexões, sumarizam-se as nuances que demarcam o dever de execução nele impresso: (i) sobre o estágio de execução, o gestor desonera-se só no pagamento, ressalvados os restos a pagar (LDO 2023, art. 71, § 3º); (ii) tem-se por programação orçamentária a despesa por função, subfunção, unidade orçamentária, programa, ação e subtítulo (LDO 2023, art. 71, § 2º); e (iii) o dever de execução se aplica a todas as despesas primárias discricionárias, sejam ou não prioritárias, integrem ou não programas finalísticos (CF/88, art. 165, § 11, III), apesar da distinção entre ambos quando da avaliação dos resultados. Por fim, não custa lembrar, o dever de execução não é absoluto, mas admite certa flexibilidade, delimitada em excludentes legais como anteriormente vistas. Em todo caso, é devida a justificativa por eventual inexecução, facultada sua apresentação, na forma da LDO 2023 (art. 73), para programações cuja execução seja igual ou superior a 99% da respectiva dotação orçamentária.

## 8.2 O CONTROLE NO ORÇAMENTO IMPOSITIVO E A RESPONSABILIZAÇÃO DO GESTOR

Se é certo que a Constituição não tem palavras inúteis, a refutar uma exegese que reduza seu valor, outra providência não há senão efetivamente aplicar o dever de execução das programações orçamentárias no ambiente do orçamento impositivo. Tal encargo, que agora se encontra de forma explícita na Lei Maior (art. 165, §§ 10 e 11), se descumprido, importará em consequências jurídicas e políticas, não sendo possível ao Executivo infringi-lo e proceder às justificativas apenas *pro forma* ou, na outra via, o Legislativo desdenhar da sua função de aferir mudanças de rota da lei durante a sua execução, deixando de assumir a corresponsabilidade que lhe incumbe, nem poderão os órgãos de controle fazer vista grossa do comando constitucional

<sup>946</sup> ABRAHAM, Marcus. *Teoria dos gastos fundamentais*, p. 140-141.

e cruzar os braços diante de posturas evasivas, sob pena de agir contra a própria Constituição. Por certo, haverá um preço político a ser pago por quem agir com tal negligência, mas, para além desse inevitável efeito, o sentido da impositividade é a sincera concretização dos programas orçamentários, e nesse ponto emerge aspecto fundamental que fecha o ciclo do orçamento impositivo: o controle da atuação governamental quanto à efetiva implementação do dever de execução orçamentário, assim como a responsabilização por condutas que deliberadamente violem tal norma. Ao binômio formado pelo *dever de execução* e pelo *dever de justificativa* adere novo elemento, a integrar, agora, um trinômio, ante a responsabilidade do gestor em eventual desacato àqueles deveres.<sup>947</sup>

A Administração Pública, por meio de seus agentes, órgãos, entidades e bens, torna-se o instrumental de que dispõe o Estado para executar as decisões e políticas de governo, mas é preciso que haja rigorosa sintonia entre o plano de ação estatal e o respeito às regras e limites dispostos em lei para a aplicação dos recursos. Não se olvide que a democracia moderna surge como método de legitimação das decisões políticas, e, nesse desiderato, o estabelecimento de um sistema de normas financeiras para a realização de receitas e despesas, além da consequente prestação de contas pelos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, nada mais representa do que o fundamento nuclear da atividade financeira estatal, que passa a se assentar no controle pelo povo dos atos do governo na condução das finanças estatais, conforme os programas orçamentários aprovados em lei. É nesse contexto, pois, que se fala no princípio da responsabilidade financeira, como ensina João Ricardo Catarino:

O princípio da responsabilidade financeira parte do pressuposto de que os decisores financeiros que administram dinheiros e outros bens públicos, têm não só o dever de prestar contas pelo modo como gerem esses recursos, como de responder pelo descumprimento das regras e limites a que estão especificamente sujeitos. Ele liga-se, assim, diretamente, às obrigações mais estritas de prestar contas, numa perspectiva jurídico-contábilística, ao dever de fazer a parte que lhes compete em matéria de estabilidade orçamental e de sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas, e à sujeição de responder pelos seus atos quanto à eventual responsabilidade financeira.<sup>948</sup>

---

<sup>947</sup> Nesse ponto, é de se rememorar a doutrina de Harrison Leite, nos termos em que afirma: “[...] ter-se-á no orçamento uma norma vinculante como qualquer outra, norma pela qual a própria sociedade estabelece as suas prioridades quanto à aplicação dos recursos deles arrecadados, e exige o cumprimento de cada uma delas. Não é uma simples orientação na gestão das finanças públicas, mas uma norma que descreve condutas, as quais devem ser obedecidas, pena da imposição das sanções previstas pelo direito” (LEITE, Harrison Ferreira. *A autoridade da lei orçamentária*, p. 134).

<sup>948</sup> CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*, p. 286.

O fato é que, no mundo real, não há disciplina financeira sem correspondente responsabilidade. A questão é como esta deve se dar, principalmente nos meandros do orçamento impositivo, para que, de um lado, haja segurança jurídica na realização dos gastos e na sinceridade entre o plano de ação estatal e a programação consentida regularmente em lei, mas, por outro lado, não venha a se transformar em uma *caça às bruxas* que atemorize o gestor a ponto de causar um prejuízo à própria eficiência estatal, porquanto o foco, em verdade, deve se voltar para os resultados entregues ao povo e o desempenho da gestão, esmerada obviamente na legalidade dos seus atos, os quais não se distanciam do propósito central da efetiva garantia de bens e serviços à sociedade. Isso se revela substancialmente importante nessa passagem do modelo autorizativo para o impositivo para que, respectivamente, de um polo absolutamente frouxo em termos de coerência da ação estatal à lei orçamentária fixada, não se migre para o outro extremo, em que se imponha um rigor excessivo do qual sobrevenha até um desestímulo para bons gestores e se impeça uma evolução gerencial em aspectos ligados à *performance*. Não por outra razão, então, parece ser o caso de privilegiar ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores, pois, embora a responsabilização seja inerente ao sistema, no fundo é de se lamentar quando essa medida tenha que ser imposta, pois significa fracasso em algum ponto da cadeia da despesa pública e, em última instância, prejuízo à sociedade. Deve ser preferível atuar antes disso, seja para que não se precise chegar até a reprimenda – embora esta seja uma realidade, invocável em respeito às normas financeiras –, seja para incutir ênfase no resultado, tendo o gestor como parceiro da sociedade e do Parlamento.

Tal mudança de mentalidade é um desafio a ser buscado, em especial porque o anterior modelo orçamentário autorizativo pressupunha exatamente o oposto, isto é, a ausência de responsabilidade do gestor em face da decisão de não realizar o gasto. Rodriguez Bereijo lembra que a configuração do orçamento como ato administrativo que se enquadrava tão somente no plano formal da lei, à época da tese de Laband, teve importância jurídico-política por se constituir no eixo teórico que permitiu não só estabelecer os limites jurídico-políticos do Parlamento e garantir a preponderância da instância administrativa, mas também negar a própria existência de responsabilidade nos atos de gestão, pois, estando o orçamento nos domínios do Executivo, os desvios orçamentários não teriam necessariamente a natureza de infrações legais.<sup>949</sup> Essa foi a base que, de forma tortuosa, se irradiou na absorção do orçamento autorizativo no Brasil.<sup>950</sup> Ao contrário, o orçamento impositivo alinha-se aos

<sup>949</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional, p. CLXXXVI-CXCIV.

<sup>950</sup> Também mostra Rodrigo Faria que os teóricos clássicos da Lei de Orçamento, como Laband e Jèze, não se furtaram ao exame das violações à lei orçamentária. Entretanto, no bojo de suas

avanços democráticos no sentido de não conceber, em qualquer esfera de poder, uma competência superior e arbitrária em face da lei. O consentimento dado ao gestor, já se sabe, agora abrange tanto a dimensão proibitiva da despesa (lei como autorização para a realização) como a mandamental do programa orçamentário (imposição para o dever de sua execução). A responsabilidade financeira, é lógico, não se situa só em uma dessas dimensões.

Não é novidade que a legalidade orçamentária impõe ao gestor a obrigação de observar as restrições do orçamento, nada podendo ser pago sem autorização ou além dos valores orçamentariamente limitados (CF/88, art. 167, I e II), e, como diz Eros Grau, a desobediência a qualquer dessas regras (despender *sem* autorização ou *além da* autorização) constitui conduta passível de responsabilização, tipificados no sistema pátrio como crime de responsabilidade “os atos do Presidente que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra a lei orçamentária” (CF/88, art. 85, VI).<sup>951</sup> Mas, à medida que agora se tem um orçamento impositivo, acresce-se ao rol de infrações outra a ser igualmente rechaçada (despender *desconforme* o programado), dado o dever de execução sincera das programações orçamentárias, ressalvada excludente devidamente justificada (CF/88, art. 165, §§ 10 e 11). A visão de que a violação à lei, no plano da realização das despesas, diz respeito apenas ao gasto *sem* ou *além da* autorização é resquício daquele orçamento autorizativo a ser vencido. Constituindo a autorização um poder-dever para a realização da lei, não só no gasto *sem* ou *além da* programação orçamentária (controle negativo) há infração, mas também naquele *desconforme* a ela (controle positivo), esta última a se relacionar ao gasto abaixo do programado.<sup>952</sup> Em suma, ao serem vedados pela Lei Maior atos que “atentem contra a lei orçamentária”, englobam-se nestes os gastos: (i) *sem*; (ii) *além*; ou (iii) *desconforme* o programa orçamentário. Essa perspectiva desafia o dever de execução no orçamento impositivo, consoante o art. 165, § 10 e 11, da CF/88.

---

construções dogmáticas, procuraram reforçar o entendimento do caráter formal da lei orçamentária e terminaram por afirmar que a infração ao orçamento, a rigor, não ensejaria consequência jurídica efetiva (FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*, p. 234-236).

<sup>951</sup> GRAU, Eros Roberto. Despesa pública – princípio da legalidade – decisão judicial. *Revista de Direito Administrativo*, n. 191, 1993. p. 315.

<sup>952</sup> Como André Zech Sylvestre, ao ver o gasto público não como um ato sem rigor ou que acolha a facultatividade na sua realização, e sim “à luz de uma perspectiva absolutamente funcionalizada, inserida na noção de poder-dever do gasto, de vinculatividade da atuação discricionária e, ainda, sob o fundamento de que o orçamento, dentro do contexto do planejamento, deve, sim, ser objeto de execução. É obrigatório com são as leis” (SYLVESTRE, Zech. *Despesa pública*, p. 203).

No Brasil, o art. 70 da Constituição Federal de 1988 prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, em controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, devendo prestar contas qualquer pessoa que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos. E, ainda, no art. 71, especialmente nos incisos II e VIII, há expressa previsão no sentido de que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, com competência para 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; as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário; além de aplicar aos responsáveis, em caso de irregularidade de contas apresentadas, as sanções previstas em lei.<sup>953</sup> Emerson Gomes sintetiza o alcance da responsabilidade financeira no Brasil como: a obrigação de repor recursos públicos ou de suportar as sanções previstas em lei, no âmbito do controle financeiro exercido pelos Tribunais de Contas, em razão da violação de normas pertinentes à gestão de bens, dinheiros e valores públicos ou dos recursos sujeitos à guarda e administração estatal.<sup>954</sup>

Em linhas gerais, os princípios da responsabilidade financeira pautam-se em duas premissas: (a) *segurança jurídica* na realização de receitas e despesas públicas por meio da obediência às regras financeiras; e (b) *transparência e controle* no uso dos recursos públicos mediante prestação de contas. No escopo do orçamento impositivo, no que este traz de inovação – por refutar o *poder de não gastar* –, embutem-se tais princípios, equivalentemente, no dever de execução (*segurança jurídica* mediante a fidelidade ao programa) e no dever de justificativa (*transparência e controle* quanto às motivações de eventual inexecução da lei orçamentária). Disso resulta que, em que pese as especificidades atinentes ao alvo da impositividade, não

<sup>953</sup> João Franco do Carmo destaca a autonomia das esferas de responsabilização quando se verifica a atuação da Corte de Contas na imputação de débito ou outras sanções aos administradores públicos em caso de eventuais irregularidades ou desvios nas contas públicas: “Atos financeiros abrangem formas de responsabilidade de natureza muito diversa, como sejam a responsabilidade política, a responsabilidade civil, a responsabilidade criminal e a responsabilidade disciplinar. Falar-se-á, a par disso, de uma responsabilidade dita financeira ou, como geralmente é designada, responsabilidade financeira ‘stricto sensu’” (CARMO, João Franco do. Contribuição ao estudo da responsabilidade financeira. *Revista do Tribunal de Contas*, Lisboa, n. 23, 1995. p. 47-48, grifo do autor).

<sup>954</sup> GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Responsabilidade financeira*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 35-36.

há propriamente uma reviravolta nas bases da responsabilidade financeira ao se ter em conta o orçamento impositivo, mas o administrador público passa a conviver com novas ações de controle presumíveis em relação à despesa pública, notadamente no que se refere ao efetivo cumprimento do plano orçamentário aprovado – não só quanto ao gasto *sem* ou *além da* autorização, mas *desconforme* (ou abaixo) ao que foi legalmente programado. Tal concepção deve incorporar mecanismos institucionais articulados que garantam a boa gestão fiscal, de modo que os administradores, na entrega de resultados, ofereçam uma visão de como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da gestão resultam em geração de valor à sociedade, destinatária das ações governamentais.

Corroborando Marcus Abraham ao deixar patente que a legalidade orçamentária não pode mais ser considerada em seu sentido tradicional e, apesar da existência de condutas ilícitas tipificadas no Código Penal, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Constituição Federal, que buscam proteger o ambiente orçamentário de ações lesivas, tais dispositivos têm sido utilizados apenas para fundamentar a restrição aos atos do administrador público que realizar despesas não previstas nas leis orçamentárias, em um viés meramente limitador do ponto de vista quantitativo na atividade orçamentária. Porém, a atual concepção da legalidade orçamentária, como propõe o autor, abrange não apenas a sua integração com a legalidade tributária como também o seu enfoque impositivo e vinculante, atribuindo ao administrador a obrigatoriedade nas escolhas e na execução das despesas públicas fixadas e constantes nas leis orçamentárias, sob pena de se fazer *tabula rasa* da participação do Poder Legislativo nesse importante processo democrático.<sup>955</sup> Como também afirma Estevão Horvath, a lei orçamentária aprovada obriga o Executivo a lhe dar fiel cumprimento, o que significa executar ou implantar os programas que embasaram as respectivas dotações orçamentárias.<sup>956</sup> É de se revigorar o controle, então, para evitar uma execução orçamentária fantasiosa, promovendo-se medidas preferencialmente corretivas e, caso preciso, sancionatórias.

Tal controle, como pontuam Machado Jr. e Heraldo Reis, não é só legalístico, mas dirige-se para o efetivo cumprimento dos programas de trabalho, como há tempos previsto no art. 75 da Lei nº 4.320/1964. Na prática, porém, esse tipo de controle ainda não evoluiu no Brasil, ficando reduzido a uma avaliação contábil-financeira, à margem de uma análise substantiva. A determinação não é alheia à Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000); basta ver os arts. 8º e 9º, que, segundo os autores, estipulam regras de controle e de avaliação de resultados, a fim

<sup>955</sup> ABRAHAM, Marcus. *Teoria dos gastos fundamentais*, p. 239-240.

<sup>956</sup> HORVATH, Estevão. Poder Executivo e orçamento público, p. 1000.

de que as metas e os objetivos previamente formulados sejam alcançados sem solução de continuidade, prevendo elementos facilitadores da execução, como a programação financeira e o cronograma de desembolso, além de demonstrativo de resultados, a fim de controlar a capacidade financeira para suportar as programações assumidas. A LRF, ainda, no art. 4º, I, “e”, prevê expressamente que a LDO disporá sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas orçamentários.<sup>957</sup> A Constituição de 1988, de outro lado, além de prescrever no art. 71 o extenso rol de competências do órgão de controle externo no escopo da legalidade, legitimidade e economicidade, tenta unir a este, de forma integrada, na forma do art. 74, o controle interno, com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas, a execução dos programas e avaliar os resultados, dentre outras aplicações na realização do orçamento público federal. É certo, portanto, que o ordenamento pátrio, nas regras sobre finanças e responsabilidades em face da execução, coaduna-se à exigência de realização das programações orçamentárias, assim como à avaliação da gestão quanto aos resultados que entrega. O orçamento impositivo, pois, torna-se veículo a estimular essa dinâmica de controle, já que agora o dever de execução está posto, não podendo o controle se furtar dessa apreciação.

A propósito, Élide Graziane Pinto explica que a fronteira do controle sobre a execução orçamentária estendeu-se sobre o cumprimento dos programas de trabalho, não sendo possível ao Poder Público deixar de executar a lei orçamentária sem que haja prestação de contas sobre o que não foi feito parcial ou integralmente. Conclui a autora que é preciso reforçar a extensão do horizonte de controle sobre o cumprimento dos programas inscritos na lei de orçamento e sobre as motivações apresentadas para eventuais distanciamentos entre o orçado e o executado. Tal controle estendido deve ser exercido, como defende, durante o curso da execução orçamentária e não apenas pelos órgãos que detêm formalmente a competência de controle externo, uma vez que a integração deste junto ao sistema de controle interno já é um princípio que ordena as finanças públicas no Brasil, ao mesmo tempo que também se deve localizar ao alcance da cidadania, em caráter de controle sistêmico.<sup>958</sup> Em se dando vazão a tal procedimentalização, a avaliação de resultados e do cumprimento dos programas não estaria apenas a corrigir desvios e aplicar eventuais sanções, mas, sobretudo, serviria para retroalimentar o planejamento no ciclo orçamentário e preventivamente assinalar padrões mais assertivos na condução das finanças e na execução do orçamento.

<sup>957</sup> MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei nº 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*, p. 159-162.

<sup>958</sup> PINTO, Élide Graziane. *Financiamento de direitos fundamentais*, p. 158.

No sistema pátrio, em nível federal – recorte que se adota nesta apresentação –, é de se observar que o Tribunal de Contas da União vem gradativamente adotando medidas tendentes a uma desburocratização e modernização na esfera do controle, a se notar das recentes modificações no procedimento para prestação de contas da administração pública federal. No âmbito dessa atuação, há duas grandes categorias de contas públicas, para fins de fiscalização pelo órgão de controle: (i) contas anuais, apresentadas pelo Chefe do Executivo; e (ii) contas prestadas por responsáveis pela aplicação dos dinheiros, bens e valores públicos. A disciplina foi regulamentada pela Lei nº 8.443/1992, ao estatuir a Lei Orgânica do TCU, trazendo a previsão, no art. 16, de que as contas poderão ser julgadas: (a) *regulares*, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável; (b) *regulares com ressalva*, se evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal da qual não resulte dano ao Erário; e (c) *irregulares*, nas hipóteses de comprovada omissão no dever de prestar contas; prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico; ou, ainda, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Constatado débito ou irregularidade no âmbito da administração de recursos públicos, a Corte de Contas condenará o responsável ao pagamento da dívida, sem prejuízo de multa, nos termos do regimento, sujeitando-se o administrador público às consequências da infração. Nesses termos, a responsabilidade financeira configura-se nas modalidades *reintegratória* (recomposição ao erário) e *sancionatória* (infrações sem ocorrência de débito). A primeira exerce uma função compensatória, no sentido da reconstituição do patrimônio público; a segunda, uma função pedagógica, visando a inibir novos ilícitos. O mais relevante é observar que a LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022) ampliou o espectro do controle ao preceituar que “as justificativas para a inexecução das programações orçamentárias primárias discricionárias serão elaboradas pelos gestores responsáveis pela execução das respectivas programações, nos órgãos setoriais e nas unidades orçamentárias”, além, ainda, de estipular expressamente que essas justificativas “comporão os relatórios de prestação de contas anual dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União”. Ao mesmo tempo que há o dever de justificativa na hipótese de não execução integral da programação orçamentária, torna-se também um dever voltado para os órgãos de controle tratar tais informações e inseri-las no contexto do orçamento impositivo, obviamente no propósito primário de geração de resultados.

Mudança visível no controle, a propósito, pode ser vista no procedimento de prestação de contas da administração pública federal, com a nova regulamentação dada pela Instrução Normativa TCU nº 84/2020, tendo por fundamento, nos termos do Acórdão TCU nº 1004/2020, medidas de racionalização, sendo ressaltado por ocasião do diagnóstico da Corte de Contas que, inobstante os esforços empreendidos, o rito da prestação e do julgamento das contas ordinárias “ainda se mostra caro e de baixa efetividade e eficácia”.<sup>959</sup> A ideia central, no fundo, está assentada no direcionamento da prestação de contas para a sociedade, consolidando a percepção de nova cultura de administração voltada ao cidadão. Em síntese, teve-se um rebalanceamento para fins de equalização dos processos de contas, diferenciando-se a prestação de contas em sentido amplo, ligada à informação aberta e voltada à sociedade, do processo de contas específico, este último formalizado e enviado ao TCU para fins de julgamento. Assim, menor número de unidades jurisdicionadas formalizará processo de prestação de contas a ser encaminhado ao TCU, grupo formado só pelas unidades prestadoras de contas (UPC) significativas do Balanço Geral da União (BGU). Caso detectados indícios de irregularidades relevantes, deverá ser instaurado processo de tomada de contas, desde que não envolva débito, quando autuada tomada de contas especial.<sup>960</sup>

Pelo que se vê, a tomada de contas é agora autuada por exceção, enquanto o processo de prestação de contas é instaurado seguindo critérios de materialidade, risco e sensibilidade, e, em verdade, a prestação de contas ordinária se desloca para sítios eletrônicos, direcionados ao cidadão, seu destinatário primário. A prestação de contas foi dirigida à sociedade, restando aos órgãos de controle atuar em processo de representação ou fiscalização para dar prosseguimento a eventual apuração caso detectada irregularidade ou desvio de recursos. A mudança toca em pontos

<sup>959</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 1004/2020 – TCU – Plenário*. Rel. Min. Vital do Rêgo, sessão de 22.04.2020. p. 1.

<sup>960</sup> Os conceitos de tomada e prestação de contas são apresentados no âmbito da IN TCU nº 84/2020, como é possível verificar: “Art. 1º [...]. § 1º Prestação de contas é o instrumento de gestão pública mediante o qual os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão de órgãos, entidades ou fundos dos poderes da União apresentam e divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, com vistas ao controle social e ao controle institucional previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal. § 2º Tomada de contas é o instrumento de controle externo mediante o qual o Tribunal de Contas da União apura a ocorrência de indícios de irregularidades ou conjunto de irregularidades materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão, que não envolvam débito, com a finalidade de apurar os fatos e promover a responsabilização dos integrantes do rol de responsáveis ou do agente público que tenha concorrido para a ocorrência, definido nos termos desta instrução normativa”.

sensíveis e altera alguns modelos conceituais até então consolidados, incorporando a estratégia de agir seletivamente no controle. Se, de um lado, idealizou-se maior simplificação em tal procedimento, de outro, o efeito projetado é que a apresentação de prestação de contas ao TCU se dará quase unicamente pelos órgãos e entidades com orçamentos mais representativos, assim compreendidas as unidades prestadoras de contas (UPC) significativas do Balanço Geral da União, havendo redução significativa da quantidade de prestação de contas que entrarão anualmente ao TCU. Esse ponto é temerário na medida em que agora se impõe uma ampliação do objeto do controle para alcançar a verificação da efetiva ocorrência de execução das programações orçamentárias no orçamento impositivo, além das justificativas na execução a menor que o programado, a merecer tratamento responsável para o êxito do novo modelo orçamentário pátrio.

Nesse contexto, é de se questionar se a Corte de Contas não estaria abrindo mão de elevada função constitucional que lhe foi atribuída quanto ao exame de contas anuais dos administradores de dinheiros, bens e valores públicos, ou, ainda, se já teria a sociedade brasileira amadurecimento suficiente para assumir tal encargo, em larga proporção, mediante controle social. Ademais, há que se verificar até que ponto, ao privilegiar as contas de governo, tornando o processo de contas anuais em subsídio àquela, fragilizar-se-ia a atuação das auditorias internas,<sup>961</sup> em especial aquelas que atuam em várias unidades com pouca representatividade material no BGU, já que a perspectiva de julgamento das contas auditadas por elas é ínfima, de modo que deixar toda essa fatia de competência a cargo do controle social pode se revelar arriscado. O intento de desburocratização, enfim, não deve se distanciar do importante aspecto que possui a atuação da Corte de Contas para fins de aferição da responsabilidade financeira dos administradores públicos, especialmente a partir do dever de execução dos programas orçamentários (CF/88, art. 165, § 10), com a migração para o modelo de orçamento impositivo no Brasil, a imprimir um comprometimento para o alcance

---

<sup>961</sup> “O TCU tem como principais competências apreciar, mediante parecer prévio, as contas de governo a serem julgadas pelo CN e julgar as contas dos administradores responsáveis por recursos, bens e valores públicos. Nas contas de governo, em seu parecer técnico, o TCU faz uma avaliação macro da execução das políticas e programas de governo, bem como analisa a situação fiscal e os registros contábeis de suas contas. Nesse contexto, o BGU parece ser a fonte de informações primária para as análises do TCU e as auditorias financeiras o instrumento mais apropriado para avaliação da consistência das informações ali registradas. De outro modo, nos processos de contas, onde atua como órgão julgador, a avaliação se concentra nos atos de cada gestor público responsável, ou seja, tem uma amplitude restrita ao ambiente de cada órgão e, nesse contexto, não parece que o BGU e as auditorias financeiras sejam, respectivamente, a melhor fonte e o único instrumento de avaliação, sendo as auditorias de conformidade, operacional e de gestão mais reveladoras do que a financeira” (TCU, Processo TC 039.922/2019-7, voto do Min. Weder de Oliveira).

de resultados, na direção dos quais deve estar imbuído todo e qualquer gestor público, seja de unidade com maior ou menor significância material. Não raro, as prestações de contas têm se revelado um tanto desprestigiadas. É importante o destaque para que se perceba, também, que os custos inerentes a processos de tal grandeza não podem ser percebidos como desperdício ou gasto supérfluo, porquanto um sistema de averiguação da fidedignidade das informações prestadas pelos gestores públicos tende mesmo a ser complexo, ao mesmo tempo que imprescindível.

Certamente, o principal destinatário das prestações de contas é a sociedade, cabendo ao controle externo a certificação a fim de lhes agregar credibilidade, mas não é menos verdade que tal premissa há de se harmonizar com a noção de que, por nenhuma razão e de nenhum modo, se perca de vista, seja para os gestores ou para os órgãos de controle, que o dever de prestação de contas é um dos elementos de sustentação e estabilização democrática, não sendo possível rebaixar a sua utilidade. De todo modo, chamar a população para o exercício do controle, assim como tornar as informações prestadas cada vez mais compreensíveis ao cidadão mediano, não há dúvidas de que é um avanço, que há de ser ponderado, contudo, com a destacada função constitucional do exame das contas pelo órgão técnico de controle. Por outro lado, sob o prisma do administrador público, o momento de elaboração da prestação de contas quase sempre é visto com apreensão, ou, ainda, como obrigação ausente de um propósito maior, quando, a rigor, deve ser encarado como uma ocasião ímpar em que é oferecida àquele gestor a oportunidade de mostrar à sociedade o resultado do seu trabalho e a geração de valor público que efetivamente tem agregado. Será preciso avançar, então, em busca de uma necessária sinergia entre o órgão técnico de controle externo, os órgãos de controle interno, os administradores responsáveis financeiros e, enfim, a sociedade, no processo democrático de controle da execução.

O que importa é perceber que a adaptação a esse ambiente orçamentário de renovação passa a exigir um trabalho de maior qualidade e remodela o exercício do controle a partir da busca pela entrega do melhor resultado à sociedade. O intuito é o resgate de que os órgãos e entidades públicos, por meio dos gestores e responsáveis financeiros, se comuniquem com o contribuinte, o cidadão. Passa-se a entender que a mensagem principal deve ir para a sociedade, com acompanhamento tanto pela Corte de Contas quanto pelos órgãos de controle interno. O cerne da questão está no diálogo do gestor público com o cidadão, e, para tanto, idealiza-se que toda prestação de contas e justificativa ofertada deixem de ser mero cumprimento formal de obrigação e se tornem efetiva resposta à sociedade. Do ponto de vista do dever de execução das programações orçamentárias e as escusas em caso de descumprimento, há que se observar como se comportarão daqui em diante os órgãos de controle e qual será seu posicionamento *vis-à-vis* essas justificativas a serem apresentadas, sendo salutar boa

dose de cautela quanto à interpretação e aos julgamentos diante desse novo modelo no país, a se voltar em especial para o plano da eficiência orçamentária.

Não por outra razão, o primeiro desafio, como destaca Ana Carla Bliacheriene, é ultrapassar a noção de que controle é um meio de punição daquele que não adequou suas práticas à norma. Na verdade, controlar resultados inclui esse passo, mas seu aspecto principal, para que possa melhorar processos, é o pedagógico, preventivo, educativo e participativo, que toma vulto nos modelos de gestão gerencial e societal atuais, plenamente abarcados pelos dispositivos da Constituição de 1988.<sup>962</sup> Aliás, o Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal, no seu art. 4º, VI, prevê expressamente como diretriz de governança pública o implemento de controles fundamentados na gestão de risco, que privilegiem ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores. É essencial que a Corte de Contas busque – e isso já vem ocorrendo em tempos recentes – abandonar o papel de mero analista de jogos acabados, privilegiando uma atuação repressiva, e assuma a posição de destaque que cabe ao controle na responsabilidade de apontar, de maneira tempestiva, e sempre que possível, preditiva, possíveis desvios ou falhas na gestão dos recursos, bem como os caminhos para sua contínua melhoria. É de se reforçar, também, a capacidade de sua equipe técnica, a fim de emitir alertas e indicar eventuais ajustes, inclusive quando da análise consolidada das contas de Governo, com vistas a evitar a indesejada necessidade de medidas extremas ou riscos políticos. Esse, portanto, deve ser o percurso a ser trilhado para convergir a responsabilização do administrador público no paradigma do modelo orçamentário impositivo que ora se promove. O que se quer, na verdade, é que o orçamento público avoque um papel de instrumento de transparência das decisões políticas e das ações do Estado para que, assim, se tenha mais ampliada a credibilidade em tudo o que lhe diz respeito.

De todo modo, considerando a existência real de sanções por infringências à lei orçamentária, cabe se precaver para não ser deturpado o seu caráter essencial. E tal caráter, também na visão de Rodrigo Faria, não se revela por aspectos puramente formais ou meras divergências entre previsões e execução, desde que autorizadas pelo Legislativo, visto que tais aspectos não dão conta do alcance das finalidades pretendidas pela execução do orçamento. Ao contrário, o cumprimento do orçamento, como indica o autor, demonstra-se pelo grau de alcance dos objetivos e metas fixados em seu corpo, em aspecto fundamental. Assim, a medida do descumprimento da lei orçamentária somente poderá ser aferida pela verificação do grau de falhas em sua execução, pelo número de programas que não atingiram as

---

<sup>962</sup> BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*, p. 236.

finalidades para as quais se propunham, pelo descumprimento das metas que orientavam a lei orçamentária e pelos resultados ineficientes e ineficazes alcançados. E, para que tal verificação possa ser feita de forma razoável, não há outro meio a não ser o da averiguação específica da multiplicidade oferecida pelo exame dos casos concretos.<sup>963</sup> Para o orçamento impositivo essa preocupação se faz ainda mais imprescindível, à medida que, se a execução integral da programação orçamentária desobriga o administrador público de maiores explicações, em sendo desarrazoado o que deste se exija ou rigoroso em excesso, poderá parecer até mais trabalhoso se esmerar pelo gasto mais econômico a ter que sair ileso à frente pela inexecução de parte da programação orçamentária. É claro que não é disso que se trata o orçamento impositivo. O foco é o resultado e a entrega de bens e serviços à sociedade, propósito inseparável do dever de execução.

Observadas todas essas ponderações nos contornos da responsabilidade do gestor no novo paradigma de impositividade orçamentária no Brasil, e ressalvadas a cautela e a razoabilidade nessa aplicação, é certo que o desrespeito à lei orçamentária enseja uma multiplicidade possível de sanções – as quais não podem ser ignoradas no combate ao arbitrário poder de não gastar – que abrange desde o apontamento de irregularidades e a aplicação de multas até o julgamento das contas dos responsáveis financeiros e eventual caracterização de crime de responsabilidade no juízo político das contas do Chefe do Executivo, em sanções que invadem as alçadas do ordenador da despesa, dos administradores e dos dirigentes de órgãos e entidades, Ministros e Secretários de Estado, culminando naquele que ocupa o ápice das tarefas de direção do Estado, o Presidente da República. A coercibilidade de que se encontra enfeixada a lei de orçamento, como afirma Rodrigo Faria, destoa do entendimento clássico de inexistência de consequências jurídicas às violações contra ela perpetradas.<sup>964</sup>

Ao final, é de se recuperar a ideia de que o que se busca, em *ultima ratio*, é a credibilidade orçamentária. A prática que isenta o gestor da responsabilidade pela execução do orçamento repercute na efetividade de todo o sistema, afasta seu caráter determinante e, por conseguinte, o interesse de seu debate no Parlamento.<sup>965</sup> Aliás, a correlação entre as receitas e despesas do aparato estatal é pauta típica da agenda republicana, e, em uma visão intuitiva de que o custeio do Estado é um propósito coletivo, os gastos devem corresponder às demandas sociais que de outra forma não seriam

<sup>963</sup> FARIA, Rodrigo Oliveira de. Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária, p. 246.

<sup>964</sup> FARIA, Rodrigo Oliveira de. Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária, p. 247.

<sup>965</sup> GREGGIANIN, Eugênio. *As deficiências do modelo autorizativo e as perspectivas do orçamento impositivo*, p. 44-49.

atendidas. Não por outro motivo, a legitimidade do financiamento estatal pela cobrança de tributos somente se torna sustentável mediante um processo objetivo e consistente de controle que mensure tal correspondência.<sup>966</sup> E, nesse ambiente, não há como ignorar a responsabilidade de todos que gerenciam dinheiros, bens e valores públicos, a ser progressivamente canalizada para o melhor desempenho da gestão.

### 8.3 A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL E SEUS PERCALÇOS

De tudo o que se pode constatar até aqui, chega-se a uma clara identificação: a adequada avaliação e aplicação do viés orçamentário impositivo no Brasil passam necessariamente por uma processualidade intrínseca à atividade financeira que impõe a existência de um sistema coerente ao longo de todo o ciclo do gasto, composto pela tríade elaboração, execução e controle. Tais etapas, certamente, devem apontar para uma mesma direção, o que significa dizer que não se pode presumir a efetivação do programa orçamentário se a esse dever (execução) não seguirem ritos que se alinhem também antes (elaboração) e depois (controle).<sup>967</sup> Não à toa, então, o presente exame da impositividade do orçamento público brasileiro esmiuçou tal percurso em uma visão sistêmica do fenômeno orçamentário, englobando desde pontos afetos à elaboração para depois ingressar em questões de execução propriamente dita e, por fim, abordar alguns aspectos atinentes ao controle e à responsabilização financeira no âmbito do orçamento impositivo, visto linhas atrás. É possível, agora, compilar tais argumentos, projetando os possíveis percalços na execução do orçamento impositivo brasileiro, com o fito de limpar arestas e apontar caminhos no sentido de sua melhor viabilização. O objetivo final, longe de serem plantados obstáculos insuperáveis, é indicar eventuais frentes de ataque para o aprimoramento do processo orçamentário pátrio.<sup>968</sup>

<sup>966</sup> PINTO, Élica Graziane. *Financiamento de direitos fundamentais*, p. 54-55.

<sup>967</sup> Aproveitando-se das lições de Maria Paula Dallari Bucci, para que se possa sopesar as escolhas no ciclo orçamentário e na realização das políticas públicas é necessário não ignorar esse conceito de processualidade e que este se abra em três momentos: formação, execução e avaliação. O primeiro momento (formação da política pública) concebe o programa e compõe-se da apresentação dos pressupostos técnicos e materiais. O segundo (execução) compreende as medidas administrativas, financeiras e legais de implementação do programa. E, finalmente, o terceiro momento (avaliação) é o da análise dos efeitos sociais e jurídicos das escolhas possíveis, em cotejo com os pressupostos apresentados (BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*, p. 266).

<sup>968</sup> Dificuldades não significam impossibilidades, por isso apontar obstáculos não deve constituir fator de desânimo, mas incitação à formalização de táticas e estratégias que alavanquem um processo de mudança gradual: “São precisos diagnósticos realistas, imaginação e estudo dos ca-

Seguindo os passos de Lance T. Leloup, ao listar os pressupostos da teoria do orçamento para um novo século, vislumbram-se algumas premissas que devem ser buscadas em quaisquer que sejam os novos paradigmas ou estruturas conceituais em âmbito orçamentário: (a) a adoção de orçamentos equilibrados ou superavitários (*environment*); (b) a preocupação com benefícios e gastos obrigatórios, sem descurar da atenção à redução gradual do déficit (*policy focus*); (c) a necessidade de equilíbrio entre micro e macro-orçamento, com abrangência plurianual (*scope*); (d) um processo orçamentário altamente público (*process*); e (e) relação equilibrada entre Parlamento e Governo (*institutional*). Este último aspecto assume especial relevo, idealizando-se uma interação cooperativa entre ambos.<sup>969</sup> Tal ponto é imprescindível ao se conceber um orçamento impositivo, porquanto fica vedado ao Governo decidir sozinho sobre as prioridades alocativas, sem a participação do Legislativo ou sem contar com critérios consistentes que lhe fixem limites normativos ou que lhe demandem maior motivação.

No entanto, se é certo que o ingresso no paradigma do orçamento impositivo reclama uma relação mais sinérgica entre a instância executiva e o órgão parlamentar, não é menos verdade que tal intento ficará tão mais factível quanto menores forem os entraves no campo orçamentário para o alcance desse mister, e neste ponto é de se reconhecer que subsistem no Brasil vários desafios à frente para que se consiga uma adequada convergência do processo de orçamentação aos fins a que se propõe o novo modelo de orçamento impositivo. Vale dizer, a efetivação concreta do dever de execução das programações orçamentárias, como projetado pelo constituinte, tendo como alvo a entrega de bens e serviços à sociedade, por meio de um orçamento que deixa de ser fictício e se torna realístico, necessita ser conjugada com a modernização orçamentária sistêmica e a formação de uma nova cultura de gestão das finanças no país. Em todas as etapas do ciclo – elaboração, execução e controle – visualizam-se espaços de melhorias para a remoção de entraves que, caso permaneçam no sistema pátrio, fragilizarão demasiadamente a inserção da impositividade orçamentária.

Em síntese, diante do que já foi exposto neste exame, mapeiam-se possíveis travas à plena concretização do orçamento impositivo: (a) deficiência no planejamento estratégico de médio e longo prazos, persistindo um PPA pouco representativo do plano governamental e uma LDO como laboratório empírico de normas orçamentárias; (b) pessoalidade na alocação dos recursos orçamentários, favorecendo uma atuação fragmentária e paroquial no âmbito do Parlamento, dissociada do planejamento e das pautas de maior interesse nacional; (c) insuficiência de análises

---

minhos para superar os obstáculos. Com isso, as dificuldades deixam de ser impossibilidades” (SERRA, José. *Orçamento no Brasil: as raízes da crise*. São Paulo: Atual Editora, 1994. p. 113).

<sup>969</sup> LELOUP, Lance T. Budget theory for a new century, p. 19-20.

de desempenho e de controle dos resultados na execução do programa orçamentário, com falta de critérios técnicos e de racionalidade na destinação dos recursos, além da precariedade das metas e dos indicadores para a aferição da *performance* da gestão; (d) miopia das decisões orçamentárias, com prevalência de uma visão de curto prazo no plano dos gastos, sem um direcionamento coordenado plurianual, potencializando ineficiências na atuação governamental; (e) alta rigidez orçamentária, tensionando a relação entre Governo e Parlamento, com a redução da margem para planejar o gasto e proceder às suas necessárias revisões, minguando, dessa maneira, a renovação periódica do espaço deliberativo; (f) administração burocrática e excesso de detalhamentos, que tornam o orçamento uma peça de baixa vocação para a geração efetiva de resultados, com minúcias que tiram o foco principal do que se espera da ação do gestor; e (g) carência de leis de finanças modernizadas no tempo, além de inconsistências em um arcabouço confuso de regras fiscais, constitucionalizando-se os problemas de gestão orçamentária e fiscal. Todos esses pontos, à medida que se tornam desafios a serem vencidos, precisam assumir, gradualmente, o protagonismo nos debates para avanços futuros, em complemento ao dever de execução orçamentária já existente.<sup>970</sup>

A manutenção desse ambiente resulta em condutas evasivas na execução do orçamento público, com o descolamento entre o plano e a ação estatal, gerando uma previsível insinceridade orçamentária, situação que busca ser combatida por meio do viés orçamentário impositivo e do consequente dever de execução das programações orçamentárias (art. 165, § 10, da CF/88). Mas fica claro, ante os problemas listados, que o orçamento impositivo, para conseguir “sair do papel”, pressupõe um acerto nas arestas que estão ainda arraigadas no ciclo orçamentário pátrio e que tendem a se tornar ainda mais visíveis. É que, à medida que se passa a adotar o orçamento impositivo, é indubitável que eventuais correções assistemáticas antes rotineiramente tomadas pela instância executiva durante a execução da lei orçamentária não poderão mais ser livremente efetivadas sem que a decisão seja prontamente compartilhada com o Parlamento e sempre justificada, com as responsabilidades daí decorrentes. E isso, se for levado a sério, será potencialmente

<sup>970</sup> Uma coisa é dizer que se avançou em plano normativo na passagem de um orçamento autorizativo fictício para um orçamento impositivo tendente a um realismo em suas disposições e ao consequente cumprimento do dever de execução das programações orçamentárias, como está explicitamente imputável à Administração, à luz do art. 165, § 10, da CF/88. Outra coisa, porém, é afirmar que esse novo modelo tem sido realmente capaz de propiciar uma melhoria no processo orçamentário como um todo, a se revelar na própria eficiência da gestão e em melhores resultados para a sociedade. É nesse ponto, então, que, junto à impositividade orçamentária, devem ser agregadas outras vias para uma maior modernização do orçamento público como um todo no país, conforme ora identificado.

capaz de impactar a cadeia anterior e posterior à execução do gasto, desatando aquela espiral de problemas conviventes. Em sentido reverso: elaborar e planejar o orçamento necessitarão ser atividades feitas com maior assertividade; programar as despesas com foco nos resultados exigirá o refinamento da atuação parlamentar e a adoção de critérios técnicos na alocação dos recursos; avaliar a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade passa a conjecturar melhores controles de desempenho; a ação estatal coordenada refletirá a passagem para uma visão com ênfase plurianual; a afirmação do diálogo na relação Executivo-Legislativo não dispensará também a revisão do atual grau de rigidez do orçamento; o equilíbrio entre o rigor no dever de execução e a eficiência administrativa suscitará normas financeiras atualizadas e o fomento a uma administração menos burocrática. Tem-se, com efeito, uma trilha para guiar o aprimoramento do orçamento impositivo no país, do contrário este poderá resultar, na prática, em indesejável letra morta.

Cada um desses importantes pontos recebeu tratamento pormenorizado em tópicos antecedentes, primando-se neste estudo por uma visão abrangente de todo o fenômeno orçamentário para fins de adequação ao novo modelo impositivo.<sup>971</sup> Uma vez já devidamente explorados, opta-se, neste estágio, por alguma complementação naquilo que parece ser mais urgente para os rumos da execução orçamentária. É que, apesar da juridicidade do orçamento impositivo e de sua regulação na ordem interna, as evidências mostram boa dose de incertezas e obstáculos para a sua mais concreta aplicação. Prova disso é que desde 2019 existe a impositividade extensível para todas as despesas discricionárias, por força das EC nº 100/2019 e 102/2019, e até mesmo no âmbito do órgão de controle externo não há praticamente nenhuma referência na prestação de contas de Governo ou no julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, na órbita federal, quanto ao dever de execução das programações orçamentárias, tampouco uma avaliação no Parlamento das justificativas em caso de eventual descumprimento, como inclusive já regulamentado na LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022), em seu art. 73. Apenas há alguma abordagem pertinente à execução das emendas parlamentares impositivas, e, ainda assim, faltam análises a respeito de um controle mais qualitativo da execução. O fato é que o sistema orçamentário se encontra atualmente posto e formatado com a norma geral de

<sup>971</sup> Como se vem argumentando nesta apresentação, a viabilização do orçamento impositivo no Brasil passa por uma modernização sistêmica do processo orçamentário. Todos esses pontos catalogados como possíveis percalços foram percorridos nas seções que antecederam este capítulo derradeiro, pelo que se remete à leitura, em especial, a partir da segunda metade da obra, referente à aplicação da impositividade orçamentária. Neste momento, desenvolve-se uma visão que lhe é complementar.

impositividade que o inspira (art. 165, § 10, da CF/88), não somente com sua aplicação voltada para as emendas ao orçamento, ainda à época da EC nº 86/2015, não sendo possível fechar os olhos à existência de um comando imperativo.

Alguns aspectos, todavia, merecem maior atenção, no sentido dos meios para a consecução da cláusula de impositividade na etapa da execução do orçamento. O primeiro deles remete à inexistência de um orçamento efetivamente de desempenho que confira as bases para que seja possível mensurar o cumprimento ou não do dever de execução, já que este se encerra com a efetiva entrega de um produto à sociedade, salvo os programas de gestão, cuja análise não segue a mesma lógica dos programas finalísticos, embora a impositividade abranja ambos, enquanto gastos discricionários. Mas, se o resultado há de ser programado, executado e mensurado, como fazê-lo se a peça orçamentária não está direcionada para tanto? Em outras palavras, como já se disse alhures: as reformas orçamentárias pularam etapa que há tempos deveria ter sido saneada, notadamente quanto ao planejamento e à racionalidade do processo com o foco no resultado. Operando-se às avessas, nada parece ser mais crucial para o bom êxito do orçamento impositivo do que iniciativas que lhe proporcionem melhor ajustamento na direção de um orçamento de desempenho e do controle de resultados, haja vista que a cláusula de impositividade volta-se para a entrega de bens e serviços à sociedade, pressupondo um produto para fins de verificação de seu cumprimento.

Uma credibilidade orçamentária que advenha da fiel obediência ao dever de execução apenas se firmará se for possível aferir, com transparência e lisura, o grau de cumprimento de tal encargo, o que passa a desafiar a perspectiva de desempenho e de controle de resultados, em especial a partir de uma integração, de verdade, entre planos e o orçamento, para que este não se torne um fim em si mesmo. O intuito da impositividade, vale dizer, não está somente em colocar uma ação no orçamento e garantir que ela seja executada aleatoriamente, se não se busca compreender o que essa ação tem efetivamente proporcionado para o alcance da política pública à qual se relaciona, ou se ponha de forma dissociada da ideia de eficiência e economicidade. Se o propósito do dever constitucional de execução das programações orçamentárias é gerar concretamente bens e serviços à sociedade, torna-se preciso seguir para um caminho de desempenho, com clareza sobre quais são as prioridades e o que se deve entregar para a sociedade como produto da execução do orçamento público.<sup>972</sup>

---

<sup>972</sup> Como lembra Rafael Baldo, o orçamento público costuma ser divulgado como remédio miraculoso, capaz de sanar muitos dos males que assolam a sociedade. Afinal, ele anestesia os conflitos na alocação e na aplicação dos recursos, liberando as verbas de acordo com as negociações políticas. Mas, como todo emplastro, o orçamento público corre o sério risco de ser

Medir o desempenho, como destaca James Giacomoni, é exigência central do modelo orçamentário de gestão. São necessárias, para tanto, seleção e utilização de medidas adequadas, com o objetivo de coletar regularmente dados de resultado e/ou produtos (preferencialmente ambos) ao longo do exercício (não só ao final do ano). Segundo o autor, tal espécie de orçamento precisa ampliar o foco, tradicionalmente centrado nos meios ou insumos, e incorporar novas medidas de desempenho, em especial com critérios de economicidade, eficiência, efetividade e custo, dispostas nas etapas do processo de produção de bens e serviços.<sup>973</sup> Essa visão parece próxima do que se visualiza como necessário para o orçamento impositivo, exatamente porque este se encontra atrelado ao que está se entregando à sociedade como decorrência do dever de execução. É preciso, pois, agregar à já existente estrutura baseada em programas do orçamento pátrio critérios mais claros de aferição do produto da ação do gestor na execução dos programas do orçamento. Isso inclui informações sobre os resultados dos gastos públicos na forma de indicadores-chave de desempenho e uma forma simples de avaliação de programas, além de um processo de preparação do orçamento destinado a facilitar o uso dessas informações, propiciando processos factíveis de revisão das decisões de gastos por quem de competência.

Esse verdadeiramente é um ponto fundamental para o realismo do orçamento impositivo, na medida em que o núcleo da impositividade, como repetidamente se vem argumentando, não se converte em uma obrigação de execução por si só, como um fim em si mesmo, isoladamente considerada, mas se encontra jungido a um programa, um propósito, a consubstanciar a finalidade para a qual a impositividade orçamentária se projeta, na obrigação de execução dirigida ao gestor público.<sup>974</sup> No fim das contas, o que se precisa ter em mente é a qualidade na utilização dos escassos recursos para demandas infundáveis, e que essa qualidade se torne visível e mensurável a partir da definição clara dos produtos e resultados, e respectivos indicadores de desempenho, com informações acessíveis, para que se possa, ao mesmo tempo exigir do gestor uma atuação mais eficiente, direcionar o olhar para

---

ineficaz na solução dos problemas políticos, econômicos e sociais, sobretudo se visto apenas como mais uma formalidade que acalma, momentaneamente, as tensões, ao invés de uma ação efetivamente racional voltada a resultados e fins específicos (BALDO, Rafael Antônio. *Orçamento público revisitado*, p. 31).

<sup>973</sup> GIACOMONI, James. *Orçamento governamental*, p. 88.

<sup>974</sup> Lembra Rodrigo Faria que o senso comum indica que a obrigatoriedade de execução das despesas previstas nas leis orçamentárias daria a medida do caráter mandatório da Lei de Orçamento, mas são os objetivos estampados nas leis orçamentárias que vinculam toda a Administração Pública no sentido de sua persecução. O real cumprimento do orçamento está no atingimento dos objetivos dos programas, de acordo com critérios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade (FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*, p. 11).

uma administração gerencial e o orçamento como plano de gestão, concatenado aos macrointeresses do Estado. Se não ajustada essa aresta, submergirão sérios problemas na execução do orçamento impositivo, pois lhe faltará a ponta final na aferição do que se entrega à sociedade.

Outro aspecto que precisa urgentemente ser visto na execução do orçamento impositivo é a questão da ausência de uma abordagem mais convergente à ideia de plurianualidade, sobretudo na sistemática orçamentária do país, a atrair destacada inquietação para a famigerada figura dos restos a pagar, cuja execução pode se tornar ponto de obscuridade e insegurança jurídica na aplicação do novo modelo. Excessivos restos a pagar abrem margem para duas ocorrências possivelmente problemáticas. A primeira é a intrínseca dificuldade de seu controle, especialmente quando se tem por pressuposto da impositividade, como já exposto, a aferição da efetiva entrega de bem ou serviço à sociedade como produto da execução orçamentária. Já se sabe que é o pagamento a etapa que ultima o dever de execução, ressaltados, porém, os restos a pagar, como regulado no art. 71, § 3º, II, da LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022). Migrou-se para o orçamento impositivo, mas nada mudou quanto às competências de registro do orçamento: permanece a regra do art. 35, II, da Lei nº 4.320/1964, estipulando que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e “as despesa nele legalmente empenhadas”, o que pode gerar embaraço para fins de impositividade.<sup>975</sup>

Isso indica que, se, de um lado, o orçamento impositivo está posto, exigindo-se a execução com o propósito da efetiva entrega do bem ou do serviço – ao se encerrar no pagamento, etapa que pressupõe a prestação adimplida –, por outro lado, o gestor justificará essa execução sobre o empenho na hipótese dos restos a pagar. Ou seja, nesses casos, o gestor vai dizer se houve ou não o empenho, mas e quanto à entrega do bem ou do serviço correspondente, onde ficará registrado? Certamente se perderá, não havendo objetividade na comprovação do cumprimento do programa, porque nem sempre se rastreará o exercício a que se refere o pagamento daqueles restos a pagar. Em suma, fez-se uma especificação no orçamento impositivo sem ajustar aspectos da anualidade e da plurianualidade orçamentária.

---

<sup>975</sup> Machado Jr. e Heraldo Reis apontam que o princípio da competência orçamentária, resultante da interpretação do inciso II do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, é referente, exclusivamente, aos empenhos legalmente feitos no exercício da execução orçamentária e não às despesas cujos objetos poderão ser concretizados, coincidentemente, no exercício da origem do empenho, e que afetam a situação líquida patrimonial do ente governamental. As obrigações não pagas no exercício de origem são, então, transferidas para o exercício seguinte, acompanhadas do saldo de caixa que contém as disponibilidades não utilizadas nos pagamentos dessas obrigações (MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei nº 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*, p. 88-89).

Em tese, subsiste o dever de execução – a comportar a entrega do produto e o respectivo pagamento – no ano em que há o empenho, sendo a entrega do produto a ele aderente, mas na prática não é isso o que ocorre, pois a entrega daquele bem ou serviço se dá anos à frente em boa parcela do orçamento, notadamente no que tange aos restos a pagar, remanescendo a entrega do produto para exercícios futuros. Ainda não há uma adequação para tais hipóteses crescentemente vistas no âmbito da execução do orçamento brasileiro, em relação às quais será preciso pensar em formas de controlar os resultados gerados, e não apenas o empenho. Nesse ponto, há um problema adicional a ser enfrentado, do contrário restará desnaturado o sentido da impositividade, que é a entrega efetiva de um resultado útil à sociedade advindo da execução da programação orçamentária.

Essa situação emblemática de despesas realizadas em exercícios seguintes ao do exercício de sua programação originária desemboca em um segundo imbróglio, ainda referente aos restos a pagar, que diz respeito à ordem de precedência do gasto. Imagine-se determinado empenho em 2020 e inscrito em restos a pagar, o mesmo ocorrendo em 2021, e ambos ainda não liquidados. Anos depois, o empenho de 2021, feito, portanto, posteriormente àquele primeiro de 2020, acelerou-se no que se refere às condições de sua realização, sendo possível entregar o que estava no orçamento de 2021 mais rápido do que o que desde antes tinha sido posto no orçamento de 2020. Isso acontece corriqueiramente, porquanto não se têm os processos conclusos pela possibilidade de liquidação, não necessariamente seguindo uma ordem cronológica. Mas, se o fornecedor apresenta a comprovação do produto entregue, nesse instante cria-se a precedência sobre o outro que estava apenas empenhado. Só que ambos são impositivos no sentido de aguardarem o efetivo pagamento decorrente da entrega do produto à sociedade e concorrem igualmente, ainda, com os demais programas do próprio exercício financeiro de vigência, submetendo-se todos, inclusive, aos limites fiscais a que se subordina o dever de execução. Qual dos programas é prioritário para fins de imposição do gasto se os recursos não forem suficientes para cobrir todos sem prejuízo das metas fiscais? O que vai ser mais impositivo, as despesas roladas de exercícios anteriores ou os programas do exercício corrente, se a impositividade se volta para todas as despesas primárias discricionárias indistintamente? Questões não inicialmente pensadas, mas há o dever de executar igualmente para todas.<sup>976</sup>

<sup>976</sup> Sobre o volume cada vez mais crescente no orçamento brasileiro de restos a pagar, explica Eugênio Greggianin: “O adiamento do pagamento das despesas de um exercício para outro contribui para um maior superávit primário do exercício em curso, mas, aumenta a dívida flutuante (não computada na dívida líquida) e pressiona os resultados fiscais dos anos seguintes, quando a despesa for efetivamente paga. O aumento do estoque ocorre quando inscreve-se

Há, então, um problema sério em relação aos restos a pagar e a conformação com o orçamento impositivo considerando a anualidade orçamentária da forma como ela existe hoje. Se não prontamente adequado pode se tornar, inclusive, uma via de burla ao regime de impositividade, ao se transferirem obrigações igualmente devidas, abrindo-se margem para a discricionariedade na eleição a destempo do que se torna prioritário. É salutar algum ajuste seguindo premissas aderentes à plurianualidade para resguardar a segurança jurídica e a eficiência administrativa, com transparência no controle. Enquanto isso, urge uma gestão criteriosa dos restos a pagar, seja quanto aos resultados, que podem ser mais dificilmente controlados no que concerne ao real produto de sua realização, seja em face do próprio dever de execução no orçamento impositivo, pois, considerando as restrições fiscais, o acúmulo dos restos a pagar se revelará inexecuível, sendo rolados e postergados *ad infinitum*, criando a problemática da precedência, ainda não devidamente esclarecida. Como trabalhar a impositividade sabendo da existência de restos a pagar e tendo uma limitação da anualidade nesse contexto é uma questão que precisa ser resolvida para que se cumpra o programa. Afinal, o dever é de gastar ou de entregar o bem ou serviço? Sem dúvida, é no objetivo do programa que se encontra o encargo ao gestor, atrelado a esse cumprimento.

De fato, ocorre efeito gravoso ao bom desempenho da gestão orçamentária na medida em que um orçamento paralelo representado pelo grande volume de restos a pagar utilizará como fontes de recursos as receitas do exercício vindouro, que, dessa forma, não serão suficientes para atender as próprias despesas, provocando, ao final do novo exercício, novas inscrições em restos a pagar e assim sucessivamente.<sup>977</sup> A propósito, como recorda Estevão Horvath, não é difícil perceber que a insuficiência de recursos no correr da execução orçamentária provoca certas situações que já se está acostumado a ver: obras paralisadas, liberação de recursos no final do ano, inscrição volumosa em restos a pagar etc. A liberação de recursos no final do ano é uma das situações recorrentes, como se a Administração pudesse pôr em prática, em poucos dias, tudo o que não tinha conseguido até então. Consequência disso é a corrida para o empenhamento antes do final do exercício, a desaguar na conta dos restos a pagar. Na dicção do autor, esse se mostra um problema congênito e crônico, que se espera seja paulatinamente superado.<sup>978</sup> Uma

---

montante maior de RP em relação ao que é pago (RP de exercícios anteriores). Um dos indicadores do aumento dos restos a pagar é o 'float' (ajuste caixa/competência), diferença entre o valor das despesas primárias inscritas em RP no final do exercício e a soma do valor dos RP pagos no exercício" (GREGGIANIN, Eugênio. *As deficiências do modelo autorizativo e as perspectivas do orçamento impositivo*, p. 86).

<sup>977</sup> GIACOMONI, James. *Orçamento governamental*, p. 14.

<sup>978</sup> HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI*, p. 188.

excrescência já não desconhecida: faz-se o orçamento irreal, executa-o de modo mais irreal ainda e, no final, surge uma montanha de restos a pagar levados para o ano seguinte. Isso se torna agora mais dramático ao se ter o dever da execução, sem ordem de precedência, incluindo os restos a pagar.

Também se vê como um ponto decisivo para a concretização do orçamento impositivo, o zelo em relação a um aspecto central no novo modelo: os impedimentos de ordem técnica, que são capazes de excluir o dever de execução da programação orçamentária, nos moldes do art. 165, § 11, II, da CF/88. De um lado, a predisposição do sistema à existência de restrições que justificam a inexecução da lei torna possível o contingenciamento de gastos discricionários, refutando-se uma insuportável rigidez à gestão. Por outro lado, há que se atentar para que tal instrumento não venha a ser manejado, por vias oblíquas, para descaracterizar o regime impositivo, retornando ao indesejável afrouxamento da lei com previsões pouco precisas ou não objetivas. A regulamentação dessas excludentes de ordem técnica se põe como elemento crucial para a higidez no novo modelo, sendo esse o ponto que, de fato, separa o orçamento impositivo do anterior modelo autorizativo: a impossibilidade de contingenciamentos arbitrários ou sem critérios, por mera vontade política em decisão unilateral, à revelia da programação aprovada no Parlamento, mas somente se houver impedimentos de ordem técnica e, ainda, desde que estes sejam devidamente justificados.

Questão fundamental, agora, é saber: para fins do art. 165, § 11, II, da CF/88, o que pode ser considerado um impedimento de ordem técnica? A delimitação desse aspecto é o que estabelecerá um sistema, ao mesmo tempo que imune à flexibilização indevida da lei, também aberto ao imprescindível não enrijecimento da gestão. Mais do que nunca será essencial que os impedimentos de ordem técnica se revistam dos atributos da precisão, clareza e objetividade em sua identificação. Atualmente, a LDO 2023 (Lei nº 14.436/2022), no seu art. 72, demarca as situações que se encaixam na acepção de impedimentos de ordem técnica, conceituando-os como “a situação ou o evento de ordem fática ou legal que obste ou suspenda a execução da programação orçamentária”, abrindo a possibilidade, ainda, de “outras posteriormente identificadas em ato do Poder Executivo federal”, nos exatos termos do § 2º do referido dispositivo. Vale lembrar que critérios de eficiência e economicidade não ficam de fora da escusa por parcela de gasto não executado, quando se demonstrar o acerto da medida. Aliás, esse ponto sempre foi frisado no transcurso das propostas de reforma que originaram o atual orçamento impositivo, embora não tenha ficado especificamente exposto.<sup>979</sup>

<sup>979</sup> É o que já se via à época das discussões na PEC nº 565-A/2006, ficando claro que o que se deve ter por obrigatório não é a execução total da despesa, mas sim o cumprimento da progra-

Também será fundamental, em complemento a esse novo modelo impositivo de contingenciamentos circunscritos à lei, que os órgãos de controle e o Parlamento não se eximam da responsabilidade de aferir a compatibilidade das justificativas do gestor pela não execução de eventual programa às hipóteses em que recaiam sobre tais excludentes legais. Nesse ponto, há também um aspecto sensível que se coloca na execução do orçamento impositivo: o tratamento a ser conferido às justificativas do administrador em caso de não execução da programação orçamentária. Igualmente, tal aspecto se revê decisivo para o avanço saudável da sistemática que se inaugura. O ponto de inflexão idealizado no processo orçamentário brasileiro passa a depender não só do encaixe dos contingenciamentos aos contornos da lei, mas daquilo que se adota como medida preventiva ou repressiva quando tal desiderato não for alcançado. Como já se abordou, obviamente será preciso uma salutar cautela para que se evite a canalização de esforços para questões periféricas, quando o propósito principal é, na verdade, verificar o que o gestor entregou com o dinheiro público que se gastou. Ao mesmo tempo que se torna necessária tal aferição para repelir condutas indevidas e furtivas, responsabilizando-se o infrator quando preciso, é essa etapa um momento ímpar para, preventivamente, educar, corrigir, direcionar a conduta do administrador ineficiente, propiciando condições para o progresso orçamentário em aspectos ligados à *performance*, sem rigor excessivo ou apego ao supérfluo que desestimule o bom gestor. O amadurecimento desse diálogo entre agentes do Executivo, do Parlamento e dos órgãos de controle é um ponto crítico que se põe como desafio ao novo sistema.

Situação interessante surgirá, por fim, quanto à destinação a ser conferida às programações tecnicamente impedidas, sendo importante o saneamento célere, sem uma burocratização que resulte em emperramento da gestão em prejuízo à eficiência, mas observado sempre o respeito à legalidade e à segurança jurídica na execução. É de se reconhecer que o dever de execução gravado no art. 165, § 10, da CF/88 imputa à Administração uma obrigação de fazer no sentido de adotar os meios e as medidas destinados à entrega dos bens e serviços à sociedade, o que inclui não só procedimentos próprios à execução orçamentária, financeira e física (empenho,

---

mação ou das metas implícitas à respectiva dotação: “[...] O sentido da impositividade não pode também ser pura e simplesmente a obrigatoriedade de executar o valor orçado para as despesas discricionárias. Isso porque, pelos princípios constitucionais da economicidade e da eficiência, a administração pública tem o dever de, na execução da programação, buscar o menor custo e os melhores meios. Existem várias situações em que a programação pode ser realizada por valor inferior àquele orçado” (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer da Comissão Especial destinada a proferir parecer ao Substitutivo apresentado à Proposta de Emenda à Constituição nº 565-A, de 2006*. p. 9. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_pareceres\\_substitutivos\\_votos?idProposicao=332451](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos?idProposicao=332451). Acesso em: 8 jan. 2022).

liquidação e pagamento), mas também providências que garantam o propósito da orçamentação, nisso se inserindo cronogramas de execução voltados a identificar e superar, de forma tempestiva, eventuais impedimentos, inclusive com o remanejamento dessas programações, aspecto de crucial importância para o objetivo de aumentar as taxas de execução do orçamento, reduzindo-se perdas no processo, como apontam Eugênio Greggianin e José de Ribamar Silva.<sup>980</sup> A obrigatoriedade de o Executivo justificar a falta ou o atraso na execução, na hipótese de impedimento de ordem técnica, conecta-se com a necessidade de adoção de prazos e procedimentos para o respectivo saneamento. Na visão dos autores, tendo em vista a grande quantidade de providências e a rotineira ocorrência de impedimentos, se não houver um modelo que favoreça o deslocamento entre as programações, de dotações impedidas para desimpedidas, o orçamento impositivo perderá muito da sua eficácia, daí serem prementes regras dinâmicas e desburocratizadas, ao passo que processos morosos ou com prazos muito restritivos poderão dificultar ainda mais a execução.

Esses e vários outros desafios, enfim, defrontam-se com a migração para o modelo orçamentário impositivo, por força das EC n° 86/2015, 100/2019 e 102/2019, direcionado para todas as programações discricionárias, não só correspondentes às emendas parlamentares. Não há dúvidas de que se avançou com a norma explícita a traduzir o anseio de que todo o orçamento aprovado pelo Parlamento seja fielmente executado, mas diversos aspectos precisam ser adequados para que se possa deixar, na prática, aquele modelo autorizativo de orçamento no Brasil. Por outro lado, tornam-se imprescindíveis um novo padrão de planejamento e o refinamento da atuação do Legislativo junto ao Governo desde a elaboração da peça orçamentária para que esta possa, com eficiência e geração de resultados, ser impositivamente executada. A resignificação de uma cultura orçamentária tão arraigada não ocorre em um passe de mágica ou com imediatismo. É preciso esforço e tempo para gradualmente aparar arestas e solidificar o orçamento impositivo na realidade brasileira. Até lá, adequações contínuas se tornarão inevitáveis para a sua maturação e aperfeiçoamento.

#### **8.4 UMA ROTA DE CONSOLIDAÇÃO: O ORÇAMENTO IMPOSITIVO LEVADO A SÉRIO**

Ao chegar à etapa derradeira deste exame, importa recuperar a premissa nuclear que fundamentou todo o estudo, sedimentando a atual compreensão de que o orçamento, a partir do momento em que regularmente aprovado pelo Parlamento,

<sup>980</sup> GREGGIANIN, Eugênio; SILVA, José de Ribamar Pereira da. O orçamento impositivo das emendas individuais, p. 27.

torna-se lei e, como tal, deve ser cumprido. Isso resulta, em suma, em duas mudanças práticas a serem implementadas em âmbito orçamentário, que estão intrinsecamente ligadas: (i) a coparticipação entre os poderes Executivo e Legislativo, com equilíbrio e respeito à integridade de suas competências funcionais, precisa ser vista ao longo de todo o ciclo do orçamento, o que inclui a etapa de execução, significando a superação do defasado modelo orçamentário meramente autorizativo e a sua substituição pelo orçamento impositivo no Brasil; e (ii) a impositividade da lei orçamentária, a incorporar um dever expresso no sentido da efetiva execução das suas programações, há de ser percebida como uma modificação necessária e urgente, mas não única ou isolada, no rumo das finanças públicas do país, sendo indispensável inseri-la em uma renovação sistêmica que demanda soluções articuladas. Esses, enfim, constituem pressupostos fulcrais, desenvolvidos ao longo deste trabalho, na direção de uma resignificação do orçamento público pátrio, daí se irradiando possíveis frentes de atuação.

É evidente que uma reconstrução dessa envergadura precisará ser depurada com o passar dos anos, não ocorrendo de forma automática e já plenamente livre de ajustes durante o seu percurso, razão pela qual é imprescindível que a incredulidade que se costuma ver em segmentos políticos e na própria comunidade jurídica quando o assunto é esse nível profundo de reforma orçamentária, dê lugar à persistência e ao esmero no aprimoramento de estratégias para a melhoria contínua de um processo tão vital para toda a sociedade. Ao mesmo tempo, que eventuais entraves na aplicação do orçamento impositivo, não se revelando obstáculos invencíveis, sejam vistos como caminhos a serem desbravados e progressivamente alinhados na realidade brasileira, transparecendo daí nova cultura de orçamentação no país. O que importa é notar que, como a política vive sob o império da lei (para além do governo de homens), como diz Élidea Graziane Pinto, não se pode olvidar que a baliza legal funciona como indicador da ação governamental e, acima de tudo, atua como fronteira última, só dentro da qual o administrador estará legitimado a se mover.<sup>981</sup> Disso decorre a perspectiva de que a previsão das receitas e a fixação das despesas consentidas em um devido processo orçamentário, com atuação conjunta do Executivo e do Legislativo, sejam retomadas no itinerário de execução da lei, sendo inimaginável uma atuação, de forma unilateral e arbitrária, que altere o plano orçamentário legalmente concebido. As contingências que porventura resultem na inexecução, total ou parcial, dos programas orçamentários devem ser controladas, no propósito da efetiva geração de resultados à sociedade.

---

<sup>981</sup> PINTO, Élidea Graziane. *Financiamento de direitos fundamentais*, p. 135.

Ocorre que, como bem destaca Estevão Horvath, percebe-se frequentemente uma tendência de certa acomodação, por parte dos poderes públicos, não apenas no que se refere à execução do orçamento, mas com relação às mudanças, sempre que elas se insinuam, sendo fato visível que a burocracia tem dificuldade em se adaptar a alterações no *status quo* do funcionamento da máquina administrativa. Assim, talvez devido à estrutura em geral pesada e complexa, ou mesmo por ineficiências que estão entranhadas, os novos ares que de quando em quando bafejam tenham dificuldade de penetrar os meandros de mentes e comportamentos predefinidos. Esse estado de coisas, na visão do autor, não é privilégio de uma ou de outra Administração Pública, mas só comprova que o lado humano – tanto no que se refere aos cidadãos quanto aos integrantes da Administração – deve desempenhar papel essencial na elaboração de qualquer política fiscal e econômica, bem como de seus respectivos avanços.<sup>982</sup> Por outro lado, é de se reconhecer que não há unanimidade quanto ao melhor tipo de orçamento e, especialmente, no que pertine ao orçamento impositivo, não há modelo testado na formação orçamentária do país, existindo variações possíveis. Mas, como já dito, importa mais, agora, pavimentar um ambiente favorável para o maior realismo do orçamento público do que cravar, de pronto, um modelo perfeito – se é que isso se faz possível –, senão após o decurso de algum período para o seu aperfeiçoamento.

O fato é que a impositividade orçamentária não é simples recomendação, mas exigência no atual modelo constitucional brasileiro, à luz do art. 165, § 10, da CF/88, a impelir uma mudança de conduta dos atores políticos e demais agentes envolvidos para fazer do orçamento uma peça sincera e real, do contrário a regra ingressará no campo de um preceito ético, sem força para alterar o desenho orçamentário instalado. A questão que se trava, então, é: haverá vontade política para fazê-lo? É que aquelas duas premissas sobre as quais se firma a viabilidade prática do orçamento impositivo, concernentes a uma relação cooperativa e dialógica entre Executivo e Legislativo ao longo do ciclo orçamentário, bem assim uma visão sistêmica com medidas articuladas complementares de modernização do processo orçamentário como um todo, parecem ultrapassar o plano estritamente jurídico para se aperfeiçoar com um rearranjo político entre órgão parlamentar e instância executiva, que até hoje ainda não se viu na gestão das finanças públicas do país. Será possível, então, vislumbrar verdadeiramente uma rota de consolidação no sentido de um orçamento impositivo levado a sério, a ponto de as programações orçamentárias encarnarem deveres imputáveis à Administração e também responsabilizando-se o Parlamento desde a sua elaboração?

<sup>982</sup> HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI*, p. 379-380.

A resposta a essa futura projeção leva a cogitar que, se o orçamento público, em sua feição contemporânea, passa a ser um instrumento que, dentre as múltiplas funções que desempenha, perpassa eminentemente os domínios jurídico e político, não parece razoável supor que as soluções se fixem somente naquele primeiro plano, na medida em que, ao mesmo tempo que o orçamento é uma lei – e não qualquer lei, mas a principal abaixo da Constituição –, não deixa de ser também elemento central que impacta o sistema político e a própria estrutura de competências entre os poderes, na conhecida relação entre orçamento e poder, com a atividade financeira no centro da ordenação estatal. E, nesse aspecto, é de se reconhecer, como já identificado, que o legado deixado pelo orçamento meramente autorizativo na sistemática brasileira se fez potencializado pelo arranjo instalado no ambiente do presidencialismo de coalizão, agregado a um órgão parlamentar fragmentário e corrompível, tudo a forjar um cenário que concilia condutas que desvirtuam o real sentido do orçamento e transformam-no em repositório de disputas de poder, longe de sua missão primordial, que deveria estar centrada no interesse público. Nesse sentido é que se costuma ventilar a rediscussão do sistema político como espaço para mudanças orçamentárias mais profundas.<sup>983</sup>

Clarifica Miguel Ragone de Mattos que, provavelmente, as mazelas na gestão do orçamento público são fruto de uma dinâmica cujo incentivo aos agentes os suscita a reproduzi-las em vez de eliminá-las.<sup>984</sup> Isso estaria a significar, segundo o autor, que alguns problemas orçamentários são induzidos pelo próprio sistema em razão de seus traços intrínsecos, pois a racionalidade individual dos agentes os levaria a maximizar a utilização dos recursos em proveito próprio. Sendo esses escassos e acessíveis no embate político-orçamentário, os agentes são compelidos a uma luta permanente por fatias maiores para as suas próprias políticas públicas. Por outro lado, recorda Mattos que a noção de que os conflitos de distribuição dos recursos se resolvem politicamente na fase parlamentar de elaboração da lei orçamentária é uma simplificação que não comporta a complexidade das etapas do processo

---

<sup>983</sup> Edilberto Pontes Lima pondera ser difícil prosperar o orçamento impositivo se este não vier seguido de reformulações no sistema partidário e eleitoral, visando a maiorias sólidas no Congresso. Até se poderia argumentar que o presidencialismo brasileiro possui certos mecanismos que evitariam uma temerária inoperância da gestão, mas possivelmente não serão suficientes. E conclui: “Para diminuir os efeitos negativos de um possível imobilismo, seria importante que o orçamento impositivo viesse acompanhado de outras mudanças institucionais, tais como, a reforma política e a eleitoral” (LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Algumas observações sobre o orçamento impositivo, p. 12-14).

<sup>984</sup> MATTOS, Miguel Ragone de. Recursos orçamentários observados como bem comum. In: COUTO, Leandro Freitas; RODRIGUES, Júlia Marinho (org.). *Governança orçamentária no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022. p. 60.

orçamentário e do comportamento estratégico dos atores. A criação de despesas obrigatórias e a vinculação de receitas, por exemplo, são mecanismos que retiram as decisões alocativas da lógica ordinária do ciclo orçamentário, mingando o espaço deliberativo de rediscussão periódica dos gastos. No fundo, o comportamento oportunístico é esperado, em razão dos incentivos inerentes a esse ambiente, e não certamente da ignorância dos agentes, percepção que ultrapassa a ideia simplista da falta de vontade política.<sup>985</sup> Alguns dilemas afetos aos orçamentos públicos, assim, aparentemente insistem em jamais serem resolvidos.

O agravante no Brasil de um sistema político que torna o custo da negociação muito alto para a garantia da governabilidade se eleva em ambiente orçamentário, daí decorrendo corriqueiras críticas à manutenção desse regime e, principalmente, certa descrença quanto à capacidade de ser aplicado o orçamento impositivo neste cenário pouco propenso à harmonia entre os poderes e à consequente obtenção de resultados exitosos em matéria de política orçamentária. Não se pode ignorar que o constituinte de 1988 reforçou as funções do Legislativo, até sob inspirações parlamentaristas,<sup>986</sup> e também manteve um Executivo forte na condução da política estatal, tudo a reclamar o alinhamento entre poderes interdependentes, e não independentes, como prescreve o art. 2º da Lei Maior. No plano orçamentário, essa congregação de esforços é exigida desde a elaboração do orçamento, a se notar do planejamento de governo que se faz por meio de leis orçamentárias aprovadas pelo Parlamento, incluindo a participação deste na alocação de recursos por meio de emendas, quase sempre descoordenadas do macroplanejamento e voltadas para interesses alinhados à manutenção do poder congressual e da preservação da base de apoio nos entes subnacionais. Tornando-se dispendioso ao Executivo possuir maioria no Parlamento para o convencimento da agenda, o sistema induz mecanismos anômalos de governabilidade para a formação de alianças, à margem de uma atuação verdadeiramente cooperativa e eficiente.

<sup>985</sup> MATTOS, Miguel Ragone de. Recursos orçamentários observados como bem comum, p. 75.

<sup>986</sup> Na Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, desde o início os processos se inclinaram para o reforço das atribuições do Parlamento, mas durante a Constituinte se decidiu que o regime iria ser presidencialista. Na área das finanças públicas, vinha-se de um governo militar, no qual a proposta orçamentária era aprovada por decurso de prazo e o Parlamento brasileiro não participava em quase nada da elaboração do orçamento. A resposta que veio na Constituinte democrática foi o reforço do Poder Legislativo na elaboração e no controle do orçamento. Essa disputa não terminou. Na prática, os momentos em que se avançou na pauta da impositividade orçamentária foram aqueles em que havia uma frágil colocação presidencial junto ao Congresso. O que se vê, pois, é o desenvolvimento de um orçamento que fica ao sabor das oscilações políticas: se o presidente está mais fraco ou mais forte, o Congresso interfere mais ou menos, respectivamente, no processo orçamentário.

O que se vê é uma queda de braço entre Executivo e Legislativo sobre quem captura maior poder decisório na alocação de recursos públicos, e não propriamente o alinhamento estratégico e coordenado entre poderes dialógicos para o bem comum. As dissidências começam já em nível constitucional, com uma gigantesca parcela do orçamento capturada com as vinculações constitucionais, assim também em nível de legislação infraconstitucional, por meio das despesas legais obrigatórias, de modo a reduzir a capacidade governamental para implementar o programa a que se vinculou. Na parcela discricionária remanescente muito menos se tem um ambiente promissor. Não é mesmo de se estranhar a sensação de ser “impossível” mudar o quadro atual sem que seja necessária uma conformidade, também, no sistema político e eleitoral. A ineficiência estrutural na gestão orçamentária em decorrência do baixo vínculo de engajamento entre Governo e Parlamento é sentida já no planejamento e transparece na execução da lei, momento em que parece se querer resolver, por meio de alteração arbitrária, vícios de um orçamento mal elaborado que, assim, se torna irreal e continua sem credibilidade, potencialmente incapaz de cumprir em plenitude o seu propósito.

O fato é que não se pode deixar de observar que integra a rede de problemas que deságuam no orçamento a dissintonia existente entre o Executivo e o Legislativo. É possível que um refinamento em matéria orçamentária, para que seja visto de forma efetiva, tenha que andar lado a lado com ajustes em questões também extrajurídicas. De fato, essa é uma discussão que perpassa aspectos centrais de composição estatal, sendo natural um tema dessa grandeza ter soluções multidirecionais.<sup>987</sup> A evidência é reforçada quando se vê que, atualmente, mais de trinta anos após a promulgação da Constituição de 1988, é possível detectar certas disfuncionalidades importantes no modelo político brasileiro, como indica Sérgio Abranches, dentre as quais a perda de qualidade das políticas públicas, a inércia decisória em áreas críticas, a deterioração da representatividade dos partidos e do sistema político como um todo, incentivos ao clientelismo embutidos na estrutura orçamentária, tributária e federativa, além do uso do *impeachment* como mecanismo para afastar presidentes

<sup>987</sup> Tal aspecto é visto por Estevão Horvath, ao avaliar a disfunção na gestão orçamentária do país no modelo autorizativo com preponderância do Executivo e esvaziamento do Legislativo: “[...] cremos, diante do que restou dito até aqui, ser amplíssimo o poder do Executivo no que tange ao orçamento (nas suas diversas manifestações) e que, ainda assim, este Poder extrapola reiteradamente as suas atribuições constitucionais. Talvez a solução para tal excesso esteja na assunção, pelo Legislativo, das funções concernentes à lei orçamentária, constitucionalmente a ele atribuídas. Para isso, provavelmente, ter-se-á de alterar o atual regime político que dá azo às barganhas que ocorrem por época da discussão das leis orçamentárias, com a complacência – por vezes até necessária – do Poder Executivo” (HORVATH, Estevão. Poder Executivo e orçamento público, p. 1004).

sem apoio congressional, o que leva à constatação de que inevitavelmente se terá que rediscutir o atual sistema em visão estrutural, à luz dos desafios à governabilidade e à governança da nação.<sup>988</sup>

A questão está contextualizada em uma discussão que envolve a dinâmica do próprio processo de poder no presidencialismo pátrio,<sup>989</sup> ante a autonomia do mandato de representantes eleitos e a falta da mútua dependência entre Executivo e Legislativo – o que não ocorre nos regimes parlamentares (moção de desconfiança com a queda do gabinete e dissolução parlamentar com a convocação de eleições) –, identificando-se uma instabilidade política, seja pela concentração de poder no Executivo, seja pelo travamento da agenda no Parlamento,<sup>990</sup> agravado por manobras extraconstitucionais de governabilidade e, ainda, associado a um modelo multipartidário de representação proporcional que traz maior complexidade e torna engenhosa a articulação política.<sup>991</sup> Isso repercute nas relações que se movem no contexto do “toma-lá-dá-cá” no âmbito orçamentário, daí decorrendo coalizões que se desenvolvem com elevados custos de transação nas diversas modalidades de favorecimento, em uma realidade que incita o uso de recompensas ilegítimas.<sup>992</sup> Na perspectiva da separação de poderes, enfim, a posição ocupada por cada um daqueles dependerá do sistema adotado, e, no Brasil, não à toa essa relação se encontra em desarmonia. O Executivo tem utilizado as suas competências em favor da absorção do controle no debate público,<sup>993</sup>

<sup>988</sup> ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson. *O tempo dos governantes incidentais*, p. 155-156.

<sup>989</sup> Crítica ao sistema presidencialista é vista em obra de Juan Linz e Arturo Valenzuela (*The failure of presidential democracy: the case of Latin America*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1994).

<sup>990</sup> “[...] o funcionamento do sistema presidencial corre frequentemente o risco de degenerar, seja pela ocorrência de conflitos bloqueadores do funcionamento do sistema, seja pela frequência com que tais conflitos tendem a ser resolvidos pelas vias da concentração de poderes no Presidente ou, até, do golpe antidemocrático, seja pela tentação de recurso a meios ilícitos para conquistar maiorias de apoio governamental ou para domesticar oposições” (NOVAIS, Jorge Reis. *Semipresidencialismo: teoria do sistema de governo semipresidencial*. Coimbra: Almedina, 2007. v. I. p. 85).

<sup>991</sup> Há quem defenda o oposto: viabilidade de democracias fortes com presidencialismo multipartidário. A notar de Cheibub, Przeworski e Saiegh (Governos de coalizão nas democracias presidencialistas e parlamentaristas. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 187-218, 2002).

<sup>992</sup> Fabiano Santos assinala que esse problema não é visto na combinação presidencialismo com voto majoritário, mesmo em casos de governos divididos: “Os analistas não identificam os mesmos males encontrados no ‘presidencialismo proporcionalista’” (SANTOS, Fabiano. *O Poder Legislativo no presidencialismo de coalizão*. Belo Horizonte: Editora UFMG; Rio de Janeiro: IUPERJ, 2003. p. 36).

<sup>993</sup> Paulo Bonavides aborda as razões de crises institucionais em regimes presidenciais, entre as quais está o exercício de prerrogativas de soberania pela instância executiva com decisões unilaterais em assuntos econômicos e financeiros. Conclui que tal sistema gera “divórcio entre o

ao lado de um Congresso passivo e pulverizado.<sup>994</sup> A recente reação parlamentar com o surgimento do orçamento impositivo, ainda voltado, na prática, para as emendas ao orçamento, é incipiente, sendo identificado mais como retaliação política do que como um rearranjo articulado. A micropolítica da coalizão continua baseada na lógica da hierarquização dos objetivos de ações individuais e partidárias independentemente das prioridades do país, e, assim, como destaca Abranches: “no superjogo da política só há caçadores de prêmio, e o prêmio são os eleitores, o poder e o acesso aos cofres públicos”.<sup>995</sup>

A verdade é que o orçamento é um instrumento que visa transformar objetivos e aspirações em realidade, mas ao se idealizar uma relação dialógica entre Executivo e Legislativo não se pode deixar de considerar tais aspectos, que, para além do mundo jurídico, refletem decisivamente na qualidade das instituições orçamentárias. Não é apenas uma questão de vontade política, portanto, mas de gatilhos institucionais a serem destravados para o desenvolvimento de um orçamento que tenda a ter condições mais propícias para um baixo nível de desvio – nenhum modelo irá extirpá-lo totalmente –, além de uma execução real e voltada para a *performance*, com que se comprometam e pela qual se responsabilizem Governo e Parlamento. Isso deve ser fomentado no debate contínuo, não superficial, no transcurso do orçamento impositivo brasileiro, mesmo que em um primeiro momento as mazelas se agigantem, talvez como sombras que precisem ser encontradas para que, então, sejam mais claramente removidas, de maneira gradual. Algumas dessas zonas já se mostram de certo modo visíveis; outras, porém, sobrevirão na sequência da aplicação no novo modelo. Na prática brasileira, passados alguns anos das reformas orçamentárias que inauguraram o orçamento impositivo, em especial as EC nº 100/2019 e 102/2019, ainda não se veem iniciativas para sua concreta adoção (salvo quanto às emendas impositivas), parecendo ser mais cômoda a manutenção do sistema como já aclimatado, pelas razões conhecidas.

---

Estado e a Nação, o Governo e a Sociedade, o Poder e a Opinião (BONAVIDES, Paulo. *Constituinte e Constituição: a democracia, o federalismo, a crise contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 128).

<sup>994</sup> As críticas dirigidas ao presidencialismo de coalizão, sobretudo no caso brasileiro, estão atreladas à junção do governo presidencialista com um multipartidarismo de representação proporcional, que resulta na pulverização congressual. Vale ressaltar a crítica de Scott Mainwaring (Presidentialism, multipartism, and democracy: the difficult combination. *Comparative Political Studies*, n. 26, p. 198-228, 1993). Perez-Liñán, por outro lado, contrapõe ao indicar uma crise de legitimidade em sistemas de partido hegemônico (PEREZ-LIÑÁN, Anibal S. As consequências políticas e econômicas das crises entre Executivo e Legislativo. *Revista Opinión Pública*, v. X, n. 1, p. 112-138, 2004. p. 124).

<sup>995</sup> ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson. *O tempo dos governantes incidentais*, p. 177-178.

É possível aguardar que tudo esteja perfeitamente alinhado e o ambiente renovado mediante mudança estrutural no sistema político para só depois exigir que a lei do orçamento deixe de ser fictícia e se torne sincera e real? É evidente que não. Embora não seja incomum – e não sem boa razão – o argumento de que o modelo de orçamento impositivo só tende a vingar verdadeiramente caso ocorra, dentre outras adequações, principalmente um prévio ajuste no sistema político, a verdade é que não se torna bloqueio peremptório à adoção da impositividade orçamentária a inexistência atual na dinâmica nacional de um contexto político possivelmente mais convergente à realidade que se requer. Essa discussão, a rigor, suplanta o escopo deste trabalho, que busca investigar o orçamento impositivo sob prisma essencialmente jurídico, daí por que questões atinentes ao campo político foram tangenciadas só no que interessa estritamente ao objeto principal do presente exame, não havendo como se afirmar em que grau e de que modo alguma reformulação no contexto político se prestaria a tanto. Contudo, não custa lembrar que a importância da participação do Parlamento nas decisões ao longo da fase de execução do orçamento é tida como premissa basilar mesmo em regimes orçamentários conduzidos sob sistemas políticos e formas de governo totalmente distintos, como os que se têm, por exemplo, nos modelos alemão e norte-americano (aquele parlamentarista; este presidencialista), ambos com notável dose de participação parlamentar na execução do orçamento, como já visto alhures.<sup>996</sup> Daí se evidencia que não há necessariamente uma estrutura rígida ou predeterminada como um manto que, só sob sua forma, se alinharia um orçamento impositivo. Poder-se-ia até falar em maior ou menor eficiência do modelo, mas não em impossibilidade. Eventuais imperfeições hão de ser ajustadas no decurso do seu tempo de maturação.

Por outro lado, tem-se reiteradamente afirmado ao longo desta exposição que não se pode pensar na impositividade do orçamento público de forma isolada, mas a essa acepção deve ser conjugada uma evolução sistêmica no processo orçamentário para o seu aprimoramento como um todo. No entanto, é quase impossível reviravoltas espontâneas em um aparato tão comodamente instalado se não houver um nível forte de imposição da lei e reprimendas em face da desnaturação da peça orçamentária, o que indica que um primeiro passo há de ser dado e deverá sê-lo com a consagração da natureza impositiva da lei orçamentária, que é algo elementar e só um

<sup>996</sup> Remete-se à leitura do tópico 7.3, referente às diferentes gradações no horizonte da impositividade orçamentária, quando se viu, de um lado, o modelo norte-americano, municiado de instrumentos como o *deferral* e o *rescission*, e, de outro, no palco alemão, no qual suscitaram os embates sobre a natureza do orçamento com a defesa das prerrogativas governamentais e a dualidade da lei de Laband, agora se firmando com a participação do Parlamento em sede das decisões orçamentárias.

começo. O orçamento impositivo, se ainda não encontra panorama perfeito para a sua aplicação, talvez nunca o encontre se não for implantado, e, atualmente, já plasmado em norma suprema de assento constitucional, nada mais justifica a escusa ao seu cumprimento. Um obstáculo a ser vencido de cada vez, será possível trilhar para uma modernização orçamentária, passo a passo, a incluir elementos jurídicos de maior racionalidade do gasto, sem prejuízo ainda de avanços em seara política. Esperar um contexto pronto ou plenamente preparado para, sem o reforço da lei, levar o orçamento ao lugar que lhe cabe constitucionalmente parece ser utópico, assim também como seria ingênuo supor que previsão em norma com o dever de execução, sem adequações contínuas, será capaz unicamente de alterar o quadro anterior, precisando ser vista em conjunto com medidas que desafiem análise multidisciplinar. De todo modo, a sociedade evolui, o direito também, e igualmente as instituições públicas. No plano jurídico, não há mais como defender o descompromisso com a norma impositiva, nada obstando os reparos que sequencialmente se façam pertinentes ao novo paradigma orçamentário.

É preciso, ao final, revigorar a ideia de que aquele conflito político transferido para a arena jurídica por meio da construção dogmática de Laband, do orçamento como *lei meramente formal*, mitigando-se o seu caráter de lei material capaz de criar obrigações para o Estado, nisso se firmando a soberania do monarca autoritário em detrimento do Parlamento com premissas gestadas ainda no século XIX, decerto não pode mais conformar a base do sistema jurídico-orçamentário brasileiro, sobretudo ao se considerar o ambiente democrático idealizado após a Constituição de 1988.<sup>997</sup> Ao contrário, pode-se afirmar que, hoje, o orçamento público no Brasil possui natureza impositiva, especialmente após as EC nº 100/2019 e 102/2019, tornando literalmente obrigatória a execução das programações orçamentárias, e não só a das provenientes de emendas parlamentares. Será preciso, pois, o diálogo construtivo para materializar a feição impositiva do orçamento e aproximá-lo cada vez mais daquilo que realmente deve representar, enquanto instrumento vital para o Estado e toda a sociedade.

---

<sup>997</sup> ABRAHAM, Marcus. Impasse do orçamento impositivo. *Coluna Fiscal JOTA*, 12 mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/impasse-do-orcamento-impositivo-12032020>. Acesso em: 15 mar. 2020.