



SENADO FEDERAL  
INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO  
PÓS-GRADUAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

**Olivan Duarte de Almeida**

**Projeto de Lei de Qualidade Fiscal (PLQF):  
Análise comparativa com as principais normas de direito financeiro.**

Brasília  
2017

**Olivan Duarte de Almeida**

**PROJETO DE LEI DE QUALIDADE FISCAL (PLQF):  
ANÁLISE COMPARATIVA COM AS PRINCIPAIS NORMAS  
DE DIREITO FINANCEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para à obtenção do grau de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Orçamento Público do Instituto Legislativo Brasileiro/ILB.

Orientador: Paulo Roberto Alonso Viegas

Área de Concentração: Orçamento, controle e fiscalização

Linha de Pesquisa: Processo e funções do Legislativo

Brasília

**2017**

## Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio do Senado Federal e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

[Apague este texto e insira a ficha catalográfica enviada pelo CEDI]

**OLIVAN DUARTE DE ALMEIDA**

**PROJETO DE LEI DE QUALIDADE FISCAL (PLQF):**

Análise comparativa com as principais normas de direito financeiro

Trabalho final apresentado ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *lato sensu* na área de Orçamento Público.

Brasília, 29 de agosto de 2017.

**Banca Examinadora:**

---

**Prof. Fernando Moutinho Ramalho Bitencourt**

---

**Prof. Paulo Roberto Alonso Viegas**

## **Resumo**

Este trabalho analisa o Projeto de Lei Complementar nº 295, de 2016, denominado Projeto de Lei da Qualidade Fiscal (PLQF), que objetiva modernizar as regras de direito financeiro ora estabelecidas principalmente pela Lei nº 4.320, de 1964, e pela Lei Complementar nº 101, de 2001. Introduz-se este trabalho com apresentação dos conceitos de governança, governança fiscal e governança orçamentária. A seguir, são colocados um histórico das principais normas financeiras em vigor. Discute-se comparativamente a estrutura e os dispositivos dessas normas que se relacionam de alguma forma com o projeto de lei, tentando, na essência, identificar se as novas regras nele propostas representam inovação, quantitativa ou qualitativamente, em termos de efetividade em governança orçamentária ou quais os dispositivos do projeto de lei que já estão suficientemente abarcados pelas normas atuais. Posteriormente, é realizada uma análise da quantidade de dispositivos que representam inovações totais, parciais ou não são inovações em relação às normas de direito financeiro vigentes. Por último, são explicitados alguns tópicos ausentes no PLQF.

**Palavras-Chave:** Governança orçamentária. Governança fiscal. Qualidade Fiscal.

## **Abstract**

This paper analyzes Complementary Law Project n° 295 of 2016, called the Fiscal Quality Law Project (PLQF), which aims to modernize the financial law rules established mainly by Law No. 4,320 of 1964 and by Complementary Law n° 101, 2001. This paper introduces the concepts of governance, fiscal governance, and budgetary governance. The following is a list of the main financial instruments in force. The structure and devices of these standards that relate in some way to the bill are discussed comparatively, essentially trying to identify whether the new rules proposed in it represent innovation, quantitatively or qualitatively, in terms of effectiveness in budget governance or which provisions of the bill are already sufficiently covered by current standards. Subsequently, an analysis is made of the number of devices that represent total innovations, partial or not innovations in relation to the prevailing financial rules. Finally, some topics missing from PLQF are explained.

**Keywords :** Budgetary governance. Fiscal governance. Fiscal Quality.

## LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

<b>Tabela 1 – Datas de publicação das LDO e LOA de 2013 a 2017 .....</b>	<b>18</b>
<b>Tabela 2 – Comparativo de recursos necessários para abertura de créditos adicionais. ....</b>	<b>27</b>
<b>Tabela 3 – Comparativo de vedações relativas à execução da despesa .....</b>	<b>29</b>
<b>Tabela 4 – Classificação por natureza da despesa.....</b>	<b>41</b>
<b>Tabela 5 – Códigos de UGR para despesas de pessoal do Senado Federal .....</b>	<b>42</b>
<b>Tabela 6 – Demonstrativo da quantidade de inovações do PLQF .....</b>	<b>55</b>
<b>Gráfico 1 – Percentuais de inovações do PLQF.....</b>	<b>55</b>

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>PLQF</b>	<b>Projeto de Lei de Qualidade Fiscal</b>
<b>LQF</b>	<b>Lei de Qualidade Fiscal</b>
<b>LRF</b>	<b>Lei de Responsabilidade Fiscal</b>
<b>PPA</b>	<b>Plano Plurianual</b>
<b>LDO</b>	<b>Lei de Diretrizes Orçamentárias</b>
<b>LOA</b>	<b>Lei Orçamentária Anual</b>
<b>NBC</b>	<b>Norma Brasileira de Contabilidade</b>
<b>CFC</b>	<b>Conselho Federal de Contabilidade</b>
<b>TCU</b>	<b>Tribunal de Contas da União</b>
<b>LOTUCU</b>	<b>Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União</b>



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
1 HISTÓRICO DAS NORMAS FINANCEIRAS E DO PLQF .....	11
2 ANÁLISE QUALITATIVA DO PLQF .....	12
2.1 Estrutura do PLQF em comparação à Lei 4.320/1964.....	12
2.2 Dispositivos relativos ao planejamento .....	13
2.2.1 Disposições preliminares e conceitos orçamentários (arts. 1º e 2º) .....	13
2.2.2 Exercício financeiro (art.3º).....	13
2.2.3 Planejamento público (arts. 4º e 5º).....	14
2.2.4 Plano Plurianual (art. 6º a 11) .....	14
2.2.5 Projeto da lei de diretrizes orçamentárias (arts. 12 a 15).....	16
2.2.6 Elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual (arts. 16 a 26).....	18
2.2.7 Apreciação do Projeto da Lei Orçamentária Anual (arts. 27 a 30).....	24
2.2.8 Alterações orçamentárias (arts. 31 e 32).....	25
2.3 Dispositivos relativos à execução .....	27
2.3.1 Disposições gerais (arts. 33 e 34) .....	27
2.3.2 Ordenação da despesa (art. 35) .....	28
2.3.3 Fases da despesa (arts. 36 a 39).....	29
2.3.4 Suprimento de fundos (art. 40).....	33
2.3.5 Transferência de recursos (art. 41) .....	34
2.3.6 Emendas parlamentares individuais (arts. 42 e 43) .....	36
2.3.7 Obrigações de exercícios anteriores (art. 44 a 46).....	37
2.3.8 Classificação da receita e da despesa (art. 47 a 55).....	39
2.3.9 Fundos públicos (arts. 56 e 57) .....	42
2.4 Dispositivos relativos à contabilidade .....	43
2.4.1 Disposições gerais (arts. 58 e 59) .....	43
2.4.2 Contabilidade patrimonial (art. 60).....	45
2.4.3 Demonstrações contábeis (art. 61) .....	47
2.4.4 Consolidação das contas públicas (arts. 62 e 63).....	47

2.4.5 Serviços de contabilidade (art. 64).....	47
2.5 Dispositivos relativos ao controle, custos e avaliação .....	48
2.5.1 Disposições gerais (arts. 65 a 69) .....	48
2.5.2 Controle interno (arts. 70 a 72).....	51
2.5.3 Controle externo (art. 73) .....	52
2.5.4 Controle social (art. 74).....	52
2.5.5 Custos (art. 75) .....	52
2.5.6 Avaliação de programas (art. 76) .....	53
2.5.7 Disposições finais e transitórias (arts. 77 a 81).....	53
3 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS INOVAÇÕES DO PLQF .....	54
4 ASSUNTOS AUSENTES NO PLQF .....	55
5 CONCLUSÃO .....	56
REFERÊNCIAS .....	59

## INTRODUÇÃO

O projeto da lei de qualidade fiscal (PLQF) foi enviado em 21 de junho de 2016 pelo Senado Federal à Câmara dos Deputados como Projeto de Lei do Senado Federal (PLS) nº 229/2009, cujo texto, de autoria inicial do Senador Tasso Jereissati, foi posteriormente modificado pelo substitutivo do Senador Ricardo Ferraço, assumindo na Casa Revisora o título de Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 295, de 2016. Ele trata essencialmente da dimensão qualitativa dos gastos públicos, ao passo que a Lei Complementar nº 101, de 2001, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aborda mais os aspectos quantitativos desses gastos.

Tais enfoques estão ligados aos conceitos de Governança Orçamentária e Governança Fiscal. A esse respeito, BIJOS (2014, p. 10-11) ensina inicialmente que o termo “governança” diz respeito a regulamentação de determinado processo social, resultando dessa definição mais genérica que a governança orçamentária seria aquela responsável, grosso modo, pela disciplina do processo orçamentário. No mesmo texto, o autor detalha melhor as diferenças entre esses conceitos, conforme a seguir exposto:

De início, importa tecer um breve comentário a respeito da distinção entre as expressões “governança fiscal” e “governança orçamentária”, utilizadas na língua inglesa como “fiscal governance” e “budgetary governance”, respectivamente.

Embora a literatura especializada não ofereça uma distinção terminológica mais precisa para essas expressões, sustenta-se, neste texto, a pertinência de uma sutil diferenciação entre ambas, a partir da percepção de que há duas grandes dimensões do gasto público: a quantitativa e a qualitativa. Enquanto a primeira se ocupa de temas como equilíbrio das contas públicas, resultado fiscal, volume e trajetória da dívida pública, a segunda lida com questões como eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

Isso não significa, vale dizer, que as referidas dimensões sejam estanques e não dialoguem entre si. Ao contrário, há uma nítida relação de interdependência entre ambas, as quais, afinal, representam lados de uma mesma moeda. O desequilíbrio das contas públicas, por exemplo, pode impor contingenciamentos orçamentários que comprometam a capacidade de entrega do governo, com prejuízo direto à eficácia da ação governamental. E a má gestão das políticas públicas pode trazer reflexos negativos ao quadro fiscal do Estado, quando, por ilustração, políticas públicas ineficientes e inefetivas implicam redução desnecessária de espaço fiscal.

De modo similar, a bidimensionalidade do gasto público não necessariamente deve conduzir à conclusão, aparentemente coerente, de que a governança fiscal teria por objeto apenas o aspecto quantitativo do gasto, enquanto a governança orçamentária teria por escopo exclusivo a sua dimensão qualitativa.

O PLQF pretende substituir uma das leis brasileiras mais antigas: a Lei nº 4.320, de 1964, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim, ao se discutir uma nova norma de qualidade fiscal e substituta da Lei nº 4.320/1964, cabe ao PLQF também o papel de consolidação de regras gerais, dispersas entre várias leis financeiras brasileiras, muitas delas anteriores à vigência da atual Constituição Federal de 1988 (CF/1988). A Lei de Qualidade Fiscal (LQF) permitirá aliviar a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), aprovada a cada ano, que assumiu boa parte da missão regulatória da matéria à ausência da norma exigida pelo § 9º do art. 165 da Constituição Federal.

O projeto da LQF faz parte da reforma orçamentária, onde a edição da LRF teve papel de destaque, conforme aponta Rezende, Cunha (2013, p. 65):

A reforma orçamentária é mais um passo importante para dar continuidade ao processo de reformas institucionais que tiveram como objetivo inicial promover o ajuste das contas públicas e construir um regime fiscal condizente com a necessidade de sustentar a estabilidade macroeconômica e reduzir vulnerabilidade a crises externas.

Um marco importante das reformas promovidas no passado recente foi a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Mais importante ainda do que a aprovação dessa lei foi a afirmação de uma nova cultura baseada no firme compromisso das lideranças políticas com o equilíbrio das contas públicas e na adoção das medidas necessárias para preservar a estabilidade da economia.

Dessa forma, o presente trabalho tem por objetivo averiguar se o PLQF realmente cria relevantes regras de governança orçamentária, tanto sob o ponto qualitativo quanto quantitativo, comparando-se a atual legislação principal de direito financeiro vigente, bem como detalhar os assuntos importantes que não o integraram.

## **1 HISTÓRICO DAS NORMAS FINANCEIRAS E DO PLQF**

Para entender melhor a proposta deste trabalho, é oportuno rever a evolução dos fatos contexto histórico recentes que marcaram a evolução da regulação fiscal e do presente trabalho no arcabouço jurídico brasileiro, cabe lembrar a cronologia das principais normas com algum conteúdo de direito financeiro brasileiro, com destaque para a partir da publicação da Lei nº 4.320/1964, bem como o retrospecto das proposições que culminou na edição do PLP nº 295/2016, conforme se segue:

- 1) 04/05/1964 - Lei nº 4.320/1964: Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- 2) 25/02/1967 – Decreto-Lei nº 200/1967: Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.
- 3) 23/12/1986 – Decreto nº 93.872/1986: Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
- 4) 05/10/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil:
- 5) 16/07/1992 – Lei nº 8.443/1992 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU).
- 6) 21/06/1993 – Lei nº 8.666/1993 - Lei de Licitações e Contratos: Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- 7) 04/05/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): Estabelece normas de finanças públicas voltadas

- para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- 8) 06/02/2001 – Lei nº 10.180/2001: Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.
  - 9) 22/12/2006 – Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional: Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo.
  - 10) 28/05/2009 - Projeto de Lei do Senado Federal (PLS) nº 229/2009 de autoria do Senador Tasso Jereissati: Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências.
  - 11) 13/01/2016 – Lei nº 13.249/2016: Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019.
  - 12) 06/07/2016 – Manual Técnico de Orçamento (MTO): editado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), revisto a cada ano, refletindo adequações que se façam necessárias.
  - 13) 26/12/2016 – Lei nº 13.408: Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências.
  - 14) 10/01/2017 – Lei nº 13.414/2017: Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2017.
  - 15) 21/06/2016 – Projeto de Lei Complementar nº 295/2016 – Câmara dos Deputados: Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

## **2 ANÁLISE QUALITATIVA DO PLQF**

A seguir, serão comentados, sob o aspecto qualitativo, a estrutura e os dispositivos do projeto de lei, agrupados por assunto, em comparação a outras normas orçamentárias e financeiras, visando detectar se esses dispositivos tratam-se de inovações (totais ou parciais) e contribuem para o aperfeiçoamento da governança orçamentária.

### **2.1 Estrutura do PLQF em comparação à Lei 4.320/1964**

No tocante à estrutura do PLQF, um comparativo em relação à estrutura da Lei 4.320/1964 é apropriado para mostrar as diferenças básicas entre essas normas.

Os assuntos que aparecem nos dois normativos são: a) disposições gerais, b) plano plurianual, c) elaboração do orçamento anual, d) Alterações orçamentárias (créditos adicionais), e) execução da despesa, f) exercício financeiro, g) classificação da receita e da despesa, h) contabilidade patrimonial, i) demonstrações contábeis (balanços), j) custos, k) disposições finais e transitórias.

Já os que estão inseridos no PLQF e não tem correspondência explícita na Lei 4.320/1964 são os seguintes: a) diretrizes orçamentárias, b) controle social e c) avaliação de programas.

Por outro lado, os assuntos que constam da Lei 4.320/1964 e foram excluídos do PLQF são: a) contabilidade orçamentária e financeira e b) das autarquias e outras entidades.

## **2.2 Dispositivos relativos ao planejamento**

A seguir, serão comentados os dispositivos do projeto de lei, agrupados por assunto, em comparação a outras normas orçamentárias e financeiras.

### ***2.2.1 Disposições preliminares e conceitos orçamentários (arts. 1º e 2º)***

O texto do PLQF inovou no primeiro artigo ao mencionar que a norma abrange a elaboração e a organização da lei do plano plurianual (PPA), da lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e da lei orçamentária anual (LOA). As inovações mais importantes são em relação ao PPA e à LDO, visto que a Lei nº 4.320/1964 contém vários dispositivos sobre a LOA, poucos sobre previsões plurianuais, mas nada sobre a LDO, que somente surgiu no arcabouço jurídico brasileiro a partir da edição da Constituição Federal de 1988.

No segundo artigo, são apresentados dezenove conceitos orçamentários que serão utilizados ao longo do texto do PLQF, podendo eles serem explicados da seguinte forma:

a) Sete desses conceitos constam do art. 5º da LDO para o exercício de 2017 (Lei nº 13.408/2016): subtítulo, unidade orçamentária, órgão orçamentário, atividade, projeto, operação especial e ação orçamentária.

b) Cinco conceitos (receita corrente, receita de capital, despesa corrente, despesa de capital e receita orçamentária) são provenientes da Lei nº 4.320/1964. Por sua vez, o PPA 2012-2019 (Lei nº 13.249/2016) também detalha os conceitos de programa (subdividindo-o em programa temático e programa de gestão, manutenção e serviços ao Estado) e indicador.

c) Cinco conceitos ainda não foram definidos nas principais normas financeiras brasileiras: diretrizes, crédito orçamentário, dotação orçamentária, despesa orçamentária, receita e despesa, financeira ou primária. Embora somente agora conceituados, esses termos não são novos, pois já foram utilizados em várias normas financeiras e também pela doutrina. Todavia, o PLQF inova ao assentá-los definitivamente como base normativa.

### ***2.2.2 Exercício financeiro (art.3º)***

Sobre esse tema, a Lei nº 4320/1964 apresenta título específico (IV), abrangendo os arts. 34 a 39, sendo os dois primeiros exclusivamente sobre exercício financeiro e os demais sobre restos a pagar e despesas de exercícios anteriores, enquanto que o PLQF aborda a parte sobre exercício financeiro no art. 3º das disposições preliminares e inclui o capítulo IV do Título IV para tratar separadamente o reconhecimento e pagamento de obrigação de exercício anterior.

O caput do art. 34 dessa lei corresponde ao caput do art. 3º do PLQF, o qual preconiza que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, enquanto que o parágrafo único do art. 3º corresponde ao art. 35, onde se determina que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as

despesas nele empenhadas. No tocante à despesa empenhada, o mesmo mandamento encontra-se no art. 21 do Decreto nº 93.872/1986. Cabe ressaltar, no entanto, que o PLQF delimitou a finalidade, qual seja: receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro para fins exclusivos de elaboração e execução da lei orçamentária.

### ***2.2.3 Planejamento público (arts. 4º e 5º)***

Os arts. 4º e 5º tratam do planejamento da administração e das políticas públicas, assunto também delineado pelo art. 7º da Lei nº 4.320/1964 da seguinte forma:

Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteados por planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de governo;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso.

O PLQF diferencia-se em relação a esse dispositivo por acrescentar as variáveis ambiental e sustentabilidade, visto que o caput do art. 4º menciona a necessidade de um desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável. Por outro lado, a citada lei deu ênfase na promoção da segurança nacional, ponto não previsto pelo PLQF.

O art. 5º do PLQF remete ao Poder Executivo Federal a competência para instituir metodologias, normas e procedimentos que orientem a pré-avaliação, a revisão independente, a seleção, a implementação, o ajuste, a operação e a avaliação das iniciativas e dos projetos de investimento que pleiteiem ou sejam financiados por recursos públicos federais. O dispositivo inova no sentido de centralizar essas atribuições na esfera federal, em relação aos recursos nela originados, visto que hoje cada ente da Federação pode normatizá-las, independentemente da origem dos recursos.

### ***2.2.4 Plano Plurianual (art. 6º a 11)***

No que diz respeito ao plano plurianual, o PLQF inova quando o art. 6º determina que esse plano tomará por base o plano de governo do candidato eleito chefe do Poder Executivo, visto que tal regra não existe atualmente.

Em seu art. 7º, o PLQF dispõe sobre a composição do plano plurianual. A inovação no caso do inciso I desse artigo é total ao estabelecer a necessidade de diagnóstico regionalizado da situação socioeconômica, incluindo, no caso da União, a análise de cenários macroeconômicos.

Porém, no caso da primeira parte do inciso II, há novidade parcial, uma vez que o demonstrativo exigido de objetivos e indicadores para cada programa já constou do PPA 2016-2019 (Lei nº 13.249/2016), mas se trata de uma boa medida sedimentar essa exigência no PLQF.

No parágrafo único desse artigo, determina-se que o PPA conterá Anexo de Política Fiscal, exigência do inciso III do art. 63 da LRF, que conterá os objetivos de longo prazo da estratégia fiscal, bem como cenário fiscal prospectivo compreendendo duas regras novas:

- I – para um período de 10 (dez) exercícios financeiros, projeções que indiquem como a estratégia de longo prazo se coaduna com os princípios da gestão fiscal responsável; e
- II – para o período do plano plurianual, a especificação dos valores agregados previstos para as receitas, as despesas, os resultados primário e nominal, as dívidas e o patrimônio líquido.

A flexibilização parcial de informações em relação aos entes da Federação foi realizada por meio do art. 8º, com a permissão de elaboração de lei específica de cada ente para dispor sobre:

- I – o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminha o projeto de plano plurianual ao Poder Legislativo; e
- II – quadros, demonstrativos, tabelas e outras informações que integrarão o plano plurianual.

No art. 9º, houve a delimitação do espaço temporal do plano plurianual, que compreende o período iniciado no exercício referente ao segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e vigorará até o final do exercício financeiro do primeiro ano do mandato subsequente. Tal regra não é nova, sendo decorrente da redação do inciso I do §2º do art. 35 da CF/1988:

- I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

O §1º do art. 9º confirma a regra constitucional ao estabelecer que o chefe do Poder Executivo encaminhará o projeto de PPA ao Poder Legislativo até o dia 30 de abril do primeiro ano de seu mandato. Já o §2º apresenta regra nova, embora óbvia, de vedação de alteração do plano plurianual por intermédio da LDO ou da LOA.

No §3º desse artigo é estabelecido que as disposições do PPA são indicativas e não constituem limites à programação e à execução das despesas expressas nas LOA anuais e suas modificações, o que, de certo modo, já estava expresso no inciso IV do art. 6º do PPA 2016-2019 ao estabelecer o valor de referência:

- IV - Valor de Referência, que é o parâmetro financeiro utilizado para fins de individualização de empreendimento como iniciativa no Anexo III, estabelecido por Programa Temático e especificado para as esferas Fiscal e da Seguridade Social e para a esfera de Investimento das Empresas Estatais.



Inova-se também na obrigatoriedade de adoção dessas regras pelos Estados, DF e municípios, como colocado no §4º, caso suas constituições ou leis orgânicas nada disponham em contrário.

Na apreciação do PPA e eventuais atualizações pelo Poder Legislativo, o art. 10 dispõe que é vedado ampliar despesa nele prevista, exceto se as emendas indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação ou redução de outras despesas que perfaçam valores equivalentes aos acréscimos propostos.

Por último, no art. 11 é expresso que o projeto do PPA será devolvido para sanção até a data prevista para encerramento do primeiro período da sessão legislativa do primeiro ano do mandato do chefe do Poder Executivo. Ou seja, até 17 de julho. Neste caso, existe regra similar estabelecida no art. 35 da CF/1988, que, porém, é transitória:

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

### ***2.2.5 Projeto da lei de diretrizes orçamentárias (arts. 12 a 15)***

Ao tratar do processo orçamentário no Título III, o PLQF começa abordando a elaboração do projeto de lei de diretrizes orçamentárias (PLDO) no art. 12, confirmando o princípio orçamentário clássico da exclusividade, já consagrado no ordenamento jurídico brasileiro no art. 22 da Lei nº 4.320/1964 e no §8º do art. 165 da CF/1988, que estipula que norma de caráter orçamentário não pode conter matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. A novidade parcial reside no fato de delimitar o assunto, remetendo a especificação do escopo da matéria orçamentária ao § 2º do art. 165 da CF/1988, ao art. 4º da LRF e às disposições contidas nesse título.

Sanches (2013), p. 162, afirma que:

O propósito desse princípio é evitar que se tire partido do processo legislativo relativo à tramitação dos projetos de natureza orçamentária – normalmente mais expedito do que os demais – para aprovar, de modo rápido, medidas que pelo curso normal do processo legislativo ordinário dificilmente prosperariam.

O §1º do art. 12 declara que a estimativa das receitas orçamentárias para o exercício a que se refere a LDO deverá ser abrangente, detalhando todas as naturezas de receita que serão consideradas na lei. Dispositivo com alguma semelhança a este consta da Lei nº 4.320/1964, no art. 29:

Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações serão remetidas mensalmente.

No mesmo sentido, o §2º do art. 12 refere-se ao demonstrativo das metas anuais, exigido pelo inciso II do §2º do art. 4º da LRF, integrante do Anexo de Metas Fiscais dessa lei, onde serão estabelecidas as metas anuais em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. A Lei nº 4.320/1964, sobre esse assunto, trata apenas da estimativa da receita no art. 30:

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Sendo assim, o § 2º do art. 12 é mais abrangente que a regra do art. 30 da Lei nº 4.320/1964, que trata apenas da receita e, portanto, representa inovação.

No art. 13 está regrado que as disposições da LDO terão eficácia a partir da data de sua publicação até o final do exercício financeiro subsequente, aplicando-se à LOA do referido exercício. Esse dispositivo atende ao mandamento inserido no inciso I do §9 do art. 165 da CF/1988, que estipula que lei complementar (LQF) disporá sobre a vigência da LDO.

O parágrafo único do art. 13 estabelece que o PLDO será encaminhado ao Poder Legislativo até 30 de abril do exercício financeiro anterior àquele a que a LDO se refere, exceto se as constituições estaduais ou leis orgânicas distrital e municipais definirem prazo diverso. Nunes (2016) entende que esses prazos devem ser unificados, pois não faz sentido remeter a constituições estaduais e leis orgânicas do DF e Municípios, quando o objetivo da CF/1988 era justamente unificar prazos para melhorar a coordenação de políticas fiscais na Federação.

Cuidando da apreciação do PLDO, o art. 14 inicia o capítulo II do Título III assentando que a emenda que trate de ampliação de despesas somente poderá ser aprovada caso indique os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação ou redução de outras despesas que perfaçam valores equivalentes aos acréscimos propostos. Essa é a mesma regra que foi estabelecida para o PPA no art. 10 desse projeto de lei. Ainda em relação às emendas, o parágrafo único do art. 14 diz que a emenda que objetive a correção de erros ou omissões nas projeções dos fluxos anuais de receitas ou despesas orçamentárias deverá ser justificada circunstanciadamente. A necessidade de justificção, em casos de erro ou omissão, ou qualquer outro, também consta do art. 147 da Resolução nº 1, de 2006, do Congresso Nacional:

Art. 147. As emendas conterão os elementos necessários à identificação das programações incluídas ou alteradas, com a devida justificção.

O último artigo que trata do PLDO é o art. 15, onde está disposto que o PLDO deverá ser devolvido para sanção até a data prevista para o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Repete o que está estabelecido no art. 35, §2º, inciso II, da CF/1988. Não inova, portanto. Entretanto, os três parágrafos desse artigo representam inovações:

§ 1º No primeiro ano do mandato do chefe do Poder Executivo, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias somente poderá ser votado depois de aprovado o projeto de plano plurianual.

§ 2º Vencido o prazo estabelecido no caput, a matéria será incluída na ordem do dia, com a convocação diária de sessões, sobrestando-se a deliberação quanto aos demais assuntos, até que se ultime sua votação.

§ 3º Caso o projeto de lei de diretrizes orçamentárias não seja votado até 30 (trinta) dias antes do prazo estipulado no art. 17, a elaboração do projeto de lei orçamentária adotará as diretrizes e os parâmetros previstos no próprio projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

O §1º citado logo acima é bastante lógico, vez que o PLDO deve ser compatível com o PPA. Os dois parágrafos seguintes tratam da urgência da matéria e da consequência de se adotar as regras do PLDO, caso este não seja votado. Desse modo, o PLOA e o PLDO são os únicos projetos de lei que tem força de lei no ordenamento jurídico brasileiro nas situações de não aprovação de seus textos. Essas regras são extremamente necessárias, principalmente considerando que elas foram descumpridas nos últimos cinco exercícios, tendo em vista os prazos de publicação da LDO e da LOA, conforme demonstra a tabela abaixo:

Exercício	LDO		LOA		Diferença de dias entre a data de publicação da LDO e o início do exercício seguinte	Diferença de dias entre as datas de publicação
	Lei nº	Data de publicação	Lei nº	Data de publicação		
2017	13.408	27/12/2016	13.414	11/01/2017	4	15
2016	13.242	31/12/2015	13.255	15/01/2016	0	15
2015	13.080	31/12/2014	13.115	22/04/2015	0	22
2014	12.919	26/12/2013	12.952	21/01/2014	5	26
2013	12.708	17/08/2012	12.798	05/04/2013	136	231

**Tabela 1 – Datas de publicação das LDO e LOA de 2013 a 2017**

### ***2.2.6 Elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual (arts. 16 a 26)***

No tocante ao projeto da lei orçamentária anual (PLOA) e a LOA, o PLQF determina no art. 16 que eles se submetem ao conjunto de princípios que decorrem do sistema normativo, em especial a

unidade, a universalidade, a anualidade, a fidedignidade, a exclusividade, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência, além de outros que vierem a ser definidos anualmente na lei de diretrizes orçamentárias.

Desses princípios, estão previstos na Lei nº 4.320/1964 o da unidade (art. 2º), o da universalidade (2º e 6º), o da anualidade (art. 2º) e o da exclusividade (art. 22). Este último também consta do art. 165, §8º, da CF/1988, bem como os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência são citados no art. 37 da Carta Magna.

No que concerne ao princípio da anualidade, alguns países adotam a flexibilização desse princípio por meio da adoção dos mecanismos de carry-over e/ou dotações plurianuais. Alves (2011) ressalta a diferença entre ambos:

Podem-se citar dois tipos de mecanismos que permitem "flexibilização do princípio da anualidade orçamentária: as dotações plurianuais e o carry-over (também chamado de carry-forward ou de end-year flexibility). No primeiro caso, as dotações são planejadas ainda na origem do orçamento, com duração plurianual; no caso do carry-over, as dotações, independentemente de sua vigência, podem ser transportadas para o exercício financeiro seguinte, no todo ou em parte.

Devem-se diferenciar esses dois mecanismos dos chamados orçamentos plurianuais, que são aqueles que fazem a previsão de toda a arrecadação e a fixação de todos os gastos para além de um exercício financeiro

Segundo Alves, um dos argumentos para a adoção do carry-over seria a redução ou a eliminação dos picos de gastos públicos ao final de um exercício.

Bittencourt (2015) expõe outro caminho seguido pelos países de economia desenvolvida, qual seja o de inserir o orçamento anual em cenários orçamentários de prazo mais amplo, conforme a seguir transcrito:

Se entendermos por orçamento plurianual um orçamento que fixa receitas e despesas governamentais por um período superior a um ano, a resposta é taxativamente não – não há constância de movimentos nesse tipo. No entanto, mesmo essa expressão vem sendo utilizada em um sentido mais amplo, o de inserção do orçamento anual num cenário estratégico multianual. Vamos abordar precisamente esse fenômeno, tomando inclusive o cuidado de não denominá-lo em momento algum como “orçamentos multianuais” ou “plurianuais”, mas sim cenários orçamentários de prazo mais amplo (na literatura, são conhecidos em inglês como Medium-Term Expenditure Frameworks, ou MTEFs).

Continuando, a novidade no rol de princípios citados no caput do art. 16 é o princípio da fidedignidade. Segundo a Resolução nº 1128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, a fidedignidade é uma característica do registro e da informação contábil, conceituada como a necessidade de que os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil

que lhes deu origem (Norma Brasileira de Contabilidade –NBC - T 16.5). Portanto, não se trata de um princípio, mas sim de uma característica da informação contábil que se vincula a outro princípio contábil: o da oportunidade.

Nessa vertente, o CFC exarou a seguinte orientação no apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993:

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

Todavia, ambas as resoluções do CFC citadas acima foram revogadas em 23 de setembro de 2016 pela NBC TSP EC, que aprovou a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual), a qual estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs).

Segundo essa recente norma, a representação fidedigna é uma característica da informação contábil de propósito geral das entidades do setor público. Além dela, também se enquadram nessa classificação a relevância, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade. A representação fidedigna é assim conceituada no item 3.10 da NBC TSPEC:

3.10 Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

Continuando, o § único do art. 16 do PLQF define o conceito de lei orçamentária como aquela aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo chefe do Poder Executivo, com as alterações introduzidas pelos créditos adicionais. O elogio que se pode fazer em relação a esse dispositivo é que

pela primeira vez se realiza a definição desse conceito no ordenamento jurídico brasileiro, embora o termo “lei orçamentária” seja amplamente utilizado no jargão orçamentário e pela respectiva doutrina.

De acordo com Sanches (2013, p. 232), o conceito de LOA é o seguinte:

Lei Orçamentária Anual (LOA) - Lei de natureza especial – em razão do seu objeto e da forma peculiar de tramitação que lhe é definida pela Constituição -, por meio da qual são previstas as receitas, autorizadas as despesas públicas, explicitados a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo e definidos os mecanismos de flexibilidade que a Administração fica autorizada a utilizar. A LOA deriva de projeto de lei orçamentária (PLO) formalmente remetido à deliberação do Legislativo pela Chefia do Poder Executivo, apreciado pelo Parlamento segundo sistemática definida pela Lei maior e observada a estrutura e o nível de detalhamento definido pela LDO do exercício. A LOA é essencial ao funcionamento do setor público, por serem expressamente vedados, pelo art. 167, I da Constituição, “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual” e “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários”.

Prosseguindo, o art. 17 do PLQF estabelece os prazos de encaminhamento do PLOA para o exercício financeiro seguinte ao Poder Legislativo, sendo: I – 31 de agosto, para a União; II – 15 de setembro, para os Estados e o Distrito Federal; e III – 30 de setembro, para os Municípios. O primeiro prazo havia sido definido na CF/1988, no art. 35, inciso III, enquanto que em relação aos demais a Carta Magna foi silente, lacuna agora preenchida, inclusive com a possibilidade de aplicação imediata dos prazos em relação a Estados, DF e Municípios, em caso de omissão de suas constituições ou leis orgânicas (§1º do art. 17).

O § 2º do art. 17 do PLQF define o prazo para encaminhamento de proposta modificativa pelos chefes do Poder Executivo dos projetos do PPA, da LDO, da LOA e de créditos adicionais, que corresponde ao encerramento da discussão, em comissão legislativa, de relatório que analise a parte cuja alteração é proposta.

O conteúdo do PLOA, em atendimento ao inciso I do §9º do art. 165 da CF/1988, foi apresentado no art. 18 do PLQF, exigindo:

I – avaliação das necessidades de financiamento, compreendendo os orçamentos fiscal e da seguridade social, explicitando receitas e despesas e demonstrando que o resultado primário ou nominal implícito no projeto de lei orçamentária atende à meta fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias;

II – justificativa da estimativa e da fixação, respectivamente, dos principais agregados da receita e da despesa orçamentária;

III – especificação dos novos projetos de investimentos, destacando os projetos de investimentos plurianuais a serem iniciados no exercício; e

IV – justificativa, individualizada por projeto de investimento plurianual, dos fatores supervenientes mencionados no art. 26, § 2º.

Da mesma forma que os prazos, cada ente da Federação poderá dispor sobre o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminhará o PLOA ao Poder Legislativo (parágrafo único do art. 18 do PLQF).

No que diz respeito à abrangência e conteúdo dos orçamentos, o art. 19 do PLQF explicita que nos orçamentos fiscal e da seguridade social constarão todas as receitas arrecadadas pelo ente da Federação, inclusive as provenientes de operações de crédito, e todas as despesas da respectiva administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou que por intermédio deles se devam realizar.

Trata-se do princípio orçamentário da universalidade, exposto na combinação dos arts. 3º e 6º da Lei nº 4.320/1964. Aliás, o parágrafo único do art. 3º dessa lei determina que não se consideram receita orçamentária do ente as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, mandamento também inserido nos incisos I, II e VII do §1º do art. 19 citado. Contudo, os incisos III a VI representam novidades, pois ampliam o escopo desse conjunto excludente:

III – as receitas pertencentes a instituição privada em que o Poder Público tenha papel exclusivo de arrecadador;

IV – no orçamento fiscal da União, as receitas pertencentes a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios, inclusive seus órgãos e suas entidades;

V – no orçamento fiscal dos Estados, as receitas pertencentes a Municípios, inclusive seus órgãos e suas entidades;

VI – no orçamento fiscal da União e dos Estados, a parcela de receita que por determinação do art. 159 da Constituição Federal deva ser entregue a outro ente da Federação.

Também são inovações as disposições do §2º seguinte, pertinente à exclusão dos orçamentos citados dos incentivos fiscais referidos no art. 165, § 6º, da Constituição Federal (isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia); dos conselhos de fiscalização de profissão regulamentada, constituídos sob a forma de autarquia; e das entidades de direito privado, ressalvadas as empresas estatais dependentes e fundações públicas de direito privado. Já o § 3º define o conceito de despesas orçamentárias: constituem despesas orçamentárias todos os pagamentos relativos à dívida pública, mobiliária ou contratual, independentemente da origem dos recursos que os atenderão.

O conteúdo do orçamento de investimento de empresa estatal não dependente é tratado no art. 20, que ordena que todos os investimentos realizados, independentemente da origem do financiamento utilizado, constarão desse orçamento, previsto no art. 165, §5º, inciso II, da CF/1988.

Por outro lado, o orçamento de empresa estatal dependente constará integralmente no orçamento fiscal ou no orçamento da seguridade social, não integrando o orçamento de investimento (§1º).

O detalhamento do conteúdo do orçamento de investimento é versado no §2º, referindo-se ao respectivo anexo contendo os demonstrativos das: I – despesas de investimento por órgão; II – despesas de investimento por programa; III – despesas de investimento de cada empresa, segundo a classificação por programas expressa até o nível de ação orçamentária; e IV – origens do financiamento do investimento por empresa.

As peças que comporão o PLOA e a LOA são arroladas no art. 21 do PLQF, quais sejam:

I – texto da lei;

II – quadros orçamentários consolidados de que trata o art. 4º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

III – anexo dos orçamentos fiscal e da seguridade social, discriminando as receitas e as despesas orçamentárias;

IV – anexo do orçamento de investimento a que se refere o art. 165, § 5º, inciso II, da Constituição Federal;

V – anexo demonstrando as receitas de que trata o art. 19, § 1º, incisos III a VI, executadas nos 2 (dois) últimos exercícios findos, sua realização provável no exercício em curso e as estimativas para o exercício a que se refere;

VI – anexo discriminando os projetos de investimentos plurianuais;

VII – anexo demonstrando a expansão das despesas com pessoal, por Poder e órgão, com o fundamento de cada alteração, o quantitativo de cargos e funções e o respectivo impacto orçamentário e financeiro, além da compatibilidade com os limites de que tratam o art. 4º, inciso IV, alínea “b”, e o art. 20, ambos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e

VIII – anexo discriminando a legislação da receita e da despesa referentes aos orçamentos fiscal e da seguridade social.

A necessidade do texto da lei, inciso I, é regra comum nas LDO e também o foi na LDO 2017 no art. 9º, bem como o anexo do orçamento de investimento (inciso IV acima). O inciso III não inova porque a discriminação das receitas e despesas orçamentárias foi objeto de mandamento do art. 2º da Lei nº 4.320/1964. Quadro de investimentos plurianuais referidos no inciso VI foram previstos no art. 23 da Lei nº 4.320/1964. Já o anexo relativo à expansão das despesas de pessoal, inciso VII, constou na LDO 2017 como Anexo IV.2 - Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado. A discriminação da legislação da receita, inciso VIII, foi regrado no inciso III do §1º do art. 2º da Lei nº 4.320/1964, porém, nada se falou sobre a legislação da despesa nessa lei.

Assim, dessas peças, constituem novidades as mencionadas nos incisos II e V. Os quadros referentes ao inciso II são decorrentes da criação da alínea “g” no art. 4º da LRF pelo art. 77 do PLQF, enquanto que o anexo exigido no inciso V é novidade em razão de nunca ter sido ofertada essa abordagem e forma de apresentação.



Dos quatro parágrafos do art. 21, apenas o §1 é inédito, pois:

- a) a necessidade de quadros-síntese por órgão e unidade orçamentária (§2º) já aparecia na Lei nº 4.320/1964 (art. 2º, inciso IV, e Anexo nº 9);
- b) o acompanhamento dos projetos de investimentos plurianuais (§3º) constava do art. 23 da Lei nº 4.320/1964 da seguinte forma: “As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo um triênio.”;
- c) o detalhamento da expansão das despesas com pessoal (§4º) constou das últimas LDOs, inclusive da LDO 2017, integrando o Anexo de Metas Fiscais, em cumprimento ao inciso V, §2º do art. 4º da LRF.

Os arts. 22 e 23 versam sobre a estimativa das receitas primárias para fins de elaboração do PLOA e todos os seus dispositivos são originais.

O tema sobre precatórios judiciais e depósitos judiciais em processos em que o poder público seja parte é regido no art. 24 do PLQF. Também o foi anteriormente pelo art. 67 da Lei nº 4.320/1964, repetido no art. 100 da CF/1988. Todavia, os dispositivos do art. 24 detalham os documentos necessários para fazê-los merecer dotação constante do PLOA ou da LOA.

O art. 25 trata da reserva de contingência e da reserva para atender emendas individuais de parlamentares. Ambos os dispositivos já foram previstos: a reserva de contingência no art. 5º, inciso III, da LRF e a reserva para emendas parlamentares no §9º do art. 166 da CF/1988. Entretanto, o § 3º desse artigo define que o saldo disponível dessa última reserva será adicionado à Reserva de Contingência, caso não seja totalmente utilizada pelo Congresso Nacional durante a apreciação do PLOA.

As regras previstas para inclusão de novos projetos de investimentos plurianuais, referidas no art. 26, são de caráter inovador, visto que estabelecem condições vinculadas ao somatório de seus desembolsos financeiros e explicitação de custos totais, além da obrigatoriedade de inclusão de suas dotações nos exercícios subsequentes até a sua conclusão, conforme cronograma de execução financeira. Trata-se de implementação do mecanismo denominado de dotações plurianuais, comentado no item 2.2.6.

### ***2.2.7 Apreciação do Projeto da Lei Orçamentária Anual (arts. 27 a 30)***

O art. 27 do PLQF estabelece para o PLOA regra semelhante ao PLDO em relação à LDO, inserida no §3º do art. 15, considerando como proposta a lei orçamentária em vigor, compatibilizando-a com a LDO, caso o Poder Executivo não encaminhe o PLOA no prazo fixado no art. 17 (31 de agosto para a União, 15 de setembro para os Estados e o Distrito Federal e 30 de setembro para os municípios). Essa regra não é nova, uma vez que já consta do art. 32 da Lei nº 4.320/1964.

Condições inéditas para aprovação de emendas ao PLOA foram reguladas pelo art. 28 do PLQF, quais sejam: impedimento de anulação ou redução de despesa obrigatória ou de atividade essencial ao adequado funcionamento do serviço público, bem como que a dotação a ser anulada ou reduzida observe a classificação de menor nível utilizada no PLOA. No seu art. 33, a Lei nº 4.320/1964 também previu condições para admissibilidade de emendas, porém eram bem diferentes das regras do PLQF.

A necessidade de igualdade entre a estimativa das receitas primárias do PLOA devolvido para sanção do chefe do Poder Executivo e a constante da LDO foi estabelecida de modo original pelo art. 29 do PLQF, inclusive com a previsão, no §1º, de incorporação à Reserva de Contingência de eventuais acréscimos resultantes de emendas que objetivem a correção de erros ou omissões nessa estimativa. Por sua vez, o §2º não inova em relação à necessidade de justificção circunstanciada para as emendas decorrentes de erros ou omissões nas estimativas das receitas, vez que consta do §1º do art. 12 da LRF.

No caput do art. 30, o PLQF decretou que o PLOA será devolvido para sanção até 30 de novembro, estabelecendo um novo marco temporal no processo orçamentário, acrescentando, no §1º, a condição de a matéria ser considerada de interesse público relevante, devendo constar de sessão extraordinária convocada pelo chefe do Poder Legislativo, sobrestando-se a deliberação quanto aos demais assuntos até que a matéria seja finalmente votada. Já o regramento previsto no §2º, relativo à autorização para execução da programação do PLOA em caso de não aprovação desse projeto até 31 de dezembro, consta da LDO 2017 no art. 60; todavia, a possibilidade de liberação das despesas contempladas no orçamento de investimento, inciso III, é novidade em relação ao rol estabelecido nesse artigo da LDO 2017.

### ***2.2.8 Alterações orçamentárias (arts. 31 e 32)***

Os créditos adicionais são tratados nos arts. 31 e 32 do PLQF, sendo o primeiro artigo relativo à definição do conceito e da classificação desses créditos (suplementar, especial e extraordinário), também estabelecidos nos arts. 40 e 41 da Lei nº 4.320/1964. O texto do PLQF, em relação a essa classificação, assim ficou:

- I – suplementar: os destinados a reforço de crédito orçamentário constante da lei orçamentária;
- II – especial: os destinados a despesas para as quais não haja crédito orçamentário específico na lei orçamentária; e
- III – extraordinário: os destinados a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, formalmente reconhecidas.

Nos últimos anos, houve distorção na edição de normas referentes a créditos extraordinários, haja vista, por exemplo, a concessão de recursos orçamentários nessa modalidade para eventos conhecidos com antecedência de pelo menos cinco anos, como a Copa das Confederações da FIFA 2013, Copa do Mundo de Futebol de 2014 e os Jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016, mediante a

edição das Medidas Provisórias nºs 611/2013 e 710/2016, ambas posteriormente convertidas, respectivamente, nas Leis nºs 12.851/2013 e 13.268/2016.

Desse modo, ficaram em evidência possíveis falhas no planejamento das ações e programações das despesas desses eventos. Todavia, a Administração não poderia ficar inerte ante a necessidade de alocação dos recursos para o êxito dos espetáculos, mormente a possibilidade de prejudicar a imagem do país sob o aspecto de organização e planejamento. Nesse prisma, justifica-se a adoção da figura do crédito extraordinário, embora conceitualmente não seja aplicável.

Comentando o conceito de créditos extraordinários, Giacomoni (2012), p. 334, afirmou que a CF/1988 “trouxe duas novidades em relação aos créditos extraordinários: ampliou as situações em que pode ser utilizada essa modalidade de crédito e estabeleceu a medida provisória como o instrumento legal de abertura do crédito”.

Continuando, o citado autor denota que a “legislação orçamentária brasileira, pelo menos desde a Constituição de 1934, vinha estabelecendo que caberia o crédito extraordinário na hipótese de necessidade urgente ou imprevista, em caso de guerra, comoção interna e calamidade pública. A Constituição de 1988 manteve a redação tradicional do dispositivo, mas tornou essas três situações, antes consideradas como únicas justificativas para o crédito extraordinário, como meramente exemplificativas. Essa flexibilização é perigosa, pois permite a utilização do mecanismo em situações em que a pretensa urgência é discutível”.

Finalizando, o mesmo autor adverte que “o emprego de medida provisória para a abertura do crédito extraordinário não é certamente uma boa solução, pois, ao ser apreciada, a medida provisória poderá receber emendas, com objetivos contrários aos pretendidos com a medida, e até mesmo ser rejeitada. O fundamento do crédito extraordinário é a urgência da ação governamental, não devendo se cogitar em prévia autorização legislativa para a realização das despesas correspondentes. Careceria de sentido, portanto, emendar e rejeitar um crédito extraordinário. Como o problema está, também, na excessiva flexibilidade concedida na utilização do mecanismo, dever-se-ia retornar ao modelo anterior da Constituição de 1988, ou seja, a abertura do crédito extraordinário dar-se-ia apenas em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública, por meio de Decreto do Poder Executivo, com imediata comunicação ao Poder Legislativo”.

Aqui reside, talvez, uma lacuna nessa classificação, visto que não há um tipo de crédito que permita à Administração reconhecer e revisar uma falha de programação orçamentária mais profunda, como parece ser o caso desses eventos. Assim, a adoção de um novo tipo de crédito, denominado de “revisório”, poderia ser a solução ou, alternativamente, subdividir o crédito extraordinário em dois subtipos: a) força maior (decorrente de guerra, calamidade ou comoção intestina) e b) revisório (decorrente de falha no planejamento). O primeiro subtipo poder-se-ia ser aberto por decreto do Poder Executivo e o segundo por meio de medida provisória.

No tocante aos parágrafos do art. 31, apenas o §3º não é inovação, visto que as LDO de todos os entes da Federação já definem os prazos finais para encaminhamento dos projetos de créditos adicionais ao Poder Legislativo. Na LDO 2017 da União isto foi determinado no §2º do art. 44.

Quanto ao art. 32 do PLQF, o dispositivo estabelecido no caput é semelhante ao do art. 43 da Lei nº 4.320/1964. Da mesma forma, a relação de recursos necessários para abertura de créditos adicionais (§1º), também não é nova em comparação aos incisos I a IV do §1º do art. 42 da Lei nº 4.320/1964. Veja-se tabela comparativa abaixo:

<b>PLP 295/2016 (PLQF)</b>	<b>Lei nº 4.320/1964/1964</b>
I – o saldo positivo dos recursos apurado por vinculação e, quando possível, por unidade orçamentária, no exercício anterior;	I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
II – o proveniente de excesso de arrecadação por vinculação dos recursos;	II - os provenientes de excesso de arrecadação;
III – o resultante de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, inclusive da Reserva de Contingência;	III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
IV – o produto de operação de crédito autorizada até o montante que seja possível realizar no exercício;	IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

**Tabela 2 – Comparativo de recursos necessários para abertura de créditos adicionais.**

Porém, o cancelamento de restos a pagar, desde que verificada a disponibilidade financeira, recurso arrolado no inciso V desse artigo do PLQF é original. Por último, o inciso VI refere-se aos recursos citados no §8º do art. 166 da CF/1988:

§ 8º Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

São inéditos os dispositivos dos §2º e §3º, relativos às determinações de deduções dos saldos dos créditos abertos ou reabertos no exercício ou que estejam em trâmite no legislativo, pertinente aos recursos de que trata os incisos do § 1º, com exceção do inciso IV, do art. 32 do PLQF.

O conceito de excesso de arrecadação, contido no §3º do art. 42 da Lei nº 4.320/1964, foi ampliado, no §4º do art. 32 citado, com duas variáveis: a) calendário de arrecadação da receita e b) fatores econômicos previsíveis. Representa assim uma inovação parcial.

Finalizando esse artigo do PLQF, o §5º inova ao prever que a LDO de cada ente da Federação poderá estabelecer as condições ou as despesas que exigirão projetos de lei específicos relativos a crédito.

## **2.3 Dispositivos relativos à execução**

### **2.3.1 Disposições gerais (arts. 33 e 34)**

O art. 33 do PLQF equivale ao art. 56 da Lei nº 4.320/1964. Ambos enfatizam que o recebimento e a movimentação de recursos pelo Poder Público serão realizados obedecendo ao princípio de unidade de tesouraria. Ao contrário da Lei nº 4.320/1964, o PLQF define esse princípio no §1º, assim exposto:

§ 1º Observado o art. 43 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, entende-se por unidade de tesouraria o recebimento e a movimentação centralizados e exclusivos de todos os ingressos de natureza financeira por intermédio dos mecanismos da conta única do respectivo Tesouro, independentemente de autonomia funcional, administrativa, orçamentária ou financeira.

No §2º do artigo em comento é colocada regra nova no sentido de autorizar que cada ente estabeleça as condições para o recebimento e a movimentação dos recursos financeiros na conta única, obedecendo a certas condições.

O art. 34 estabelece que a execução da despesa será feita sob a forma direta ou indireta, considerando a capacidade de pagamento dos órgãos e entidades da administração pública, tomando por base a programação da receita e da despesa.

Resumidamente, conforme §§ 1º e 2º desse artigo, execução direta é a realizada pela unidade detentora do crédito orçamentário ou mediante descentralização de crédito para outro órgão ou entidade integrante dos orçamentos fiscal ou da seguridade do mesmo ente da Federação, ao passo que a execução indireta é aquela feita mediante delegação, por outro ente da Federação ou por consórcio público para a aplicação de recursos em ação de responsabilidade exclusiva do ente transferidor, ou, mediante transferência, por outro ente da Federação ou por entidade privada para a aplicação de recursos em ação de relevante interesse público que não seja de responsabilidade exclusiva do ente transferidor. Estes conceitos também estão na LDO 2017 no § 7º, inciso I a III, do art. 7º, que trata da Modalidade de Aplicação.

No caso de execução indireta, a responsabilidade pelo cumprimento fiel do ajuste firmado e tempestividade de apresentação de prestação de contas foi exigido pelo §3º. Esse mesmo comando foi disposto de forma similar no art. 66 da Lei nº 8.666/1993:

Art. 66. O contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas consequências de sua inexecução total ou parcial.

### ***2.3.2 Ordenação da despesa (art. 35)***

O art. 35 do PLQF define o conceito de ordenador de despesa, assim entendido o agente da administração investido legalmente da competência para adotar as providências necessárias ao processamento da despesa orçamentária. Esse conceito também foi definido pelo §1º do art. 80 do Decreto-Lei nº 200/1967, da seguinte maneira:

§ 1º Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda.

Se o caput desse artigo não representa inovação, não se pode dizer o mesmo dos parágrafos, que conferem regras especiais dirigidas ao ordenador de despesa:

§ 1º Os atos e as manifestações do ordenador de despesa, bem como do chefe, do dirigente ou da chefia colegiada, deverão fundamentar-se na estrita convicção pessoal e, quando for o caso, em parecer de assessoria jurídica formal.

§ 2º A ordenação de despesa pode, mediante ato próprio, ser objeto de delegação, sendo que esta não exime o ordenador de despesa da responsabilidade pelos atos praticados pela autoridade delegada, salvo no caso de ato praticado ilegalmente e sem o conhecimento do ordenador.

§ 3º É vedada a delegação da competência para a liquidação da despesa ao próprio ordenador.

§ 4º As competências para liquidar a despesa e para ordenar-lhe o pagamento serão atribuídas, preferencialmente, num e noutra casos, a servidor público estável ou militar.

### **2.3.3 Fases da despesa (arts. 36 a 39)**

As fases da despesa são definidas no art. 36. A Lei nº 4.320/1964 também citou as fases da despesa: empenho (art. 58 a 61), liquidação (arts. 62 e 63) e pagamento (arts. 62, 64 e 65), mas não diretamente como agora o fez o PLQF, estabelecendo que são necessárias.

As fases da despesa também são conhecidas como estágios, conforme apontou Giacomoni (2012, p. 310):

Após a observância, se for o caso, do processo licitatório, a despesa orçamentária será efetivada por meio do cumprimento de três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

As vedações são apresentadas no §1º, sendo que as dos incisos I, II e IV constam da Lei nº 4.320/1964, conforme quadro abaixo:

<b>Vedações art. 36 PLP 295/2016</b>	<b>Lei nº 4.320/1964</b>
I – a realização de despesa sem prévio empenho;	Art. 60
II – o empenho de despesa orçamentária sem prévia autorização na lei orçamentária;	Art. 59
IV – o pagamento de despesa orçamentária sem prévia e regular liquidação.	Art. 62

**Tabela 3 – Comparativo de vedações relativas à execução da despesa**

O inciso III é uma novidade, pois, embora seja uma vedação óbvia, não havia sido apresentada na Lei nº 4.320/1964, qual seja: III – a liquidação de despesa orçamentária sem prévio empenho.

Em seguida, o §2º coloca uma possibilidade não aventada ainda por outra norma brasileira: “Ato do órgão central de administração financeira do Poder Executivo federal poderá facultar a utilização, pelos entes da Federação, de outras fases de execução da despesa”.

O conceito de empenho, definido no art. 37, é praticamente uma cópia do art. 58 da Lei nº 4.320/1964. Ficou assim:

Art. 37. Empenho de despesa autorizada é o ato administrativo praticado por autoridade competente que compromete, previamente, dotação orçamentária e cria para a administração pública uma obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição, observada a regular liquidação da despesa.

Segundo Reis, 2015, p. 156, o empenho não cria obrigação de pagamento e, sim, ratifica a garantia de condições de pagamento asseguradas na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviço.

O §1º desse artigo lista os requisitos necessários ao empenho, quais sejam:

- I – a verificação prévia, por parte da autoridade competente, da legalidade da forma pela qual se pretenda executar a despesa;
- II – a autorização prévia de chefe, dirigente ou direção colegiada do órgão ou entidade em que a unidade orçamentária esteja abrigada; e
- III – a emissão de nota de empenho, quando não dispensada por ato normativo do órgão central de administração financeira do ente da Federação.

A respeito de tais requisitos, apenas o inciso III não representa novidade, visto que a Lei nº 4.320/1964 já estabeleceu a necessidade da emissão da nota de empenho no art. 61 e a possibilidade de dispensa desse documento no §1º do art. 60:

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

Já o §2º trata da formalização do empenho pela emissão da nota de empenho, também previsto no art. 61 da Lei nº 4.320/1964, disciplinando os elementos mínimos desta nota, quais sejam: o instrumento a que se refere, a parte a quem se deva fazer o pagamento, o objeto da despesa e seu valor, bem como o crédito orçamentário à conta do qual se dê o processamento da despesa. Desses elementos, apenas a necessidade de citação do instrumento não constou do art. 61 da Lei nº 4.320/1964. Então, trata-se de uma inovação parcial. Observe-se, contudo, que seria mais lógico a inversão dos §§1º e 2º, vez que a referência ao conceito de nota de empenho aparece apenas no §2º pela primeira oportunidade.

Ainda em relação ao empenho, os §§ 3º e 4º do art. 37, relativos à possibilidade de empenho por estimativa e global, foram copiados, respectivamente, dos §§2º e 3º do art. 60 da Lei nº 4.320/1964. Todavia, o último parágrafo do art. 37 representa total inovação, por estabelecer a possibilidade de

emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte, desde que o contrato, convênio ou congênere:

I – tenha prazo igual ou inferior a 12 (doze) meses; ou

II – tenha prazo superior a 12 (doze) meses, mas o valor da nota de empenho corresponda a uma etapa ou parcela do objeto contratual.

Tais possibilidades são atualmente vedadas pelo art. 27 do Decreto 93.872/1986:

Art. 27. As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.

Sob esse aspecto, essa inovação representa uma exceção ao princípio da anualidade ou periodicidade.

No tocante à segunda fase da despesa, o conceito de liquidação está estipulado no art. 38 da seguinte forma:

Art. 38. Liquidação de despesa empenhada é o ato administrativo praticado por autoridade competente que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e o cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas e de dispositivos constitucionais e legais.

Em relação ao artigo similar da Lei nº 4.320/1964 (art. 63), o dispositivo é mais amplo por acrescentar a necessidade colocada na parte final do artigo, referente ao cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas e de dispositivos constitucionais e legais.

Quanto às finalidades da liquidação, os incisos do §1º do art. 38 do PLQF são os mesmos do §1º do art. 63 da Lei nº 4.320/1964: I - a origem e o objeto do que se deve pagar; II - a importância exata a pagar; III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Sobre o procedimento de liquidação, a Lei nº 4.320/1964 exige que se faça a análise tendo por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo e a nota de empenho, ao passo que o PLQF amplia essa base, exigindo que essa análise tenha por fundamento:

I – as constituições ou leis orgânicas dos respectivos entes da Federação, a lei de diretrizes orçamentárias e o contrato ou outro documento de qualquer natureza, inclusive o referente a adiantamentos por serviços, obras a executar e bens ou mercadorias a entregar;

II – os documentos, revestidos das formalidades legais, que comprovem a obrigação assumida;  
e

III – a verificação física do cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas.

O último parágrafo desse art. 38 estabelece que será considerada finalizada a liquidação quando o direito do credor tenha sido verificado de acordo com os termos deste artigo, mandamento este que não constava explicitamente da Lei nº 4.320/1964.



No que concerne à terceira e última fase da despesa (pagamento), o art 39 a conceitua como:

Art. 39. Pagamento de despesa liquidada é o ato administrativo praticado por autoridade competente, distinta daquela que houver praticado a liquidação, que extingue a obrigação de pagar o credor, consubstanciado na emissão de ordem de pagamento, a qual determina que a despesa orçamentária seja paga e indica as notas de empenho correspondentes e os beneficiários do pagamento.

Embora a Lei nº 4.320/1964 tenha também abordado o conceito dessa fase da despesa no seu art. 64, não chegou a lhe dar a amplitude ora estabelecida nesse artigo do PLQF, principalmente com a exigência de que a autoridade que ordenar o pagamento deve ser distinta daquela que houver praticado a liquidação.

A respeito da possibilidade de adiantamento de pagamento de parcela contratual, o §1º do art. 39, em comento, admite desde que cumulativamente:

I – as partes tenham assim pactuado;

II – o valor antecipado seja proporcional e necessário à execução da respectiva etapa do objeto contratual;

III – o contratado ofereça garantia real ou bancária suficiente à cobertura integral dos prejuízos potenciais ao erário; e

IV – as normas pertinentes da lei de licitações e contratos sejam observadas.

Atualmente, existem duas regras similares para antecipação de pagamento, sendo uma inserida no art. 38 do Decreto nº 93.872/1986 e a outra na alínea “c” do inciso II do art. 65 da Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/1993), conforme a seguir transcritas:

Art. 38. Não será permitido o pagamento antecipado de fornecimento de materiais, execução de obra, ou prestação de serviço, inclusive de utilidade pública, admitindo-se, todavia, mediante as indispensáveis cautelas ou garantias, o pagamento de parcela contratual na vigência do respectivo contrato, convênio, acordo ou ajuste, segundo a forma de pagamento nele estabelecida, prevista no edital de licitação ou nos instrumentos formais de adjudicação direta.

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

[...]

II - por acordo das partes:

[...]

c) quando necessária a modificação da forma de pagamento, por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado, vedada a antecipação do pagamento, com relação ao cronograma financeiro fixado, sem a correspondente contraprestação de fornecimento de bens ou execução de obra ou serviço;

O último artigo do PLQF que trata especificamente do pagamento da despesa é o art. 39, que estipula regra nova a respeito da responsabilidade criminal, civil e administrativa, na forma da lei, para a autoridade que descumprir as condições estabelecidas no art. 38, salvo nos casos de que tratam o § 1º e o art. 40, caput.

#### **2.3.4 Suprimento de fundos (art. 40)**

O art. 40 trata de suprimento de fundos, instituto atualmente permitido pelos arts. 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964, sob a denominação de regime de adiantamento, pelo §3º do art. 74 do Decreto-Lei 200/1967 e pelo art. 45 do Decreto nº 93.872/1986. A novidade em relação a essas normas é que o art. 40 do PLQF estabelece que deverá ser editada lei específica sobre esse tema pelo ente da Federação e normas pelo conselho de gestão fiscal. Neste último caso, na prática, as regras serão editadas pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal, em face do art. 78 do PLQF e do fato de que, até o momento, o conselho de gestão fiscal ainda não foi instituído, mesmo já passados quase dezessete anos da edição da determinação contida no art. 67 da LRF.

O conceito dessa forma de execução da despesa orçamentária está estabelecido no §1º do artigo em questão, da seguinte forma:

§ 1º O suprimento de fundos consiste na entrega de numerário ou crédito, mantido preferencialmente em instituição financeira oficial, a servidor público estável ou militar, sempre precedida do empenho na dotação adequada e antes que se proceda à liquidação, sendo obrigatórias a apropriação da despesa no ato da concessão, a prestação de contas no respectivo exercício e a identificação de cada operação em extrato mensal.

A diferença principal em relação ao conceito constante do art. 68 da Lei nº 4.320/1964 está no comando de que a entrega do numerário ou crédito será feita a servidor público estável ou militar, excluindo assim a possibilidade de conceder suprimento de fundos a servidor ocupante de cargo em comissão, vez que o texto da Lei nº 4.320/1964 não faz essa distinção.

O §2º do artigo ora comentado estabelece duas vedações:

I – o uso do suprimento de fundos para pagamento de quaisquer despesas pessoais de servidores públicos, inclusive de membros dos Poderes, dos Ministérios Públicos e das Defensorias Públicas, Ministros de Estado, Secretários e seus correspondentes; e

II – a concessão de suprimento de fundos a servidor público ou militar em alcance ou a responsável por dois suprimentos.

A segunda vedação já consta do art. 69 da Lei nº 4.320/1964, enquanto que a primeira é determinação inédita.

A despesa paga com suprimento de fundos que não obedecer aos dispositivos do art. 40 do PLQF será considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público. Este é o mandamento novo constante do último parágrafo (§3º) desse artigo.

### **2.3.5 Transferência de recursos (art. 41)**

Sobre esse tema, tanto a LRF quanto a Lei nº 4.320/1964 apresentam dispositivos.

A LRF trata desse assunto nos arts. 26 a 28 do capítulo referente à destinação de recursos públicos para o setor privado.

Por sua vez, a Lei nº 4.320/1964 aborda a matéria nos arts. 12, 16, 17, 18,19, 33 e 108. Nesta lei, as transferências são classificadas como:

- a) Transferências Correntes: as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.
- b) Transferências de Capital: as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, as transferências correntes subdividem-se em subvenções sociais e subvenções econômicas, ao passo que as transferências de capital são subdivididas em auxílios e contribuições, com os seguintes conceitos:

- a) subvenções sociais: as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
- b) subvenções econômicas: as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril;
- c) auxílios: derivam diretamente da Lei de Orçamento;
- d) contribuições: derivam de lei especial anterior.

No PLQF não foi seguida essa classificação. Conforme dispõe o caput do art. 41, será feita por meio de auxílio financeiro a transferência de recursos a qualquer título, excetuada a transferência por meio de execução indireta realizada, mediante delegação, por outro ente da Federação ou por consórcio público para a aplicação de recursos em ação de responsabilidade exclusiva do ente transferidor. Esse auxílio financeiro será explicitado na execução da despesa, quando for o caso, como transferência a:

- I – pessoa física;
- II – entidade privada sem fins lucrativos;
- III – entidade privada com fins lucrativos; ou
- IV – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Os parágrafos desse artigo impuseram certas condições à concessão de auxílio financeiro, a seguir comentadas na ordem em que aparecem.

§ 1º A concessão de auxílio financeiro a pessoas físicas ou a entidades privadas é condicionada à existência de autorização legal específica.

A condição do §1º foi posta também no art. 26 da LRF. Conforme assinalou REIS (2015), p. 75, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na LDO, estar prevista no orçamento e nos créditos adicionais. Continuando, os autores esclarecem que: “... a LRF não faz distinção entre as entidades jurídicas do setor privado, que podem ser de fins lucrativos e de fins ideais. Um outro esclarecimento: esta determinação da LRF não se confunde com as contribuições e os auxílios da Lei 4.320/64”.

§ 2º O auxílio financeiro previsto no caput, inciso III, depende da identificação de cada entidade beneficiária dos recursos na lei de que trata o § 1º.

No tocante ao §2º, o dispositivo, embora óbvio, é inovador.

§ 3º A lei orçamentária não consignará auxílio financeiro para despesa de capital que resulte em bem que possa ser incorporado ao patrimônio de entidade privada com fins lucrativos.

O mandamento do parágrafo acima constou também do art. 21 da Lei nº 4.320/1964.

§ 4º A alocação de recursos para a cobertura de diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda e entre taxas de juros, bem como para o pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais, deverão observar o disposto neste artigo.

Esse §4º também é novidade.

§ 5º A transferência financeira para órgão ou entidade pública ou privada poderá ser feita por intermédio de instituição ou agência financeira oficial, que atuará como mandatária para execução e fiscalização, devendo a nota de empenho ser emitida até a data da assinatura do respectivo acordo, convênio, parceria, ajuste ou instrumento congênere.

O §5º acima é praticamente o mesmo texto que consta do art. 86 da LDO 2017, com a diferença de que o mandamento da LDO coloca que essas transferências financeiras sejam feitas **preferencialmente** por intermédio de instituições e agências financeiras oficiais.

Por último, a CF/1988 também faz uma restrição no §2º do art. 199, relativo às transferências decorrentes de assistência à saúde, conforme transcrito abaixo:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

[...]

§ 2º É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

### **2.3.6 Emendas parlamentares individuais (arts. 42 e 43)**

Esses dois artigos tratam da execução obrigatória das emendas parlamentares individuais ao projeto de lei orçamentária, as quais obedecem ao limite correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

Sobre esse tema, recentemente a Emenda Constitucional nº 86, de 2015, acrescentou, dentre outras alterações inseridas no seu bojo, o inciso III ao §9º do art. 165 da CF/1988, que determina que uma lei complementar deverá dispor, em relação a tais emendas, sobre critérios para: a) a execução equitativa; b) procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos; e c) cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório.

Nessa esteira, o caput do art. 42 do PLQF define o escopo da obrigatoriedade da citada execução, qual seja:

- a) o montante efetivamente pago, no exercício financeiro, referente às programações incluídas na lei orçamentária do exercício por intermédio de emendas individuais e
- b) os restos a pagar decorrentes de emendas individuais, observado quanto a estes últimos o limite imposto no art. 166, § 16, da Constituição Federal, que é de até 0,6% (seis décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

Em seguida, o §1º desse artigo assenta quais são os critérios para que a execução dessas emendas não seja rejeitada por impedimentos de ordem técnica, quais sejam:

- I – ausência de norma regulamentadora para a realização do gasto, quando a edição da norma depender exclusivamente de ato do Poder ou órgão, do Ministério Público da União ou da Defensoria Pública da União;
- II – óbice que possa ser sanado mediante procedimento ou providência de responsabilidade exclusiva do órgão de execução;
- III – alegação de inadequação do valor da programação, quando o montante for suficiente para alcançar o objeto pretendido ou para adquirir pelo menos uma unidade completa;
- IV – aplicação do disposto no art. 166, § 17, da Constituição Federal, o qual determina que, se for verificado que a reestimativa da receita e da despesa poderá resultar no não cumprimento da meta de resultado fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, o montante previsto para essas emendas poderá ser reduzido em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias.

No § 2º do artigo em questão, está estabelecida regra nova de caráter punitivo aos agentes públicos que não adotarem todos os meios e medidas necessários à execução das programações oriundas das emendas individuais.

Por sua vez, o art. 43 do PLQF determina que será considerada equitativa no âmbito da União a execução igualitária e impessoal das programações das emendas individuais, excluídas as

extemporâneas, referidas no art. 166, § 15, da Constituição Federal, observados critérios universais e objetivos a serem estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, independentemente de autoria da emenda. Já o parágrafo único desse artigo preconiza que, caso se verifique a hipótese prevista no art. 166, § 17, da Constituição Federal, o percentual de redução que se aplicar aos montantes previstos no caput será a redução máxima a ser aplicada igualmente para o conjunto das emendas de cada autor, incidindo primeiramente sobre eventual parcela objeto de impedimento de ordem técnica.

Desse modo, como esses dispositivos do PLQF dispõem sobre regras que foram previstas para serem regulamentadas por lei complementar, tratam-se de inovações normativas.

Por outro lado, parece haver uma ausência normativa em relação à obrigatoriedade de execução de emendas de bancada parlamentar estadual, tipo estabelecido nos arts. 46 a 48 da Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional, visto que este assunto foi objeto da LDO 2017 no artigo 72.

### **2.3.7 Obrigações de exercícios anteriores (art. 44 a 46)**

Em relação a restos a pagar, a sua definição é feita na Lei nº 4.320/1964 no seguinte artigo:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

A inscrição em restos a pagar, atualmente, está regulada pelo Decreto nº 93.872/1986 no artigo 68, abaixo transcritos alguns dispositivos:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. (Redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 1o A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 2o Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3o. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 3o Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2o, os restos a pagar não processados que: (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2o; ou (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

II - sejam relativos às despesas: (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC; (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

b) do Ministério da Saúde; ou (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

Para substituir o art. 36 acima citado, bem como os dispositivos do referido decreto, o PLQF estabeleceu o art. 44, com mais clareza nos critérios para a inscrição de restos a pagar:

Art. 44. A despesa empenhada no exercício financeiro, mas não paga até o final do exercício financeiro, poderá ser inscrita em restos a pagar, desde que atendidas as seguintes condições:

I – for comprovado que os compromissos correspondentes cumprem o preceito definido no art. 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e

II – o montante das inscrições de despesas financiadas por vinculação específica de recursos não ultrapasse o saldo da disponibilidade financeira da referida vinculação de recursos existente na data de encerramento do exercício financeiro, apurado pelo órgão central de administração financeira do Poder Executivo.

O art. 42 da LRF citado refere-se à vedação ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20 da mesma lei, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Outra regra inovadora do PLQF foi posta no §1º do art. 44, a qual diz que, na inscrição em restos a pagar, terá preferência a despesa empenhada que já tenha sido liquidada antes do encerramento do exercício, até o montante estabelecido no inciso II do caput deste artigo.

No tocante ao cancelamento de restos a pagar, o §2º seguinte enfatiza que será automaticamente cancelado o empenho não liquidado até o final do exercício financeiro e que não tenha sido inscrito em restos a pagar. Esta regra é um pouco diferente da estabelecida pelo art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, transcrito abaixo, que estabelece quatro exceções:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

Por último, caso persista o interesse da administração pública ou o direito do credor relativamente a empenho cancelado na forma do § 2º, é facultado pelo §3º que a despesa orçamentária se realize à conta de despesas de exercícios anteriores, dispositivo parecido com o art. 69 da Lei nº 4.320/1964, com ressalvas que serão regulamentadas pelo Poder Executivo (§4º).

Uma das maiores inovações do PLQF está no art. 45 desse projeto de lei complementar, que versa sobre o cancelamento automático de restos a pagar inscritos no encerramento de exercício financeiro relativos a despesas:

- I – correntes que não tiverem sido pagas até o final do terceiro mês seguinte ao do encerramento do respectivo exercício;
- II – de capital que não tiverem sido pagas até o final do sexto mês seguinte ao do encerramento do respectivo exercício, ressalvados aqueles que compreendem projetos de investimentos plurianuais, quando o prazo será o encerramento do segundo exercício financeiro subsequente ao de sua inscrição;
- III – financiadas por operações de crédito efetivamente realizadas, desde que não enquadradas no disposto no inciso II, quando o prazo será o encerramento do exercício financeiro seguinte ao de sua inscrição.

Como visto nas regras do Decreto nº 93.872/1986, os restos a pagar podem subsistir por até dois anos e meio após sua inscrição, situação que se traduz, atualmente, em autêntico orçamento paralelo.

Em tese, a regra do artigo acima deverá acabar com essa distorção orçamentária, apesar da exceção do §1º relativamente à possibilidade de o Poder Executivo poder editar ressalvas quanto aos prazos estabelecidos nos incisos do caput em relação às despesas cujo fato gerador já tenha ocorrido.

Em corolário, para resguardar o cumprimento das condições e dos limites previstos neste artigo, serão considerados irregulares e lesivos à economia pública os atos de empenhar despesas e de inscrevê-las em restos a pagar e a omissão no cancelamento de empenho ou de resto a pagar.

No tocante a outros tipos de despesas de exercício anterior, o art. 46 não apresenta qualquer inovação, visto que seus mandamentos são praticamente os mesmos do art. 37 da Lei nº 4.320/1964.

### ***2.3.8 Classificação da receita e da despesa (art. 47 a 55)***

A classificação orçamentária da receita é abordada no art. 47 do PLQF, não havendo grandes divergências em relação à classificação estabelecida no art. 11 da Lei nº 4.320/1964, exceto pela possibilidade de desdobramento da classificação, por delegação, pelos órgãos do Poder Executivo de cada ente da Federação responsáveis pelo planejamento e orçamento e pela administração financeira, bem como pela ratificação do uso da classificação de indicador de resultado primário.

No concernente à classificação da despesa, as diversas possibilidades são tratadas nos arts. 48 a 55. Do mesmo modo, não se vê grandes novidades em relação à constante da Lei nº 4.320/1964, do Manual Técnico de Orçamento e das classificações inseridas reiteradamente nas LDO dos últimos anos. Assim, no PLQF constam remissões às principais classificações orçamentárias: por esfera, institucional, programática, funcional, econômica e por vinculação dos recursos.



Como novidade, entretanto, está a definição de que são consideradas auxiliares, não integrando a LOA e constando apenas de base de dados relacional, as classificações por elemento de despesa, por modalidade de aplicação, por identificador de uso, por identificador de doação e de operação de crédito, por identificador de resultado primário, bem como aquelas estabelecidas pelo órgão do Poder Executivo responsável pela elaboração da lei orçamentária do ente da Federação.

Outro preceito novo diz respeito ao fato de que os programas constantes da lei orçamentária deverão ser os mesmos programas constantes do plano plurianual em vigor, admitida a inclusão de novos programas quando houver proposta de atualização do plano plurianual em tramitação.

Nem como classificação auxiliar, entretanto, houve nesta parte do PLQF qualquer referência à classificação por plano orçamentário (PO), autorizada na LDO 2017 no seu art. 14, abaixo transcrito:

Art. 14. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Orçamentária de 2017 com sua despesa regionalizada e, nas informações disponibilizadas em meio magnético de processamento eletrônico, apresentará detalhamento das dotações por plano orçamentário e elemento de despesa.

Segundo o MTO 2017, o Plano Orçamentário – PO é uma identificação orçamentária, de caráter gerencial (não constante da LOA), vinculada à ação orçamentária, que tem por finalidade permitir que, tanto a elaboração do orçamento quanto o acompanhamento físico e financeiro da execução, ocorram num nível mais detalhado do que o do subtítulo/localizador de gasto.

Embora o PLQF não faça qualquer referência à classificação por natureza da despesa, o MTO, em virtude dos mandamentos da Portaria Interministerial nº 163/2001, assim dispõe sobre esse tipo de classificação há muito tempo utilizada no sistema orçamentário brasileiro:

Os arts. 12 e 13 da Lei no 4.320, de 1964, tratam da classificação da despesa por categoria econômica e elementos. Assim como no caso da receita, o art. 8º dessa lei estabelece que os itens da discriminação da despesa serão identificados por números de código decimal, na forma do respectivo Anexo IV, atualmente consubstanciados no Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001. O conjunto de informações que formam o código é conhecido como classificação por natureza da despesa [tabela no item 8.2.3.] e informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento.

Na base de dados do sistema de orçamento, o campo que se refere à natureza da despesa contém um código composto por oito algarismos, sendo que o 1º dígito representa a categoria econômica, o 2º o grupo de natureza da despesa, o 3º e o 4º dígitos representam a modalidade de aplicação, o 5º e o 6º o elemento de despesa e o 7º e o 8º dígitos representam o desdobramento facultativo do elemento de despesa (subelemento), conforme tabela a seguir:

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
----	----	----	----	----	----	----	----

Categoria Econômica	Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Subelemento de Despesa
---------------------	------------------------------------	-------------------------	---------------------	------------------------

**Tabela 4 – Classificação por natureza da despesa**

Temos, assim, duas categorias econômicas (despesas correntes e despesas de capital) e seis grupos de natureza de despesa (GND): 1 – Pessoal e Encargos Sociais, 2 – Juros e Encargos da Dívida, 3 – Outras Despesas Correntes, 4 – Investimentos, 5 – Inversões Financeiras e 6 – Amortização da Dívida.

Em relação à modalidade de aplicação e ao elemento de despesa, esses códigos desdobram-se, respectivamente, em trinta modalidades e oitenta e dois elementos.

Todavia, consoante o art. 3º da citada portaria interministerial, a classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se apenas de categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa, sendo que complementa essa classificação a “modalidade de aplicação”, considerada como uma informação gerencial que tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. A mesma portaria define que grupos de natureza de despesa são agregações de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

Assim, temos que a classificação pura por natureza de despesa compreende 2 (duas) categorias econômicas, 6 (seis) grupos de natureza de despesa e 82 (oitenta e dois) elementos de despesa. Observa-se que a quantidade de GND representa apenas o triplo do número de categorias. Já a quantidade de elementos de despesa é quase 14 vezes maior que a de GND, indicando que a existência de um ou dois códigos entre esses dois poderia ser viável, agrupando despesas similares e um encadeamento mais lógico dessa sistemática de classificação.

Continuando nesse raciocínio, a evidência mais marcante desta observação pode ser verificada no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) por meio da codificação de Unidades Gestoras Responsáveis (UGR) do órgão 02000 - Senado Federal, especialmente a da unidade de recursos humanos, que é a seguinte, para o exercício de 2017:

<b>Código UGR</b>	<b>Descrição</b>
020031	SENADO - FOLHA - ATIVOS - SENADORES
020032	SENADO - FOLHA - ATIVOS - EFETIVOS
020033	SENADO - FOLHA - ATIVOS - COMISSIONADOS

020034	SENADO - FOLHA - INATIVOS - APOSENTADOS
020035	SENADO - FOLHA - INATIVOS - PENSIONISTAS
020036	SENADO - FOLHA - INATIVOS

**Tabela 5 – Códigos de UGR para despesas de pessoal do Senado Federal**

Nota-se que foram criadas unidades para servir de controle de subtipos de despesas que não existem no GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais), em virtude da inexistência de elementos de despesas que permitam segregar totalmente os gastos de pessoal de autoridades (senadores), servidores efetivos e servidores comissionados. Nesse sentido, a Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade do Senado Federal (Safin) informou que as UGR foram criadas para permitir o fornecimento de informações solicitadas por cidadãos em procedimentos feitos mediante os canais disponibilizados pela Lei de Acesso à Informações (Lei nº 12.527/2011).

Outra pista nesse sentido, é a existência de códigos com denominações iguais para elementos de despesa de pessoal civil e militar, como, por exemplo, os seguintes:

01 - Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares

03 - Pensões do RPPS e do militar

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil

12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar

14 - Diárias - Civil

15 - Diárias - Militar

16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil

17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar

### **2.3.9 Fundos públicos (arts. 56 e 57)**

Nos artigos 56 e 57 são tratados os fundos públicos, também objeto dos artigos 71 a 74 da Lei nº 4.320/1964, sob a denominação de fundos especiais. O caput do art. 56 do PLQF apenas faz a definição de fundo público, da mesma forma que foi realizada pelo art. 71 da Lei nº 4.320/1964.

Em seguida, o §1º estabelece que a disponibilidade de caixa do fundo público sujeita-se às normas financeiras da administração pública, sem prejuízo de que o seu registro e controle se façam apartadamente da administração financeira centralizada, dispositivo com alguma similaridade com o art. 72 da Lei nº 4.320/1964, que proclama que a aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais, obedecendo, assim, por consequência, às normas financeiras da administração pública.

Por sua vez, o § 2º é uma redação diferente da constante do art. 73 da Lei nº 4.320/1964, porém com o mesmo conteúdo e significado.

Os §§ 3º e 4º são inovações em relação à Lei nº 4.320/1964:

§ 3º A conveniência da manutenção de recursos em fundos públicos será avaliada, no mínimo a cada 4 (quatro) anos, pelos entes da Federação.

§ 4º No caso de extinção de fundo público, o patrimônio será transferido ao respectivo órgão ou entidade supervisora, e o saldo financeiro será apropriado pelo órgão central de administração financeira do ente da Federação, sem vinculação específica.

O § 5º tem o mesmo objetivo do art. 74 da Lei nº 4.320/1964, no tocante à possibilidade de edição de normas peculiares aos fundos pela lei que os instituírem.

Em contraposição, contudo, é interessante notar o comando do art. 117, seu § 6º e inciso III correspondente, da LDO 2017, que veda praticamente a instituição de fundo contábil ou institucional, conforme transcritos abaixo:

Art. 117. As proposições legislativas e respectivas emendas, conforme art. 59 da Constituição Federal, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois subsequentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação, para efeito de adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

§ 6º Será considerada incompatível a proposição que:

III - crie ou autorize a criação de fundos contábeis ou institucionais com recursos da União e:

- a) não contenham normas específicas sobre a gestão, o funcionamento e o controle do fundo; ou
- b) fixem atribuições ao fundo que possam ser realizadas pela estrutura departamental da administração pública federal;

Todos os requisitos mínimos para a instituição de fundos, expostos no art. 57 do PLQF, são inovadores, pois não encontram correspondentes em relação à Lei nº 4.320/1964. Também é inédita a vedação estabelecida no parágrafo único desse artigo, relativa à criação de fundo público quando seus objetivos puderem ser alcançados mediante a vinculação de receitas específicas.

## **2.4 Dispositivos relativos à contabilidade**

### ***2.4.1 Disposições gerais (arts. 58 e 59)***

Ao se referir sobre a adoção de padrões internacionais de contabilidade no âmbito do setor público, o art. 58 do PLQF sedimenta o movimento que se iniciou no Brasil com a edição da NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, publicada no DOU (Diário Oficial da União) em 25/11/2008, atualmente substituída pela NBC TSP EC, de 23/12/2016, já citada no presente trabalho. Uma inovação está no fato de que essas normas específicas deverão ser ratificadas pelo conselho de gestão fiscal.

Um pouco antes, no âmbito do setor privado, essa prática foi definida pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007, que incluiu o §5º no bojo do art. 177 da Lei nº 6.404/1977 com o seguinte teor:

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

A seguir, o caput do art. 59 do PLQF aborda o objeto da contabilidade aplicada ao setor público, definindo-o como o patrimônio pertencente aos órgãos e às entidades do setor público. Os incisos deste artigo referem-se ainda ao dever da contabilidade de:

- I – evidenciar a composição patrimonial, a situação econômico-financeira e os fluxos de caixa;
- II – demonstrar a execução orçamentária;
- III – demonstrar os resultados patrimoniais;
- III – fornecer elementos para a prestação de contas dos gestores públicos;
- IV – subsidiar a geração de informação de custos, relativas a bens e serviços fornecidos à sociedade;

Esses incisos não apresentam inovação, por similaridade com os artigos 83 e 85 da Lei nº 4.320/1964, abaixo transcritos:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O inciso V do mesmo artigo do PLQF determina que a contabilidade também deverá favorecer o exercício dos controles interno e externo, em consonância com o art. 83 acima citado. Também se refere a uma inovação: o controle social, tema não abordado pela Lei nº 4.320/1964.

O parágrafo único do art. 59 do PLQF revela outro ponto essencial desse projeto de lei: a prevalência da **essência sobre a forma** nos registros e fatos contábeis, em caso de conflito, observando-se os aspectos jurídicos e econômicos contidos na documentação comprobatória da operação. Esse importante princípio estava incluído na Resolução CFC nº 1.132/2008, que aprovou a NBC T 16.5 – Registro Contábil, a qual foi revogada pela NBC TSP EC, de 23/09/2016 que, porém, manteve o princípio, embora com outra redação, conforme transcrição a seguir dos dispositivos citados:

**NBC T 16.5 – Registro Contábil:**

22 Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.

**NBC TSP EC:**

8.29 Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.

Para se ter a ideia da importância desse tema, cabe lembrar que foi um dos pontos discutidos quando da análise do processo de prestação de contas da Presidência da República, relativa ao exercício de 2014, e, posteriormente no processo de impeachment da ex-Presidente Dilma Roussef em 2016, quando da análise dos recursos concedidos no âmbito do Plano Safra.

### ***2.4.2 Contabilidade patrimonial (art. 60)***

A exigência de adoção do regime contábil de competência é ressaltada no art. 60 do PLQF, nos moldes das melhores práticas internacionais de contabilidade patrimonial, estabelecendo que as alterações na situação líquida patrimonial serão contabilizadas conforme esse regime, independentemente de recebimento, pagamento ou apropriação à conta do orçamento público.

Além da menção desse regime no art. 35 da Lei nº 4.320/1964, esse tema também constou do inciso II do art. 50 da LRF, a seguir transcrito:

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

No contexto da Lei nº 4.320/1964, o regime adotado no Brasil é misto: caixa para as receitas e competência para as despesas. Não se trata de regime contábil, mas de regime orçamentário, como assinala o MTO 2017, p. 54-55, ao tratar das fases da receita:

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema “Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade [...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial,

a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. [...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. [...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

[...]

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador.

Na mesma direção, ao se debruçar sobre a execução da despesa, o MTO 2017, p. 103, assim se manifesta sobre essa questão:

No setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, de acordo com a Lei nº 4.320/64.

E o mesmo manual continua assim:

Entretanto, a ótica implementada pela Lei nº 4.320/1964 não é suficiente para a correta mensuração, avaliação e registro dos fatos contábeis do setor público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade.

Dessa forma, aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento. Nessa lógica, também não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas ou que as receitas orçamentárias sejam efetivamente arrecadadas para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial.

Destarte, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, ressalte-se que o regime contábil (patrimonial) deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis.

### **2.4.3 Demonstrações contábeis (art. 61)**

A respeito das demonstrações contábeis, o caput do art. 61 do PLQF impõe que elas deverão ser elaboradas com fundamento na escrituração efetuada durante o exercício. A exigência de escrituração já havia sido definida pelo art. 77 do Decreto-Lei nº 200/1967:

Art. 77. Todo ato de gestão financeira deve ser realizado por força do documento que comprove a operação e registrado na contabilidade, mediante classificação em conta adequada.

Por sua vez, anteriormente, a Lei nº 4.320/1964, no art. 86, estabeleceu que a escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

A novidade em relação às demonstrações contábeis é a exigência de que nelas constem as informações mínimas relacionadas no art. 59, bem como a edição de notas explicativas que apresentem informações sobre sua base de elaboração e sobre os procedimentos contábeis utilizados, além de informações adicionais relevantes para sua compreensão e outros elementos necessários para evidenciar a evolução patrimonial da entidade do setor público e sua execução orçamentária.

### **2.4.4 Consolidação das contas públicas (arts. 62 e 63)**

Os arts. 62 e 63 tratam da padronização de plano de contas e de relatórios. Ambos, no âmbito da União, já estavam sendo normatizados pelos arts. 17 e 18 (incisos I e VII) da Lei nº 10.180/2001, que tratou do Sistema de Contabilidade Federal, composto pelo órgão central de contabilidade (Secretaria do Tesouro Nacional - STN) e pelos órgãos setoriais.

No mesmo sentido, já existe dispositivo na Lei nº 4.320/1964 sobre consolidação de contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, expresso no art. 111 dessa lei, transcrito a seguir:

Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

### **2.4.5 Serviços de contabilidade (art. 64)**

No tocante aos serviços de contabilidade, a Lei nº 4.320/1964 definiu que eles têm a competência para realizar ou superintender as tomadas de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos (art. 84) e estabeleceu a sua forma de organização (art. 85):

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a



determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O PLQF não impõe tanto a competência citada como essa forma de organização. O que o caput do art. 64 faz é enquadrar essas competências como missão institucional, qual seja a de realizar o registro, a evidenciação e a análise da situação orçamentária, inovando no sentido de prever que nenhum processo, documento ou informação relativos aos atos e fatos que provoquem variação no patrimônio público poderão ser sonegados aos serviços de contabilidade.

Logo em seguida, o §1º trata de inserir regra nova e clara a respeito da responsabilização administrativa, civil e penal do agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação dos serviços de contabilidade no desempenho de sua missão institucional. Em continuação, o §2º do artigo ora comentado afirma que respondem pelos atos e fatos evidenciados pela contabilidade os agentes que lhe derem causa, regra mais ampla e semelhante ao do art. 90 do Decreto-Lei nº 200/1967:

Art. 90. Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens.

## **2.5 Dispositivos relativos ao controle, custos e avaliação**

### ***2.5.1 Disposições gerais (arts. 65 a 69)***

Os artigos 65 a 69 do PLQF tratam de disposições gerais a respeito de controle interno e externo, relativas à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da Federação, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como quanto à aplicação das subvenções das renúncias de receita, em consonância com os arts. 31, 70 e 74 da CF/1988.

O §1º do art. 65 fala em controle prévio por parte do gestor, sem prejuízo dos controles interno e externo. A Lei nº 4.320/1964 também se referiu aos três tipos de controles temporais (prévio, concomitante e subsequente) no art. 77, embora não atribuindo expressamente essa verificação prévia ao gestor.

A esse respeito, Giacomoni (2012), p. 350, ensina que o orçamento se constitui no mais eficaz instrumento de verificação prévia, já que apenas as despesas autorizadas nas leis orçamentárias podem ser realizadas. Além disso, o mesmo autor observa que o momento oportuno para o controle das autorizações orçamentárias é o empenho prévio, primeiro dos estágios da despesa. Já as verificações concomitantes são feitas mediante relatórios de andamento, balancetes periódicos etc, ao passo que as verificações subsequentes terão por base os relatórios, balanços, prestações de contas e auditorias elaborados após a execução de ações e empreendimentos ou encerramento do exercício.

No caso de transferências intergovernamentais, o §2º do art. 65 determina que a fiscalização ficará a cargo do órgão repassador do recurso e dos sistemas de controle interno e externo que sobre ele tenham jurisdição, enquanto que o §3º diz que essa verificação poderá ser exercida por meio de cooperação técnica com os órgãos de controle externo dos entes beneficiários, auxiliados obviamente pelos respectivos órgãos de controle interno. Ambos os dispositivos são inovadores por serem específicos, em comparação com a regra geral descrita no art. 93 do Decreto-Lei 200/1967, abaixo transcrita:

Art. 93. Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

As maiores transferências intergovernamentais são o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), ambas normatizadas pela Lei Complementar nº 62/1989. Segundo a cartilha de princípios básicos<sup>1</sup>, publicada pela STN, é o seguinte o conceito de transferências intergovernamentais:

Trata-se de um mecanismo por meio do qual os Entes Federativos compartilham suas receitas entre si. As transferências intergovernamentais constituem-se na repartição de recursos correntes ou de capital entre Entes Federativos, ou seja, na divisão de verbas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A princípio, a entrega pode ser feita em qualquer direção (da União para Municípios e de Municípios para a União, por exemplo); entretanto, na prática ela ocorre quase que exclusivamente no sentido União para Estados, Distrito Federal e Municípios, e dos Estados para seus Municípios.

No tocante à renúncia de receitas, a fiscalização abrangerá órgãos ou entidades supervisores, operadores ou que tenham atribuição relacionada à gestão do recurso. Conforme o §1º do art. 14 da LRF, a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A competência para fiscalizar as renúncias de receitas é do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme o § 1º do art. 1º da Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – LOTCU), com base no art. 70 da Constituição Federal.

O mandamento referente à obrigatoriedade de prestação de contas, contido no art. 66 do PLQF, não é uma inovação, pois a regra é semelhante ao exposto no art. 93 do Decreto-Lei nº 200/1967, referenciado acima. Do mesmo modo, a determinação para submissão anual dessas contas, expressa no §1º seguinte, consta do art. 7º da LOTCU, conforme a seguir expresso:

---

<sup>1</sup> Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge\\_cartilha\\_principios\\_basicos.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_principios_basicos.pdf)

Art. 7º As contas dos administradores e responsáveis a que se refere o artigo anterior serão anualmente submetidas a julgamento do Tribunal, sob forma de tomada ou prestação de contas, organizadas de acordo com normas estabelecidas em instrução normativa.

Regramento novo está delineado no §2º do art. 66 do PLQF, referente à exigência de declaração do dirigente máximo da unidade sobre a adequação do controle das contas do órgão aos termos da futura LQF, bem como declaração sobre as deficiências observadas e planos de ação e respectivos cronogramas para corrigi-las, em caso de não adequação. Também é inédita a regra do parágrafo seguinte, relativa à responsabilidade objetiva dos órgãos e entidades, independentemente de quem esteja à frente de sua administração, no tocante à comprovação do emprego de recursos recebidos a título de transferência, sendo-lhes facultado o exercício do direito de regresso contra aqueles cuja ação tenha dado ensejo à responsabilidade do ente.

A determinação, incluída no §4º seguinte, de que as entidades privadas autônomas de serviço social e de formação profissional devam submeter-se à fiscalização do tribunal de contas, no que concerne ao controle finalístico da aplicação dos recursos recebidos, é prevista atualmente, no âmbito federal, no inciso V do artigo 5º da LOTCU, que inclui na jurisdição do TCU os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social. Trata-se de uma inovação parcial, pois a obrigatoriedade atinge apenas os tribunais de contas estaduais e distrital.

A possibilidade de dispensa de instrumento de prestação de contas foi prevista no §5º do PLQF, constando também do parágrafo único do art. 2º da Decisão Normativa nº 156/2016 do TCU, abaixo transcrito:

Parágrafo único. Os responsáveis pelas unidades prestadoras de contas não relacionadas no Anexo I **poderão** ter as contas do exercício de 2016 julgadas por determinação do Tribunal ou do ministro relator, ocasião em que serão fixados os prazos para a apresentação e os conteúdos das peças de que trata o art. 3º. (Grifo nosso)

Outra disposição geral é a obrigatoriedade de utilização de procedimentos usuais de auditoria, posto no art. 67 do PLQF, na avaliação da gestão. Combinado com o art. 58 do PLQF, que se refere aos padrões internacionais de contabilidade, é razoável admitir que o comando do art. 67 engloba tanto as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP do nível 1, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, do qual são membros o TCU e os demais tribunais de contas brasileiros, bem como também as normas relativas aos padrões e procedimentos internacionais de auditoria, editadas por organismos internacionais como INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), e COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

No âmbito federal, o TCU já utiliza esses procedimentos, conforme se pode observar da publicação de alguns manuais de auditoria, como, por exemplo, o Manual de Auditoria Operacional

(disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-operacional.htm>).

Além disso, a avaliação da gestão pela auditoria deverá ser feita de forma racional mediante simplificação e flexibilização, conforme parágrafo único do art. 67, em casos de custos justificadamente superiores ao risco, visando evitar duplicidade controle por parte dos entes. Regra semelhante existe no art. 142 do Decreto nº 93.872/1986:

Art . 142. A auditoria será realizada de maneira objetiva, segundo programação e extensão racionais, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

No mesmo sentido, o art. 14 do Decreto-Lei nº 200/1967, diz que o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

São inovadoras as regras dos artigos 68 e 69 do PLQF, que tratam, respectivamente: a) do compartilhamento de informações e documentos entre os órgãos de controle interno e externo; e b) da nova atribuição relativa à Comissão Mista de Orçamentos e Fiscalização (CMO) do Poder Legislativo, no tocante à audiência pública dos tribunais de contas a respeito das atividades e achados ocorridos no período.

### **2.5.2 Controle interno (arts. 70 a 72)**

O art. 74 da Constituição Federal prevê que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar metas orçamentárias, a legalidade e os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, controlar operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da união, bem como apoiar o controle externo.

Giacomoni (2012, p. 349), analisando esse sistema, indaga:

Quem são os responsáveis pelo controle interno? Como organizar o exercício dessa atividade? Onde localizar a unidade responsável na estrutura administrativa? Qual é a autonomia ou independência concedida aos responsáveis pelo controle interno face às autoridades do Poder Executivo?

No mesmo parágrafo, o mesmo autor complementa:

Devido à ausência de normas gerais que orientem o exercício do controle interno por parte dos entes da Federação não há respostas precisas a essas indagações. Mesmo exigida na Lei nº 4.320/64 e na Constituição Federal, essa modalidade de controle, em boa parte dos órgãos públicos, proporcionava quase nenhum ou, então, mínimos resultados, exatamente pela ausência de ordenamentos precisos para a atividade.

Os artigos 70 e 71 do PLQF tratam dessas questões de controle interno, especificando mais detalhadamente no art. 70 as suas finalidades e no art. 71 as suas funções (ouvidoria, controladoria, auditoria e correição), contribuindo para o aperfeiçoamento da legislação sobre o assunto.

Em relação à organização administrativa, o art. 72 deixa a cada Poder, ao Ministério Público e à Defensoria Pública do ente da Federação a competência para estabelecer sua estrutura administrativa, inclusive para definir o órgão central do sistema e seu respectivo titular, contanto que haja vinculação hierárquica e funcional direta ao titular do respectivo Poder. Assim, temos que deverá haver cinco sistemas de controle interno em cada ente da Federação: Poder Executivo, Poder Legislativo, Poder Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública da União. Contudo, não houve definição se o titular de um desses sistemas presidirá e será o responsável pela integração entre eles ou se esta será feita mediante órgão colegiado. Além disso, o PLQF não apresenta dispositivo que possa responder à indagação do autor acima citado a respeito do estabelecimento de salvaguardas quanto à autonomia ou independência concedida aos responsáveis pelo controle interno face às autoridades do Poder Executivo.

### ***2.5.3 Controle externo (art. 73)***

No que se concerne ao controle externo, o PLQF nada inovou, visto que o único artigo sobre este assunto (art. 73) apenas repetiu basicamente os objetivos contidos no art. 81 da Lei nº 4.320/1964, quais sejam os de verificar a probidade da administração e a guarda e o bom emprego dos recursos públicos.

### ***2.5.4 Controle social (art. 74)***

O artigo sobre controle social no PLQF é inovação em relação à Lei nº 4.320/1964, mas não é em relação aos seguintes dispositivos da CF/1988:

- a) art. 5º, inciso XXXIII e LXXIII;
- b) art. 37, § 3º, inciso II; e
- c) art. 74, § 2º.

Além dessas formas de controle social, garantidas na nossa Carta Magna, outras foram regulamentadas pela Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI).

### ***2.5.5 Custos (art. 75)***

A Lei nº 4.320/1964 tem somente os arts. 85 e 89 a respeito de custos, ambos se referindo apenas à determinação de apuração dos custos dos serviços industriais. Por outro lado, o PLQF é bem mais abrangente sobre o tema, vez que no §1º do art. 75 define os objetivos do sistema de custos, o qual foi criado pela Portaria STN nº 157/2011. Além da determinação, mensuração e comparação de custos, esse sistema deve possibilitar o apoio às funções de planejamento e orçamento e às gestões orçamentária,

financeira e patrimonial, dando suporte ao processo de tomada de decisões, além de orientar a melhoria do gasto e a qualidade dos serviços públicos e subsidiar a avaliação das políticas públicas.

Já o § 2º desse artigo estipula à STN, órgão central de contabilidade do Poder Executivo Federal, a competência para determinar padrões mínimos para todos os entes da Federação, visando permitir a comparabilidade da informação de custos, função esta que a STN já exerce atualmente no âmbito federal, em decorrência do disposto no inciso XIX do art. 7º do Decreto nº 6.976/2009.

### ***2.5.6 Avaliação de programas (art. 76)***

O art. 76 do PLQF trata de regras gerais para a avaliação de políticas públicas, executadas por meio de programas de governo. Atualmente, regra desse tipo é geralmente inserida, de forma tímida, nos planos plurianuais, como por exemplo as constantes dos arts. 2º, 5º e 11 do PPA 2016-2019.

Desse modo, esse artigo do PLQF tem o mérito de assentar definitivamente um caminho para a avaliação das políticas públicas, vez que o monitoramento e a avaliação das políticas públicas serão:

- a) averiguados em termos de eficiência, eficácia e efetividade, tendo a competência o Poder Executivo federal para estabelecer mecanismos que orientem o monitoramento e a avaliação de políticas e a articulação destas com o ciclo orçamentário, buscando a convergência entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- b) objetivos, tanto qualitativa como quantitativamente, públicos e acessíveis quanto à terminologia utilizada, disponibilizados em meio eletrônico, oportunos e comparáveis com padrões nacionais e internacionais e indicadores correlatos observados em países em estágio de desenvolvimento semelhante ao Brasil; e
- c) realizados de forma contínua.

No âmbito do Poder Executivo federal, apenas recentemente houve a indicação dos responsáveis pela avaliação de políticas públicas, mediante a edição da Portaria Interministerial nº 102, de 07/04/2016, assinada pelos dirigentes do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), do Ministério da Fazenda (MF), da Casa Civil da Presidência da República e da Controladoria Geral da União (CGU). Conforme o art. 1º dessa portaria, cabe ao Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais – CMAP aperfeiçoar as políticas públicas, programas e ações do Poder Executivo federal para que alcancem melhores resultados e aprimorar a alocação de recursos, visando melhorar a qualidade do gasto público.

### ***2.5.7 Disposições finais e transitórias (arts. 77 a 81)***

Os últimos cinco artigos do PLQF estabelecem as disposições finais e transitórias para a plena eficácia dessa norma.

O art. 77 altera a LRF, inserindo treze dispositivos novos a respeito de:

- a) No tocante à LDO, permissão para que essa norma disponha sobre os quadros consolidados que integrarão a LOA e estipule parâmetros ou limites a serem seguidos no PLOA ou na LOA para a expansão da despesa com pessoal e para a programação orçamentária relativa aos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público e da Defensoria Pública, além de que estabeleça quais são as despesas orçamentárias que poderão ter como fonte as operações de crédito decorrentes de emissão de título.
- b) No tocante à execução orçamentária, altera o caput do art. 9º considerando, para efeito de contingenciamento bimestral das despesas discricionárias, o cotejo entre as receitas primárias e as despesas primárias obrigatórias, visando o cumprimento da meta de resultado primário ou nominal. Na redação do dispositivo revogado, não houve a especificação se a receita ou a despesa era primária ou financeira. Portanto, o texto do PLQF é elucidador nesse sentido. A respeito ainda desse contingenciamento, os prazos de vinte e de trinta dias, respectivamente, para que o Poder Executivo apure e informe o montante da limitação a ser promovida e para que os órgãos efetuem essa limitação orçamentária, sempre incluídos como dispositivos nas LDO, foram definitivamente incorporados como regra geral no PLQF.

O art. 78 estabelece uma salvaguarda, considerando válidos os atos editados pela STN, enquanto o conselho de gestão fiscal. Em seguida, o art. 79 apenas ratifica a validade dos restos a pagar já inscritos e dos fundos públicos atualmente constituídos quando da entrada em vigor da LQF. Já o art. 80 revoga a Lei nº 4.320/1964, mas nada diz a respeito da revogação das disposições de direito financeiro contidas no Decreto-Lei nº 200/1967 e no Decreto nº 93.872/1986. Por último, o art. 81 estabelece como marco inicial da LQF o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao de sua publicação.

### 3 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS INOVAÇÕES DO PLQF

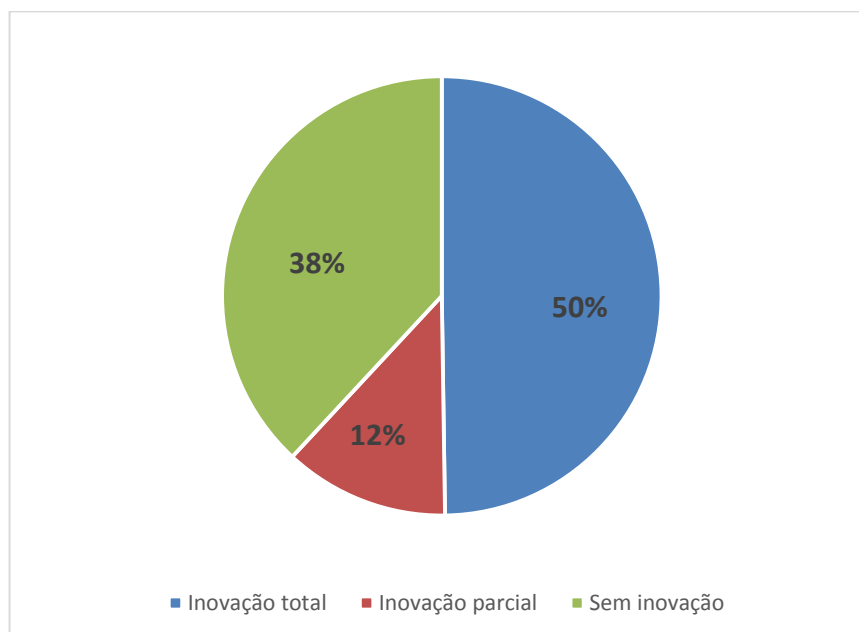
Para possibilitar a análise da quantidade de inovações do PLQF, a metodologia utilizada foi a elaboração de uma planilha com o texto do PLQF, contendo indicação ao lado de cada dispositivo (artigo, parágrafo, inciso e alínea) sobre o tipo de inovação (total ou parcial) ou sua ausência, tendo em vista a análise qualitativa realizada acima.

Desse modo, chegou-se aos seguintes números:

<b>Tipo de dispositivo</b>	<b>Inovação total</b>	<b>Inovação parcial</b>	<b>Sem inovação</b>	<b>Total</b>
Artigo (caput)	33	19	29	<b>81</b>
Parágrafo	88	16	52	<b>156</b>
Inciso	92	17	78	<b>187</b>
Alínea	0	0	4	<b>4</b>
<b>Total</b>	<b>213</b>	<b>52</b>	<b>163</b>	<b>428</b>

**Tabela 6 – Demonstrativo da quantidade de inovações do PLQF**

Em termos percentuais, sob a ótica da correspondência com a legislação financeira atual, verifica-se que 50% dos dispositivos são inovações totais, 12% são parciais e 38% não representam inovação, conforme gráfico abaixo:



**Gráfico 1 – Percentuais de inovações do PLQF**

#### **4 ASSUNTOS AUSENTES NO PLQF**

Foram detectados assuntos ausentes no PLQF em dois outros estudos, conforme a seguir exposto.

O Tribunal de Contas da União (TCU) apontou ausência de critérios e parâmetros de regionalização das despesas. Sobre esse assunto, no Acórdão nº 581/2013 - Plenário, que trata de estudo sobre a identificação espacial das despesas públicas nos orçamentos da União, constam os seguintes trechos:

[...] A demanda por informações regionalizadas tem referência na Constituição Federal, pois ela estabelece, entre as funções dos Orçamentos Fiscal e de Investimento, a de combater as desigualdades regionais, segundo o critério populacional. O reconhecimento das atuais possibilidades de identificação regional das despesas e de suas respectivas deficiências é um dos primeiros passos necessários ao enfrentamento da questão.

[...] O último ponto destacado é a tramitação no Congresso Nacional de uma proposta da Lei Complementar prevista no art. 165: o substitutivo do PLS 229/2009. No entanto, apesar das expectativas auspiciosas, a questão da regionalização não é suficientemente elucidada, e, uma vez que o projeto ainda está em tramitação, é ainda possível incluir alguma emenda que explicita os critérios e os parâmetros a serem utilizados para satisfação da norma constitucional.



Nunes (2016)<sup>i</sup>, dentre outras observações, numa palestra realizada em Ribeirão Preto, notou que no PLQF:

a) estão ausentes temas como Gestão de pessoas, Gestão de projetos e Gestão de Ativos e Passivos;

b) faltou definir dois conceitos: despesa corrente oriunda de despesa de capital e programa de duração continuada. O primeiro é a despesa orçamentária de manutenção, conservação e funcionamento que passará a ser necessária em consequência dos investimentos. O segundo é o programa que resulte em serviços prestados à comunidade de forma contínua por um período superior a dois exercícios;

c) não há o enfrentamento da difícil relação de subordinação entre planos nacionais (mais longos) e os PPA (quatro anos) federais, estaduais e municipais, colocando como sugestão que os planos nacionais serão elaborados em consonância com o PPA federal, enquanto que os PPA estaduais e municipais observarão as disposições dos planos nacionais; e

d) não há critérios para alteração do PPA ou sobre como tratar matéria estranha dele constante.

Analisando-se a legislação de alguns municípios, como Fortaleza e Rio de Janeiro, observou-se a exigência de um documento padronizado para autorizar a despesa, previamente à emissão da nota de empenho, denominado de Nota de Autorização de Despesa (NAD). Tal procedimento poderia ser adotado no âmbito federal, incluindo-se esse requisito no PLQF, com o intuito de informar com clareza às áreas de execução orçamentária quais os dados que constarão da nota de empenho, eliminando tramitações de processos entre ordenador de despesas e essas áreas apenas para elucidar dúvidas a respeito dos elementos que estão sendo autorizados.

O PLQF também precisa ser avaliado em cotejo com normas que foram publicadas posteriormente ao seu envio à Câmara dos Deputados (21/06/2016), como a Emenda Constitucional nº 95, de 15/12/2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal (NRF), e a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP EC, de 04/10/2016, que redefiniu a estrutura conceitual dos princípios contábeis aplicáveis ao setor público no Brasil.

## **5 CONCLUSÃO**

O presente trabalho analisou o Projeto de Lei Complementar nº 295/2016, ou PLQF, em tramitação na Câmara dos Deputados, que visa atualizar a legislação sobre direito financeiro, ora estabelecidas principalmente pela Lei nº 4.320/1964 e pela LRF. Junto com a LRF, esse projeto faz parte da reforma orçamentária, a qual, apesar de sua importância, não despertou ainda o devido interesse no país, como as reformas tributária, trabalhista e previdenciária (Rezende, 2013).

A introdução deste trabalho fez um histórico das principais normas de direito financeiro vigente no Brasil e mostrou que o PLQF aborda essencialmente regras de qualidade fiscal, voltadas à eficiência,

efetividade e eficácia do gasto público. Assim, enquadra-se no conceito de governança orçamentária, ao passo que a LRF foca mais em assuntos de governança fiscal, por tratar de um enfoque mais quantitativo desses gastos. Em seguida, efetuou-se a análise de todos os tipos de dispositivos (caput, parágrafo, inciso e alínea) do PLQF, comparando-se com as principais normas vigentes de direito financeiro brasileiro, visando detectar se o PLQF representa uma norma realmente inovadora. Desta análise, resultou que 50% dos dispositivos são realmente inovadores, por não encontrarem regras similares em outras normas brasileiras, enquanto que 12% apresentam parcialmente convergência com alguma norma e o restante 38% apenas são mantidas de outras normas, especialmente a Lei nº 4.320/64, que o PLQF visa revogar.

Dentre as principais novidades do PLQF, podem-se citar:

- a) a inserção de um rol de conceitos orçamentários;
- b) considerar as variáveis ambiental e sustentabilidade na ação governamental;
- c) estabelecimento de projeções de longo prazo (10 anos) no PPA;
- d) possibilidade de emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte;
- e) cancelamento de restos a pagar com prazos de três meses para despesas correntes e de seis meses para as de capital;
- f) criação de regras gerais para a instituição de fundos públicos;
- g) exigência de adoção de padrões internacionais de contabilidade no âmbito do setor público;
- h) adoção do regime de competência na contabilidade patrimonial tanto para a receita como para a despesa;
- i) prevalência da essência sobre a forma nos registros e fatos contábeis;
- j) ratificação da necessidade do atual sistema de custos operado pela STN; e
- k) avaliação contínua das políticas públicas.

No tocante aos assuntos ausentes do PLQF, temos:

- a) aprimoramento da atual classificação de créditos adicionais;
- b) adoção dos mecanismos de carry-over e dotações plurianuais;
- c) critérios e parâmetros de regionalização das despesas;
- d) gestão de pessoas, gestão de projetos e gestão de ativos e passivos;

e) definição dos conceitos de despesa decorrente de despesa de capital e de programa de duração continuada;

f) subordinação entre planos nacionais e PPA em todas as esferas;

g) critérios para alteração do PPA e sobre como tratar matéria estranha dele constante; e

h) padronização das autorizações de despesa por meio de Nota de Autorização de Despesa (NAD), nos moldes implantados pelos municípios de Fortaleza e Rio de Janeiro.

Além disso, o PLQF precisa ser reavaliado em cotejo com normas que foram publicadas posteriormente ao seu envio à Câmara dos Deputados (21/06/2016), como a Emenda Constitucional nº 95, de 15/12/2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal (NRF), e a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP EC, de 04/10/2016.

Conclui-se que o PLQF é uma norma inovadora e evolutiva, mas não revoluciona radicalmente o direito financeiro brasileiro, cabendo ainda aprimoramentos e debates mais profundos.

## REFERÊNCIAS

ALVES, D. P. “Carry-Over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal.” In: IV PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS. 2011. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal.

BIJOS, P. R. S. Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão. Orçamento em Discussão. n. 12. 2014. Brasília: Senado Federal, Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle.

BITTENCOURT, F. M. R. Instituições e teoria orçamentária – pontos para discussão econômica e gerencial. Orçamento em Discussão. n. 20. 2015. Brasília: Senado Federal, Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Senado Federal, edição de 2016 (alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 96/2017, pelo Decreto Legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/94).

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp62.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e

de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13249.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.408, de 26 de dezembro de 2016. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.414, de 10 de janeiro de 2017. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2017. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13414.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13414.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei do Senado Federal nº 229, de 28 de maio de 2009. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº 295, de 21 de junho de 2016. Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 28 de maio de 2009. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Congresso/ResCN1-06.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Congresso/ResCN1-06.htm)>. Acesso em 11 ago. 2017.

GIACOMONI, J. Orçamento Público. Editora Atlas. 16ª ed. 2016.

NUNES, S. P. Palestra proferida em Ribeirão Preto em 28 de julho de 2016. Disponível em: [http://www.srcasp.pmp.com.br/palestrantes\\_2016/palestra/selenepresnunes.pdf](http://www.srcasp.pmp.com.br/palestrantes_2016/palestra/selenepresnunes.pdf)

SANCHES, O. M. Novo Dicionário de Orçamento e Áreas Afins. 1ª Ed. OMS. 2013.

REZENDE, F.; CUNHA, A. A Reforma Esquecida. Orçamento, Gestão Pública e Desenvolvimento. FGV Editora. 2013.

---