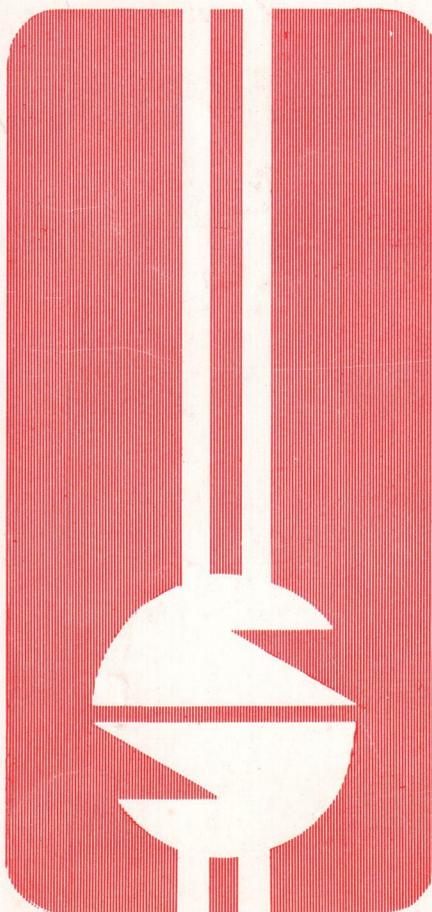


Faculdade  
de Ciências Econômicas  
UFRGS

# análise econômica

nesta edição:

- CRESCIMENTO ABSOLUTA E RELATIVAMENTE EMPOBRECEDOR E A TESE DE PREBISCH E SINGER – Andrea Maneschi
- BASE TEÓRICA PARA INTERPRETAÇÃO DO PROGRESSO TÉCNICO E PROCESSO DE TRABALHO NO CAPITALISMO A PARTIR DE MARX – Edeмар J. Buzanello e Silvio A. F. Cário
- NOTAS SOBRE O CRESCIMENTO INDUSTRIAL BRASILEIRO: 1974 – 1982 – Silvia Horst Campos
- 20 ANOS DE PADRONIZAÇÃO DE ORÇAMENTOS E BALANÇOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA  
Manoel Marques Leite
- O MODELO DE DOIS HIATOS – O CASO BRASILEIRO RECENTE  
Flávio Soares Damico
- AS MODIFICAÇÕES TECNOLÓGICAS NAS CONDIÇÕES MODERNAS: REFLEXÕES DE UM ECONOMISTA – Paolo Sylos-Labini



**DIRETOR DA FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS:**

Prof. Antônio Carlos Santos Rosa

**VICE-DIRETOR:** Prof. Nelson Rokembach

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS:**

Prof. Renato Batista Masina

**CONSELHO EDITORIAL:** Prof. Pedro Cezar Dutra Fonseca (Presidente)

Prof. Achyles Barcelos da Costa

Prof. Carlos Augusto Crusius

Prof. Claudio Francisco Accurso

Prof. Edgar Augusto Lanzer

Prof. Ernani Hickmann

Prof. Nali de Jesus de Souza

Prof. Nuno Renan L. de Figueiredo Pinto

Prof.<sup>a</sup> Otilia Beatriz Kroeff Carrion

Prof. Roberto Camps Moraes

Prof.<sup>a</sup> Yeda Rorato Crusius

**ANÁLISE ECONÔMICA** é uma publicação semestral da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, visando divulgar estudos e pesquisas de seu corpo docente e discente na área de Economia. Aceitam-se, entretanto, artigos e resenhas bibliográficas de economistas e técnicos não vinculados à Instituição. As matérias assinadas são de responsabilidade exclusiva dos autores. É permitida a reprodução parcial para fins didáticos.

Toda a correspondência, material para publicação, assinaturas e permutas devem ser dirigidas a:

Prof. PEDRO CEZAR DUTRA FONSECA

Revista Análise Econômica

Avenida João Pessoa, 52 – 3º andar

90.000 – Porto Alegre (RS) – Brasil

# 20 ANOS DE PADRONIZAÇÃO DE ORÇAMENTOS E BALANÇOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

*Manoel Marques Leite \**

## I – INTRODUÇÃO

Recebemos, com grande surpresa e incontida emoção, o mui gentil convite formulado pelo ilustre Presidente do Conselho Diretor da Associação Brasileira de Orçamento Público, Dr. Antonio Augusto Oliveira Amado, para que, aproveitando a oportunidade de realização das Assembléias Gerais da Entidade, fizéssemos uma palestra sobre a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Considerando que o honroso encargo poderia ser facilmente transferido a outro distinto colega da nossa prestigiosa ABOP, dentre os muitos aqui presentes, honestamente confessamos que estávamos nos afastando do serviço público, por motivo de aposentadoria, para ensejar a substituição, mas fomos instado a aceitar a incumbência, uma vez que tinha caráter pessoal, e não funcional.

Acreditamos que as razões inspiradoras dessa amável escolha se encontrem, de um lado, no fato de, na qualidade de Membro da Delegação do Rio Grande do Sul às Conferências de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, termos sido um dos co-autores do Anteprojeto de lei que, após a devida tramitação no Congresso Nacional, deu origem à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e, de outro lado, na circunstância de ha-

---

\*Professor do Departamento de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e do Curso de Pós-graduação em Economia do IEPE/UFRGS.

veremos dirigido o Gabinete de Orçamento e Finanças da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul durante o período de quinze anos e sermos um dos poucos sócios honorários desta pujante Entidade.

Foi elegantemente deixado ao nosso alvedrio o enfoque a ser dado à palestra, dentro do tema genérico da Lei 4.320, tendo sido lembrado, tão somente, que ela iria completar vinte anos de vigência no dia 17 de março fluente, data assaz significativa, no calendário das finanças públicas.

Aceitando, em tais condições, a delicada mas importante tarefa que nos foi confiada, pareceu-nos que seria interessante analisar, sob uma perspectiva histórica e em largos traços, sucessivamente, os antecedentes da padronização dos orçamentos e balanços públicos, a atualização e o aperfeiçoamento dos padrões de orçamento e balanço integrantes da Lei 4.320, as modificações introduzidas no texto da Lei 4.320 e as causas da ausência quase generalizada de orçamentos e balanços consolidados das três esferas de governo.

Tal será o roteiro a ser seguido no desenvolvimento da matéria objeto desta despreziosa palestra, adicionando-se, ao cabo, um conjunto de sugestões visando à maior racionalidade dos orçamentos e balanços públicos, para mais seguro suporte do sistema de planejamento e da administração econômico-financeira.

## **II – O SURGIMENTO DA PADRONIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS E BALANÇOS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS**

Ao término da década de 30 era tão grande a balbúrdia financeira existente no país que o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, voltado para os problemas que afligiam os Estados e Municípios, decidiu corajosamente enfrentar a situação, convocando a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, da qual surgiu o marco inicial da padronização dos orçamentos e balanços públicos; o Decreto-lei nº 1.804, de 24 de novembro de 1939, alterado pelo Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940, emanado, este último, da 2ª Conferência de Técnicos em Orçamento, Contabilidade e Finanças, consubstanciou as normas indispensáveis à padronização desses importantes documentos, no âmbito dos Estados e Municípios.

Enorme foi o avanço registrado, no campo das finanças estaduais e municipais, durante o período de vigência dos Decretos-leis nº 1.804, de 24 de novembro de 1939 – ano de 1940 – e nº 2.416, de 17 de julho de

e cinco anos de vivência sob o signo da padronização de orçamentos e balanços constituiu, sem dúvida alguma, a pedra basilar em que se alicerçou o trabalho de ampliação da sua área de aplicação ao âmbito do governo federal.

Levando em consideração a época em que essas duas primitivas leis de padronização foram editadas, é de se reconhecer o seu expressivo grau de adiantamento, logrado não só através da uniformização dos títulos de receita e dos tipos de despesa, mas também mediante o estabelecimento de normas contábeis e financeiras de elevado alcance, objetivando sempre o realismo e a racionalidade.

É oportuno lembrar que o regime contábil híbrido, tal seja, o de competência para a despesa e o de caixa para a receita, que é precisamente aquele que assegura maior tranqüilidade para o administrador público, foi instituído por força dos mandamentos legais acima referidos.

Também é importante assinalar que a classificação da despesa pelos 10 Serviços tradicionais, então existentes, cada um deles subdividido em outros 10 Subserviços, constituiu a origem da classificação, posteriormente adotada pela Lei 4.320, por Funções e Subfunções, e que, por sua vez, veio a ser desdobrada, mais adiante, em Funções, Programas e Subprogramas, com a introdução de um terceiro nível de subdivisão.

Finalmente, cabe salientar que aquelas normas legais, ao determinarem que a discriminação da despesa, na lei de orçamento, deveria ser feita, dentro de cada unidade administrativa ou serviço, no mínimo por elementos, estabeleciam também as bases necessárias para o exercício dos controles interno e externo da execução orçamentária, facultando uma certa flexibilidade no reajustamento das correspondentes dotações.

### **III -- O APERFEIÇOAMENTO DA PADRONIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS E BALANÇOS PÚBLICOS E SUA APLICAÇÃO NO ÂMBITO DA UNIÃO**

Valendo-se da longa e fértil experiência vivida no seio das administrações estaduais e municipais, com incontestáveis benefícios para a racionalização das finanças públicas, convocou o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda a 3ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, objetivando não só a revisão e atualização das normas de direito financeiro então vigentes, mas também a inclusão da União no sistema de padronização de orçamentos e balanços.

Todo o ingente e complexo trabalho desenvolvido nessa 3ª Conferência teve como inspiração básica o Sistema de Contas Nacionais da Organização das Nações Unidas, com os correspondentes quadros estatísticos, acompanhando-se, dessa forma, o progresso então alcançado pela Contabilidade Social, como moderno instrumento de orientação da política econômico-financeira, voltada para o desenvolvimento.

Procedeu-se, em tais condições, a uma ampla revisão não só do texto propriamente dito da lei de padronização mas também dos inúmeros modelos de orçamento e balanço e, bem assim, dos demais quadros demonstrativos e comparativos que, em conjunto, a complementavam, servindo de suporte para as estatísticas financeiras.

Várias dificuldades foram enfrentadas para que a União pudesse ser enquadrada no bôjo da lei de padronização dos orçamentos e balanços públicos, seja porque apresentava maior variedade de receitas e despesas, seja porque ostentava situações peculiares, estranhas à vida econômico-financeira dos Estados e Municípios.

Cabe esclarecer, entretanto, que todos os óbices surgidos para a inclusão da União na sistemática da padronização financeira puderam ser satisfatoriamente contornados, quer mediante uma maior elasticidade na elaboração dos esquemas de classificação das receitas e despesas, quer através da adoção de regras de natureza especial, capazes de solucionar os problemas enfrentados.

Importa assinalar, finalmente, que os princípios, modelos e esquemas estabelecidos pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, representaram um invejável avanço à obra de padronização dos orçamentos e balanços públicos, englobando em sua aplicação os três níveis de governo e lançando as bases para a adoção da programação orçamentária.

#### **IV – O VEÍCULO DE ATUALIZAÇÃO E APRIMORAMENTO DOS PADRÕES DE ORÇAMENTO E BALANÇO, ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO**

O texto da Lei 4.320, como se sabe, é composto de 115 artigos, mas também constituem parte integrante da mesma os 17 Anexos que a complementam, estabelecendo os padrões ou modelos a serem uniformemente observados na elaboração e execução dos orçamentos e nos levantamentos dos balanços, a fim de que se tornem inteligíveis e reais essas importantes peças financeiras, e, ainda mais, passíveis de agregação e consolidação.

Muito embora esses Anexos refletissem, na época, o estágio de desenvolvimento até então alcançado, sobre a matéria, é lógico que não poderiam constituir documentos imutáveis, através do tempo, impermeáveis à atualização e ao refinamento; face a essa circunstância estabeleceu-se, no artigo 113 da mencionada lei, que aqueles Anexos seriam atualizados e melhorados quando fosse julgado conveniente, promovendo-se, sempre que necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes dos três níveis de governo, sob a égide do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.

Esse hábil e eficiente mecanismo de atualização e aprimoramento dos padrões técnicos de orçamento e balanço constituiu, sem sombra de dúvida, o segredo da vida longa da Lei 4.320, que está a completar 20 anos de existência, dado que as normas financeiras e contábeis, consubstanciadas nas disposições legais propriamente ditas, dificilmente sofrem modificações a curto prazo, todas as alterações foram deslocadas para os Anexos, que experimentaram várias reformulações.

De conformidade com o que preceitua o artigo 113 da Lei 4.320, convocou o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, em dezembro de 1966, uma reunião de técnicos da União, dos Estados e dos Municípios, para análise das modificações a serem introduzidas nos Anexos nºs 3 e 5; tratava-se, no primeiro caso, da reformulação do esquema de classificação da receita em decorrência da implantação do novo sistema tributário nacional, e, no segundo, do aperfeiçoamento da classificação funcional da despesa, através de um reagrupamento mais racional.

Passaram esses novos Anexos a vigorar, nos precisos termos em que foram aprovados naquela reunião, o primeiro a partir do exercício de 1967, acompanhando a reforma tributária, e o segundo a contar do ano de 1968.

O Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, dispoindo sobre a organização da Administração Federal e estabelecendo diretrizes para a Reforma Administrativa, transferiu da órbita do Conselho Técnico de Economia e Finanças para o âmbito do Ministério do Planejamento e Coordenação Geral as atribuições previstas nos artigos 111 a 113 da Lei 4.320.

Passaram, assim, à competência do Ministério do Planejamento e Coordenação Geral todas as apurações estatísticas, de interesse nacional, referentes às finanças da União, dos Estados e dos Municípios, bem como a organização e publicação, anualmente, do orçamento e do balanço consolidado das contas dos três níveis de governo; também passou a ser atribuição desse Ministério atender consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas e atualizar

os Anexos integrantes da Lei, promovendo, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes das entidades abrangidas pelas normas de padronização.

A primeira modificação levada a efeito pelo Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, no uso de suas novas atribuições legais, e substanciada na Portaria nº 172, de 30 de julho de 1968, com vigência marcada para o exercício de 1969, incidiu no Anexo nº 4 da Lei 4.320, que classifica a despesa orçamentária por elementos, segundo as categorias econômicas.

Tal alteração, embora alicerçada em competência legal, foi introduzida pela União sem a prévia realização de qualquer conferência ou reunião técnica, vale dizer, sem a audiência dos técnicos dos Estados e Municípios, especialistas na matéria e responsáveis pela sua observância, dentro das respectivas áreas; pelo fato de conflitar com expressas disposições da Lei 4.320 e de conter evidentes imperfeições técnicas, não pode aquela Portaria merecer o seu cumprimento.

Durante um período de sete anos, a saber, de 1967 a 1973, deixaram de ser convocadas conferências ou reuniões técnicas para estudo, discussão e reformulação das classificações de receita e despesa públicas, bem como das demais matérias correlatas, constantes dos Anexos da Lei 4.320.

O I Seminário Nacional sobre Orçamento Público, promovido pela Secretaria de Planejamento da Presidência da República e realizado na cidade de Araxá, em 1974, marcou a reinstalação do Fórum de debates sobre administração orçamentária, em suas diversas etapas de elaboração, votação, execução e fiscalização, e com representantes de todos os Poderes e dos Tribunais de Contas.

O grande êxito alcançado no I SENOP levou a Secretaria de Planejamento da Presidência da República a realizar o II SENOP na cidade de Fortaleza, em 1975, o III SENOP na cidade de Salvador, em 1976, o IV SENOP na cidade de Porto Alegre, em 1978, e o V SENOP na cidade de Recife, em 1981.

No ano de 1977 os técnicos brasileiros estiveram inteiramente envolvidos com o Seminário Internacional de Orçamento Público, levado a efeito na cidade de Brasília, com notável sucesso.

Convém ainda lembrar que no período de 1974 a 1982 a Secretaria de Planejamento da Presidência da República logrou realizar algumas reuniões técnicas de menor porte, para estudo e debate de problemas específicos, a exigir mais rápida solução.

De outra parte, os auspiciosos resultados obtidos nessa sucessão de conclaves de âmbito nacional e até mesmo internacional, animaram os dirigentes das ABOPs REGIONAIS a levar avante a idéia de realização de Seminários Regionais, objetivando, inclusive, ensejar maior participação dos técnicos residentes no interior dos Estados.

Desta forma foi levado a efeito em setembro de 1980 o I Seminário Rio-Grandense de Orçamento Público, organizado pela Associação Brasileira de Orçamento Público – Regional do Rio Grande do Sul – e, logo após, em novembro do mesmo ano, o I Seminário Mineiro de Orçamento Público, organizado pela Associação Brasileira de Orçamento Público – Regional de Minas Gerais.

Decorridos dois anos, ou seja, no decurso de 1982, realizou a ABOP-RS o II Seminário Rio-Grandense de Orçamento Público, mais amplamente dirigido para a área municipal de atuação, carecedora de maior assessoramento técnico.

Esse extraordinário intercâmbio de idéias, estudos e experiências, estendendo-se por um período de nove anos, não poderia deixar de produzir, como efetivamente produziu, os mais benéficos resultados para a administração orçamentária dos três níveis de governo.

De 1974 a 1982 foram baixadas várias Portarias pela Secretaria de Planejamento da Presidência da República, atualizando os esquemas de classificação da receita e da despesa, e, por extensão, os quadros demonstrativos e comparativos em que figuram os dois ramos financeiros, e objetivando, de um modo geral, maior desdobramento em sua apresentação, como havia sido sugerido naqueles conclaves.

## **V – A INALTERABILIDADE DO TEXTO DA LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964, DURANTE O PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA**

Toda a filosofia de elaboração da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, consistiu, como se disse, em assegurar uma ampla e permanente atuação dos Anexos que a complementam, estabelecendo os padrões ou modelos a serem uniformemente observados na elaboração e execução dos orçamentos e nos levantamentos dos balanços, a fim de que se tornem inteligíveis e reais essas importantes peças financeiras, e, ainda mais, passíveis de agregação e consolidação; relativamente às normas financeiras e contábeis, consubstanciadas nas disposições legais propriamente ditas, deveriam permanecer inalteradas, pelo menos a curto prazo, uma vez que refletiam a sólida

experiência acumulada durante os 25 anos de aplicação no âmbito dos Estados e Municípios.

Infelizmente ocorreu, em meados de 1969, uma tentativa de ab-rogação da Lei nº 4.320, a dizer, de revogação total da lei, incluindo todos os seus 17 Anexos, para substituí-la por um Projeto de Decreto-lei integrado por 213 artigos e 2 Anexos, elaborado por um Grupo de Trabalho constituído pela Comissão de Coordenação e Implementação de Técnicas Financeiras.

Esse trabalho de elaboração de um Projeto de Decreto-lei para ser implantado em substituição à Lei nº 4.320 foi executado exclusivamente por técnicos da órbita federal, sem nenhuma participação ou conhecimento dos técnicos estaduais e municipais, que do mesmo só tomaram ciência, acidentalmente, após a sua conclusão, quando se encontrava na fase final de tramitação.

Graças à feliz oportunidade concedida ao Estado do Rio Grande do Sul para realizar estudos e oferecer sugestões sobre o referido Projeto de Decreto-lei, constituiu-se, na Secretaria da Fazenda, uma Comissão de técnicos do Gabinete de Orçamento e Finanças e da Contadoria Geral do Estado, com tal objetivo, a qual, após detida análise dos aspectos de maior relevância, opinou pela inviabilidade de sua adoção, sugerindo exame mais acurado por parte dos técnicos dos três níveis de governo.

Daí em diante não se cogitou mais do assunto.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, em seu artigo 69, admitindo a hipótese de as operações de resgate e de colocação de títulos do Tesouro Nacional, relativas aos empréstimos internos, não serem atendidas pelo orçamento anual, revogou implicitamente e em parte os artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que determinam, respectivamente, sejam inseridas na lei de orçamento todas as receitas, inclusive as oriundas de operações de crédito autorizadas em lei, e, bem assim, todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar.

É bem de ver que se trata de uma norma aplicável somente no âmbito da União, tornando-se afortunadamente inócua na esfera de ação dos Estados e Municípios.

Em decorrência do dispositivo constitucional sob exame, passaram a ser eliminadas do orçamento fiscal, na órbita federal, as receitas dos empréstimos de lançamento e as correspondentes despesas com sua amortização.

Cabe ainda referir que a Lei Complementar nº 12, de 8 de novembro de 1971, ao regular o artigo 69 da Constituição, extravasou o mandamento

original para ensejar que também as despesas com juros, descontos e comissões resultantes daquelas operações de crédito pudessem ser trasladadas do orçamento fiscal para o orçamento monetário, a critério do Conselho Monetário Nacional.

Deduz-se, em tais condições, que, a partir do exercício financeiro de 1972, o orçamento fiscal da União, que já não contemplava as receitas e despesas de capital relacionadas com os empréstimos internos de lançamento, por força da disposição constitucional examinada, poderá ou não ter consignado dotações para atendimento das despesas correntes provenientes do serviço de juros, comissões e demais encargos vinculados a tais empréstimos, a teor do que reza a dita Lei Complementar.

Fácil é depreender, dessa simples análise, que o orçamento anual da União passou a sofrer deturpações, com danosos reflexos nos resultados das gestões, que perdem, assim, o carácter de fidelidade, em consequência da aplicação dessas normas constitucionais, que devem ser revistas.

Entendemos que as disposições da Lei nº 4.320, determinando a inclusão, na lei de orçamento, das receitas provenientes das operações de crédito autorizadas em lei, de um lado, e das correspondentes despesas com o serviço de juros e amortização da dívida, de outro lado, poderiam ser perfeitamente observadas, sem prejudicar, de forma alguma, a operacionalidade decorrente do giro da dívida pública interna, uma vez que as estimativas de receita, independentemente do nível em que se situam, não exigem correção orçamentária, e as dotações de despesa, qualquer que seja sua natureza, são passíveis de reajustamento, no decurso do exercício.

Neste sentido, aliás, pronunciou-se o Dr. Carlos Viacava, Secretário Geral do Ministério da Fazenda, ao apresentar, no V Seminário Nacional sobre Orçamento Público, realizado em Recife, em 1981, o trabalho intitulado "A Política Monetária e o Orçamento Fiscal", no qual esclarece que a política orçamentária do Governo Federal vem sendo orientada dentro de determinadas diretrizes básicas, salientando-se, entre as mesmas, a que consiste na redução e eliminação do déficit implícito do Tesouro Nacional, pela inclusão, no orçamento, dos encargos da dívida pública interna.

Considerando, em tais condições, que a correção das distorções orçamentárias, a que fizemos referência, já vem sendo administrativamente operada, sob forma auspiciosa, resta, por fim, diligenciar-se a revogação daqueles mandamentos constitucionais, da qual decorrerá a automática restauração da plena vigência dos artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320.

Decorridos nove anos sem que nenhuma nova alteração tenha sido feita no texto da Lei nº 4.320, surgiu, com data de 9 de dezembro de 1980,

o Decreto-lei nº 1.815, dispondo sobre apuração de resultados do exercício financeiro, o qual também foi expedido sem o prévio conhecimento dos representantes dos Estados e Municípios.

Revogando tacitamente alguns artigos da Lei nº 4.320, referentes ao exercício financeiro, o Decreto-lei nº 1.815 foi objeto de exame no V Seminário Nacional sobre Orçamento Público, tendo sido minudente e criteriosamente analisado por um Grupo de especialistas do Estado do Rio Grande do Sul, que nele descobriu inúmeras desvantagens, em contraposição a algumas escassas vantagens.

Eis como foram arrolados, ao ver daquele Grupo de técnicos, os aspectos positivos e negativos do diploma legal em causa:

I — Vantagens

- 1 — corte do aproveitamento dos saldos de dotações orçamentárias;
- 2 — fortalecimento dos órgãos de controle interno;
- 3 — reforço da proibição de comprometer dotações retidas administrativamente;
- 4 — proibição de empenhar dotações vinculadas à aplicação de receitas, além do efetivo produto da arrecadação.

II — Desvantagens

- 1 — quebra o regime de competência para a contabilização da despesa pública;
- 2 — altera o resultado do exercício financeiro;
- 3 — permite a criação artificiosa de superávits financeiros (utilizáveis para a cobertura de créditos adicionais);
- 4 — desvirtua a análise da despesa;
- 5 — oculta dívidas (restos a pagar);
- 6 — prejudica a análise da dívida pública;
- 7 — compromete a análise do balanço;
- 8 — compromete a programação orçamentário-financeira;
- 9 — onera orçamentos futuros;
- 10 — desfigura a seqüência dos fatos contábeis;
- 11 — cria receita fictícia, pelo cancelamento de resíduos;
- 12 — distorce as contas nacionais.

Encerrando essa apreciação crítica do Decreto-lei nº 1.815, sugeriram os autores a revogação total do mesmo e sua substituição pelo Anteprojeto de lei que elaboraram.

Chamado a manifestar-se sobre a matéria, na qualidade de Relator, o Professor Holy Ravello, Catedrático de Contabilidade Pública e ex-Contador Geral do Estado do Rio Grande do Sul, concordou integralmente com os autores no que concerne à identificação ( das vantagens e desvantagens que o diploma legal encerra e no tocante à proposta de sua ab-rogação, mas discordou do teor do Anteprojeto de lei oferecido em substituição, inclinando-se pela manutenção das normas consignadas na Lei nº 4.320, pelas seguintes razões: a) as vantagens enumeradas pelos autores devem ser alcançadas por adequada ação administrativa, com base nas leis vigentes; b) o substitutivo proposto nada acrescenta às normas gerais pertinentes da Lei nº 4.320, constituindo-se em disposições que caberiam no nível de regulamentos ou instruções de serviço.

Submetida a matéria ao juízo da Comissão Julgadora, apresentou esta uma recomendação no sentido de que o Decreto-lei nº 1.815 seja reestudado pelos órgãos competentes, com o objetivo de melhorá-lo no âmbito federal e principalmente ao nível dos Estados e Municípios, decidindo, ao final, aprovar a tese, inclusive seu substitutivo, por maioria de votos, com o que concordou o Plenário, também por maioria de votos, segundo consta dos Anais.

Procedendo a um reexame da importante matéria, com a devida consideração das diversas opiniões emitidas a respeito, quer-nos parecer que a solução mais adequada seria a ab-rogação do Decreto-lei nº 1.815, de 9 de dezembro de 1980, como sugeriram os autores, o relator, a Comissão Julgadora e o Plenário, ficando ao livre critério de cada governo editar normas regulamentares que, sem ferir as disposições da Lei nº 4.320, buscassem alcançar as vantagens acima caracterizadas.

Os Estados e Municípios foram novamente surpreendidos, em 15 de julho de 1981, com a expedição do Decreto-lei nº 1.875, que, sob o signo da desburocratização, dispôs sobre a simplificação de normas gerais de direito financeiro aplicáveis a Municípios com população inferior a 50.000 habitantes.

Consistiu a simplificação em causa, estabelecida, aliás, em caráter facultativo, na dispensa de adoção da classificação funcional-programática e, bem assim, na dispensa de emissão de notas de empenho para determinadas espécies de despesas.

Submetida à apreciação do V Seminário Nacional sobre Orçamento Público, realizado na cidade de Recife, foi a matéria daquele Decreto-lei por nós analisada, no trabalho intitulado "A intangibilidade espacial dos padrões de orçamento e balanço públicos, no Brasil", onde se concluiu

pela inviabilidade de sua manutenção, dentro da sistemática da Lei nº 4.320, sob o argumento básico de que os padrões de orçamento e balanço e as normas gerais de direito financeiro só podem subsistir quando observados uniformemente pelos três níveis de governo.

O Relator opinou contrariamente à tese da ab-rogação pura e simples do Decreto-lei nº 1.875 e acolheu o substitutivo apresentado pela Comissão Julgadora; no Plenário, porém, prevaleceu a nossa proposição original, ou seja, a tese foi aprovada.

Importante contribuição à análise dessa matéria trouxe o Dr. James Giacomoni, com seu interessante estudo sob o título "O Orçamento Municipal e a Desburocratização: O caso do Decreto-lei nº 1.875/81", publicado na Revista nº 16 da ABOP. Depois de concluir que, "com o Decreto-lei nº 1.875/81, os orçamentos dos pequenos municípios sofrem um retrocesso

de mais de quarenta anos, isto é, ao período que antecedeu à vigência do Decreto-lei nº 2.416, de 17-7-40, introdutor de uma classificação da despesa por Serviços e Subserviços, verdadeiros embriões de classificação programática, "o referido autor termina sugerindo, para aqueles municípios, um classificador programático especial, com menos categorias, e uma definição mais objetiva de Projeto e de Atividade

Em nosso entender, essa idéia do classificador programático especial, dirigido aos municípios de menor porte, poderia ser utilmente adotada, pelos órgãos encarregados de prestar assistência técnica aos municípios, em caráter administrativo, isto é, a título exemplificativo, sem introduzir nenhuma alteração na classificação funcional-programática em vigor, que continuaria sendo geral e uniforme, muito embora, em sua aplicação prática, venha a ser só parcialmente usada.

Examinadas aquela tentativa de modificação total da Lei nº 4.320 e as três alterações das normas gerais de direito financeiro levadas a efeito no decorrer dos vinte anos de sua vigência, constata-se que, diferentemente do que ocorreu com a atualização dos esquemas de classificação da receita e da despesa, que foram pacificamente implantados com a aceitação ampla dos representantes dos três níveis de governo, ouvidos oportunamente, aquelas emendas ao texto legal, afetando a Lei na sua totalidade ou então importantes disposições nela contidas, sem a prévia audiência dos Estados e Municípios, geraram graves distorções e incontornáveis prejuízos à boa administração financeira dos vários níveis de governo.

## VI – A NECESSIDADE DE ORGANIZAR E PUBLICAR OS ORÇAMENTOS E BALANÇOS CONSOLIDADOS DOS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO

Dispõe o artigo 111 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que 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.

Reza o § 1º do mencionado artigo que os ditos quadros terão a estrutura do Anexo nº 1; e o § 2º estabelece que o quadro baseado nos orçamentos será publicado até o último dia do primeiro semestre do próprio exercício, e o baseado nos balanços até o último dia do segundo semestre do exercício imediato àquele a que se referirem.

Determina o artigo 112 da mesma Lei que, para cumprimento do disposto no artigo precedente, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal remeterão ao mencionado órgão, até 30 de abril, os orçamentos do exercício, e até 30 de junho, os balanços do exercício anterior.

For força do disposto no Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, as atribuições previstas nos artigos 111 a 113 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, passaram para a competência do então Ministério do Planejamento e Coordenação Geral.

O antigo Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda preparava-se para dar cumprimento à gigantesca tarefa de consolidação geral das contas dos governos federal, estadual e municipal quando sobreveio a sua trasladação para o então Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, transformado, após, em Secretaria de Planejamento da Presidência da República; este último órgão, por outro lado, embora possuindo a competência legal para organizar e publicar os orçamentos e balanços consolidados dos três níveis de governo, não logrou, até hoje, dar execução a tal mister, extremamente complexo, é verdade, mas sumamente importante.

É bem de ver que o trabalho final de consolidação geral das contas de todos os governos só se torna exequível quando o órgão incumbido de sua feitura possui os orçamentos e balanços de cada um deles, já consolidados dentro de sua respectiva área de atuação; e sabe-se que somente em casos

excepcionais, como ocorre com o Estado do Rio Grande do Sul, tais documentos, em termos de balanços, são levantados e encaminhados à Secretaria de Planejamento da Presidência da República, contentando-se alguns Estados e Municípios a realizar um simples trabalho de agregação das contas dos setores centralizado e descentralizado, sem cogitar das eliminações das transferências correntes e de capital, e, bem assim, das participações financeiras intragovernamentais.

Objetivando tornar compulsória a remessa dos orçamentos e balanços consolidados, por parte dos Estados e Municípios, estabeleceu o parágrafo único do artigo 112 da Lei nº 4.320 que o pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição aos mesmos, cuja concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do atendimento de tais formalidades.

Cumprindo considerar, de outra parte, que as exigências da Lei nº 4.320, a que estamos nos referindo, só atingem os orçamentos e os balanços orçamentários, ficando fora de tais apurações os balanços financeiros, os balanços patrimoniais e as demonstrações das variações patrimoniais, delimitação esta que já atenua, em parte, o vulto e a complexidade do trabalho de consolidação.

Na União, nos Estados e em grande número de Municípios a área estatal está dividida em administração direta e indireta, figurando como integrantes desta última as autarquias, as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Considerando que a administração direta, as autarquias e as fundações, do ponto de vista do direito financeiro, são regidas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e que as empresas públicas e as sociedades de economia mista são reguladas pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, chega-se à conclusão de que, na verdade, devem ser feitas duas consolidações, a primeira representativa da atividade tipicamente governamental e a segunda refletindo a atividade paralela de natureza empresarial.

Estas duas consolidações parciais, elaboradas integralmente de acordo com os princípios da Contabilidade Nacional, atenderiam aos objetivos de estimativa da renda regional e nacional; mas o administrador público necessita ter uma visão de conjunto de toda a máquina estatal, surgindo, assim, o complexo problema de aglutinar elementos heterogêneos.

Nos trabalhos realizados pela Fundação Getúlio Vargas, até aqui, tem sido adotado o seguinte critério: o setor tipicamente governamental é levantado segundo as disposições da Lei nº 4.320 e o setor empresarial com base em um esquema especial, que representa aproximadamente uma conver-

são, dentro de determinados limites, da linguagem da Lei nº 6.404 em linguagem da Lei nº 4.320, para ensejar a identificação de alguns agregados macroeconômicos essenciais à análise global do grupo econômico estatal, sem que se proceda, contudo, à fusão dos dois setores num só bloco.

De nossa parte, entendemos válido o procedimento utilizado pela Fundação Getúlio Vargas, no que concerne à agregação do setor empresarial, julgando, entretanto, que poderia ser complementado com a agregação segundo a ótica da Lei nº 6.404, para oportunizar a comparação dos dois esquemas classificatórios e provocar as eventuais sugestões tendentes ao aprimoramento do método.

O problema da organização e publicação dos orçamentos e balanços consolidados dos três níveis de governo necessita ser solucionado, não só em atenção aos expressos mandamentos da Lei nº 4.320, mas também pela excepcional importância de que se revestem tais documentos, como preciosos instrumentos de análise econômico-financeira que incontestavelmente são.

Impossível seria deixar de registrar, neste capítulo, a enorme contribuição que, no plano teórico, trouxe ao intrincado problema da consolidação de balanços o Professor Doutor Holy Ravello, com a publicação de sua tese de concurso para a cátedra, intitulada "A Consolidação dos Balanços Públicos — Seus fundamentos teóricos e aspectos técnicos".

Na qualidade de Coordenador e Relator da Comissão que elaborou o primeiro trabalho de consolidação geral das contas do Setor Público Estadual, no Rio Grande do Sul, referente ao período de 1964 a 1968, tivemos oportunidade de ressaltar, numa análise teórico-prática, as dificuldades encontradas na sua feitura e as soluções então adotadas.

Foi apresentado no II Seminário Rio-Grandense de Orçamento Público, realizado em 1982, o trabalho intitulado "Proposta para Consolidação de Balanços", de autoria do contador José Flávio de Oliveira, na qualidade de integrante da Comissão Mista IEPE — Secretaria da Fazenda, por nós coordenada e incumbida de efetuar a consolidação geral dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, e, bem assim, das demonstrações das variações patrimoniais.

## VII — ALGUMAS SUGESTÕES

Talvez fugindo um pouco ao estilo da palestra que deveria ser por nós desenvolvida, mercê da elevada distinção do Conselho Diretor da ABOP, tomamos a liberdade de submeter à sua judiciosa apreciação um conjunto

de sugestões para serem amplamente analisadas, debatidas e julgadas pelos técnicos das diversas áreas de governo e da forma que fôr considerada mais adequada; algumas delas emergiram do exame histórico da própria Lei nº 4.320, aqui tentado, outras constituem fruto de paciente observação, ao longo dos 20 anos de vivência da dita lei.

Buscando manter uma certa ordenação, as sugestões, em número de nove, são apresentadas, dentro do possível, segundo a seqüência dos artigos da Lei nº 4.320; ei-las, acompanhadas de sucinta justificação:

1ª — Revogação do artigo 69 da Carta Constitucional de 17 de outubro de 1969, e, em decorrência, revogação da Lei Complementar nº 12, de 8 de novembro de 1971. Essas disposições constitucionais revogaram tacitamente e em parte os artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320, ao deslocarem do orçamento fiscal para o orçamento monetário as receitas e despesas dos empréstimos internos de lançamento, mas perderam sua eficácia, como ficou amplamente demonstrado no Capítulo V desta exposição.

2ª — Ab-rogação pura e simples do Decreto-lei nº 1.875, de 15 de julho de 1981, que dispôs sobre a simplificação de normas gerais de direito financeiro aplicáveis a Municípios com população inferior a 50.000 habitantes, revogando implicitamente e em parte o § 2º do artigo 8º e o artigo 60 da Lei nº 4.320; o primeiro estabelece a classificação funcional-programática da despesa e o segundo veda a realização de despesa sem prévio empenho. Os fundamentos desta proposição estão detalhadamente descritos no Capítulo V deste trabalho, onde se sugere a adoção, em caráter administrativo e a título exemplificativo, de um classificador programático especial, para os municípios de menor porte, a ser elaborado pelos órgãos encarregados de prestar assistência técnica na área municipal.

3ª — Eliminar a parte final do § 4º do artigo 12 da Lei nº 4.320, que diz: "e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro" e dar ao inciso III do § 5º do mesmo artigo 12 a seguinte nova redação: "III — constituição ou aumento do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie"; objetiva-se, com tais emendas, corrigir o conceito legal de Investimento, por demais amplo, e, em sentido oposto, corrigir também o conceito legal de Inversão Financeira, por demais restrito. Em conseqüência dessas correções, ter-se-á de eliminar, no artigo 13, na subcategoria econômica Investimentos, a expressão "Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas" e substituir, no mesmo artigo 13, na subcategoria econômica Inversões Financeiras, a expressão "Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou

Financeiras” pela seguinte nova expressão: “Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades de Qualquer Espécie”. Idêntica adaptação terá de ser feita, outrossim, no Anexo nº 4, que contempla a classificação da despesa por categorias econômicas. Trata-se, no caso desta sugestão, de sanar o coçilo verificado na redação final da Lei nº 4.320, já assinalado, aliás, pelo Centro de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas no trabalho intitulado “Classificação Orçamentária Federal” (1967 — Página 70) e pela Comissão que, no Rio Grande do Sul, elaborou a primeira Consolidação Geral das Contas do Setor Público Estadual, atinentes ao período de 1964 a 1968, por nós coordenada e da qual fomos o

Relator.

4ª — Ab-rogação do Decreto-lei nº 1.815, de 9 de dezembro de 1980, que dispôs sobre apuração de resultados do exercício financeiro, revogando tacitamente e em parte os artigos 35, 36 e 38 da Lei nº 4.320. Figuram no Capítulo V desta exposição os fundamentos da presente sugestão, aos quais nos reportamos, lembrando que as vantagens contidas no bojo do provimento legal em causa podem perfeitamente ser alcançadas através da expedição de normas regulamentares, ao alvedrio dos diversos governos, sem afetar as disposições da Lei nº 4.320.

5ª — Eliminar do Anexo nº 4 da Lei nº 4.320, atualizado pela Secretaria de Planejamento da Presidência da República, o sub-elemento “Despesas de Exercícios Anteriores”, incluído nas subcategorias econômicas Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital, da categoria econômica Despesas de Capital. O artigo 37 da Lei nº 4.320, regulando o pagamento das despesas de exercícios anteriores, foi inserido no corpo desse diploma legal para atender peculiaridades do governo federal, já que, durante a vigência do Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940, tais despesas eram atendidas, em caráter excepcional, através da abertura de créditos especiais, após o reconhecimento de sua legitimidade, pela autoridade competente. Além das restrições estabelecidas no próprio texto da lei, o Anexo nº 4 original só ensejou a inclusão de dotação orçamentária para despesas de exercícios anteriores na subcategoria econômica despesas de custeio. A idéia então dominante era limitar ao máximo a utilização de tal dotação, para evitar os abusos e as distorções que surgiam, no passado, com o emprego da verba de exercícios findos. Entendemos, em tais condições, que jamais devem ser assumidos compromissos enquadrados na categoria econômica despesas de capital sem a existência da correspondente dotação orçamentária. No que concerne, porém, às despesas com transfe-

rências correntes, parece-nos razoável que, por extensão, sejam contempladas com dotação para despesas de exercícios anteriores.

6ª — Extinção dos Fundos Especiais cuja existência é vedada pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais e pelas Leis Orgânicas dos Municípios. Reza a Constituição da República, em seu artigo 62, § 2º que, ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições da própria Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. Tal disposição foi, de uma forma geral, reproduzida nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios. Ora, os Fundos Especiais existentes na Administração Federal, Estadual e Municipal conflitam, em sua maioria, com as disposições constitucionais em vigor e não podem, assim, continuar a operar, devendo, pois, ser extintos, caso não se enquadrem nas exceções previstas. Independentemente dos aspectos jurídicos aqui assinalados, há a considerar que os Fundos Especiais, via de regra, constituem fatores de pulverização dos recursos públicos, a perturbar a boa ordem financeira, só se justificando sua permanência em caráter excepcional, como foi o espírito da Constituição da República. Resta, por fim, salientar que a Lei nº 4.320, ao disciplinar a matéria dos Fundos Especiais, nos artigos 71 a 74, faculta a adoção de normas peculiares de aplicação, de controle, de prestação de contas e de tomada de contas, as quais, de um modo geral, deixam de ser estabelecidas; crie-se, então, uma situação contraditória, porque os Administradores de certos Fundos Especiais não cumprem as normas gerais, visto que a elas não se adaptam, e também não cumprem as normas peculiares, uma vez que inexistem.

7ª — Exigir que as autarquias, as fundações e as empresas públicas tenham seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo ou por lei votada pelo Poder Legislativo, de conformidade com o que estabelece o artigo 107 e seu parágrafo único, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Sabe-se que na grande maioria dos governos os orçamentos dos órgãos integrantes da administração indireta não são aprovados nem por decreto executivo, nem, muito menos, por lei. Mas essa exigência da Lei nº 4.320 é sumamente importante, não só porque facilita o exercício do controle interno e externo da administração financeira, mas também porque enseja a elaboração do orçamento consolidado da União, dos Estados e dos Municípios. Ficam fora da obrigação de aprovação de seus orçamentos por decreto ou por lei, portanto, somente as sociedades de economia mista.

8ª — Exigir que os orçamentos e balanços das autarquias, das fundações e das empresas públicas sejam publicados como complemento dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios a que estejam vinculados, consoante determina o artigo 109 da Lei nº 4.320. Esta salutar providência vem sendo observada, de forma parcial, por um reduzido número de governos, embora se revele de grande valia para a análise local, regional e nacional da economia e das finanças. Importa assinalar, ainda, que o fiel cumprimento dessa exigência irá facilitar extraordinariamente a montagem dos orçamentos e balanços consolidados da União, dos Estados e dos Municípios.

9ª — Organizar e publicar os orçamentos e balanços consolidados dos três níveis de governo, conforme determina o artigo 111 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. A fundamentação desta proposta encontra-se minudentemente exposta no Capítulo VI deste trabalho, dedicado exclusivamente a tal matéria, razão pela qual ao mesmo nos reportamos, dispensando maiores esclarecimentos.

## VIII — CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisando a evolução dos orçamentos e balanços públicos, em nosso país, a partir da era da padronização, verificamos que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, constituiu um agigantado esforço no sentido de racionalizar a administração financeira dos Governos da União, dos Estados e dos Municípios.

Durante os 20 anos de vigência dessa lei, inúmeros e definitivos progressos foram a ela incorporados, em termos de classificação de receitas e despesas públicas.

De outro lado, alguns desacertos foram perpetrados, ao se alterar a parte normativa da lei, como ficou evidenciado neste desprezioso bosquejo, ao que nos parece.

Feito um balanço geral das melhorias alcançadas e dos erros cometidos, certamente resultou um apreciável saldo positivo.

Ademais, os enganos em que se incorreu, uma vez evidenciados, como supomos tenham sido, comportam fácil correção, quando há consenso em solucionar.

Devemos todos nós, portanto, nos sentir orgulhosos pelo muito que logramos realizar em prol do aperfeiçoamento da administração orçamentária, seguros pela capacidade que demonstramos possuir no desempenho de

nossa missão e otimistas pela esperança de conquistar novos avanços na trilha da nossa caminhada.

Ao encerrarmos esta descolorida palestra desejamos renovar ao caro amigo e distinto companheiro Dr. Antonio Augusto Oliveira Amado, ilustre Presidente do Conselho Diretor da ABOP, os nossos mais sinceros agradecimentos pela feliz oportunidade que nos concedeu de poder estar de novo em contato com os estimados colegas de nossa pujante Associação, para uma proveitosa troca de idéias, que muito nos honrará.