



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

Curso de Graduação em Administração a distância

DORANÉRY RODRIGUES DA ROCHA

**Estudo bibliográfico sobre a Desvinculação da Receita da
União – DRU com ênfase no orçamento e finanças**

Manaus - AM

2012

DORANÉRY RODRIGUES DA ROCHA

**Estudo bibliográfico sobre a Desvinculação da Receita da
União – DRU com ênfase no orçamento e finanças**

Monografia apresentada a Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Professor Orientador: Tutor, Gabriel de Araújo Spezia

Manaus - AM

2012

Rocha, Doranéry Rodrigues da.

Estudo bibliográfico sobre a Desvinculação da Receita da União – DRU com ênfase no orçamento e finanças / Rocha, Doranéry da Rodrigues. – Manaus, 2012.

42 f.: il.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração - EaD, 2012.

Orientador: Prof. Esp. Gabriel de Araújo Spezia, Departamento de Administração.

1. Desvinculação de Receita da União – DRU. 2. Orçamento. 3. Receita. I. Título.

DORANÉRY RODRIGUES DA ROCHA

**Estudo bibliográfico sobre a Desvinculação da Receita da
União – DRU com ênfase no orçamento e finanças**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de
Conclusão do Curso de Administração da Universidade de Brasília da
aluna

DORANÉRY RODRIGUES DA ROCHA

Tutor, Gabriel de Araújo Spezia
Professor-Orientador

Professor-Examinador

Professor-Examinador

Manaus (AM), 14 de julho de 2012

Dedico a Deus, por estar presente em todos os momentos de minha vida e em especial a minha amada mãe, Deuza Rodrigues da Cruz, que foi a minha maior incentivadora para essa graduação à distância, dando-me apoio e palavras de incentivo para que pudesse obter êxito nessa jornada, assim como a minha outra metade Doranêi Rodrigues da Rocha.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor tutor Gabriel de Araújo Spezia, pelo acompanhamento, orientação e incentivo.

A Sr. José Farias Bernardes e Sra. Luzia Souza Fernandes acadêmicos do Curso de Graduação Administração a Distancia – ADM EAD, pelas orientações, apoio e companheirismo.

As Sras. Hermínia de Jesus Pontes, Maria Dorotéia Duarte e Maria do Socorro Lima, funcionárias da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas - SEFAZ AM, pelo apoio e esclarecimento.

Aos meus colegas de trabalho do Banco do Brasil, em especial a Sra. Yoli Glenda Serrão, pela compreensão e apoio.

Aos meus sobrinhos André, Adriana e ao meu sobrinho neto Lucas Rocha dos Santos, pela ajuda nas horas incertas.

A todos os colegas que contribuíram de forma direta ou indireta e estiveram sempre presentes.

E em especial aos meus pais, irmãos e Tia Alzerina Rodrigues da Cruz pela compreensão e apoio.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

§ 1º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada a transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.

Lei 4320/64

RESUMO

O presente trabalho tem a proposta de pesquisa da Desvinculação de Receitas da União e sua relação na ordenação orçamento-receita, tendo como plano análise e propósito-fim do Governo Federal na implantação de ações administrativas que visam a otimização e realocação de recursos públicos. Para o Governo a flexibilização adotada a partir da Constituição Federal – CRFB/1988 inviabiliza a eficiência na oferta de bens e serviços, por causa do princípio da Supremacia e Equidade, os quais generalizam problemas sociais, ao invés de tratar as particularidades do problema. Para isso, é importante, de início, entender as facetas políticas e administrativas cerceadas neste tripé, principalmente a dinâmica administrativa, fato este não ser tão simples, porque há necessidade do entendimento técnico, devido à literatura atual que investe bastante em estudos estatísticos. Para esta materialização foi de suma importância realizar pesquisa documental, levantando conteúdos em sítios governamentais e de estudos bibliográficos, compreendidos entre 2005 e 2011. O questionamento da necessidade desse instrumento serve como ação inicial para pesquisa. Unicamente, não se quer apenas refutar essa ação de governança, mas demonstrar contextualizando que essas ações devem ganhar campos diversificados e universá-los, desgradeá-los das faculdades aplicadas.

Palavras-chave: 1. Desvinculação de Receita da União – DRU. 2. Orçamento. 3. Receita..

ABSTRACT

This study is a research proposal to study the dynamics of dissociation of revenue and their relative ordering in budget revenues, with the purpose of analysis and plan-view of the Federal Government in the implementation of administrative actions aimed at optimization and reallocation of public resources . For the Government adopted a more flexible from the Federal Constitution - CRFB/1988, undermines the efficiency in the supply of goods and services because of the principle of supremacy and Equity, which generalize social problems, instead of treating the particular problem. For this, it is important initially to understand the political and administrative facets curtailed this tripod, especially the dynamic management, a fact not so simple because there is need for technical understanding, because the current literature invests heavily in statistical studies. For this embodiment was extremely important to carry out documentary research, raising content on government sites and bibliographical studies, from 2005 to 2011. Questioning the necessity of this action serves as a tool for initial research. Only, do not just want to refute this action of governance, but contextualizing demonstrate that these actions must win multiple areas and universalizing them, desgradeá them the option applied.

Keywords: 1. Discharge of Revenue of the Union - DRU. 2. Budget. 3. Revenue ..

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ganho efetivo da DRU.....	39
--------------------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

DRU – Desvinculação de Receita da União

ICMS- Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS- Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza. Trata-se de um imposto de competência municipal

LC – Lei Complementar

PIS- Programa de Integração Social

PPBS – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	Contextualização.....	13
1.2	Formulação do problema.....	14
1.3	Objetivo Geral.....	14
1.4	Objetivos Específicos.....	14
1.4	Justificativa.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1	Orçamento Público no Brasil.....	18
2.2	O sistema de gestão de orçamento público no Brasil.....	22
2.3	Evolução orçamentária brasileira.....	24
2.4	Accountability.....	27
2.5	Contabilidade.....	28
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	33
3.1	População e amostra ou participantes do estudo.....	33
3.2	Caracterização dos instrumentos de pesquisa.....	33
3.3	Procedimentos de coleta e de análise de dados.....	34
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	36
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	38
	REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O estudo da Desvinculação de Receita da União – DRU proporciona entender o gradativo caminho de controle que o Governo brasileiro submete a administração pública nos últimos quinze anos, entretanto entender suas peculiaridades junto ao orçamento e a finança constituíram uma proposta bastante importante para um estudo demonstrativo de como o administrador público deve lidar com essa diversidade.

Como se tratam de assuntos onde a literatura é recente o trabalho foi desenvolvido a partir de estudos realizados nos últimos anos e sítios governamentais, em estudos de finalização de cursos como artigos, dissertações e monografias.

A desvinculação de receita da União é uma resposta do Governo de maneira a controlar as deficiências de alguns setores do serviço público, como: saúde e educação. Contudo, no aspecto administrativo foi uma forma de dirimir o princípio de compartilhamento e flexibilização criado pela Constituição Federal 1988, a qual descentralizava as finanças públicas, disponibilizando ao Estado certo poder decisório na formulação do orçamento, regido pelas leis orçamentárias.

A União é responsável pelo orçamento financeiro do país de forma que ela distribui as receitas arrecadadas aos Estados conforme as metas do governo, mas para que isso ocorra é necessário que ele seja enquadrado dentro das leis específicas que possuem normas gerais de como deve ocorrer essa elaboração, como é o caso da Lei 4.320/1964, e a Lei 101/2000 que é responsável pela gestão fiscal.

Partindo desses pressupostos direcionando um estudo bibliográfico que possibilitou o seguinte estudo.

1.1 Contextualização

Nos últimos quinze anos a perenização da DRU (Desvinculação da Receita da União) esteve – em tese – vinculada ao controle do Governo Federal, onde parte

do Orçamento Nacional (aproximadamente 20% do Produto Interno Bruto do País, PIB) ficara sob o vulto deste para ser gasto em setores como saúde e educação. A gestão destes recursos transformados em receita gerou grande discurso nas áreas da política e da administração pela imposição do Estado em ratear junto aos Entes Federativos como pacto institucional, uma parte do orçamento, cuja justificativa seria a eficiente aplicação (desvinculando do orçamento geral) na produção e melhoramento de bens públicos.

1.2 Formulação do problema

De que forma desvincular receitas do orçamento é um caminho necessário a política de controle de gastos do Governo Federal?

1.3 Objetivo Geral

- Analisar os impactos causados pela prorrogação da Desvinculação de Receitas da União (DRU), pela Emenda Constitucional (EC) nº 56, de 20 de dezembro de 2007, verificados em estudos no período de 2005 a 2011.

1.4 Objetivos Específicos

- Compreender as mudanças ocorridas desde 1994 na implantação da DRU e sua eficácia no controle de gastos.
- Compreender o programa orçamentário, assim como as leis que regem, e os critérios de controle adotado pela política de desvinculação da União;
- Destacar os principais impactos da prorrogação da DRU para o planejamento orçamentário em saúde e educação;
- Realizar estudos analíticos tendo por base resultados relevantes no investimento em serviços essenciais no período de 2005 a 2011.

1.5 Justificativa

O presente trabalho realizou estudo analítico em bibliografias recentes, considerando resultados entre os anos de 2005 e 2011, de como a programação do orçamento no país vem sendo implantado mediante regras da Desvinculação de Receitas da União, que vem a ser 20% dos principais impostos arrecadados, no ano de 2008 foram cerca de 90 bilhões, e em 2012 tem previsão de R\$ 63 bilhões.

Entretanto, somente os impostos pagos por este setor não são suficientes à receita estatal. A atual política de gerenciamento de recursos sob o vulto legal da Desvinculação das Receitas da União – DRU, que a princípio tem como finalidade a saúde, educação e despesas emergenciais, que fica a critério da presidência da República a decisão de seu uso, fez repensar a configuração do programa orçamentário E, de que forma essa política, contribui (ou não) para o financiamento e investimentos em áreas sociais, de educação, no setor de produção e de serviços.

É importante frisar, a desvinculação de receita é um mecanismo estratégico que o governo prowenha a realocar verbas públicas provenientes de impostos arrecadados pelos entes federados. Nesse formato de governabilidade a União consegue se atribuir de um percentual de 20% de tudo o que arrecada durante um ano.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na gestão da administração pública a responsabilidade de gerir o processo administrativo e gerenciar os recursos públicos depende do planejamento financeiro e orçamentário. Basicamente, esses recursos são constituídos por receitas e despesas, desdobrados de impostos e tributos.

A gestão de finanças atua na movimentação das entradas e saídas dos numerários, dos meios para obtenção dos recursos necessários às aplicações, seguindo métodos legais, planejamento, programas orçamentários, de forma a determinar o equilíbrio das finanças públicas. A gestão orçamentária tem sua ação na organização e gerenciamento dos gastos e seu formato de legal de aplicabilidade.

O Fundo Social de Emergência – FSE criado por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º de março de 1994, tinha como principal finalidade a racionalização do orçamento federal. Com a estabilização econômica e a descentralização do sistema administrativo, o Governo precisou ajustar suas despesas, afinal a redução dos recursos e garantia do fim erosivo proporcionado pela inflação, dava instabilidade às contas públicas.

Entretanto, as reformas constitucionais não aconteceram então o Governo encontrou na deficiência da classe política uma forma de prorrogar uma estratégia que viabilizasse redimensionar a vinculação da receita. Contudo, a cada prorrogação cria polemicas de cunho, quase, exclusivamente partidário, afinal é um mecanismo de mão dupla, porque engessa as ações das unidades federativas.

Superado os dois anos da FSE, foram criados o Fundo de Estabilização Fiscal – FEF (EC nº 10/1996 e EC nº 17/1997, prorrogação) e a Desvinculação de Recursos da União – DRU (EC nº 27/2000, EC nº 42/2003 e EC nº 56/2007), ambas com mesma finalidade. A desvinculação propriamente se desenvolve num mecanismo retenção de transferência percentual sobre os principais impostos existentes no Brasil.

Emenda constitucional nº 27 de 21 de março de 2000:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da

União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais." (AC)

"§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição." (AC)

"§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição." (AC)

Emenda constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003:

Art. 167.

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Emenda constitucional nº 56 de 20 de dezembro de 2007:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Desta forma, os impostos geridos pela Desvinculação de Receitas da União - DRU compõem-se por meio percentual do imposto de renda (IR), imposto de produtos industrializados (IPI), imposto em operações financeiras (IOF) com referências operações com o ouro, imposto da propriedade territorial rural (ITR).

O percentual taxado na margem de 20% incluindo todas as referências contempla também todas as referências criadas, adicionadas e todos seus acréscimos adicionais. (EC nº 42/2003, ratificada pela EC nº 57/2007). A desvinculação da receita tem seu grau de utilidade no cenário brasileiro, principalmente, porque falta estruturar com mais tecnicismo a governança do país, e para isso é necessário realizar as mudanças administrativas necessárias: as chamadas reformas.

Por conseguinte, após as reformas chegará o momento que o Governo deverá rever sua política de desvinculação, criando tributos que não sejam vinculados a desvinculação, afinal deixar a entender que os entes federados não tem autonomia suficiente de administrar suas receitas, configura uma agressão a Constituição Federal.

2.1 Orçamento Público no Brasil

Se o Estado gesta a organicidade da estrutura mecânica do direito público, seus principais instrumentos finanças e orçamento têm como foco o bem estar societário, tendo pressupostos em agregar valor a bens e serviços públicos.

O orçamento no Brasil aderiu a partir de 1985 aos 3Es efetividade, eficácia e eficiência, na época recentemente aplicada nos Estados Unidos utilizava a técnica do PPBS – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento – de programas orçamentárias

Na Constituição de 1988 está nova configuração da despesa pública ficara com formato controlável, alias uma prática constante desde o Império. Na atual Carta Federal a clareza quanto os objetivos do Estado permitem interpretá-la em seu artigo 3º que a pilastra de governabilidade estará sustentada em princípios de liberdade, desenvolvimento, justiça social e pluralidade cultural.

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (CF 1988, art. 3º, I, II, III e IV).

Para Fontenelle (2011) trata-se de um *rol casuístico* que direciona a constituição de governabilidade social, é perceptível neste texto que a preocupação de governo não é momentânea, mas com visão de futura. Talvez isso seja tão levado em voga nos dias atuais, de se preocupar visionariamente com o amanhã, que a miséria se alastra país afora. Mas é fato saber, a visão futura predestina

pensar o hoje, entretanto essa prática deve tornar concreta a ação estatal de prover serviços e bens públicos de qualidade, mesmo com a explicitiez inerente, sua consecução dependerá única e exclusivamente do Estado.

Essa notoriedade estatal em decidir pela melhor forma de aplicar recursos públicos vem nos últimos anos diminuindo, a ineficiência apresentada na efetividade de serviços, e devida uma economia deficitária fez com que a partir de 1988 as políticas públicas apresentassem mais controle no financiamento das despesas públicas.

Durante o primeiro afã do liberalismo creditou-se que a racionalização da dinâmica da elevação e diminuição dos preços atuava de acordo com a demanda de recursos produtivos, entretanto de forma espontânea e setORIZADA a partir da particularidade das iniciativas individuais. Um fato desta arte foi o Iluminismo e a ascensão da burguesia e sua ideologia. (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 67-68).

No entanto, a representatividade do Poder Executivo na programação do rateamento orçamentário perdurou diretamente até a Carta Máxima instituída, contudo, indiretamente, com o poder de vetar, a executoriedade em constituir o orçamento público ainda está a cargo da representatividade primária do Estado. Esta primeira etapa tem sua *gêneses* nas estatísticas e necessidade primordiais (essenciais) da sociedade.

A visão keynesiana investida ao Brasil após a Primeira Guerra ganhou notoriedade por causa do equilíbrio, principalmente, no pós 1929, quando o capital tem sua primeira grande crise no Século XX, fragmentando a teoria liberal do *Laissez-faire*. O individualismo econômico sobrepujado pelo (in) controle estatal e deficiência desenvolvimentista do país, principalmente por não possuir normas e leis de financiamento de recursos públicos, fez o Brasil agrário, monocultor pensar seriamente em dinamizar seu setor produtivo investindo na ampliação do controle do mercado e das despesas públicas.

A recessão econômica da década de 1930 veio provar o contrário. A ideologia do *Laissez-faire* foi abandonada em decorrências das crises cíclicas de desemprego do sistema capitalista, que demonstraram que mesmo com o equilíbrio estático não era o de um ótimo paretiano, pois havia recursos inaprevistos assim como a noção de crescimento tornou-se fundamental. (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 68).

Mais a retomada da industrialização aliada à engenharia microeletrônica deslocava um novo segmento consequente após a década de setenta. A possibilidade de crise do Estado Brasileiro se tornou mais explícita por causa da incompetência em não conseguir mensurar sua dívida pública, ainda, viu sua contabilidade fechar em constantes balanços deficitários, tendo que contrair enormes empréstimos frente a bancos internacionais. Desta forma, o Estado passou de ente apenas demandador de bens e serviços, para produtor e investidor primordial do mercado.

A expansão da participação do Estado nas atividades econômicas no Brasil não decorreu de uma atitude deliberada do Estado com vistas a ocupar o espaço do setor privado. Em nenhum momento a maior intervenção do Estado teve a intenção de instalar o socialismo no Brasil. Pelo contrário, o objetivo foi consolidar o sistema capitalista no país. (GIAMBIAGI, 2008, p. 64).

O expansionismo da participação proprietária do Estado intervindo na economia ficou evidente com estratégias de investir em setores que desestimulavam o âmbito privado por exigir recursos a longo prazo, investimentos este com retorno demorado. O desinteresse do setor privado pelo mercado emergente criou lacunas de mercados onde poderia ser aproveitado na ativação da população aderindo a carência de mão-de-obra. Assim, coube ao Brasil criar monopólios onde a propriedade do Estado deveria ser consolidada.

Mesmo assim, o país ficou com a dívida a ser paga, uma vez que foi o principal investidor dessas empresas estatais. O Brasil se propôs em suplementar a deficiência em infraestrutura, passando a investir em modais, contudo o país precisava da contrapartida privada, fato que não aconteceu.

O objetivo não foi uma ampliação deliberada da intervenção do Estado em detrimento do setor privado, mas sobre tudo, a ocupação de espaços [...] correspondentes a atividades essenciais para o desenvolvimento econômico e para o fortalecimento do próprio setor privado. [...] a maior intervenção do Estado na economia [...] teve como principal objetivo a complementação da ação do setor privado com vistas ao desenvolvimento do país. (GIAMBIAGI, 2008, p. 64-65).

Por conseguinte, a garantia em querer a formação do setor produtivo e programas populares de industrialização, e esforços que fortalecessem o tripé capital estatal, multinacional e privado nacional, este último bastante limitado, fez

com que o país tivesse que assumir no exterior grandes vultos em empréstimos, para constituir reservas de mercado e créditos a longo prazo para equilibrar o mercado interno.

Contudo, a ação do Estado de controlador e mensurador de direito público, por causa de sua contabilidade deficitária, passaria a simples regulador, enquanto o empresariado cuidaria da equilibração mercado-sociedade: reedição do liberalismo.

Consequentemente, para uma melhor efetivação da proposta neoliberal foi necessária adequações normativas, que contemplasse a relação estratégica-política ente Estado e Capital. Essa nova forma de fazer política consagrava o marco para transformar o Estado em governo regulatório e/ou regulamentador. A ditadura termina e entra em cena e o primeiro Presidente pós-golpe. Sua primeira medida foi enfraquecer economicamente o país, flexibilizando o mercado e sucateando o serviço público e, principalmente, as universidades.

O modelo estatizador foi importante até o setor privado se vê novamente amadurecido e detentor de fatias consideráveis do mercado. A ingovernabilidade do país começa a ficar evidente: altas taxas de impostos, inflação, desvalorização da moeda, poder aquisitivo inferiorizado.

Até aqui se levantou uma prática existente no Brasil, ações de investimento sem que houvesse a preocupação com o orçamento, evidente que não é assim, mas se procurarmos na literatura passada e atual, os estudos lançam esse disparate, contudo como já foi frisado o país pode se orgulhar de uma política protecionista, rígida e controladora. Todavia, é importante frisar, a prática de investir e em que investir cabia unicamente ao Poder executivo, ou seja, apenas poucas pessoas disponibilizavam de “condições racionais” deliberativas para a estruturação orçamentária.

Retomando a década de 1980 e os frustrados planos econômicos que somente penalizavam a sociedade brasileira, os administradores perceberam que precisariam mudar a dinâmica serviçal. E, a promulgação da Constituição Federal de 1988 abriu o acesso necessário à reestruturação do Estado, reformular a máquina funcional a nova ordem econômica. O país procurou se modernizar otimizando o processo burocrático e apostou no *gerencialism* como saída da crise que se instalaria na segunda metade daquela década.

Na concepção de Morales (1998) vários motivos levaram o Brasil pensar seu modelo, optando pela desburocratização da máquina administrativa, um exemplo

disso foi o descrédito da classe política e a fragmentação do poder ditatorial, na reconfiguração do país o modelo de gerenciamento foi adotado:

Com a queda no ritmo de crescimento econômico e o aprofundamento da recessão ao longo dos anos 80, a crise fiscal, que já era evidente do lado da despesa, em decorrência de décadas de políticas públicas de bem-estar social financiadas com fundos públicos, ganha contornos bem definidos também do lado da receita, em função da queda da arrecadação tributária. Poucos recursos de um lado e muitos compromissos de outro fizeram brotar e firmar a ideia de que as demandas sociais tinham se acumulado em um volume para o qual o modelo de provisão estatal de serviços públicos não oferecia mais capacidade de resposta. (MORALES, 1998, p. 1).

Conciliar essas vertentes numa proposta societária seria a próxima etapa do Estado Democrático que emergia das entranhas do Congresso Nacional, da chamada Constituição Cidadã, mas que necessitava periodicamente de complementariedade devido as lacunas deixadas de propósito pelo legislador congressista, onde muitos deles participaram diretamente da golpe militar, que na verdade quiseram foi se safar do crivo popular e justiça brasileira.

Portanto, os aspectos iniciais do orçamento no Brasil sofreram grandes rupturas porque nem sempre finanças e orçamentos estiveram em constantemente sintonia, contudo tudo isso passou a mudar a partir de 1970 e aplicabilidade da Lei 4320/64 e a Constituição de 1988 e os instrumentos legais na área de licitação e responsabilidade fiscal.

2.2 O sistema de gestão de orçamento público no Brasil

Ao longo do Século XX, mais especificamente a partir de 1930, o Brasil demonstrou construir programas de fortalecimento que demonstrasse vínculo entre planejamento e orçamento – nem sempre com êxito, entretanto a instabilidade histórica da economia, e um mercado atrasado tecnologicamente, proporcionaram ao país o entendimento de nação subdesenvolvida.

A experiência demonstra, ao longo dos últimos anos, a preocupação em fortalecer a vinculação entre planejamento e orçamento. Ao contrário desse período quando altos índices inflacionários emperravam o avanço desenvolvimentista, no atual contexto o planejamento se tornou uma realidade, ainda não sendo possível a longo prazo – como prevê os princípios básicos – no entanto são ações integradas à eficiência de políticas públicas de bem-estar social. Desta forma, é previsível

constituir a programação orçamentária, idealizada, mas também ao próprio controle dos gastos, e também a avaliação de resultados da Efetividade, Eficiência e Eficácia – 3Es, pressupostos do orçamento por desempenho.

A realidade societária não admite mais hoje a setorização de gastos, sem a avaliação integral de retorno garantido, uma vez que atualmente devido a complexidade da sociedade a programação orçamentária absorve veementemente a dinâmica coletiva, entretanto para melhor garantir a suficiência dos 3Es, o chamamento do setor privado fez-se necessário.

O surgimento dessa nova gestão pública – no Brasil ocorreu um prolongamento do orçamento programa – tinha como elementos a flexibilidade (e/ou descentralização ou desconcentração); contratos de desempenhos, o importante não era só oferecer o serviço, mas com qualidade e 3Es; e também, controlar a evolução patrimonial e financeiro do empresariado, chamado de *contabilização baseada do critério de competência*. Assim se oferecer serviços dentro dos padrões preteridos a tendência será a renovação de novos contratos, se contrário cabe o término ou paralização do instrumento. E, se detectado a conivência do gestor, cabe-lhe também responsabilidades administrativas.

Verifica-se que esse novo modelo vai além de um simples aperfeiçoamento do orçamento-programa, visto que pressupõe que o formato dos programas orçamentários deve estar integrado a um modelo mais amplo de gestão orçamentária, que contemple indicadores explícitos e sistemas de mensuração do desempenho. Neste sentido, esse modelo de gestão parte do pressuposto de que o desempenho (*performace*) necessita ser especificado de forma operacional para os gestores do orçamento; que os departamentos e agências devem ter ampla liberdade para gerir [...] seus insumos, [...] ao alcance mais eficiente de seus resultados; e se penalizem ou premiem os gestores responsáveis pelo alcance de resultados. (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 243-244).

Entretanto, é importante também explicitar que na dimensão pública de produção de bens e serviços o Governo nunca poderá ser uma empresa, porque este tem em seu princípio na *res pública*, contudo pode se tornar mais empresarial, sem necessariamente lucrar produtivamente com a coisa pública. (CAIDEN, 1997). O pragmatismo do país na organização de programas supre, na especificidade da governança, o excessivo padrão burocrático.

Contudo, o planejamento de políticas (ações governamentais) e a materialização destas, só serão possíveis através da gestão orçamentária (receitas e despesas). Assim, a prática orçamentária como instrumentos de ordenamento de

recursos públicos cria o conceito de gestão fiscal responsável. A gestão responsável bem como a transparência discricionária no uso do dinheiro público (*accountability*) configuram novas características de aplicabilidade de recursos públicos, medida tomada para alcançar a estabilidade econômica e o desenvolvimento sustentável.

2.3 Evolução orçamentária brasileira

São quatro etapas do orçamento programa que são: o planejamento, que é a definição dos objetivos a atingir; a programação sendo a definição das atividades necessárias à consecução dos objetivos; o projeto é a estimação dos recursos de trabalho necessários à realização das atividades; e a orçamentação que vem a ser a estimação dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as fontes dos recursos.

As metas governamentais são classificadas em funções de governo e estas divididas em programas, projetos e atividades, conforme a Lei nº 4.320/64 - Anexo nº 5 padroniza a estrutura e a codificação da classificação funcional programática.

Depois de elaborado o planejamento é necessário definir as fontes de recursos financeiros que deverão sustentar e assegurar o desenvolvimento do plano de ação e o atingimento dos objetivos do Governo.

Quando a proposta orçamentária está completa é encaminhado ao Poder Legislativo para exame, discussão, emenda e aprovação, então se transformam em Orçamento Público. Somente após a publicação da lei, o Chefe do Poder Executivo poderá dar início à execução dos seus planos. Passa-se então das atividades de estimação da receita e da fixação das despesas (propostas orçamentárias) às atividades de realização da receita e da despesa (execução orçamentária).

O artigo 165, § 9º, I, da Constituição Federal de 1988 remete a lei complementar à fixação dos prazos para o processo de aprovação do orçamento, a lei que aprova a receita orçamentária não pode conter matéria estranha ao orçamento, é o princípio da exclusividade, o orçamento público não pode ser alterado senão por outra lei.

A lei orçamentária anual não pode conter dispositivos estranhos à previsão da receita e a fixação das despesas, é o princípio da exclusividade (CRFB - art. 166, § 8º), somente com autorização do Poder Executivo poderá ser aberto crédito suplementar para realizar operações de créditos por antecipação de receita.

A receita que se espera arrecadar será denominada de receita prevista, estimada ou orçada, assim quando arrecada é receita realizada. Quando a receita arrecadada for menor que a prevista haverá uma queda de arrecadação e o inverso será excesso de arrecadação.

A despesa é fixada por Lei Orçamentária, tendo várias denominações como: despesa fixada, prevista, autorizada, dotação, verba, autorização de despesas, recurso ou crédito orçamentário. A efetiva realização dos recursos orçamentários na contabilidade orçamentária denomina-se despesa realizada e na escrituração financeira despesa paga.

Ao final do exercício a despesa realizada poderá ser igual ou menor que a despesa fixada, nunca superior à autorizada e o saldo não utilizado de uma dotação denomina-se economia orçamentária.

O Orçamento é elaborado para o período de um ano, as despesas são rigorosamente discriminadas, conforme dispõem os princípios orçamentários da anualidade, da especificação, exclusividade, unidade e universalidade.

Durante a execução orçamentária, o Poder Executivo pode solicitar ao Legislativo novos créditos orçamentários, e estes se classificam em créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários.

Os créditos suplementares são autorizados por lei e abertos por decretos têm o fim de reforçar a dotação existente no orçamento, sua vigência será até 31 de dezembro do exercício seguinte.

O sistema orçamentário atual é formado pelo plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual, são atos ligados cuja finalidade é criar um planejamento de orçamentário de longo, médio e curto prazo.

Conforme a Constituição Federal de 1988, artigo 165:

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

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

O Plano Plurianual de Ações é o instrumento de planejamento que compreende as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização, procura ordenar as ações do governo que levem ao cumprimento dos objetivos e metas fixados por um período de quatro anos, para o governo federal, estadual e municipal.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias tem como objetivo fundamental orientar a elaboração da lei orçamentária anual, assim como sua execução, dispor sobre suas alterações na legislação tributária, estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

O orçamento sempre deverá ser compatível com o Plano Plurianual de Ações e com a Lei das Diretrizes Orçamentárias vigentes além de não poder consignar créditos com finalidades imprecisas.

Não poderá, também, incluir dotações para investimento superior a um exercício que não esteja previsto no Plano Plurianual de Ações ou em lei especial que autorize sua inclusão.

Os programas do Plano Plurianual de Ações terão metas e indicadores quantificados a Lei das Diretrizes Orçamentárias definirá metas para o próximo exercício e a Lei Orçamentária Anual reservará recursos para sua execução anual de prazos.

Legislação

Lei 4.320, de 17 de Março de 1964.

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2.000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Lei nº 8.666, de 21 de Junho de 1993.

Art. 1º Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade,

compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002.

Art. 1º Para aquisição de bens e serviços comuns, poderá ser adotada a licitação na modalidade de pregão, que será regida por esta Lei.

Parágrafo único. Consideram-se bens e serviços comuns, para os fins e efeitos deste artigo, aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado.

2.4 Accountability

O termo *accountability* é pouco conhecido no Brasil prova disso é que este termo não consta em nosso dicionário, por ser um termo de origem inglesa sua tradução não é exata. O termo se refere à obrigação de membros de órgãos representativos ou administrativos de prestação contas a comarca superior ou a seus delegados. Outra versão atribuída à expressão é responsabilização que significa imputar responsabilidade a alguém. De acordo com Wikipédia *accountability* significa que o responsável em desempenhar funções de suma importância deve a sociedade uma prestação de contas regularmente, explicar o que anda a fazer como faz, por que faz quanto se foi gasto e qual será o próximo passo. Portanto não se trata apenas de uma simples prestação de contas, mas de uma auto-avaliação na obra realizada, de mostrar o que se conseguiu e declarar aquilo em que se falhou.

Conforme Guillermo O'Donnell (apud. Ceneviva, 2006, p. 5) classificou a *accountability* em dois tipos: *accountability* horizontal é aquela em que o poder público realiza o controle e a fiscalização de forma normatizada dentro do órgão; e vertical é a que ocorre de modo externo, pois é a população e a sociedade que acompanham o desempenho financeiro da máquina pública.

A *accountability* possui cinco pontos de divergências que esta relacionada à atividade do agente público; se ela deve ser restrita em casos de transgressão ou

ilegalidade; se a capacidade de sanção deve ser incluída no conceito; se quando há hierarquia ela deve ser restrita; e quais as pessoas que exercerão a accountability.

2.5 Contabilidade

A contabilidade histórica data do período mesolítico entre 10.000 a 5.000 a.C., ainda no período pré-histórico mesmo antes do surgimento da escrita (+- 2.000 a.C.). neste período a arqueologia encontrou vestígios em tábuas primitivas, chamadas de *fichas de barro* encontradas em Uruk, Mesopotâmia hoje Irã e Iraque, no Oriente Médio.

No Brasil a contabilidade teve sua origem a partir do Código Comercial de 1850, *que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e elaboração anual da demonstração do balanço geral*. (SCHMIDT, 2008, p. 149). O primeiro código contábil do Brasil tinha sua essência no formato italiano, voltando-se ao resultado e propunha-se romper com o patrimonialista.

A partir de 1964 ocorre a segunda geração da contabilidade no Brasil, nesta o método utilizado foi o norte-americano, implantado tendo por base o livro *Introductory accounting*, de Finney & Miller. Assim, pode-se afirmar que não existe no Brasil um método contábil genuinamente nacional.

Contudo, o conceito de contabilidade é bastante específico, pois depende diretamente do campo de abrangência. Entretanto, neste trabalho foi utilizado o seguinte conceito:

“É a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da riqueza patrimonial.” – Hilário Franco, Contabilidade Geral. (RIBEIRO, 2001, p. 33).

A contabilidade tem como objeto o patrimônio, seu objetivo é permitir o estudo e o controle dos fatos que ocorrem no patrimônio das entidades administrativas; e tem como finalidade a obtenção de informações para a tomada de decisões, sendo estas de natureza econômica, principalmente as entradas e saídas de receitas e de despesas, que geram o lucro ou prejuízo no patrimônio.

Os usuários de contabilidade são pessoas jurídicas que a usam para ajudar na sistematização, estruturação e lançamento de registros contábeis. Contudo, se faz necessário entender conceitos relevantes a sua utilidade.

Patrimônio

Patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações avaliado em moeda e pertencente a uma pessoa ou empresa, através dos bens e direitos não é possível identificar a realidade financeira sendo necessária apresentar as obrigações para ter uma situação real.

Bens são as coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas e suscetíveis de avaliação econômica. Podem ser materiais e imateriais

Bens materiais, corpóreos ou tangíveis são os objetos que a empresa tem para uso (armários, prateleiras, computadores, máquinas, automóveis vitrinas etc.), troca (mercadorias e dinheiro) ou consumo (material de limpeza, material de expediente e material de embalagem).

Bens imateriais, incorpóreos ou intangíveis correspondem a determinados gastos que, por sua natureza, a legislação brasileira determina que faça parte do patrimônio. Exemplos: gastos com organização, reorganização ou modernização da empresa

Podem ser materiais corpóreos ou tangíveis que são objetos que a empresa tem para uso (mesas, cadeiras, etc.) ou consumo (material de limpeza, etc.); bens imateriais que podem ser incorpóreos ou intangíveis que correspondem a determinados gastos que, por natureza a legislação determina que façam parte do patrimônio. Direitos e deveres também fazem parte do patrimônio. Diretos são todos os valores que a empresa venha a receber de terceiros (duplicatas, promissórias, aluguéis). Obrigações são todos os valores que a empresa deve pagar a terceiros.

Conta é o nome utilizado para indicar os componentes patrimoniais (Bem, Direito, obrigação ou Patrimônio Líquido) ou um componente de Resultado (Despesa ou Receita). São registrados em contas próprias todos os acontecimentos que ocorrem diariamente na vida de uma empresa, como compras, vendas, recebimentos e pagamentos. Toda movimentação de efetuada dentro da entidade em dinheiro registra-se em uma conta denominada caixa, os objetos

comercializados pela entidade são registrados em uma conta denominada Mercadorias e assim por diante.

A Escrituração consiste em uma técnica contábil de registrar em livros próprios todos os fatos administrativos resultantes da gestão do patrimônio da entidade.

Atos Administrativos são aqueles que não provocam alterações no Patrimônio da empresa, e por não provocarem modificações não precisam ser contabilizados, porém alguns deles podem futuramente causar modificações futuras então estes poderão ser contabilizados através das Contas de Compensação.

Os Fatos Administrativos provocam modificações no patrimônio, portanto são objetos de contabilização através das Contas Patrimoniais ou das Contas de Resultado, podendo ou não alterar o Patrimônio Líquido.

Estes podem ser classificados em três grupos:

- Permutativos, qualitativos ou compensativos que são os que representam permutas entre elementos ativos ou passivos.
- Modificativos ou quantitativos que são que provocam modificações no Patrimônio Líquido.
- E os mistos que são os que envolvem ao mesmo tempo um Fato Permutativo e um Fato Modificativo.

Os livros de escrituração são muito utilizados pelas entidades; as quantidades e as espécies variam em função do porte, da forma jurídica e do ramo de atividades exercidas por estas entidades.

Existem dois tipos de métodos de escrituração que são a forma de registro dos Atos e dos Fatos Administrativos. Eles são o método das partidas simples que consiste no registro de operações envolvendo o controle de um só elemento, este método é deficiente e incompleto, pois não permite o controle global do patrimônio. E o método das Partidas Dobradas que tem como princípio fundamental não haver devedor sem que haja credor, correspondendo cada débito a um crédito de igual valor.

O Lançamento na contabilidade é o meio pelo qual se processa a escrituração contábil. É a forma mercantil de se processar o registro dos fatos no livro Diário.

O Desconto é o prêmio pelo cumprimento antecipado de um compromisso. Representa despesa pra quem concede e receita para quem obtém, desta forma é

comum a concessão de descontos aos clientes nas vendas de mercadorias, recebimento de duplicatas, aluguéis etc. Estas despesas se classificam em duas categorias; descontos comerciais e incondicionais que são os cedidos nas ocasiões de vendas e são indicados na própria nota fiscal. E os descontos financeiros que são concedidos em operações financeiras, como recebimento de alugueis, duplicatas etc.

Razonetes ou gráficos T como também são denominados correspondem a redução da Conta Razão. Dentre os quatro livros mais utilizados na contabilidade o Razão é o mais importante de todos, pois o mesmo controla de forma separada a movimentação de cada conta.

O Balancete é uma relação de contas extraídas do livro razão com saldos devedores e credores, eles podem definir uns aos outros com relação ao número de colunas.

Para apuração do resultado do exercício e balanço é necessário confrontar o total de despesas com o total das Receitas ocorridas em determinado período, convém ressaltar que o resultado do exercício, que poderá ser lucro ou prejuízo após ser apurado terá que ser contabilmente transferido para conta patrimonial onde fará parte do Patrimônio líquido.

Mercadorias são objetos comercializados pelas empresas comerciais. Existem dois métodos que podem ser adotados pelas empresas para o registro de operações envolvendo mercadorias. São estes os seguintes métodos:

Conta Mista consiste na adoção de uma só conta para o registro de todas as operações que envolvem mercadorias. Esta conta normalmente é denominada "Mercadorias". Através deste método a conta exerce a função patrimonial porque registra os valores iniciais e finais figurando o Balanço Patrimonial.

Conta Desdobrada tem como finalidade desdobrar a conta mercadorias em tantas quantas for necessário para contabilização isolada de cada tipo de fato que envolva as operações com mercadorias.

Impostos e contribuições incidentes sobre as compras e sobre as vendas são:

ICMS- Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto de competência estadual, não cumulativo, ou seja, o

valor incidente em uma operação (compra) será compensado do valor incidente na operação subsequente (venda).

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. É um imposto de competência federal, porém nem todos os produtos industrializados ou operações estão sujeitos ao IPI. O IPI também é um imposto não cumulativo.

ISS- Imposto sobre Serviço de qualquer natureza. Trata-se de um imposto de competência municipal.

Existem as contribuições incidentes sobre as vendas que são elas:

PIS- Programa de Integração social, contribuição de competência federal. A base de cálculo do PIS é o faturamento mensal das empresas em geral.

COFINS – Contribuição Social sobre faturamento, sua base de cálculo é o faturamento mensal das empresas em geral, assim entendida a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, menos de vendas anuladas, menos de descontos incondicionais concedidos e menos o valor do imposto sobre produtos industrializados, quando integrar a receita bruta de vendas.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

O método utilizado foi pesquisa bibliográfica, por ser necessário conhecer diversos tipos de informação sobre o assunto, para auxiliar no desenvolvimento do trabalho, pois abrange a leitura, análise e interpretação de diversos tipos de material manuscrito.

3.1 Caracterização dos instrumentos de pesquisa

A técnica de pesquisa constitui um conjunto de instrumentos que norteiam a investigação no campo prático. Sua importância demonstra a habilidade do pesquisador no controle do objeto e assimilação do problema. De acordo com Lakatos e Marconi (2010, p. 157), pode-se empreender o seguinte acerca de técnicas de pesquisas, podendo ser considerado como: “é um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar esses preceitos ou normas, a parte prática. Toda ciência utiliza inúmeras técnicas na obtenção de seus propósitos”. Corresponde, portanto, a prática de coleta de dados.

Desta forma, foram utilizadas as seguintes técnicas de pesquisa:

- Pesquisa documental: utilizando pesquisa bibliográfica, livros, *internet*, revistas especializadas;

3.2 Procedimentos de coleta e de análise de dados

O presente trabalho foi elaborado a partir de pesquisa documental em sítios eletrônicos, livros técnicos, textos informativos, artigos científicos, trabalhos de conclusão de cursos como dissertações.

As leituras se basearam em livros técnicos sobre orçamento, contabilidade e finanças, onde foram estudados principalmente conceitos e o histórico desses assuntos. Outra fonte também importante para se situar no plano em questão foram os estudos legais, tais a Constituição da República Federativa do Brasil –

CRFB/1988, Leis: institucionais e complementares – LCs. Relatórios Anuais de Secretarias vinculadas ao Ministério do Planejamento, também foram analisados.

Por se tratar de informações (dados principalmente) que remetem o período entre 2005 e 2011, a literatura para exploração se limita bastante ao estatístico, principalmente, como as tabelas. Contudo, o caráter exploratório e explicativo direciona a uma arremetida qualitativa, mesmo este formato de pesquisa aceitar a vertente quantitativa.

Mas, os textos ditos científicos como artigos e dissertações constituíram a base do trabalho, pois demonstram de certa forma atualizações, persistindo apenas o cuidado neste de perceber a gradação de diferenciações e o perfil dogmático, porque este possibilita desvendar a ideologia permeada no texto, possibilitando sua utilidade ou descarte a proposta desse assunto. Ressaltando que, estas fontes foram em sua maioria adquirida por meio de *downloads* na rede de computadores.

Portanto, para efeito material deste trabalho delimitar a análise documental enfocando a DRU e sua relação com orçamento e finanças só foi possível por meio deste procedimento analítico.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

No presente trabalho a proposta essencial foi mostrar analiticamente as facetas que ocorrem na tríade desvinculação de receita, orçamento e finanças. A tendência principal delimitou apresentar essas três dimensões no cenário nacional, conceituando e realizando paralelismo entre o quadro teórico e o momento histórico. Na fundamentação teórica observou-se que orçamento e finanças são dois instrumentos da administração que apresentam uma ligação bastante próxima nas organizações (públicas e privadas). Contudo, nas públicas a partir de 1988, quando promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, CRFB/1988, ficou instituído *a posteriori* o pacto federativo, mesmo assim, não será (como não foi) algo de questionamento jurídico a legalidade da Desvinculação – DRU, porque uma vez instituída e promulgada e constantemente prorrogada, não cabe aqui neste momento discordar sua coação.

Entretanto, é importante entender a atitude vinculatória, esta uma prática corrente na política brasileira, por causa dos *déficits* governativos na produção de bens e serviços com abrangência as massas populares. Constam que, devido a grande estatística de analfabetos, na Revisão Constitucional de 1926 apontava a necessidade de reordenar parte de recursos a serem aplicados indiretamente em educação.

Foi durante as discussões da Revisão Constitucional de 1926 que o deputado Afrânio Peixoto, por meio da emenda de nº 5, de sua autoria, propôs a vinculação constitucional de um fundo para a educação com a seguinte redação:

3º: Prover à orientação nacional do ensino primário e regular e democratizar o ensino secundário, dirigidos e custeados pelos Estados, mediante o *fundo* de educação criado por leis específicas, ajudando o desenvolvimento deles em todo o território do país onde se mostrem deficientes (Revisão, II, p. 422). (MENEZES, 2008, p. 2).

Não obstante, também hoje os governos se atribuem da mesma prerrogativa para tentarem otimizar a eficiência de seus gastos, entretanto esse discurso meramente político perde sua eficácia se o discurso tender ao técnico (administrativo), pois neste campo observa-se haver limitação inteligível ao propor um ato de governança na contramão das leis orçamentária, desvinculando parte de

receitas que deveriam constituir instrumentalização de recursos prático, ao bel prazer do Governo Federal apenas demonstrar que tem controle orçamentário da situação, que acaba se tornando instrumento lobbista.

Politicamente, as vinculações são vistas como instrumentos institucionais que engessam o dinamismo da atividade orçamentária, influenciando tomadas de decisão posteriores [...], já que elas “pré-comprometem” ações políticas de futuros governadores. (CARVALHO, 2010, p. 7).

Mesmo assim, todo o rigor de vincular e investir moderadamente em melhorias do serviço básico no país demonstrou a necessidade interventiva do Governo Federal em controlar os gastos e garantir os direitos prestacionais as massas populares, contudo intervindo assim ocorre um enrijecimento do orçamento público, devido os recursos serem alocados já deficitários em 20% aos governos locais, que em 2012 chegará a 63 bilhões de reais.

No ano de 2012 a estiva de acordo com o Projeto de Lei a estimativa de receitas da União estão em torno de 2,3 trilhões de reais e as despesas no vulto de 2,2 trilhões (arts. 1º e 2º PL, p. 14-15), todavia grande parte do primeiro montante faz parte de atos vinculatórios do orçamento no qual faz parte em orçar as três esferas públicas. Essa perda de controle que leva o governo criar instrumentos não-discricionários para acomodar administrativa sob sua égide o orçamento geral, por isso a medida mais cabível – para o Governo – foi a adoção de um sistema desvinculatório de receitas como impostos, contribuições e outras medidas criadas, que prejudicasse o mínimo a disponibilização de recursos.

Com isso desde 1994 essas ações vêm sendo tomadas sempre com a mesma finalidade: fazer um caixa ao Governo de uma receita que ele possa gastar livremente sem uma rigidez planejada. (grifo da autora).

Desta forma, a Desvinculação de Receita da União – DRU se apresenta para o Governo Federal, não como um controle orçamentário, mas uma alternativa localizada de recursos que possa ser aplicada em caráter emergencial, abrindo a prerrogativa de ser utilizada ou não.

E, um ponto talvez mais incômodo, quando a DRU é colocada como a forma mais adequada na alocação de recursos, em atendimentos satisfatórios de ações governamentais. Se tornando explícito nesses atos haver um retorno a maximização do Estado, no poder decisório sobre a economia, e posteriormente no mercado.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A principal finalidade na desvinculação de receitas, e em especial no caso do Brasil, está voltada para o equilíbrio dos gastos públicos na prestação dos serviços essenciais, infelizmente, em uma visão empírica não fica evidente o verdadeiro papel projetado por esse formato de governabilidade, porque sua complexidade propõe aprofundamentos jurídicos e como consequência científica. De acordo com uma visão técnica tendo como plano de fundo a administração aplicada fica perceptível, que a racionalização de gastos públicos não é um único objeto de estudo mais também o próprio controle e comando de situações orçamentárias que na prática produzem efeitos ineficazes nas áreas de saúde e educação.

Ao desvincular receitas o Governo demonstra seus próprios defeitos, uma vez que ações locais se mostram ineficazes, proporcionar diminuição orçamentária dos Estados fragiliza o princípio equitativo destes, afinal de acordo com a Secretaria de Orçamento Federal – SOF (2003, p. 4) essas medidas apresentam duas restrições:

Primeira, ela se faz necessária porque existe atualmente um grande volume de receitas vinculadas a qual provoca enrijecimento no orçamento geral, impossibilitando flexibilizações na aplicação dos recursos, pois seus objetivos não podem ser diferentes do planejado;

E, segunda, diz respeito ao crescimento contínuo das despesas de execução constitucional e/ou legalmente obrigatórias, o que prejudica sobremaneira a flexibilidade da política fiscal. Neste caso não flexibilizam a alocação de recursos para atender necessidades peculiares da sociedade.

Contudo, ao desvincular receitas genericamente não se vê ilegitimidade constitucional, normativo ou moralista, mas o que se questiona é a sua finalidade, ou melhor, restrições. No mesmo estudo a SOF apresenta demonstrativo que com a DRU as receitas livres tendem a aumentar e racionalizar a receita

Com a vigência deste dispositivo de liberação de receitas vinculadas, os recursos livres para 2002 são de 19,4% das receitas totais, e 19,7% para 2003. Quando se desconsidera a DRU, os recursos livres caem para 13,2% em 2002 e para 12,9% em 2003. Portanto, pode-se afirmar que tal mecanismo aumenta a flexibilidade na execução orçamentária. (p. 19).

Tabela n.º 01: GANHO EFETIVO DA DRU

Descrição	2002			2003		
	C/ Vigência DRU (a)	S/ Vigência DRU (b)	Ganho da DRU (c = a - b)	C/ Vigência DRU (d)	S/ Vigência DRU (e)	Ganho da DRU (f = d - e)
Total Receitas Livres	77.079,3	52.413,3	24.666,1	80.017,6	52.461,7	27.555,8
Impostos	55.207,3	51.251,1	3.956,2	55.229,7	51.278,9	3.950,8
Contribuições	20.503,0	0,0	20.503,0	23.834,5	486,5	23.348,0
Receitas não Administradas	1.369,1	1.162,2	206,9	953,4	696,4	257,0

Fonte: SOF, 2003.

Entretanto, no mesmo estudo afirma que sua locação em volumes de recursos geralmente não ocorre.

Apesar de a DRU contribuir para a ampliação dos recursos livres do orçamento Fiscal da União, a obrigatoriedade de pagamento de algumas despesas acaba revertendo essa situação. A Lei no 10.407, de 10 de janeiro de 2002 - Lei Orçamentária Anual - LOA 2002, aloca R\$ 17,2 bilhões de receitas do orçamento Fiscal para o financiamento das despesas do orçamento deficitário da Seguridade Social. Na LOA, o montante de receitas de contribuições sociais desvinculadas por meio da DRU é de R\$ 20,5 bilhões. Assim, apenas R\$ 3,3 bilhões são efetivamente liberados para serem utilizados livremente no orçamento Fiscal, conforme quadro a seguir. Situação equivalente ocorre em 2003. (SOF, 2003, p. 19).

Ratificando a citação supracitada e com base na IV Mostra de Pesquisa da Pós-Graduação – PUCRS, realizada em 2009, no decorrer dos anos há uma ascendência na arrecadação do Governo Federal, especialmente por meio das contribuições sociais, por causa da política de incentivo a legalidade como a Previdência Social, o que configura uma forma de alargamento da reserva das metas desvinculatórias.

Por outro lado, a previsão de desvinculação de receitas destinadas ao financiamento dos direitos fundamentais sociais, dotadas de finalidades específicas e que, portanto, devem ser cumpridas, representa um recuo na concretização dos direitos fundamentais sociais. Ademais, a desvinculação

de receitas restringe a medida do que é possível em termos de concretização de direitos fundamentais sociais. (p. 2)

Então, a principal finalidade levantada pelo Governo Federal para ação intervencionista por meio da DRU, de realocação de recursos e/ou otimização orçamentária não é cumprida em sua totalidade. Assim, como acreditar que ações como esta beneficiam a sociedade? Ou seja, criou com esta ação mais uma forma de contingenciar o próprio recurso, também uma prática comum em administrações públicas no país.

REFERÊNCIAS

BORBA, Reneuza. Adocon Alerta (Revista eletrônica). **Sistema financeiro: o que é a dru?**. http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/sistema_orcamentario/dru.htm. IN: <http://www.adocontb.org.br/index.php?codwebsite&codpagina=00018755>. Acesso em 08 de dez. 2011

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal – Volume 1, n. 1 (2003) – Brasília. Secretaria de Orçamento Federal – SOF.

BREYNER, Frederico Menezes. **Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às Contribuições Sociais sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais**. <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/02/DRU1.pdf?cda6c1>. Acesso em 10 de dez. 2011.

CAMPOS, Ana Maria. **Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, fev./abr. 1990.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas e o princípio da não afetação: usos e mitigações**. Dissertação de Mestrado. FD/USP, aprov. 2010.

CASTRO, Robson Gonçalves de e GOMES, Luciano de Souza. **AFO – Administração Financeira e Orçamentária**. 6. ed. Brasília: Ed. Atlas. Vestcon. 2001.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal**. (Texto discursivo n. 38). http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao.htm. Acesso em 09 de dez. 2011.

FERNANDES, Jorge e Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal**. Na função de ordenador de despesas; na terceirização de mão de obra; e na função do controle administrativo. 1. ed. Brasília Jurídica Ltda, 2001.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas e Técnicas Para o Trabalho Científico**. 15ª ed. Porto Alegre. Impressão: Cosoli Soluções Gráficas, 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12. ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2001.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Campos/Elsevier. 2008.

IV Mostra de Pesquisa da Pós-Graduação – PUCRS. **Interpretação constitucional da Desvinculação de Receitas da União**. Fabiana Okchstein Kelbert. ngo Wolfgang Sarlet (orientador). Programa de Mestrado, Faculdade de Direito, PUCRS.

KELBERT, Fabiana Okchstein,. **Interpretação constitucional da Desvinculação de Receitas da União**. http://www.pucrs.br/edipucrs/IVmostra/IV_MOSTRA_PDF/Direito/71943-FABIANA_OKCHSTEIN_KELBERT.pdf. Acesso em 09 de dez. 2011.

KOHOAMA, Heilio. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 8ª. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2001.

Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de Maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

MACHADO JR, J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada e a lei de Responsabilidade Fiscal**. (rev. atual.). 31. ed. Rio de Janeiro: Ed. IBAM 2002/2003.

MARCONI, Maria Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. . 7ª ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2010.

MATIAS-PEREIRA, José; **Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil**. 3. ed. São Paulo. Ed. Atlas S. A. 2006.

MENEZES, Janaina S.S.. **A vinculação constitucional de recursos para a educação: os (des) caminhos do ordenamento constitucional**. IN: Revista HISTEDBR On-line, Campinas, n.30, p149 –163, jun 2008 - ISSN: 1676-2584.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico**. 3. ed. São Paulo. Ed. Respel. 2005.

PROCHALSKI, Daniel. **DRU - Desvinculação das Receitas da União. A sociedade brasileira tem o dever cívico de questionar a sua manutenção nos próximos orçamentos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3072, 29 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20521>>. Acesso em: 08 dez. 2011.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 3. ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2001.

Republica Federativa do Brasil. **Constituição Federal**, promulgada em 05 de outubro de 1988.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. 1. ed. São Paulo, 2008.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 08 out. 2011.

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>.htm. Acesso em: 08 out. 2011.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 08 out. 2011.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10520.htm>. Acesso em: 08 out. 2011.

<<http://jus.com.br/revista/texto/17797>>. Acesso em: 08 dez. 2011.

<<http://josepimentel.com.br/planalto-busca-evitar-emendas-%C3%A0-dru>>. Acesso em: 12 mar. 2012

<<http://www.saudecomdilma.com.br/index.php/2012/02/21/governo-dilma-esrespeita-o-controle-social-mais-uma-vez/>>. Acesso em: 12 mar. 2012

<<http://eshoje.jor.br/dilma-garante-pauta-sobre-royalties-diz-magno-malta.html> >. Acesso em: 12 mar. 2012

<<http://oglobo.globo.com/pais/noblat/posts/2011/12/20/senado-aprova-dru-em-segundo-turno-governo-respira-aliviado-422464.asp> >. Acesso em: 12 mar. 2012

<http://www.planejamento.gov.br/link_secretaria.asp?cod=478&cat=51&sec=8&sub=129>. Acesso em: 12 mar. 2012

<<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2011/12/19/prorrogacao-da-dru-ja-pode-ser-votada-nesta-terca-feira>>. Acesso em: 23 mar. 2012

<<http://www.jaderbarbalho.com/site/2012/01/08/a-importancia-do-orcamento/>>. Acesso em: 23 mar. 2012

<<http://g1.globo.com/politica/noticia/2011/12/congresso-promulga-emenda-que-prorroga-dru-ate-2015.html>>. Acesso em: 23 mar. 2012

<<http://jogodopoder.wordpress.com/tag/desvinculacao-de-receitas-da-uniao/>>. Acesso em: 23 mar. 2012

<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/ploa2012/110831_ploa2012_vol1.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2012

<<http://mansueto.wordpress.com/2011/11/07/qual-a-logica-da-renovacao-da-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-dru/>>. Acesso em: 14 jun. 2012

<<http://www.camara.gov.br/internet/ordemdodia/ordemDetalheReuniaoCom.asp?codReuniao=27623> >. Acesso em: 19 jun. 2012

<<http://g1.globo.com/politica/noticia/2011/12/senado-aprova-desvinculacao-das-receitas-ate-2015-que-vai-sancao.html> >. Acesso em: 20 jun. 2012

< http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4516 >. Acesso em: 01 jul. 2012

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm>. Acesso em 01 jul. 2012

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 01 jul. 2012

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc56.htm>. Acesso em 01 jul. 2012

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 01 jul. 2012

<<http://www.portaldatransparencia.gov.br/graficos/transferenciasporfuncao/>>. Acesso em 06 jul. 2012

< <http://www.cnte.org.br/index.php/comunica%C3%A7%C3%A3o/cnte-informa/42-cnte-informa-416-03-de-janeiro-de-2008/30-uma-dru-de-presente-para-o-governo-gastar>> Acesso em 08 jul. 2012