



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

ALLAN DEL CISTIA MELLO

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU:
argumentos que justificam sua criação e manutenção**

Brasília – DF

2012

ALLAN DEL CISTIA MELLO

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU:
argumentos que justificam sua criação e manutenção**

Monografia apresentada ao
Departamento de Administração como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Administração.

Professora Orientadora: Doutora Danielle
Sandi Pinheiro

Brasília – DF

2012

Mello, Allan Del Cistia.

Desvinculação de Receitas da União – DRU: argumentos que justificam sua criação e manutenção / Allan Del Cistia Mello. – Brasília, 2012.

161 f. : il.

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

Orientadora: Prof. Dra. Danielle Sandi Pinheiro, Departamento de Administração.

1. Orçamento Público. 2. Vinculação de Receitas da União. 3. Desvinculação de Receitas da União – DRU. I. Título.

ALLAN DEL CISTIA MELLO

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU:
argumentos que justificam sua criação e manutenção**

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

Allan Del Cistia Mello

Doutora Danielle Sandi Pinheiro
Professora-Orientadora

Doutor Vander Mendes Lucas
Professor-Examinador

Doutor Luiz Fernando Macedo
Bessa
Professor-Examinador

Brasília, 20 de junho de 2012.

Dedico este trabalho a minha querida família, especialmente aos meus amados pais, Ricardo e Vanda, a quem devo meus mais sinceros agradecimentos por todo amor, dedicação e confiança.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, fonte da minha existência, ao Mestre Jesus, meu maior guia e inspiração, e à Espiritualidade Maior, por todo o auxílio e proteção ao longo desta jornada.

Aproveito esta oportunidade para prestar especiais agradecimentos àqueles que tanto lutaram para um dia me verem graduado em uma conceituada Universidade Federal: meus amados pais. A vocês, dedico este trabalho. Sei dos sacrifícios que tiveram de fazer, das adversidades que tiveram de enfrentar e das batalhas que tiveram de vencer para que esse momento um dia se tornasse realidade. Saibam que o espírito guerreiro e honrado de vocês moldou a minha personalidade e o meu caráter, me fazendo alguém que aprendeu a sempre lutar e acreditar em dias melhores. Obrigado por todo o amor e confiança que em mim depositaram desde os meus primeiros dias de vida.

A minha querida família, também presto meus mais emocionados agradecimentos. Agradeço grandemente aos meus avôs, exemplos de homens em quem procuro me espelhar, as minhas avós, por todo o afeto que foi e continua sendo tão importante para mim, e aos meus tios e primos, por todo o carinho e apoio que sempre me ofereceram.

Não poderia deixar de agradecer, igualmente, a minha amada namorada, Keila. Todo seu amor, compreensão e dedicação foram essenciais não só para que esse trabalho pudesse ser concretizado, mas também durante os importantes momentos em que você esteve do meu lado. Obrigado por todo o bem que você fez e continua fazendo a minha vida.

Aos meus verdadeiros e queridos amigos, muito obrigado por todo o companheirismo e cumplicidade.

À professora Danielle Sandi Pinheiro, grande idealizadora deste projeto, meus mais sinceros agradecimentos por todo o auxílio e ajuda. Sem a atenção e disponibilidade que sempre dedicou a minha orientação, a concretização deste trabalho não seria possível.

Também agradeço aos autores das obras que foram referência para esta pesquisa. Espero que este trabalho também possa contribuir para futuros projetos como essas obras contribuíram para a execução do presente estudo.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 tentou coibir o uso aleatório e indiscriminado de vinculações de recursos de impostos a finalidades específicas ao elevar a status constitucional o princípio da não afetação de receitas. Porém, acabou por gerar um aumento exponencial no número de receitas vinculadas ao estabelecer importantes exceções a essa mesma proibição de vinculação. No cenário atual, há vinculações de receitas de impostos estabelecidas pela Constituição e uma grande quantidade de vinculações de receitas de taxas e contribuições normatizadas também na Carta Magna e em diversos normativos infraconstitucionais. As consequências imediatas desse quadro são a caracterização do Orçamento Público como peça rígida e engessada e a perda de discricionariedade alocativa pelo governante público. Em resposta, o Governo Federal passou a adotar, a partir de 1994, mecanismos desvinculatórios de receitas, os quais têm por objetivo liberar 20% da arrecadação de impostos e contribuições de suas respectivas vinculações originais. Investigar, por meio de uma ampla pesquisa documental e bibliográfica, os argumentos utilizados pelo Governo Federal para justificar a criação e manutenção desse tipo de mecanismo desvinculatório foi o objetivo principal que orientou este estudo. Ao final, concluiu-se que as justificativas que sustentaram a criação do Fundo Social de Emergência – primeiro mecanismo desvinculatório de receitas – são, em parte, coincidentes com a justificativa que sustenta, atualmente, a manutenção da Desvinculação de Receitas da União – terceiro e atual mecanismo desvinculatório. Isso porque a finalidade principal de combater a rigidez orçamentária e de proporcionar maior flexibilidade alocativa ao Governo permanece, desde 1994 até hoje, na argumentação oficial que defende o uso do mecanismo. Já a finalidade social, que fez parte da justificativa oficial que motivou a criação do Fundo Social de Emergência, não mais sustenta a manutenção da Desvinculação de Receitas da União.

Palavras-chave: Orçamento Público. Vinculação de Receitas da União. Desvinculação de Receitas da União – DRU.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 – Alocação do imposto de renda pessoa física na natureza de receita.....	59
Figura 2 – Esquema de Classificação e Códigos das Receitas Públicas, incorporando-se categoria econômica e origem.....	61

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Composição das Receitas Orçamentárias.....	85
Gráfico 2 – Comparação entre os Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.....	88
Gráfico 3 – Comparação entre os Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.....	95
Gráfico 4 – Linha do Tempo dos Mecanismos Desvinculatórios de Receitas no Brasil de 1994 a 2015	110

QUADROS

Quadro 1 – Códigos do Grupo de Fonte de Recurso e Exemplos de Códigos da Especificação da Fonte de Recurso.....	64
Quadro 2 – Principais Vinculações de Receitas no Brasil.....	83
Quadro 3 – Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.....	87
Quadro 4 – Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas citados pelos Autores Pesquisados	93
Quadro 5 – Histórico dos Mecanismos Desvinculatórios de Receitas no Brasil de 1994 a 2015	109
Quadro 6 – Evolução das Exclusões e Reduções nas Fontes de Receitas Desvinculadas.....	129

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Discriminação das Receitas Orçamentárias por Identificador de Resultado Primário:.....	63
Tabela 2 – Resumo Geral da Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Categoria Econômica e Fonte.....	65
Tabela 3 – Resumo das Despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Categorias Econômicas e Grupo de Natureza de Despesa:.....	68
Tabela 4 – Quantidade e Espécie dos Normativos Legais que Vinculam Receitas à Destinação Específica.....	85
Tabela 5 – Fundo de Estabilização Fiscal – Impacto Desvinculatório sobre as Receitas de Impostos e Contribuições	117

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AFRMM – Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
ARO – Antecipação de Receita Orçamentária
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONDECINE – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DRU – Desvinculação de Receitas da União
EC – Emenda Constitucional
ECR – Emenda Constitucional de Revisão
EM – Exposição de Motivos
FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador
FCO – Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste
FEF – Fundo de Estabilização Fiscal
FNE – Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNO – Fundo Constitucional de Financiamento do Norte
FSE – Fundo Social de Emergência
GPRA – *Government Performance and Results Act*
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IR – Imposto de Renda
ITR – Imposto Territorial Rural
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO – Manual Técnico do Orçamento
OBZ – Orçamento Base Zero

OGU – Orçamento Geral da União

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PPA – Plano Plurianual

PPBS – *Planning, Programming and Budgeting System*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização.....	13
1.2	Formulação do problema	16
1.3	Objetivo Geral	16
1.4	Objetivos Específicos.....	17
1.5	Justificativa	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	Orçamento Público.....	19
2.1.1	Histórico do Orçamento Público.....	21
2.1.2	Aspectos Fundamentais do Orçamento Público	31
2.1.3	Funções Clássicas do Orçamento	35
2.1.4	Princípios Orçamentários.....	38
2.1.5	Breve Análise do Planejamento e Orçamento na Constituição Federal de 1988.....	40
2.2	Receita Pública	50
2.2.1	Conceitos de Receita Pública	51
2.2.2	Classificações Doutrinárias de Receita Pública	56
2.2.3	Classificações Oficiais de Receita Pública.....	57
2.2.4	Etapas da Receita Pública	65
2.3	Despesa Pública	68
2.3.1	Conceitos de Despesa Pública	69
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	71
3.1	Tipo e descrição geral da pesquisa.....	71
4	VINCULAÇÃO DE RECEITAS	73
4.1	Conceito de Vinculação de Receitas.....	73
4.2	Finalidades da Vinculação de Receitas	74
4.2.1	A Influência de Grupos de Interesses e a Vinculação de Receitas	74
4.2.2	O Caráter Autorizativo do Orçamento Público e a Vinculação de Receitas	77
4.3	A Vinculação de Receitas e a Constituição Federal de 1988.....	78
4.3.1	A Regra sobre Vinculação de Receitas na Constituição Federal de 1988	78
4.3.2	As Exceções sobre Vinculação de Receitas na Constituição Federal de 1988.....	79

4.3.3	Os Fundos Especiais na Constituição Federal de 1988.....	81
4.4	Principais Vinculações de Receitas no Brasil	83
4.5	Argumentos Favoráveis e Desfavoráveis à Vinculação de Receitas	86
4.5.1	Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas	87
4.5.2	Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas.....	92
4.5.3	Análise Final sobre os Argumentos Favoráveis e Desfavoráveis à Vinculação de Receitas	104
5	DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU	106
5.1	Conceituação de Desvinculação de Receitas Públicas.....	106
5.2	A Desvinculação de Receitas Públicas em Resposta à Rigidez Orçamentária.....	107
5.3	Histórico dos Mecanismos Desvinculatórios de Recursos no Brasil	108
5.3.1	Fundo Social de Emergência (FSE).....	110
5.3.2	Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)	115
5.3.3	Desvinculação de Receitas da União (DRU)	120
5.4	Comparação entre os Três Mecanismos Desvinculatórios de Receitas Públicas – FSE, FEF e DRU	128
5.4.1	Comparação entre as justificativas que culminaram na criação do mecanismo desvinculatório de receitas e as justificativas que sustentam atualmente a sua manutenção.....	130
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	135
	REFERÊNCIAS.....	141
	ANEXOS	149
	Anexo A – Glossário de Conceitos de acordo com o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas.....	149
	Anexo B – Principais Vinculações Das Receitas Federais	153

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Em linhas gerais, é possível definir Orçamento como sendo o instrumento em que se realiza a previsão da arrecadação de receitas e a fixação da execução de despesas para um período futuro de determinado ente ou organização. Contudo, no âmbito público, mais especificamente, é necessário levar em conta que o orçamento assume maior complexidade e é caracterizado pela interação de múltiplos interesses.

De acordo com a definição oficial do Glossário do Portal da Câmara dos Deputados (2011), pode-se definir Orçamento Público como sendo o instrumento, formalizado por lei de iniciativa do Poder Executivo, que estima a receita e fixa a despesa da administração pública para um período de tempo determinado, especificando suas principais fontes de financiamentos e as categorias de despesas mais relevantes. Nessa esteira, Baleeiro (2010) afirma que o Orçamento Público, sob certo ponto de vista, é um quadro de técnica contábil para coordenar comparativamente despesas e receitas públicas, de tal maneira que o Governo possa imprimir ordem e método na Administração.

Essas duas conceituações colocam em evidência o caráter técnico e instrumental do Orçamento Público. Porém, é certo que a peça orçamentária assume um papel ainda mais amplo e importante para a vida dos cidadãos e do Estado. De acordo com outra importante definição oficial dada por Brasil (2011e), mais do que definir montantes de gastos, o Orçamento Público evidencia “o que”, “onde” e “em que quantidade” o cidadão e a sociedade receberão, em retribuição aos tributos pagos, bens e serviços prestados pelo Governo. É devido a essa constatação que o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão afirma, categoricamente, em seu portal online, que “o Orçamento Geral da União (OGU) é o coração da administração pública federal” (BRASIL, 2011h).

Destarte, é por meio da peça orçamentária que o Governo prevê a origem e o montante das receitas que sustentarão suas atividades e expressa de que maneira tais recursos serão alocados, garantindo o funcionamento da máquina pública,

contribuindo para a melhora da qualidade de vida em geral e concretizando os direitos e garantias individuais e coletivos instituídos pela Constituição Federal. É possível perceber, então, a importância do orçamento como instrumento de planejamento e controle, que afeta – de maneira direta e indireta – tanto a esfera coletiva como a esfera individual. Nesse sentido, Bernardes (2008) expõe que, sempre que o Poder Público elabora uma lei orçamentária, ele afeta o cotidiano do cidadão e da sociedade.

Por apresentar esse caráter fundamental para a gestão da coisa pública, o orçamento é alvo de diversos interesses. Consoante o que afirmam Cunha e Rezende (2002),

O orçamento público reflete a pluralidade dos atores que interagem no seu processo de elaboração e execução [...]. No processo orçamentário, os atores políticos e sociais – burocratas, partidos, sindicatos etc. – se valem de diferentes métodos, informações, conceitos e ideias para construir ou influenciar as estimativas de receita e sustentar prioridades de gastos, conforme seus interesses e visões dos problemas e desafios nacionais (CUNHA E REZENDE, 2002, p. 11).

De acordo com Mendes (2010), essa peculiaridade revela o aspecto político do Orçamento Público, segundo o qual a peça orçamentária reflete as vontades do grupo partidário que detém a maior representação, conforme a escolha dos cidadãos. Cumpre ressaltar, porém, que o diagnóstico de tal aspecto do orçamento remonta ao início do século XX, quando Jèze (1928 apud PEREIRA, 2009, p. 259) declarou: “o orçamento é essencialmente um ato político”.

Nesse complexo jogo de interesses presentes na elaboração da peça orçamentária, os atores que interagem em tal processo buscam satisfazer seus interesses através de uma disputa pela distribuição do gasto público. Como explicam Cunha e Rezende (2002), nessa disputa, diversos atores interagem de maneira estratégica, isto é, buscam antecipar e prever a reação dos demais para fazer valer seus próprios interesses. E, é deste embate que surgem determinados mecanismos vinculadores de receitas públicas, os quais têm como finalidade resguardar recursos para setores específicos de gastos, tais como a educação, a saúde e a seguridade social. Todavia, o uso excessivo de tais mecanismos protetores vem ocasionando o que se chama de rigidez orçamentária.

Segundo Bernardes (2008), nos últimos anos, a rigidez orçamentária vem sendo característica cada vez mais crescente e, aparentemente, inalterável nas leis

orçamentárias brasileiras. Definida por Soares (2008) como sendo o fator que limita a liberdade de ação alocativa de um governante, restringindo as suas possibilidades de escolha política e/ou gerencial de caminhos alternativos para a consecução dos objetivos econômicos e sociais esperados pela sociedade, a rigidez do orçamento tem origem na elevada vinculação de receitas (que atinge, atualmente, 82% das receitas públicas não financeiras) e no estabelecimento de diversas despesas obrigatórias (que somam 64% das despesas não financeiras). Sabe-se que, hoje, somando-se as receitas vinculadas às despesas obrigatórias, chega-se ao incrível resultado de que 89% das receitas públicas não financeiras do orçamento são consideradas rígidas (BRASIL, 2011g). Ou seja, apenas 11% das receitas orçamentárias federais têm caráter discricionário e podem ser manipuladas pelo Poder Público para melhor atender às demandas do Estado e da sociedade.

Soares (2008) aponta algumas das consequências negativas desse quadro de rigidez nas peças orçamentárias: impossibilidade de ajustes nas políticas públicas ao longo do tempo, dificuldade em financiar novas iniciativas, aumento da carga tributária, incentivo à ineficiência setorial e ineficácia das ações governamentais de estabilização em tempos de crises econômicas.

Segundo Cunha e Rezende (2002), esse engessamento dos recursos do orçamento público teria ainda maiores proporções na ausência da figura da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Instituída na gestão pública financeira a partir de 1994 sob a forma do Fundo Social de Emergência para ajudar no combate à inflação e ao desequilíbrio fiscal, a DRU, atualmente, é um mecanismo que permite a desvinculação de um percentual da arrecadação da União com tributos federais que originalmente estariam destinados a determinadas finalidades.

A Emenda Constitucional n.º 68, promulgada em 21 de dezembro de 2011 e atual fundamento legal da DRU, institui que 20% da arrecadação da União com impostos e contribuições ficam desvinculados de órgão, fundo ou despesa até 31 de dezembro de 2015 (BRASIL, 2011b). Bernardes (2008) afirma que, de acordo com o governo, a DRU é responsável por cerca de 60% do montante total dos recursos que a União tem discricionariedade para gastar e, por isso, tem se tornado figura fundamental para garantir ao governante público a manutenção de um grau mínimo de autonomia e discricionariedade na gestão orçamentária e na definição de prioridades.

1.2 Formulação do problema

Segundo Carvalho e Ceccato (2011), a receita pública possui extrema relevância no processo orçamentário. Sua previsão é capaz de dimensionar a capacidade do Governo em fixar a despesa pública e, no momento de sua arrecadação, torna-se instrumento condicionante para a execução orçamentária da despesa. Esta, por sua vez, será empregada para concretizar os fins a que se destina o Estado, quais sejam a promoção do bem-estar geral e o desenvolvimento nacional. Assim, fica visível a importância da boa gestão financeira – evidenciada no orçamento público – para a sobrevivência e o desenvolvimento do Estado e de sua população.

O fenômeno de rigidez orçamentária, que vem caracterizando o orçamento público brasileiro ao longo dos últimos anos, porém, vem trazendo importantes consequências para a maneira com que os recursos públicos são administrados. Entre elas, em especial, está a redução do poder alocativo do governante público, a qual vem limitando sua capacidade de escolher entre alternativas e prioridades de como utilizar as receitas públicas.

O Governo Federal – para combater esse engessamento do orçamento e aumentar seu poder alocativo – vem adotando, desde 1994, mecanismos que tornam possível a desvinculação de uma porção das receitas públicas da União. Entretanto, desde então, a utilização desses tipos de mecanismos vem provocando debates, com argumentos favoráveis e contrários à manutenção dos mesmos no processo orçamentário.

Diante da importância do tema, o presente trabalho se propõe a responder à seguinte pergunta: quais são os argumentos utilizados pelo Governo Federal para justificar a criação e a manutenção da DRU – Desvinculação de Receitas da União?

1.3 Objetivo Geral

Investigar os argumentos utilizados pelo Governo Federal para justificar a criação e a manutenção da DRU – Desvinculação de Receitas da União.

1.4 Objetivos Específicos

- Apresentar a problemática que envolve a vinculação de receitas federais;
- Identificar o contexto de criação da DRU e de seus antecessores: o Fundo Social de Emergência (FSE) e o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF);
- Cotejar as justificativas que culminaram na criação do mecanismo desvinculatório de receitas e as justificativas que sustentam atualmente a sua manutenção para identificar se as mesmas são coincidentes.

1.5 Justificativa

A partir do que foi exposto anteriormente, percebe-se a importância da problemática em questão e a necessidade de se estudar e discutir, de forma ampla e profunda, os aspectos que envolvem a criação e a necessidade de manutenção da DRU como instrumento desvinculatório de receitas federais. A relevância do presente estudo consiste em analisar tais aspectos, de forma sucinta e objetiva, possibilitando aos cidadãos e aos estudiosos do assunto uma visão clara e concisa dos argumentos oficiais que sustentam o uso da DRU.

A significância deste estudo torna-se ainda maior quando se considera a escassez de obras monográficas que tratam sobre os instrumentos utilizados pelo Governo Federal para contornar a rigidez orçamentária e ganhar maior discricionariedade alocativa de recursos públicos.

Assim, espera-se que este trabalho possa contribuir de maneira efetiva para a compreensão do tema e para a conscientização a respeito da relevância do mesmo, incentivando a produção de futuros estudos e contribuições sobre o assunto em questão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta parte do trabalho será feita uma revisão da literatura sobre temas relevantes para a compreensão da problemática que envolve o uso do mecanismo denominado Desvinculação de Receitas da União – DRU.

Assim, à luz dos ensinamentos de alguns dos principais teóricos da temática orçamentária e do que consta na legislação brasileira, serão abordados assuntos como a evolução conceitual do Orçamento Público, seu histórico, aspectos fundamentais, funções, princípios e estrutura segundo a atual Constituição Federal. A relevância desta abordagem está em situar o leitor a respeito do âmago do contexto orçamentário – no qual a DRU está inserida –, para que seja possível entender de maneira plena a importância e o desenvolvimento da temática, além de seus preceitos e diretrizes.

O mesmo tratamento será dado à temática das Receitas Públicas, em que, baseando-se, principalmente, em normativos técnicos oficiais – como o Manual Técnico do Orçamento 2012 e o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas – e na doutrina das finanças públicas, será levantada a importância das receitas para o Estado e para o processo orçamentário em si, além de versar sobre o conceito de Receitas Públicas e de suas classificações doutrinárias e oficiais. Como a DRU é um mecanismo baseado na desvinculação de um percentual das Receitas Públicas vinculadas, assimilar os aspectos apresentados neste tópico contribuirá para a compreensão da problemática que será abordada na sequência do estudo.

Porém, como o ato de vincular receitas se refere ao processo pelo qual se vincula a origem/fonte dos recursos à aplicação destes em determinadas despesas (BRASIL, 2007) e, ainda, com o intuito de contribuir para um entendimento amplo sobre o tema do presente trabalho, será visto, de maneira breve, o conceito de Despesas Públicas – o outro lado da moeda das Receitas no Orçamento Público.

2.1 Orçamento Público

Conforme conceituação de Baleeiro (2010), o orçamento público é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por um determinado período de tempo e em detalhes, a execução das despesas – cujos destinos são o funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país –, assim como a arrecadação das receitas já definidas em lei. Ainda de acordo com o notório autor,

Os orçamentos documentam expressivamente a vida financeira de um país ou de uma circunscrição política em determinado período, geralmente de um ano, porque contêm o cálculo das receitas e despesas autorizadas para o funcionamento dos serviços públicos ou para outros fins projetados pelos governos (BALEIRO, 2010, p. 521).

Porém, de acordo com o que comenta White (1998, tradução nossa), falar em orçamento é falar em algo frequentemente controverso que, por influenciar tantas decisões e provocar tanto debate, atrai estudos de uma ampla variedade de perspectivas, as quais vão desde a economia e a gestão pública à antropologia e a ciência política.

Ainda segundo White (1998, tradução nossa), a concepção comum e popular sobre o modo como deveria funcionar o orçamento público tende a compará-lo e aproximá-lo da maneira como funciona o orçamento típico do setor privado, isto é, daquele próximo das experiências cotidianas da maioria das pessoas. Entretanto, White (1998, tradução nossa) expõe que tal concepção resulta em distorções e deturpações do que realmente é orçamento público, já que o Governo não elabora orçamentos da mesma maneira que os cidadãos pensam que indivíduos, famílias ou empresas privadas elaboram ou deveriam elaborar seus orçamentos.

A esse respeito, Santos (2001) afirma que:

Os orçamentos das empresas privadas não são muito diferentes dos da área pública no que se refere às dificuldades de compatibilizar receitas com despesas, ou vice-versa. Ou ainda, combater os déficits e utilizar com inteligência os superávits. Os motivos que levam uns e outros a montarem orçamentos é que são bem diferentes. O comprometimento, os riscos, os prêmios, os resultados são muito diferentes e decorrem, em muitos casos, da própria essência do privado e do público (SANTOS, 2001, p. 7).

Afora a diferença básica de que o orçamento público está adstrito a uma série de critérios e normas que o orçamento típico do setor privado não está, é possível, ainda, baseando-se no que explana Santos (2001), elencar outras diferenças referentes ao contexto que envolve estes dois tipos de orçamento, tais como: a principal motivação do gestor público para a prática de seus atos – incluindo a elaboração do orçamento – é o voto, enquanto a do gestor empresarial do setor privado é o lucro; o planejamento – e sua decomposição em orçamentos anuais – na área pública é pensado em termos de curto a médio prazo (geralmente quatro anos, que é o tempo de duração da maioria dos mandatos em todo o país), enquanto que no âmbito privado o pensamento se estende até o longo prazo; a atividade monopolista, a inércia e a aversão à mudanças características do meio público que se opõem à extrema competição, ao dinamismo e à inovação marcantes do mercado privado. Essas diferenças geram uma forma de pensar e de agir bastante diferente nos dois setores, tornando a essência do orçamento público e do orçamento típico do setor privado distintas entre si.

Feita esta diferenciação, cumpre, também, observar a evolução sofrida pelo conceito de orçamento público ao longo do tempo, a qual Giacomoni (2010) divide em duas fases: a do orçamento tradicional e a do orçamento moderno. Na primeira, a noção de orçamento, fortemente influenciada pelos conceitos do liberalismo econômico, era adstrita à de uma ferramenta de controle político sobre o Executivo. Eram características desta fase: a visão negativa sobre o gasto público; a relegação do aspecto econômico a uma posição secundária, privilegiando-se o controle contábil e financeiro; destaque ao aspecto jurídico do orçamento; a concepção do orçamento como uma “Lei de Meios”, ou seja, como um inventário dos “meios” com os quais o Governo conta para realizar suas tarefas (GIACOMONI, 2010). Já a fase do orçamento moderno surge aproximadamente no início do século XX, após ser vivenciada a queda da teoria liberalista e perceber-se que o modelo orçamentário até então utilizado já não atendia às necessidades de um Estado que deveria tornar-se atuante e responsável pelo desenvolvimento econômico e social, conforme os princípios da teoria keynesiana. O orçamento, então, ultrapassa a restrita noção de controle de receitas e despesas para cumprir um papel multifacetado, mais amplo e mais importante: o de instrumento da administração e do planejamento governamental e de alavanca do comando da conjuntura econômica. Morgado (2011) assim resume os vários aspectos assumidos pelo orçamento moderno:

Como técnica financeira, o orçamento possui múltiplas finalidades. Contabilmente, pode ser utilizado para calcular os valores auferidos ou despendidos em diversas classes de valores. Como instrumento do planejamento e administração, permite que se projetem os gastos necessários a um determinado período de tempo. Possui função econômica, como instrumento de realização da política fiscal do governo. Por fim, possui importante função de controle, já que a peça orçamentária é instrumento de autorização de gastos e permite a análise da conformidade legal das despesas autorizadas (MORGADO, 2011, p. 5).

2.1.1 Histórico do Orçamento Público

2.1.1.1 Europa

Segundo o que conta Baleeiro (2010), a origem do orçamento remonta a uma série de lutas políticas travadas ao longo de séculos, as quais acabaram por tornar a elaboração orçamentária um fator essencial e indispensável para que os interesses antagônicos em volta do poder pudessem encontrar algum equilíbrio.

Tão logo, é possível iniciar esta investigação sobre o histórico do orçamento retroagindo à Idade Média, quando passa a ser possível identificar uma espécie de controle social sobre o poder tributário dos governantes. Nesta época, em que ainda não havia um documento formal que se assemelhasse à figura do orçamento, monarcas e senhores feudais interagiam por meio de pactos de lealdade e cooperação mútua, principalmente em tempos de guerras e batalhas contra inimigos comuns. Para sustentarem seus gastos e seus estilos de vida, os detentores da coroa “viviam de rendimentos dominiais de suas terras e de direitos regalianos, limitada a tributação a formas suaves e tradicionais” (BALEIRO, 2010, p. 523). Entretanto, quando necessitavam levantar empréstimos, instituir novos impostos ou majorar antigos tributos, os reis, na Europa Medieval, encontravam dificuldades para realizar tais atos, uma vez que, nestes casos, estavam submetidos ao consentimento de determinados órgãos colegiados formados por seus principais vassalos.

Essa limitação aos monarcas no poder de tributar repetiu-se ao longo dos séculos em diferentes regiões da Europa. Na então Península Ibérica, documentos históricos datados de 1091 e 1188 evidenciam o direito concedido às Cortes espanholas – formadas, entre outros, por representantes do comércio e da aristocracia – de aprovar ou rejeitar a instituição de tributos extraordinários para custeio de necessidades extremas do reino. Na França, processo semelhante ocorria em época próxima. Porém, neste país, alguns monarcas absolutistas “mais enérgicos” – como comenta Baleeiro (2010, p. 525) –, a exemplo de Luís XIV, fugiram à regra e adotaram a máxima absoluta de “O Estado sou eu” ao prescindir dos conselhos formados por membros da nobreza, do clero e do povo para instituir, por conta própria, tributos extraordinários. Contudo, desde estes tempos, tais atitudes imperiosas e intempestivas por parte dos governantes já pareciam gozar de grande desaprovação e descontentamento geral. Tanto que, a última tentativa de Luís XVI de praticar um ato desse tipo causou tamanho furor e revolta que, como conta Viana (1950), acabou por servir de pretexto para materializar-se em uma grande reforma social – a importante Revolução Francesa de 1789 –, porque fez despertar na burguesia nascente a convicção de que deveriam ser abolidos os privilégios e impostos feudais que tolhiam o seu desenvolvimento.

O desejo de limitar o poder discricionário dos monarcas em matéria tributária também alcançou a Inglaterra em meados do século XIII. Os barões feudais que integravam o órgão representativo da época, o chamado Conselho Comum, venceram, pelas armas, o então Rei João Sem Terra e obrigaram-no a publicar, em 1217, a famosa Magna Carta. Assim rezava o artigo 12 do referido documento:

nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante (BURKHEAD, 1971, p. 4).

Com a edição desta norma, ratificava-se, assim, na Inglaterra, o princípio da legitimação popular do tributo – isto é, a garantia de que nenhum tributo, salvo expressas exceções, seria instituído sem o prévio consentimento do conselho do reino. Conselho este que, por sua vez, no decorrer dos anos, transformar-se-ia na figura do Parlamento (BALEEIRO, 2010).

Burkhead (1971) ensina que os barões feudais que venceram o Rei João Sem Terra não estavam preocupados com as despesas reais, e sim com os tributos que ele

lhes impusera. “A longa história da luta pelo controle parlamentar das finanças objetivava, na realidade, o da tributação. O controle sobre as despesas veio muito mais tarde, e como subproduto da preocupação de proteger os contribuintes” (BURKHEAD, 1971, p. 4).

Claro fica, então, que passava a se desenhar um esboço de controle do Executivo pelo Legislativo, em que este autorizava e aprovava a arrecadação de receitas daquele. Embora tal controle ficasse restrito apenas às receitas, ainda sem considerar uma apreciação sobre a execução das despesas do Executivo, Giacomoni (2010) afirma que o artigo 12 da Magna Carta é considerado pelos tratadistas como o embrião do orçamento público.

Todavia, Giacomoni (2010, p. 31) também pondera que a tolerância com este tipo de “controle representativo por parte do Parlamento nem sempre foi tranquila, pois os monarcas tendiam a reagir estimulados pelo absolutismo que dominava a coroa britânica”. Por conta disso, desencadearam-se mais alguns séculos de batalhas entre parlamentos tenazes e reis inconformados, até que, em 1689, o Parlamento inglês prevaleceu e baixou importantes normas limitando o poder tributário do rei. Entre elas, é possível citar o estabelecimento da divisão entre as finanças do Estado e as finanças da Coroa – as quais passaram a ser listadas, ano a ano, na chamada Lista Civil, para serem aprovadas pelo Parlamento – e a promulgação da *Bill of Rights* – “Carta de Direitos” –, que tornava mais robusto o texto do artigo 12 da Magna Carta e apresentava a seguinte redação:

A partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou a pagar imposto, sem consentimento comum através de Lei do Parlamento (BURKHEAD, 1971, p. 4).

Ainda segundo Giacomoni (2010), outra importante norma promulgada pelo Parlamento Inglês foi a Lei do Fundo Consolidado, em 1787, a qual tornava possível a contabilização dos fundos públicos e determinava a publicação anual de relatório detalhado das finanças.

Porém, o início, de fato, do orçamento como instrumento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha se dá no ano de 1822 (BURKHEAD, 1971). De acordo com o que afirma Mendes (2010, p. 157), é apenas a partir dessa data que o orçamento público passa a ser visto como uma peça formalmente acabada. Isso porque, como conta Giacomoni (2010), a partir daquele ano, o chanceler do Erário inglês passou a

apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e, também, a despesa de cada exercício.

Logo, é possível notar que, consolidado o direito de autorizar as receitas do Governo, o próximo passo dado pelo Parlamento inglês para limitar o poder tributário real foi o de instituir o controle também sobre as despesas governamentais (BALEEIRO, 2010). Assim ocorreu pois, a título de controle das contas públicas, não muito adiantava um controle autorizativo feito somente sobre as fontes de arrecadação de receitas, já que, desta forma, apenas limitava-se o poder do governante de instituir tributos abusivos ou desnecessários. O decorrer do tempo demonstrou que era preciso também controlar o outro lado da balança: as despesas públicas. Para isso, os monarcas deveriam assumir a obrigação de elaborar, periodicamente, uma demonstração completa e minuciosa de cada tributo e de cada gasto programado, especificando seus fins e limites, e apresentá-la ao Parlamento. Este, por sua vez, deveria autorizar o conteúdo dessa demonstração e realizar o controle sobre a fiel execução do mesmo. Estava, então, estabelecido, na Inglaterra, o orçamento como instrumento de controle da arrecadação e do gasto governamental.

Como ensina Giacomoni (2010, p. 33), o percurso histórico do orçamento na Inglaterra “é especialmente importante em dois aspectos: primeiro, por delinear a natureza técnica e jurídica desse instrumento e, segundo, por difundir a instituição orçamentária para outros países”.

Por fim, voltando à França pós-Revolução Francesa, cumpre ressaltar que o princípio do consentimento popular do imposto só viria a ser violado novamente no período napoleônico. Quando o mesmo chegou ao seu fim, a exigência da elaboração de um orçamento e de sua aprovação pelo órgão parlamentar foi formalizada neste país. Burkhead (1971) destaca algumas importantes regras que surgiram neste incipiente sistema orçamentário francês: o orçamento deveria ser anual; deveria ser votado antes do início do ano financeiro a que se destinasse; deveria conter todas as provisões financeiras necessárias para o exercício; itens da receita não deveriam ser vinculados a objetivos específicos. Em conjunto, todas essas regras que surgiram com o orçamento francês influenciaram os processos orçamentários de diversos outros países e, hoje, como afirma Giacomoni (2010), são aceitas como regras básicas na concepção doutrinária do Orçamento Público.

2.1.1.2 Estados Unidos

Assim como ocorreu em outros países, a exemplo da França, no período colonial norte-americano pode ser observado, de maneira semelhante, o tamanho do desagrado dos contribuintes quando da instituição de tributos sem a sua aprovação e consentimento.

Como destaca Giacomoni (2010, p. 34), “alguns autores consideram que a revolução pela independência americana decorreu da contrariedade dos colonos em face dos tributos cobrados pelo governo inglês”. Afora outros fatores – tal como a maturidade política das colônias americanas – que poderiam ser também considerados como decisivos para a instauração da referida revolução, pode-se considerar que o início dos conflitos que levaram a essa batalha foi impulsionado pela cobrança de impostos pela Corte inglesa sem qualquer consulta aos colonos norte-americanos. Mais uma vez, a violação do princípio da legitimação popular do tributo torna-se o estopim de uma série de lutas por mudanças e liberdade. Este importante momento histórico é assim contado por Viana (1950):

[...] Ora, os Estados Unidos eram uma colônia próspera da Inglaterra. Começaram os americanos a reagir pelo boicote. Boicotaram as mercadorias taxadas pelos ingleses. Do boicote, isto é, da resistência passiva, passaram à violência, ao saque dos armazéns e ao incêndio dos navios. Batia-se o povo americano pelo princípio do consentimento do imposto. O Governo inglês recuou mais uma vez. Eliminou os impostos recusados, menos o do chá, que ficava para acentuar a soberania britânica. O povo americano já havia, porém, desfraldado a bandeira da revolução. Respondeu à provocação inglesa com a célebre declaração dos direitos americanos. O próprio [George] Washington dizia “que não estava em discussão o pagamento de um imposto miserável sobre o chá, mas, sim, o direito de pagá-lo como cidadãos e não como escravos”. O sentimento da soberania americana se manifestava através do direito de votar os próprios impostos. Foi declarada a independência. [...] O facho da revolução da independência foi aceso por uma reivindicação popular de pagar a Nação os impostos votados pelos seus legítimos representantes (VIANA, 1950, p. 47).

Logo após a independência, já no período republicano, os Estados Unidos encontraram dificuldades em desenvolver um processo orçamentário em que houvesse consenso quanto ao equilíbrio de poderes e responsabilidades entre o Executivo e o Legislativo. Ao longo do início do século XX, comissões foram criadas

para estudar métodos e processos administrativos mais sofisticados que pudessem resolver o problema e implementar um sistema orçamentário que atendesse à crescente complexidade da máquina pública (GIACOMONI, 2010).

Entretanto, foi a partir de 1950 que um importante passo foi dado em direção à modernização do processo orçamentário federal estadunidense: a adoção de classificações orçamentárias por projetos e programas, o que permitia aproximar a técnica orçamentária do planejamento governamental. Posteriormente, segundo Giacomoni (2010), essa inovação receberia o nome de PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento.

Apesar do PPBS ter sido adotado em uma fase em que a economia americana apresentava bons resultados, fatores políticos e econômicos – tais como a Guerra do Vietnã e a inflação decorrente – reduziram os recursos outrora abundantes e levaram os norte-americanos a questionar a necessidade e utilidade de planejar e programar. Assim, em 1970, como conta Giacomoni (2010, p. 38), “por recomendação do presidente Nixon, foi formalmente dispensado o cumprimento do PPBS pelos órgãos federais”. Já no plano acadêmico, porém, o conceito do PBBS, assim como as dificuldades de sua implementação, ganharam grande atenção por parte dos estudiosos do assunto.

Seguindo a linha do tempo, Giacomoni (2010) ensina que a proposta seguinte de inovação em tema orçamentário foi a concepção do Orçamento Base-Zero¹ (OBZ). O OBZ, originalmente concebido para o setor privado como uma ferramenta de controle e avaliação dos custos indiretos, teve sua utilização a nível federal defendida pelo então presidente Jimmy Carter. No final da década de 70, com a fase de recessão que a economia americana começava a encarar, grande número de empresas privadas e de organizações públicas utilizava esta técnica orçamentária. Mais adiante, em 1974, o Congresso norte-americano aprovou a Lei de Orçamento e Retenção de Recurso do Congresso (*Congressional Budgetary and Impoundment Control Act*), a qual dava maiores poderes a este órgão para decidir não só sobre autorização de despesas, mas, também, sobre impostos, prioridades, financiamento do déficit etc. (GIACOMONI, 2010). Com isso, o Congresso tentava retomar as

¹ O Orçamento Baze-Zero “consiste basicamente em uma análise crítica de todos os recursos solicitados pelos órgãos governamentais. Nesse tipo de abordagem, na fase de elaboração da proposta orçamentária, haverá um questionamento acerca das reais necessidades de cada área, não havendo compromisso com qualquer montante inicial de dotação” (MENDES, 2010, p. 164).

rédeas sobre o orçamento público, reduzindo parte do poder concentrado pelo Presidente da República.

Ainda na tentativa de possuir maior influência sobre os temas orçamentários, em 1993, o Congresso estadunidense instituiu a inovadora Lei de Desempenho e Resultados do Governo (*Government Performance and Results Act – GPRA*), a qual, entre outras normas, incumbia o Governo Federal de estabelecer metas estratégicas, medir o desempenho, ligar medidas de desempenho com o orçamento e monitorar e reportar os progressos no alcance das metas (GIACOMONI, 2010). Dessa maneira, o GPRA contribuiu para a criação das bases de um tipo de orçamento público orientado por programas de governo, os quais viriam a consolidar, definitivamente, os elos entre o planejamento governamental e o processo orçamentário.

2.1.1.3 Brasil

Baseando-se na explanação de Maia (2010), é possível afirmar que todos esses acontecimentos históricos ocorridos na Europa e nos Estados Unidos tiveram reflexos diretos ou indiretos no desenvolvimento e aprimoramento do orçamento público brasileiro, uma vez que a forma atual de nosso sistema orçamentário é fruto de diversas análises ao longo do tempo por parte dos estudiosos e técnicos pátrios sobre a evolução das finalidades e das técnicas do orçamento público no mundo.

A história do orçamento público no Brasil também pode ser contada a partir de uma revolta popular, iniciada em 1785 e finda em 1789, com a instituição de impostos abusivos sem o consentimento dos contribuintes. Entretanto, aqui, tal revolta – que ficou conhecida como a Inconfidência Mineira – não culminou em grandes mudanças e transformações. Como conta Maia (2010), o estopim desse movimento foi a cobrança de tributos – denominados de Derrama – atrasados sobre os colonos brasileiros pela Corte portuguesa. Tal cobrança causou profunda inquietação social, o que culminou na instauração do citado movimento e, posteriormente, na morte de um de seus líderes, Joaquim José da Silva Xavier – o Tiradentes. Viana (1950) assim narra esse fato histórico e seu desdobramento:

O Governador português, verificando que o fator moral da revolução era justamente a derrama, suspendeu-a. Extinguiu-se o foco revolucionário,

destruiu-se a inconfidência, com a simples suspensão da derrama. Apenas um vulto, verdadeiramente heroico, sobrepôs-se a todas as vicissitudes da reação: o Alferes Tiradentes. Assumiu toda a responsabilidade do movimento, definiu seu caráter de libertação nacional e aceitou valorosamente todas as consequências. Foi condenado à forca e executado pelos portugueses. O fracasso da revolução brasileira coincidiu com o sucesso da revolução francesa (VIANA, 1950, p. 50).

O capítulo seguinte na narrativa do histórico do orçamento público no Brasil se dá com a fuga do Rei D. João VI ao Brasil por conta das guerras napoleônicas. Ao chegar aqui, a realeza de Portugal, de acordo com o que explica Giacomoni (2010), iniciou um processo de organização das finanças brasileiras por meio da abertura dos portos, da criação do Erário Público (Tesouro) e da instituição de um regime de contabilidade. Mais uma vez, é possível recorrer à aprofundada narração de Viana (1950) para bem elucidar esses importantes acontecimentos:

Qual foi o primeiro ato de D. João, após seu desembarque no Brasil? A abertura dos portos brasileiros ao comércio das nações amigas. Não passa de um eufemismo essa declaração de “nações amigas”. Naquele tempo, além da metrópole portuguesa só havia uma nação amiga capaz de negociar com o Brasil: a Inglaterra. A abertura dos portos foi acompanhada da permissão para que as mercadorias inglesas pagassem no Brasil direitos de importação mais baixos do que as de Portugal. Mais tarde, essas taxas foram equiparadas, sob a pressão de outras nações e do comércio português. D. João sentiu que, para manter em ordem os negócios de sua Real Fazenda, tinha de estabelecer um novo sistema financeiro na antiga Colônia, que passava à categoria de nação quase soberana. Nesse mesmo ano de 1808 criou o Erário e o regime de contabilidade. No alvará em que fundou o Erário lançou as bases do direito orçamentário brasileiro (VIANA, 1950, p. 51).

Porém, como conta Giacomoni (2010), é somente com a Constituição Imperial de 1824 que surgem as primeiras exigências relacionadas à elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais brasileiras. Assim rezava o artigo 172 da referida norma:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas (GIACOMONI, 2010, p. 40).

Segundo Mendes (2010), essa Constituição Imperial definia ainda que a elaboração da proposta orçamentária cabia ao Executivo e, à Assembleia Geral – órgão legislativo formado por deputados e senadores –, cumpria o papel de aprovar tal proposta para, posteriormente, transformá-la em lei.

Segundo Giacomoni (2010), alguns autores consideram a Lei de 14/12/1827 como a primeira lei orçamentária brasileira, apesar de outros tratadistas considerarem que as dificuldades encontradas na execução da referida lei frustraram a sua implementação como lei do orçamento. Para esses tratadistas, o primeiro orçamento brasileiro teria sido, então, aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15/12/1830, o qual fixava a despesa e previa a receita das antigas províncias para o exercício de 01/07/1831 a 30/06/1832.

Com a Proclamação da República e a Constituição de 1891, o processo orçamentário sofreu importantes mudanças. Entre elas, estava a alteração de competência para a elaboração do orçamento, a qual passou a ser privativa do Congresso Nacional, com iniciativa da Câmara dos Deputados (MENDES, 2010).

Avançando a linha do tempo, o processo orçamentário passa por novas transformações com a chegada de Getúlio Vargas ao poder e a promulgação da Constituição de 1934. Nela, o orçamento passa a ter destaque, ganhando um capítulo próprio em que se determinava a competência do Presidente da República para elaborar a proposta orçamentária e ao Legislativo, a votação dessa proposta (MENDES, 2010). De acordo com o que conta Giacomoni (2010), a Constituição de 1934 não estabeleceu limitações ao poder de emendas ao orçamento por parte dos legisladores, o que caracterizava a participação conjunta dos dois poderes na elaboração da peça orçamentária.

Já em 1937, no período autoritário conhecido como Estado Novo, foi elaborada uma nova Constituição que contemplava normas e regras que sustentavam a centralização do poder nas mãos do chefe do Executivo – Getúlio Vargas. Estes regramentos estabeleciam que o orçamento passaria a ser elaborado por um departamento administrativo ligado diretamente à Presidência da República e votado pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal, o qual contava, por sua vez, com membros nomeados pelo Presidente da República (MENDES, 2010). Porém, Giacomoni (2010, p. 43) esclarece que, na verdade, “essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo”.

Quase dez anos depois, em meio aos acontecimentos que marcaram a história brasileira, a promulgação da Constituição de 1946 representou a redemocratização do País e trouxe de volta o modelo de processo orçamentário em que o Executivo é responsável pela elaboração da proposta e ao Legislativo cabe a votação com o poder de propositura de emendas (MENDES, 2010).

Nova reviravolta foi vivenciada, entretanto, na Constituição de 1967, durante o autoritário Regime Militar. Mais uma vez, o orçamento recebeu relevante destaque e incorporou diversas mudanças em seu processo de elaboração e fiscalização. A principal delas consistia na retirada da prerrogativa do Legislativo de iniciar a criação de leis que gerassem despesas e de propor alterações e emendas ao projeto de lei orçamentária. Destarte, o papel desse Poder foi resumido a, simplesmente, aprovar o projeto de lei elaborado pelo Executivo sem a possibilidade de rejeição, uma vez que o Governo não teria como iniciar seu exercício financeiro sem um orçamento como guia (GIACOMONI, 2010).

A sétima e atual Constituição Federal brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, foi o resultado da crise e do fim do Regime Militar e de diversas lutas populares pela redemocratização do País. Giacomoni (2010) assim destaca o papel do orçamento público na atual Constituição:

Desde as primeiras discussões, o tema orçamentário mereceu grande atenção dos constituintes, pois era visto como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário. A seção Dos orçamentos, integrante do capítulo II – Das finanças públicas – compreende apenas cinco artigos, mas todos com inúmeros incisos e parágrafos, trazendo novos conceitos e regras, além de consagrar e confirmar princípios e normas já tradicionais (GIACOMONI, 2010, p. 45).

Giacomoni (2010) ensina que uma das principais novidades em matéria orçamentária trazidas pelo novo texto constitucional é a retomada pelo Legislativo de sua prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento. Já Mendes (2010) destaca a exigência de elaboração anual da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Plano Plurianual como novidades da Constituição Federal de 1988.

2.1.2 Aspectos Fundamentais do Orçamento Público

Conforme conceituação de Baleeiro (2010), o orçamento público pode ser estudado sob a ótica de quatro aspectos fundamentais, quais sejam o jurídico, o político, o econômico e o técnico.

2.1.2.1 Natureza Jurídica do Orçamento Público

O aspecto jurídico diz respeito ao estudo do orçamento sob o enfoque do Direito e das instituições constitucionais do país.

O orçamento, desde a sua origem como pedido de autorização de gastos do Executivo ao Legislativo, tem forma de lei. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 instituiu, em seu artigo 165, inciso III, que os orçamentos anuais são leis de iniciativa do Poder Executivo.

Um dos pontos mais discutidos sobre orçamento público, no entanto, diz respeito à relação entre sua forma e seu conteúdo. Baleeiro (2010, p. 553) afirma que, “formalmente, o orçamento não difere das demais leis”. Assim o é pois, considerando apenas o aspecto formal, as leis orçamentárias, de fato, apresentam características comuns às demais leis, tal como o fato de serem emanadas por um órgão com competência legislativa. Entretanto, é em relação ao seu conteúdo que as leis do orçamento se distanciam consideravelmente das demais, já que não possuem caráter abstrato, ou seja, não criam nem regulamentam direitos e deveres, não disciplinam condutas e não tratam de punições aos seus transgressores. Ao contrário disto, as leis de matéria orçamentária devem ser revestidas por aspectos concretos, que permitam a melhor e mais racional aplicação dos recursos públicos. Tratam, essencialmente, de atividades tipicamente administrativas, tal como a organização e o planejamento da ação governamental. Por esse motivo, a lei orçamentária é classificada como lei em sentido formal, pois, apesar de possuir forma semelhante às demais leis, apresenta conteúdo diferenciado e particular, próximo ao dos atos tipicamente administrativos.

Mendes (2010) destaca ainda outras características da lei orçamentária: temporária, por ter a vigência limitada por um determinado período de tempo – geralmente um

ano; ordinária, por não requerer quórum qualificado nas Casas Legislativas para sua aprovação, apenas a maioria simples; especial, por possuir um processo legislativo diferenciado, isto é, sua iniciativa ocorre obrigatoriamente pelo Executivo e trata de matéria específica – previsão de receitas e fixação de despesas. Além dessas características, a lei orçamentária é ainda classificada como Lei de Meios, “porque possibilita os meios para o desenvolvimento das ações relativas aos diversos órgãos e entidades que integram a administração pública” (MENDES, 2010, p. 160).

Sob o enfoque da natureza jurídica do orçamento, cabe destacar, também, seu caráter autorizativo: as despesas consignadas no orçamento público não obrigam o administrador público a executá-las. Cabe ao Poder Público a discricionariedade para avaliar a oportunidade e a conveniência sobre o que deve ou não ser executado em determinado momento (MENDES, 2010). Esse caráter autorizativo do orçamento público vai ao encontro de sua definição como lei em sentido formal, uma vez que, diferentemente das demais leis, as despesas lá constantes não geram direito e garantia de que serão executadas e, portanto, não pode ser exigida sua realização via judicial.

2.1.2.2 Caráter Político do Orçamento

Mendes (2010) afirma que o caráter político do orçamento público o leva a assumir a característica do grupo partidário que possui a maioria de representantes eleitos, conforme a escolha dos cidadãos.

Como dito anteriormente, no Brasil, por mandamento constitucional, o orçamento público assume a forma de lei. E, por esse motivo, é discutido, alterado, votado e aprovado pelos membros que compõem os órgãos legislativos do respectivo ente federado. Ao passar por tal rito legislativo, a lei orçamentária passa a refletir a pluralidade de vontades dos partidos e dos representantes políticos que, de alguma forma, influenciaram a formação de seu conteúdo. É evidente, assim, que aquele grupo partidário que detiver a maioria de representantes terá maior preponderância sobre o que estará contido no orçamento.

Toda essa sistemática política que reveste o orçamento público pode ser explicada a partir da análise de suas origens na França e na Inglaterra. Lá, após muita

resistência, os governantes entenderam que, como os representantes dos contribuintes condicionavam a aprovação do orçamento ao emprego dos fundos às finalidades que mais interessavam ao povo representado, apenas por um acordo com os legisladores, ou com o aceite das condições destes, poderiam obter as autorizações necessárias para receitas e gastos sem os quais seria praticamente impossível governar.

O aspecto político do orçamento público também está relacionado com a limitação e escassez de recursos, a qual impõe a necessidade de se estabelecer prioridades. Como comenta Baleeiro (2010), o orçamento demonstra de maneira transparente a quais fins a aparelhagem de serviços públicos atenderá precipuamente, isto é, quais serão os grupos sociais e regiões ou quais serão os problemas e necessidades que terão maior ou menor empenho de recursos do orçamento público.

Todo este cenário político-orçamentário pode ser bem resumido da seguinte forma:

Todo governo no poder tem necessariamente um plano de ação. No Estado moderno, os partidos políticos opõem seus programas e suas concepções. Um governo não está no poder senão para realizar o programa do partido político que o sustenta. [...] A realização do programa político se traduz necessariamente em despesas novas ou reduções de despesas. Por outro lado, há que achar os meios de pagar as despesas. Então intervém o problema das receitas, imposto, repartição dos gravames entre os indivíduos. Problema essencialmente político, porque se trata de saber quem pagará, em que medida se pagará, de que maneira se pagará. Aqui aparecem, em primeiro plano, as concepções políticas de justiça social, igualmente verdadeira, solidariedade nacional (JÉZE, 1922, p. 34 apud BALEEIRO, 2010, p. 531).

2.1.2.3 Aspecto Econômico do Orçamento

Pelo traço econômico do orçamento público, busca-se racionalizar o processo de alocação de recursos, zelando pelo equilíbrio das contas públicas e objetivando os melhores resultados para a sociedade, servindo ainda como um instrumento de atuação do Governo na economia, por meio do aumento ou diminuição do gasto público (MENDES, 2010).

Dessa forma, através do controle sobre seus gastos, o Governo, por meio do orçamento, tem o poder de aquecer ou esfriar a economia, acelerando ou freando a procura de todos os produtos e serviços. Segundo Baleeiro (2010), uma das manobras utilizadas pelos Governos durante períodos de depressão econômica e baseada na teoria keynesiana é a de impulsionar o consumo através do incremento dos gastos públicos. Assim, por exemplo, em tempos de desemprego, depressão e enfraquecimento dos negócios, o Governo aumenta seus gastos ao promover obras e empreendimentos que ocupam os desempregados, trazem encomendas de serviços a empreiteiros e fornecedores em geral e fortalecem a economia por meio do aumento da renda e do consumo – o que, por sua vez, resultará na recuperação da confiança dos investidores e na restauração da prosperidade econômica e do bem-estar social.

Este tipo de manobra promovida pelo Governo através do orçamento é denominada por Baleeiro (2010) de política contra a depressão. Porém, segundo o autor, ainda há outras duas aplicações do orçamento como ferramenta de comando da economia: a política de redistribuição da renda nacional – que consiste na correção da desigualdade dos patrimônios e rendas pela tributação e pela transferência de recursos aos menos favorecidos – e a política anti-inflacionária – a qual, ao instituir impostos drásticos, absorve o poder aquisitivo dos particulares e, por conseguinte, restringe a procura, tendendo a equilibrá-la com a oferta.

2.1.2.4 Técnica Orçamentária

O aspecto técnico do orçamento, como ensina Baleeiro (2010), está relacionado ao estabelecimento de regras práticas que permitam a realização das finalidades a que se destina o orçamento e, também, a utilização de classificações claras, metódicas e racionais de receitas e despesas, processos estatísticos para cálculo tão aproximado quanto possível da realidade, apresentação gráfica e contábil do documento orçamentário etc.

Mendes (2010) explica que, com o passar do tempo, o conceito, as funções e a técnica de elaboração do orçamento público evoluíram para que fosse possível

aprimorar e racionalizar sua utilização, tornando-o um instrumento da moderna administração pública.

2.1.3 Funções Clássicas do Orçamento

Para atingir seus fins, o Governo utiliza uma série de instrumentos. Sob o aspecto econômico, alguns desses instrumentos, por possuírem objetivos específicos e coincidentes, podem ser agrupados em funções. Musgrave e Musgrave (1980) denominaram tais funções de funções fiscais e as classificaram em três grupos: alocativa, distributiva e estabilizadora.

Apesar de Musgrave e Musgrave (1980) se referirem a funções fiscais, essa classificação acabou por se tornar clássica no estudo do tema orçamentário. Isso porque, por considerarem o orçamento como principal instrumento de ação do Estado na economia, os próprios autores, como afirma Mendes (2010), também consideram tais funções como funções próprias do orçamento.

2.1.3.1 Função Alocativa

Ao explicar a função alocativa, Musgrave e Musgrave (1980) ensinam que ela está diretamente relacionada com a existência de falhas de mercado. Tais falhas ocorrem quando certos bens – denominados bens públicos – não podem ser fornecidos por meio do sistema de mercado, isto é, através de transações entre consumidores individuais e produtores. Assim, o próprio “fornecimento de bens públicos, ou do processo pelo qual a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado, e pelo qual se estabelece a composição do conjunto dos bens públicos” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 6), constitui a denominada função alocativa da política orçamentária.

Para melhor entender a necessidade do uso da função alocativa pelo Governo, Musgrave e Musgrave (1980) estabelecem que o mecanismo do sistema de mercado é adequado somente para o fornecimento de bens privados (como, por exemplo, um sorvete ou uma camisa), pois se baseia na troca – e trocas apenas

podem ocorrer quando existe o direito de propriedade exclusiva. Isso porque o consumo de bens privados por um consumidor particular exclui a possibilidade de outros indivíduos se beneficiarem do consumo. Diferentemente do que ocorre com o consumo de um bem público (como a iluminação pública, por exemplo), o qual não exclui o potencial de consumo do mesmo bem por um outro indivíduo, permanecendo disponível para toda a coletividade. Por isso, no caso de bens públicos, seria indesejável – ainda que viável – excluir um consumidor qualquer da participação nos benefícios, já que tal participação não resultaria na redução do consumo de algum outro indivíduo. Logo, como os benefícios provenientes do consumo de bens públicos não são propriedade exclusiva de determinados indivíduos, o sistema de mercado não funciona para esse tipo de bem e o governo deve intervir para providenciar o seu fornecimento.

De maneira didática, Mendes (2010) afirma que a função alocativa tem por objetivo a promoção de ajustes na alocação de recursos e é evidenciada quando, no setor privado, não existe a necessária eficiência de infraestrutura econômica para a provisão de bens públicos e bens meritórios², sendo preciso que o Estado atue oferecendo esses bens e serviços.

2.1.3.2 Função Distributiva

Musgrave e Musgrave (1980, p. 6) definem a função distributiva como sendo os “ajustes na distribuição de renda e riqueza para assegurar uma adequação àquilo que a sociedade considera como um estado ‘justo’ ou adequado de distribuição”.

Já Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) sintetizam a função distributiva como sendo o conjunto de ações que visam:

Promover intervenções na economia com o objetivo de tornar a sociedade menos desigual em todos os seus aspectos, tanto em relação ao acesso à renda quanto no que diz respeito ao acesso a bens e serviços e aos benefícios gerais da vida em sociedade (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008, p. 195).

² “Os bens meritórios excluem a parcela da população que não dispõe de recursos para o pagamento. Assim, podem ser explorados pelo setor privado, no entanto podem e devem também ser produzidos pelo Estado, em virtude de sua importância para a sociedade, como a educação e a saúde” (MENDES, 2010, p. 161).

De acordo com a teoria keynesiana, a necessidade da ação distributiva por parte do Governo surge em função da necessidade de evitar a queda do consumo e as crises de depressão econômica dela decorrentes quando há má distribuição de riqueza e renda, acumulando capitais e poupanças em mãos de poucos (BALEEIRO, 2010). Já segundo Mendes (2010), o aspecto distributivo do orçamento surge devido a necessidade de correções de falhas de mercado, que, por sua vez, são inerentes ao sistema capitalista.

Contextualizando sobre essa função do orçamento, Musgrave e Musgrave (1980) afirmam que o problema de distribuição de renda é de tratamento complexo, sendo seus aspectos um dos maiores, senão o maior, ponto de controvérsias na determinação da política do setor público. Além disso, segundo os referidos autores, o foco de debate sobre esse tema evoluiu da necessidade de imposição de limites e restrições às camadas de rendas mais elevadas para a necessidade de prevenir a miséria, estabelecendo limites inferiores considerados toleráveis para as camadas mais pobres da população.

Ainda de acordo com Musgrave e Musgrave (1980), entre os instrumentos que podem ser utilizados para promover o ajustamento na distribuição de renda, o mais indicado consiste naquele que apresente um esquema de transferências que combine imposto de renda progressivo³ para as famílias com maior nível de renda e subsídios para as famílias mais pobres.

Como a ação governamental – incluindo a elaboração da peça orçamentária – deve ser voltada para a satisfação do interesse público, a medida e os contornos que revestirão a função distributiva dependem, entre outros fatores, daquilo que a sociedade considera como uma distribuição de renda justa ou adequada.

2.1.3.3 Função Estabilizadora

A função estabilizadora refere-se à utilização da política orçamentária objetivando a manutenção de um elevado nível de emprego, um razoável grau de estabilidade do nível de preços, uma taxa apropriada de crescimento econômico e, ainda, o alcance de estabilidade na balança de pagamentos (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980).

³ “Um imposto de renda progressivo é definido como aquele no qual a alíquota do imposto aumenta com o crescimento da renda” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 11).

Segundo Mendes (2010), essa função se diferencia das duas outras por não ter como objetivo a destinação de recursos. Ou seja, de acordo com os criadores da classificação – Musgrave e Musgrave (1980) –, a função estabilizadora faz do orçamento um instrumento da política macroeconômica do Governo.

Ainda, Musgrave e Musgrave (1980) ensinam que o nível geral de emprego e de preços na economia é dependente do nível de demanda agregada, em relação à capacidade de produção potencial ou nominal, avaliada aos preços existente.

Mendes (2010) esclarece que

O mecanismo básico da estabilização é a atuação sobre a demanda agregada, que representa a quantidade de bens ou serviços que a totalidade dos consumidores deseja e está disposta a adquirir por determinado preço. Assim, a função estabilizadora age na demanda agregada de forma a aumentá-la ou diminuí-la (MENDES, 2010, p. 163).

2.1.4 Princípios Orçamentários

Como já contextualizado anteriormente, o orçamento público inicialmente foi concebido para servir de instrumento de controle das atividades financeiras do Estado. Entretanto, para que tal controle pudesse ser efetivamente realizado, foi necessário que, ao longo dos anos, surgissem determinadas premissas básicas – denominadas de princípios orçamentários – que pudessem orientar a elaboração e a execução do orçamento (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008).

De acordo com Mendes (2010, p. 93), “os princípios orçamentários são premissas, linhas norteadoras a serem observadas na concepção e execução da lei orçamentária”. Ainda de acordo com Mendes (2010), tais princípios são de observância obrigatória no orçamento público e constituem as bases nas quais se deve orientar o processo orçamentário.

Não obstante essa concepção, outros autores, ao analisarem de forma mais profunda a questão, afirmam que os princípios orçamentários possuem mais importância conceitual do que propriamente força vinculativa. Prova disso seriam os mandamentos constitucionais que estabelecem o princípio e, logo em seguida, determinam exceções ao mesmo (GIACOMONI, 2010). Sobre tal questão, Burkhead (1971) assim afirma:

Estes princípios podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irrealistas. Os Governos com excelentes sistemas orçamentários violam essas regras com bastante frequência (BURKHEAD, 1971, p. 140).

Afora tal discussão, transcreve-se o que consta na normatização orçamentária brasileira sobre o assunto:

Os princípios orçamentários visam estabelecer regras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público. Válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, são estabelecidos e disciplinados tanto por normas constitucionais e infraconstitucionais quanto pela doutrina (BRASIL, 2011a, p. 15).

Os princípios a que se refere Brasil (2011a) são: unidade ou totalidade, universalidade, anualidade ou periodicidade, exclusividade, orçamento bruto e não vinculação da receita de impostos.

O princípio da unidade ou totalidade está expresso no *caput* do artigo 2º da Lei nº 4.320, de 1964. Mendes (2010) afirma que, segundo essa premissa, o orçamento deve ser uno, existindo um, e apenas um orçamento para cada ente da federação em cada exercício financeiro. “Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada nível federativo” (BRASIL, 2011a, p. 15). O documento legal mencionado é a Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada ente da Federação.

Também expresso no *caput* do artigo 2º da Lei nº 4.320/64 está o princípio da universalidade, o qual foi recepcionado e normatizado pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal. Segundo esse princípio, a lei orçamentária de cada ente federado deverá conter todas as receitas e todas as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (BRASIL, 2011a). Giacomoni (2010) esclarece que essa premissa é considerada fundamental para que o controle parlamentar sobre as finanças públicas possa ser efetivo.

O último dos princípios expressos no *caput* do artigo 2º da Lei nº 4.320/64 é o princípio da anualidade ou periodicidade. Essa regra institui que o orçamento público deve ter período de vigência limitada a um exercício financeiro (MENDES, 2010).

Este, o exercício financeiro, segundo o artigo 34 da referida Lei, coincide com o ano civil.

Já o princípio da exclusividade, previsto no § 8º do artigo 165 da Constituição Federal, estatui que, na lei orçamentária, não poderá haver qualquer dispositivo que trate sobre matéria diferente da estimativa de receita e da fixação de despesa para o exercício financeiro seguinte (GIACOMONI, 2010). De acordo com Mendes (2010), em virtude da celeridade do processo orçamentário, essa regra foi criada para evitar a utilização do orçamento para aprovação de matérias sem nenhuma relação com seu conteúdo. A exceção a essa regra se faz à autorização de créditos suplementares e às operações de crédito, ainda que por antecipação de receita orçamentária (ARO), os quais poderão ser aprovados na própria lei orçamentária.

O princípio do orçamento bruto, o qual está previsto no artigo 6º da Lei nº 4.320/64, “preconiza o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções” (BRASIL, 2011a, p. 16). A finalidade de tal regra é a de proibir que importâncias líquidas resultantes da diferença entre receitas e despesas de determinado serviço público sejam incluídas no orçamento (GIACOMONI, 2010), dificultando, assim, o efetivo controle sobre as contas públicas. Finalmente, o princípio da não vinculação da receita de impostos (ou princípio da não afetação de receitas), expresso no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, estipula que nenhuma receita de impostos poderá ser amarrada ou comprometida para atender a certas e determinadas finalidades (MENDES, 2010), com exceção das ressalvas estabelecidas pela própria Constituição Federal. Devido à importância desse princípio para a problemática retratada no presente estudo, os detalhes dessa regra serão abordados com maior profundidade mais à frente.

2.1.5 Breve Análise do Planejamento e Orçamento na Constituição Federal de 1988

De acordo com Pereira (2009) a importância do sistema e do processo orçamentário⁴ brasileiro pode ser dimensionada pelo tratamento dado ao assunto na

⁴ O processo orçamentário diz respeito aos papéis e funções do orçamento. Já o sistema orçamentário está relacionado a estruturas, instrumentos, procedimentos e classificações necessárias

Constituição Federal de 1988, a qual determina um encadeamento lógico e sistemático ao planejamento da ação governamental. De acordo com a atual Constituição, o sistema orçamentário brasileiro é composto por três instrumentos do planejamento governamental, quais sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Mendes (2010) explica que essas leis – todas de iniciativa exclusiva do Executivo e votadas e aprovadas pelo Legislativo – constituem etapas distintas, porém integradas, de tal maneira que permitem a construção de um planejamento estrutural das ações governamentais.

Assim consta na redação do artigo 165 da Constituição Federal de 1988:

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

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

§ 1º - A lei que instituir o **plano plurianual** estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

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

[...]

§ 5º - A lei **orçamentária anual** compreenderá:

- I - o **orçamento fiscal** referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o **orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades

inter-regionais, segundo critério populacional (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 165, grifo nosso).

Como ensina Giacomoni (2010), a Constituição Federal de 1988 trouxe diretrizes inovadoras de grande significado para a gestão pública. A instituição das figuras do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias valorizou o aspecto planejamento, tornando obrigatório às administrações a elaboração de planos de médio prazo, os quais devem manter estreitos vínculos com os orçamentos anuais. Além disso, ao definir detalhadamente a composição da Lei Orçamentária Anual, a atual Constituição criou condições objetivas para a efetiva observância do princípio da universalidade, isto é, a inclusão de todas as receitas e despesas no processo orçamentário comum.

Cabe destacar também que, segundo Giacomoni (2010), as disposições constitucionais sobre matéria orçamentária têm caráter de norma geral, devendo, portanto, no que for aplicável, serem observadas por todos os entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.1.5.1 Plano Plurianual

Segundo Brasil (2011c, p. 73), “o PPA declara as escolhas pactuadas com a sociedade e contribui para viabilizar os objetivos fundamentais da República. Além disso, organiza a ação de governo na busca de um melhor desempenho da Administração Pública”.

Como afirmam Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), o Plano Plurianual – PPA é o instrumento legal de planejamento de maior alcance temporal de que dispõe o Governo para estabelecer as prioridades e o direcionamento de suas ações. De forma regionalizada, estabelece, para a administração pública, as diretrizes, objetivos e metas que orientarão a aplicação dos recursos públicos (e privados quando decorrentes de parcerias) para um período equivalente ao do mandato do chefe do Poder Executivo deslocado em um exercício (atualmente, quatro anos). Assim, o PPA assume o papel de promover a convergência entre as ações públicas que visam ao cumprimento das estratégias governamentais e os meios orçamentários necessários à viabilização dos gastos públicos.

Tamanha é a importância que o Plano Plurianual recebe no sistema orçamentário brasileiro que a Constituição Federal de 1988 estabelece no § 1º do artigo 167 que:

Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 167 § 1º).

Giacomoni (2010) classifica o PPA como uma das principais novidades do novo marco constitucional, podendo ser considerado como a síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, capaz de orientar a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual.

Em síntese, os objetivos do Plano Plurianual são: (1) Orientar a ação governamental, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e o bem-estar social; (2) Orientar o planejamento e promover o seu alinhamento com a programação e o orçamento do Poder Executivo, respeitando aos princípios da regionalização da economia; (3) Definir diretrizes que deverão nortear a elaboração dos orçamentos fiscal e de investimentos, de forma a reduzir as desigualdades regionais e sociais; (4) Organizar a execução de despesas com investimentos que serão revertidos em benefício da sociedade (PEREIRA, 2009).

Devido a sua relevância e importância para a organização e o planejamento da ação governamental, o PPA, como destacam Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), deve ser elaborado, executado, acompanhado e avaliado de acordo com rígidos critérios que lhe garantam credibilidade, universalidade e vitalidade. A credibilidade está associada ao caráter de compromisso entre o Governo e a sociedade assumido pelo PPA. Já a universalidade diz respeito à capacidade do Plano Plurianual de se adaptar às peculiaridades das várias estruturas administrativas e diversidades sociais e regionais do Estado como um todo. Finalmente, a vitalidade é o atributo do PPA necessário para que as estratégias e objetivos ali constantes mantenham-se alinhados às prioridades do Governo, adequados à disponibilidade de recursos e coerentes com a realidade vivenciada pelo Estado.

Sobre a forma de organização das ações do Governo, Mendes (2010) expõe que ela se dá sob a forma de programas, os quais são os responsáveis pela integração entre o PPA e as leis orçamentárias anuais, além de serem os elementos centrais do conteúdo do Plano Plurianual, permitindo sua execução e controle. Um programa pode ser conceituado como sendo o instrumento de organização da ação

governamental que articula um conjunto de ações orçamentárias ou não orçamentárias visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada demanda social, sendo mensurado por indicadores e podendo abranger atividades de mais de um Ministério.

Ainda sobre esse assunto, Mendes (2010) ensina que a organização das ações do Governo sob a forma de programas visa: (1) proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública; (2) ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade; (3) facilitar a mensuração total dos custos necessários ao alcance de um dado objetivo; (4) aumentar a transparência na aplicação dos recursos públicos. Dessa forma, toda e qualquer ação finalística do Governo Federal deverá, obrigatoriamente, ser estruturada em programas orientados para o alcance dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA.

São exemplos de programas constantes do PPA 2012-2015, o Programa Agricultura Familiar, o Programa Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS) e o Programa Bolsa Família (BRASIL, 2012c).

Cabe destacar, também, que, como comenta Pereira (2009), a Lei de Responsabilidade Fiscal – promulgada em 4 de maio de 2000 – reforçou a necessidade de articulação entre o PPA, a LOA e a LDO, à medida que a execução das ações governamentais passa a estar condicionada à demonstração de sua compatibilidade com as referidas leis orçamentárias.

2.1.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Anualmente, o Poder Executivo encaminha ao Poder Legislativo projeto de lei de diretrizes orçamentárias que, aprovada, estabelecerá metas e prioridades e orientará a elaboração da proposta de lei orçamentária anual (GIACOMONI, 2010).

Mendes (2010) ressalta que a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO foi criada para servir como elo entre o planejamento estratégico de médio prazo (Plano Plurianual) e o planejamento operacional de curto prazo (Lei Orçamentária Anual), sendo, também, assim como o PPA, uma inovação da atual Constituição Federal.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) ensinam que a LDO estabelece, dentre os programas incluídos no PPA, quais, como e com qual intensidade terão prioridade na programação e execução do orçamento subsequente, além de disciplinar a elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual. Segundo Mendes (2010), a relevância da LDO reside no fato de ter conseguido diminuir a distância entre o plano estratégico e os orçamentos anuais, os quais dificilmente conseguiam incorporar as diretrizes dos planejamentos estratégicos existentes antes da Constituição Federal de 1988.

Pereira (2009), por sua vez, expõe que a Lei de Diretrizes Orçamentárias foi significativamente fortalecida após a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal –, a qual lhe atribuiu, em diversos dispositivos, competência para disciplinar inúmeras outras matérias.

Assim, além do que consta no já transcrito § 2º do artigo 165 da atual Constituição e baseando-se nos comentários de Giacomoni (2010), é possível citar algumas outras importantes disposições que deverão estar presentes no conteúdo da LDO de acordo com o que impõe a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF): (1) equilíbrio entre receitas e despesas; (2) metas fiscais e riscos fiscais; (3) programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária; (4) critérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivados quando houver a possibilidade de não cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada; (5) normas que disponham sobre o controle de custos e sobre a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; (6) forma de utilização e montante da reserva de contingência que integrará a lei orçamentária anual; (7) objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, além das metas de inflação para o exercício subsequente.

Em relação ao item (5) acima elencado, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), comentando sobre o papel intermediário entre plano e orçamento, afirmam que essa avaliação de custos e resultados dos programas do PPA financiados com recursos dos orçamentos, a qual a LDO é responsável por criar as normas que sustentarão o seu procedimento, é fundamental para aportar qualidade à programação. Isso porque, além de disponibilizar aos tomadores de decisão, no processo de

priorização, um farto conjunto de informações, também firma os preceitos que balizarão a análise dos atos praticados pelos agentes públicos no exercício da gestão dos programas do PPA, permitindo a cobrança por resultados e a responsabilização pelo sucesso ou fracasso diante dos desafios impostos.

Como relata Giacomoni (2010), a LDO colabora para tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para aumentar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas. Segundo Sanches (1996 apud GIACOMONI, 2010, p. 225), “a LDO corresponde, sem dúvida, à maior conquista na área de orçamentação governamental que foi propiciada ao Legislativo pela nova Carta”. Nessa esteira, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) assim contextualizam:

Uma das inovações trazidas pela Constituição de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO submete aos representantes legítimos da sociedade, o Poder Legislativo, a análise e aprovação das prioridades para aplicação dos recursos públicos. Vale ressaltar que, anteriormente, o estabelecimento das prioridades não transitava pelo parlamento, sendo estas definidas unilateralmente pelo Poder Executivo e expressas diretamente na proposta orçamentária. Essa prática reduzia a atuação do Poder Legislativo a um papel secundário na definição das políticas públicas a serem implementadas e sua atuação resumia-se a emendas marginais à proposta orçamentária encaminhada pelo Poder Executivo (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008, p. 164).

Resumindo o papel da LDO no sistema orçamentário brasileiro, Giacomoni (2010) afirma que, pelo fato de ser aprovada previamente à LOA e de ser composta de definições sobre prioridades, metas fiscais, investimentos, mudanças na legislação sobre tributos e políticas de fomento, a LDO possibilita a compreensão partilhada entre o Executivo e o Legislativo a respeito dos vários aspectos da economia e da administração do setor público, facilitando de maneira efetiva a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo.

2.1.5.3 Lei Orçamentária Anual

Após a definição do planejamento estratégico de médio prazo – expresso no Plano Plurianual – e o balanceamento entre este e as reais possibilidades que vão se

apresentando no decorrer de cada ano – o que é feito pela Lei de Diretrizes Orçamentárias –, o passo seguinte do processo orçamentário consiste na elaboração do orçamento propriamente dito – a Lei Orçamentária Anual –, o qual deverá estar compatibilizado com as outras duas leis orçamentárias citadas anteriormente e conterà a previsão da arrecadação de receitas e a autorização para a execução de despesas. De maneira mais específica, Mendes (2010) afirma que, orientada pelas diretrizes, objetivos e metas do PPA, a LOA compreende as ações a serem executadas, seguindo as metas e prioridades estabelecidas na LDO.

Ainda sobre o papel da LOA no contexto do planejamento governamental, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) explicam que a mesma constitui-se na expressão monetária dos recursos que deverão ser mobilizados, no exercício específico de sua vigência, para execução das políticas públicas e do programa de trabalho do governo.

Um importante mandamento constitucional é o que consta no inciso I do artigo 167 da atual Carta Magna, o qual veda o início de programas ou projeto não incluídos na lei orçamentária anual (BRASIL, 1988). Assim, para que qualquer despesa custeada pelos Cofres Públicos seja despendida, é preciso que haja prévia dotação orçamentária na LOA.

Em relação ao seu conteúdo, consta nos incisos I, II e III do § 5º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988 que a Lei Orçamentária Anual compreende três orçamentos: Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos das Empresas Estatais.

Giacomoni (2010) afirma que o Orçamento Fiscal, por sua abrangência e dimensão, constitui-se no principal dos três orçamentos, já que se refere às receitas e despesas dos Poderes da União – Executivo, Legislativo e Judiciário –, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta – inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Já o Orçamento da Seguridade Social – a qual engloba ações relacionadas à saúde, à previdência social e à assistência social – abrange as entidades e órgãos a ela vinculados da administração direta e indireta, assim como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público (GIACOMONI, 2010).

Cabe destacar que, segundo Mendes (2010), o Orçamento da Seguridade Social é aplicado a todos os órgãos que possuem receitas e despesas públicas relacionadas à seguridade social e não apenas àqueles que fazem parte da seguridade social e

estão diretamente relacionados a esta, como, por exemplo, um hospital que atende ao Sistema Único de Saúde (SUS). Nesse sentido, praticamente todos os órgãos e entidades que integram o orçamento fiscal também fazem parte – mesmo que parcialmente – do orçamento da seguridade social, pois executam despesas de seguridade social, tal como a assistência à saúde de seus servidores (GIACOMONI, 2010).

Finalmente, o Orçamento de Investimento das Empresas Estatais, segundo Giacomoni (2010), contém os investimentos realizados pelas empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, possua a maioria do capital social com direito a voto. Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) esclarecem que este orçamento contempla somente as despesas relacionadas aos investimentos que serão realizados por essas empresas – suas despesas de pessoal e manutenção não integram o orçamento de investimento, e, portanto, não estão limitadas às regras dos gastos orçamentários. Assim ocorre para que a empresa tenha liberdade de atuação e, ao mesmo tempo, o Poder Público tenha controle sobre seus investimentos, já que seu capital é constituído também por recursos públicos (MENDES, 2010).

Cumprido ressaltar que, no Orçamento de Investimento das Empresas Estatais, só constarão as empresas estatais independentes, já que as empresas estatais dependentes figurarão nos orçamentos fiscal e da seguridade social (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008). Uma empresa estatal independente é aquela que é controlada – ou seja, é uma sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertence, direta ou indiretamente, a ente da Federação –, porém não recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital⁵ (MENDES, 2010). São exemplos de empresas estatais independentes a Petrobras, o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal.

Sobre os orçamentos Fiscal e de Investimentos, o § 7º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988 estabelece que estes, “compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional” (BRASIL, 1988, Capítulo II Seção II Artigo 165 § 7º).

⁵ Ressalte-se que, no caso das despesas de capital, caso a empresa receba somente recursos provenientes de aumento de participação acionária, ainda será considerada uma empresa estatal independente (MENDES, 2010).

2.1.5.4 Prazos e Vigência das Leis Orçamentárias

Na redação do § 9º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988 consta o seguinte:

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a **vigência**, os **prazos**, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 165 § 9º, grifo nosso).

Assim, segundo a Carta Magna, cabe a uma lei complementar dispor sobre a vigência e os prazos das leis que compõem o sistema orçamentário brasileiro. Porém, tal lei, até o presente momento, ainda não foi promulgada.

De acordo com Mendes (2010), na esfera federal, devido a esse vácuo legislativo, utilizam-se os prazos para o ciclo orçamentário que estão dispostos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), até que a referida norma seja promulgada.

Assim, Giacomoni (2010) relata que, conforme consta no ADCT, o projeto de lei do PPA da União deverá ser encaminhado, pelo Poder Executivo, ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro). Também consta no ADCT o prazo de vigência do Plano Plurianual, o qual cobrirá o período compreendido entre o início do segundo ano do mandato do chefe do Executivo e o final do primeiro exercício do mandato presidencial subsequente.

A vigência da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual corresponde a um exercício financeiro, o qual, por sua vez, coincide com o ano civil – isto é, inicia-se em 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro de cada ano (MENDES, 2010). Já para relatar os prazos para tramitação dos projetos de lei da LDO e da LOA, transcreve-se a redação literal dos incisos II e III do § 9º do artigo 35 do ADCT:

II - o **projeto de lei de diretrizes orçamentárias** será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro [15 de abril] e

devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa [17 de julho];

III - o **projeto de lei orçamentária da União** será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro [31 de agosto] e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa [22 de dezembro] (BRASIL, 1988, Título X Artigo 35 § 9º, grifo nosso).

Percebe-se, portanto, que, anualmente, a LDO é aprovada antes da LOA e que ambas são elaboradas conforme o conteúdo do PPA vigente no período, já que este possui prazo de vigência de quatro anos. Assim ocorre para que seja possível o encadeamento entre as diretrizes, objetivos e metas do planejamento estratégico de médio prazo – Plano Plurianual – com o planejamento operacional anual – LOA –, o qual será orientado pelas metas e prioridades que a conjuntura política e econômica apresentarem para aquele exercício – Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.2 Receita Pública

Como ensinam Carvalho e Ceccato (2011), um dos objetivos do planejamento orçamentário – seja ele referente a uma entidade pública ou privada – é otimizar e priorizar a aplicação das receitas, as quais são sempre limitadas em função das demandas. Condição necessária para a execução do orçamento, a previsão e a efetiva arrecadação das receitas públicas possui notável importância no processo orçamentário governamental, uma vez que, para que o Poder Público possa planejar, a cada ano, as atividades que pretende desenvolver, cumprindo o que estabelece a Constituição Federal, deve, primeiramente, estimar as receitas que serão arrecadadas, tendo por base parâmetros técnicos estabelecidos em normas infraconstitucionais.

Além disso, como afirma o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas, a importância da receita na Administração Pública também se dá devido ao seu envolvimento com situações singulares, tais como a sua distribuição e destinação entre as esferas de governo, o estabelecimento de limites legais impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos diferentes segmentos da sociedade (BRASIL, 2007).

Segundo Giacomoni (2010), na organização da peça orçamentária, a receita apresenta número bem menor de questões de interesse do que a despesa. De maneira geral, o orçamento de receita é constituído de um quadro analítico com previsões sobre a arrecadação de cada um dos tipos de receita da instituição, além de alguns poucos quadros sintéticos. Ao contrário da despesa que é programada, autorizada e controlada por meio da lei orçamentária, a receita é apenas estimada, sendo seus demais procedimentos disciplinados em outros âmbitos, especialmente o do Direito Tributário.

Não há que se falar, assim, que a lei orçamentária anual autoriza a arrecadação de receitas, uma vez que esta – a peça orçamentária – apenas estima o montante que será arrecadado para fins de execução dos programas orçamentários. A LOA, em si, não inova em nada em termos de receita, ou seja, não institui novas fontes de tributação para arrecadação de recursos pelo ente governamental (GIACOMONI, 2010).

2.2.1 Conceitos de Receita Pública

2.2.1.1 Enfoque patrimonial e Enfoque orçamentário

Para a Contabilidade Privada, a receita pode ser definida – segundo o item 70 da Resolução CFC nº 1.121/2008 (NBC TG Estrutura Conceitual) elaborada pelo Conselho Federal de Contabilidade – como sendo:

Aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade (BRASIL, 2008a, item 70).

Como regra geral, a doutrina das finanças públicas denomina qualquer entrada de recursos nos cofres públicos de “entrada” ou “ingresso”, mas a denominação “receita pública” é reservada para aqueles casos em que o ingresso de recursos se dá de maneira permanente no patrimônio do Estado, não estando sujeito a devolução ou correspondente baixa patrimonial (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008). Essa definição de receita pública se dá sob o enfoque patrimonial e vai ao encontro da definição de receita dada pela Contabilidade Privada – expressa na Resolução

CFC nº 1.121/2008. O citado enfoque de receita adota o Regime de Competência, que implica fazer registros contábeis a partir dos fatos geradores, e não a partir da entrada efetiva de recursos em caixa. Isto é, não há necessidade de vinculação entre o registro da receita e a entrada de recursos em caixa, podendo ocorrer o reconhecimento daquela sem que haja a respectiva entrada financeira, a qual poderá acontecer em momento bem posterior.

É seguindo essa concepção patrimonial que Baleeiro (2010, p. 148) define receita pública como sendo “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Assim, sob esse ponto de vista, caso a entrada de recursos nos cofres públicos traga consigo a hipótese ou o direito de reivindicação de terceiros, caracterize uma obrigação ou mesmo seja um recurso que esteja apenas sob a guarda temporária da entidade, enquanto perdurar a obrigação da entidade para com o terceiro, esse ingresso de recursos não pode ser considerado como receita (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008).

Porém, há uma outra concepção de receita pública, a qual se dá sob o enfoque orçamentário. De acordo com o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas, “receita, pelo enfoque orçamentário, são todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas públicas, em qualquer esfera governamental” (BRASIL, 2007, p. 18). Aqui, não importa se o ingresso de recursos aumenta ou não o saldo patrimonial, pois apenas o fato de que essa entrada pode financiar uma despesa pública já é suficiente para considerá-la como receita. Por conseguinte, diferentemente do enfoque patrimonial, o enfoque orçamentário de receita pública adota o Regime de Caixa, o qual procede ao registro da receita no momento de sua efetiva arrecadação (e não no momento em que ocorre o fato gerador, como no Regime de Competência).

Tendo embasamento na legislação vigente, a lei orçamentária anual deve classificar como receita pública – para fins orçamentários – determinados tipos de ingressos que são considerados receita sob o enfoque orçamentário, mas que não se caracterizam como receita sob o enfoque patrimonial – como são os casos das receitas de operações de créditos e de alienação de bens (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008). Explicando melhor:

Quando o governo realiza uma operação de crédito, por exemplo, por meio de emissão de títulos públicos, quem comprou o título entrega o dinheiro ao

governo – portanto, existe um ingresso no caixa – e em contrapartida o governo se compromete a resgatar o título, com acréscimos remuneratórios (juros, variação cambial, etc.), quando do vencimento. A lei determina que esse ingresso esteja previsto no orçamento. Assim, essa modalidade de ingresso não deve ser considerada uma Receita sob o enfoque patrimonial, pois não gera aumento do patrimônio do governo, que teve que registrar um passivo patrimonial em contrapartida ao ingresso. No entanto, por exigência legal esse ingresso é registrado como uma receita orçamentária. O mesmo acontece com a receita oriunda de alienação de bens, que sob a ótica patrimonial representa apenas uma troca de ativos sem aumentar o patrimônio da entidade (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008, p. 221).

Como dito, operações que financiem despesa orçamentária mesmo sem provocar o “efetivo” ingresso de recurso nos cofres públicos também são consideradas receita pela ótica orçamentária. São exemplos disso as transações que envolvem aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro, as quais são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária, já que são classificadas como operação de crédito⁶ pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, sob o enfoque orçamentário, na compra financiada de um bem ocorre receita, pois tal transação financiou o pagamento de despesa (CARVALHO; CECCATO, 2011).

Desse modo, para fins de controle e execução do orçamento, o administrador público deve observar o conceito de receita sob o enfoque orçamentário, ou seja, as receitas efetivamente arrecadadas, aquelas que – mesmo não havendo efetivo ingresso de recursos – estejam disponíveis para financiar despesas orçamentárias. O acréscimo no patrimônio líquido pouco importa, já que esse aumento poderá ocorrer através de fatos que não disponibilizam recursos para aplicação em despesas – como, por exemplo, uma reavaliação patrimonial positiva. Entretanto, cumpre ressaltar que, se o objetivo for o estudo do patrimônio público, deve-se utilizar o conceito de receita sob o enfoque patrimonial (CARVALHO; CECCATO, 2011).

⁶ “Operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores proveniente da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros” (BRASIL, 2000b, Capítulo VII Seção I Artigo 29 Inciso III).

2.2.1.2 Receita Orçamentária e Ingresso Extraorçamentário

De acordo com o Manual Técnico do Orçamento (MTO) 2012, a matéria pertinente à receita é disciplinada, em linhas gerais, pela Lei 4.320/64 em seus artigos 3º, 9º, 11, 35 e 57 (BRASIL, 2011a). Assim, ainda para fins de conceituação de receita pública, transcrevem-se abaixo trechos da referida Lei:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

[...]

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

[...]

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3 desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, tôdas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento (BRASIL, 1964, Título I Capítulo I Artigo 3º, Título IV Artigo 35, Título VI Capítulo II Artigo 57).

Segundo o MTO 2012, o conceito de receita pública também pode ser visto a partir de dois prismas: um amplo e outro restrito. Em sentido amplo, receitas públicas são entradas de recursos financeiros nos cofres públicos, que se desdobram em receitas orçamentárias – caso representem disponibilidades de recursos financeiros para o erário – e em ingressos extraorçamentários – caso sejam apenas entradas compensatórias. Já em sentido estrito, são públicas somente as receitas consideradas orçamentárias (BRASIL, 2011a). O MTO 2012 esclarece, ainda, que, para fins orçamentários, adota-se o sentido restrito de receita pública.

Desse modo, pode-se considerar como receita pública aquelas receitas classificadas como sendo orçamentárias. Segundo Carvalho e Ceccato (2011), receitas orçamentárias são entradas de recursos financeiros que se incorporam de maneira definitiva ao patrimônio público, uma vez que pertencem à entidade que o recebe. Assim, recebimento de tributos, obtenção de empréstimos e alienação de bens são exemplos de receitas orçamentárias. De maneira mais aprofundada, o MTO 2012 conceitua que as receitas orçamentárias são:

Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, integram o patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro e, via de regra, por força do princípio da universalidade, estão previstas na LOA (BRASIL, 2011a, p. 18).

Impende, porém, fazer a ressalva de que receitas orçamentárias não são apenas aquelas que estão previstas expressamente na lei orçamentária anual, mas sim todos os recursos recebidos e que se incorporam de maneira definitiva ao patrimônio do Poder Público. A parcela do superávit de arrecadação é um exemplo de receita orçamentária que não está previsto na LOA (CARVALHO; CECCATO, 2011). Assim, embora haja a obrigatoriedade de a LOA conter o registro da previsão de arrecadação das receitas, a mera ausência formal desse registro na referida lei não lhes retiram o aspecto orçamentário, haja vista a redação do artigo 57 da Lei 4.320/64 classificar como receita orçamentária toda receita arrecadada que represente ingresso financeiro orçamentário (BRASIL, 2011a).

Por outro lado, os ingressos extraorçamentários são aqueles recursos financeiros que não se incorporam de maneira definitiva ao patrimônio e não pertencem à entidade que o recebe. São recursos que estão apenas transitando temporariamente pelo patrimônio e serão oportunamente devolvidos ao seu real proprietário (CARVALHO; CECCATO, 2011). De acordo com o MTO 2012, o Estado figura como mero depositário desses recursos, os quais constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa, não integrando, portanto, a lei orçamentária anual. Depósitos em caução, fianças, operações de crédito por ARO (Antecipação de Receita Orçamentária), emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, são, assim, exemplos de ingressos extraorçamentários (BRASIL, 2011a).

Quanto às operações de crédito por ARO (Antecipação de Receita Orçamentária) – espécie de operação de crédito em que se antecipa a arrecadação de receitas previstas na LOA com a finalidade de suprir eventuais insuficiências de caixa (CARVALHO; CECCATO, 2011) – cabe uma observação. As operações de crédito, em regra, classificam-se como receita orçamentária. Porém, as operações que se dão por ARO são uma exceção a essa regra, classificando-se, conforme manda o

artigo 3º da Lei 4.320/64, como ingresso extraorçamentário, já que não representam novas receitas ao orçamento (BRASIL, 2011a).

2.2.2 Classificações Doutrinárias de Receita Pública

As classificações de receita pública a seguir possuem uso acadêmico, não possuindo normatização e, portanto, não sendo utilizadas como classificador oficial de receita pela Administração Pública.

Quando à coercitividade, as receitas públicas podem ser classificadas em originárias e derivadas. Receitas Públicas originárias são aquelas arrecadadas através do resultado da exploração de atividades econômicas pelo Estado, advindas, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário (receita de aluguel), de preços públicos (tarifas), de prestação de serviços comerciais e de comercialização de produtos industriais ou agropecuários. Já as receitas públicas derivadas são aquelas que o poder público obtém por meio de sua soberania estatal. Resultam de mandamento constitucional ou legal e, por conseguinte, são obtidas de maneira impositiva, coerciva, sendo exemplos as receitas tributárias e as de contribuições especiais (BRASIL, 2011a).

Quanto à regularidade com que são arrecadadas, as receitas públicas podem ser divididas entre ordinárias ou operacionais – compostas por ingressos permanentes e estáveis, com arrecadação regular em cada exercício financeiro, como são a maioria dos tributos – e extraordinárias ou não operacionais – de caráter eventual, inconstante, imprevisível, que não integram sempre o orçamento, como, por exemplo, aquelas provenientes de guerras, doações, indenizações em favor do Estado, etc. (MENDES, 2010).

Em relação à afetação patrimonial, fala-se em receitas públicas efetivas e não efetivas. As receitas públicas efetivas são aquelas que, no momento do seu reconhecimento, aumentam o saldo patrimonial líquido da entidade, sendo a sua arrecadação, portanto, um fato contábil modificativo. De modo contrário, receitas públicas não efetivas são aquelas que não modificam a saldo patrimonial líquido no momento do seu reconhecimento, constituindo, tão somente, fato contábil permutativo. Nesse caso, além da receita orçamentária arrecadada, procede-se ao

registro, também, de uma conta de variação passiva correspondente para anular o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade. O ingresso de recursos advindos da arrecadação de impostos é um caso de receita pública efetiva, já a realização de operação de crédito (obtenção de empréstimo) é um exemplo de receita pública não efetiva (CARVALHO; CECCATO, 2011).

2.2.3 Classificações Oficiais de Receita Pública

Como ensina o MTO 2012, as receitas públicas orçamentárias são classificadas, oficialmente, de acordo com os seguintes critérios: (1) natureza; (2) indicador de resultado primário; e (3) fonte/destinação de recursos.

2.2.3.1 Classificação por Natureza da Receita

Reza a Lei 4.320/64 que:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

[...]

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

IV - Quadro das dotações por órgãos do Govêrno e da Administração.

[...]

Art. 8º A discriminação da receita geral e da despesa de cada órgão do Govêrno ou unidade administrativa, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV obedecerá à forma do Anexo n. 2.

§ 1º **Os itens da discriminação da receita e da despesa**, mencionados nos artigos 11, § 4º, e 13, **serão identificados por números de códigos decimal**, na forma dos Anexos ns. 3 e 4.

[...]

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

§ 3º - O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária (BRASIL, 1964, Título I Capítulo I Artigos 2º e 8º, Título I Capítulo II Artigo 11, grifo nosso).

Assim, de acordo com o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas, o parágrafo 1º do artigo 8º da Lei 4.320/64 estabelece que os itens da discriminação da receita – mencionados no artigo 11 da referida Lei – serão identificados por números de código decimal, o qual se optou por denominar de código de Natureza de Receita (BRASIL, 2007). Esse código classifica a receita por meio da identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador, ou seja, segundo o acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita nos cofres do Estado (BRASIL, 2011a).

Dessa forma, as naturezas de receitas orçamentárias refletem o fato gerador que ocasionou o ingresso dos recursos nos cofres públicos e representam “a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas, devendo, portanto, conter todas as informações necessárias para as devidas vinculações” (BRASIL, 2007, p. 21).

Para possibilitar a identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, essa classificação é composta por um código numérico de oito dígitos que, por sua vez, se subdivide em seis níveis: 1º dígito e 1º nível – categoria econômica; 2º dígito e 2º nível – origem; 3º dígito e 3º nível – espécie; 4º dígito e 4º nível – rubrica; 5º e 6º dígitos e 5º nível – alínea; 7º e 8º dígitos e 6º nível – subalínea (BRASIL, 2011a).

O MTO 2012 exemplifica essa classificação orçamentária citando a alocação do imposto de renda pessoa física – recolhido dos trabalhadores – na natureza da receita com o código “1112.04.10”, conforme o esquema abaixo:

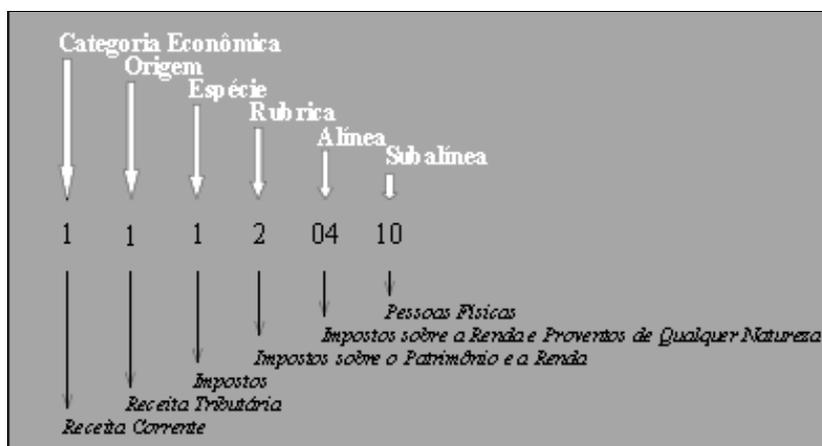


Figura 1: Alocação do imposto de renda pessoa física na natureza de receita.

Fonte: Brasil (2011a).

Assim, como é possível verificar no nível de detalhamento apresentado, a classificação por natureza é aquela que apresenta o nível mais analítico da receita pública, sendo, por isso, capaz de auxiliar a elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação estatal (BRASIL, 2011a).

O 1º Nível, categoria econômica, divide as receitas em dois grupos: receitas correntes e receitas de capital. Essa classificação é considerada como base e de suma importância para medir o impacto das decisões do Governo na economia nacional – formação de capital, custeio, investimentos, etc. É por meio da classificação econômica que se torna possível evidenciar e mensurar a capacidade de investimento do Estado, isto é, se ele possui ou não capacidade de realizar despesas de capital, investimentos em infraestrutura, saneamento básico, educação, saúde, segurança etc. (CARVALHO; CECCATO, 2011).

Receitas correntes são aquelas que são arrecadadas dentro do exercício, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado – geralmente com efeito positivo sobre o saldo patrimonial líquido – e constituem meio para financiar os objetivos definidos nos programas e ações correspondentes às políticas públicas. Já as receitas de capital também aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, porém, de maneira diversa das receitas correntes, as receitas de capital não provocam alteração no saldo patrimonial líquido (BRASIL, 2011a).

Ainda no nível de categoria econômica, cumpre esclarecer que, na alocação de receitas em grupos, além daqueles já citados – receitas correntes e receitas de

capital –, também figuram mais dois grupos, quais sejam: receitas correntes intraorçamentárias e receitas de capital intraorçamentárias. As receitas intraorçamentárias são receitas que têm origem nas operações realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social de uma mesma esfera de governo. Em verdade, esses dois grupos não constituem novas categorias econômicas de receita, mas sim meras especificações das categorias corrente e de capital com o objetivo de evitar a dupla contagem de receitas (MENDES, 2010). Assim também é destacado no MTO 2012:

Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do mesmo ente federativo. Não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas remanejamento de receitas entre seus órgãos. [...] devidamente identificadas, evitam a dupla contagem na consolidação das contas governamentais. [...] Essas classificações não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das categorias econômicas Receitas Correntes e Receitas de Capital (BRASIL, 2011a, p. 20).

O 2º nível – origem – é a subdivisão das categorias econômicas. Neste nível, identifica-se a proveniência dos recursos públicos de acordo com o fato gerador dos ingressos das receitas (derivada, originária, transferências e outras), no momento em que os mesmos ocorrem. Em relação às receitas correntes, tal classificação permite identificar se as receitas são compulsórias (tributos e contribuições), se são provenientes das atividades em que o Estado atua diretamente na produção (agropecuárias, industriais ou de prestação de serviços), da exploração do patrimônio público (patrimoniais), de transferências destinadas ao atendimento de despesas correntes, ou, ainda, de outros ingressos. Já em relação às receitas de capital, este nível de classificação distingue aquelas que são provenientes de operações de crédito daquelas que têm como origem alienação de bens, amortização dos empréstimos, transferências destinadas ao atendimento de despesas de capital, ou, ainda, outros ingressos de capital (BRASIL, 2007).

O MTO 2012 apresenta um esquema com a interação entre a categoria econômica e a origem – 1º e 2º níveis da classificação de receitas públicas por natureza de receita –, identificando, também, os códigos correspondentes de cada um dos itens pertencentes a esses dois níveis:

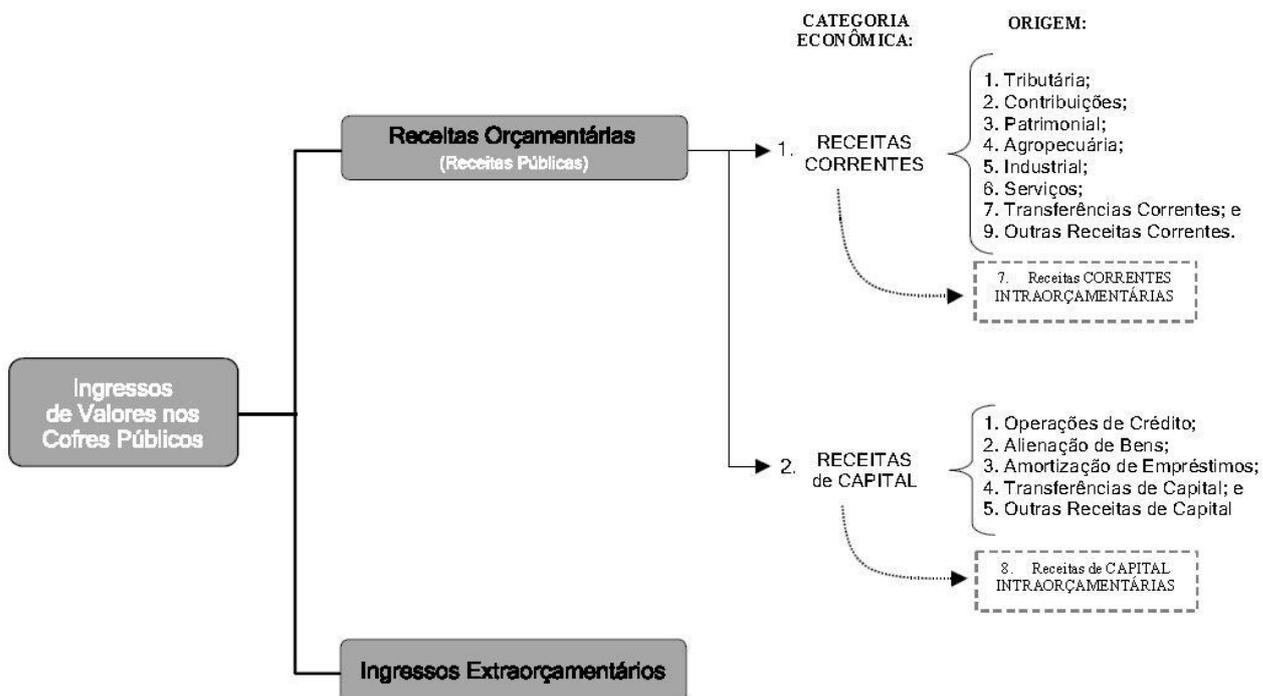


Figura 2: Esquema de Classificação e Códigos das Receitas Públicas, incorporando-se categoria econômica e origem.

Fonte: Brasil (2011a).

A definição, de acordo com Brasil (2007), de cada um dos itens dos níveis categoria econômica e origem se encontra no Anexo A do presente trabalho.

O 3º nível – espécie – é o nível de classificação vinculado à origem. O desmembramento das receitas públicas por espécie permite qualificar com maior detalhamento o fato gerador das receitas. Assim, por exemplo, dentro da origem Receita Tributária, é possível identificar as espécies Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria (BRASIL, 2011a).

O 4º nível – rubrica – constitui-se no detalhamento das espécies de receita, buscando identificar dentro de cada espécie uma qualificação ainda mais específica. A rubrica permite agregar determinadas receitas com características próprias e semelhantes entre si (BRASIL, 2007). Dessa forma, por exemplo, no detalhamento da espécie Impostos, é possível encontrar a rubrica Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (BRASIL, 2011a).

O 5º nível – alínea – configura-se como uma qualificação da rubrica. Além disso, a alínea apresenta o nome da receita propriamente dita e que recebe o registro pela entrada de recursos financeiros (BRASIL, 2007). Por exemplo, no detalhamento da rubrica Impostos sobre o Patrimônio e a Renda encontra-se, entre outras, a alínea Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (BRASIL, 2011a).

Por fim, o 6º nível – subalínea – representa o mais analítico nível da receita, utilizado quando há necessidade de se detalhar a alínea com maior especificidade. A subalínea Pessoas Físicas, por exemplo, corresponde ao detalhamento da alínea Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (BRASIL, 2011a).

2.2.3.2 Classificação Da Receita por Identificador de Resultado Primário

Por meio desta classificação, as receitas públicas podem ser divididas em primárias (P) – quando seus valores são incluídos no cálculo do resultado primário (diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias) – e não primárias ou financeiras (F) – quando não são incluídas na apuração do resultado primário (BRASIL, 2011a). A receita primária tem característica não financeira, não possuindo caráter de endividamento ou de desmobilização de bens e direitos, sendo exemplos as receita provenientes de tributos, contribuições, serviços etc. Já a receita financeira tem característica financeira e caráter de endividamento ou de desmobilização, como, por exemplo, as receitas provenientes de aplicações financeiras e de juros, operações de crédito (endividamento), privatizações etc. (CARVALHO; CECCATO, 2011).

A importância dessa classificação se dá na medida em que permite avaliar o montante das receitas públicas que advêm de operações financeiras. Consta no artigo 9º da LDO 2012 a exigência de que:

Art. 9º O Projeto de Lei Orçamentária de 2012 que o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional e a respectiva Lei serão constituídos de:
III - anexo dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, contendo:
a) receitas, discriminadas por natureza, identificando as fontes de recursos correspondentes a cada cota-parte de natureza de receita, **o orçamento a que pertence e a sua natureza financeira (F) ou primária (P)** [...] (BRASIL, 2011d, Capítulo II Artigo 9º, grifo nosso).

E, respeitando tal mandamento, a LOA 2012 apresenta a seguinte tabela comparativa entre as receitas primárias e financeiras – distribuídas entre o orçamento fiscal e o da seguridade social – para o exercício de 2012:

Tabela 1: Discriminação das Receitas Orçamentárias por Identificador de Resultado Primário.

LDO-2012, Art. 9º, inciso III, alínea "a"

Valores em R\$ 1,00

Recursos de todas as Fontes						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	FONTE	RP	FISCAL	SEGURIDADE SOCIAL	TOTAL
Total das Receitas Primárias (P)				619.264.963.069	508.057.689.201	1.127.322.652.270
Total das Receitas Financeiras (F)				995.400.902.335	27.735.312.902	1.023.136.215.237
Total Geral				1.614.665.865.404	535.793.002.103	2.150.458.867.507

Fonte: Brasil (2012a).

2.2.3.3 Classificação por Fonte e Destinação de Recursos

De acordo com Carvalho e Ceccato (2011), enquanto a classificação por natureza de receita tem como objetivo a melhor identificação da origem do recurso de acordo com seu fato gerador, a classificação por fonte e destinação de recursos visa atender a necessidade de classificar a receita segundo a destinação legal dos recursos arrecadados, já que, dependendo da fonte do recurso, ele deverá ser destinado para despesas específicas.

Por fonte de recursos entende-se a origem ou a procedência dos recursos que serão gastos com uma determinada finalidade. Em verdade, destinar recursos é exatamente informar onde o recurso será aplicado. Desse modo, conforme a fonte que apresenta o recurso, ele será destinado para determinados fins preestabelecidos (CARVALHO; CECCATO, 2011).

Como mecanismo de integração entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos possui uma dupla função no processo orçamentário. Para a receita, esse código indica a destinação de recursos para o financiamento de determinadas despesas. Na despesa, tem como objetivo identificar a origem dos recursos que estão sendo utilizados. Dessa forma, o mesmo código que é utilizado para evidenciar as destinações da receita, também é utilizado na despesa para demonstrar as fontes financiadoras (BRASIL, 2011a).

De maneira geral, é possível dizer que há destinações vinculadas e destinações ordinárias. O processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, atendendo às finalidades específicas estabelecidas pela norma, é denominado de destinação vinculada. Já o processo de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, visando atender a quaisquer finalidades, desde que, obviamente,

dentro do âmbito das competências de atuação do órgão ou entidade, é conhecido como destinação ordinária ou não vinculada (BRASIL, 2011a).

As fontes de recursos são constituídas de determinados agrupamentos de naturezas de receitas e são identificadas através de um código de três dígitos, de tal modo que o primeiro informa o Grupo de Fonte de Recursos e os dois últimos, a Especificação da Fonte de Recurso (CARVALHO; CECCATO, 2011).

O MTO 2012 apresenta os códigos do 1º dígito – Grupo de Fonte de Recurso – e exemplos de códigos do 2º e 3º dígitos – Especificação da Fonte de Recurso – no seguinte quadro:

1º DÍGITO (Grupo da Fonte)	2º e 3º DÍGITOS (Especificação da Fonte)	FONTE
1 - Recursos do Tesouro – Exercício Corrente	12 – Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	112
2 - Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	50 – Recursos Próprios Não Financeiros	250
2 – Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	93 – Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	293
3 - Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores	12 – Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	312
6 - Recursos de Outras Fontes – Exercícios Anteriores	93 – Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	693
9 - Recursos Condiciona dos	00 - Recursos Ordinários	900

Quadro 1: Códigos do Grupo de Fonte de Recurso e Exemplos de Códigos da Especificação da Fonte de Recurso.

Fonte: Brasil (2011a).

O conceito de cada um dos itens do Grupo de Fonte de Recurso, de acordo com o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas, se encontra no Anexo A deste trabalho.

A LOA 2012 combina a classificação por fonte de recursos com a classificação da receita por categoria econômica para apresentar na seguinte tabela o resumo geral da receita dos orçamentos fiscal e da seguridade social para o exercício de 2012:

Tabela 2: Resumo Geral da Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Categoria Econômica e Fonte (valores em R\$ 1,00).

Código	Categoria Econômica e Fonte	Fiscal e Seguridade		
		Recursos do Tesouro	Rec. de Outras Fontes	Total
1.0.0.0.00.00	Receitas Correntes	1.165.471.864.454	9.553.131.393	1.175.024.995.847
1.1.0.0.00.00	Receita Tributária	403.725.419.115	0	403.725.419.115
1.2.0.0.00.00	Receita de Contribuições	607.836.725.375	0	607.836.725.375
1.3.0.0.00.00	Receita Patrimonial	65.545.035.030	1.935.807.532	67.480.842.562
1.4.0.0.00.00	Receita Agropecuária	819.640	25.497.803	26.317.443
1.5.0.0.00.00	Receita Industrial	41.913.110	790.896.965	832.810.075
1.6.0.0.00.00	Receita de Serviços	42.661.054.516	4.715.108.989	47.376.163.505
1.7.0.0.00.00	Transferências Correntes	517.546.209	165.926.305	683.472.514
1.9.0.0.00.00	Outras Receitas Correntes	45.143.351.459	1.919.893.799	47.063.245.258
2.0.0.0.00.00	Receitas de Capital	959.897.788.229	334.686.485	960.232.474.714
2.1.0.0.00.00	Operações de Crédito	846.758.379.639	8.000.000	846.766.379.639
2.2.0.0.00.00	Alienação de Bens	5.288.707.242	87.537.340	5.376.244.582
2.3.0.0.00.00	Amortização de Empréstimos	28.753.522.541	163.339.283	28.916.861.824
2.4.0.0.00.00	Transferências de Capital	605.037.574	75.809.862	680.847.436
2.5.0.0.00.00	Outras Receitas de Capital	78.492.141.233	0	78.492.141.233
7.0.0.0.00.00	Receita Intra-orçamentária	15.117.033.361	61.315.187	15.178.348.548
7.1.0.0.00.00	Receita Corrente Intra-orçamentária	150.464	0	150.464
7.2.0.0.00.00	Receita de Contribuição Intra-orçamentária	14.972.251.377	0	14.972.251.377
7.3.0.0.00.00	Receita Patrimonial Intra-orçamentária	1.270.112	1.103.463	2.373.575
7.5.0.0.00.00	Receita Industrial Intra-orçamentária	108.373.501	31.848.725	140.222.226
7.6.0.0.00.00	Receita de Serviços Intra-orçamentária	31.848.801	27.925.075	59.773.876
7.9.0.0.00.00	Outras Receitas - Operações Intra-orçamentárias	3.139.106	437.924	3.577.030
8.0.0.0.00.00	Receita Intra-orçamentária	0	23.048.398	23.048.398
8.1.0.0.00.00	Receita Intra-orçamentária Capital	0	23.048.398	23.048.398
Total		2.140.486.686.044	9.972.181.463	2.150.458.867.507

Fonte: Brasil (2012a).

Essa combinação de classificações é utilizada para evidenciar a origem dos recursos públicos de acordo com sua fonte e fato gerador.

2.2.4 Etapas da Receita Pública

As etapas, estágios ou fases da receita pública evidenciam o caminho percorrido pela receita ao longo de seu processo de gestão (CARVALHO; CECCATO, 2011).

O Manual de Procedimentos de Receitas Públicas divide essas etapas em três grupos: (1) planejamento, (2) execução e (3) controle e avaliação (BRASIL, 2007).

2.2.4.1 Planejamento

A fase de planejamento da Receita Pública consiste em efetuar a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual, com base em metodologias de projeção usualmente adotadas e observando as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2007). Nesse sentido, é possível citar o artigo 12 da LRF, o qual possui a seguinte redação:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (BRASIL, 2000b, Capítulo III Seção I Artigo 12).

Assim, como afirma Mendes (2010), os efeitos das alterações na legislação – como a alteração de alíquotas, as desonerações fiscais e a concessão de créditos tributários – são parâmetros utilizados na previsão de receitas. Ainda para esse fim, devem ser considerados, também, a variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante.

Dessa forma, os parâmetros adotados para a elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual de 2012, por exemplo, consideraram a variação anual de 4,8% para a inflação, o montante de 4,54 trilhões de reais para o PIB (aumento de 5% em relação a 2011), o índice de 1,64 reais/dólar para a Taxa de Câmbio Média, o percentual de 12,45% ao ano para a Taxa de Juros Média e o salário mínimo à R\$ 619,21 mensal (BRASIL, 2011e).

Na esfera federal, a metodologia de projeção de receitas visa assimilar o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, com o objetivo de projetá-la para o período seguinte, utilizando modelos estatísticos e matemáticos (BRASIL, 2011a).

A previsão de receitas é a etapa anterior à fixação do montante de despesas que constará nas leis orçamentárias, além de ser base para se avaliar as necessidades de financiamento do governo (BRASIL, 2011a).

2.2.4.2 Execução

A fase de execução é formada por outras três subfases: lançamento, arrecadação e recolhimento (BRASIL, 2007).

O lançamento é o procedimento administrativo no qual se verifica a procedência do crédito fiscal, detalhando quem é o devedor e quando ele deverá cumprir sua obrigação de pagamento (CARVALHO; CECCATO, 2011). De maneira mais completa, o Código Tributário Nacional assim dispõe sobre o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966, Título III Capítulo II Seção I Artigo 142).

A arrecadação diz respeito à entrega dos recursos devidos ao Tesouro, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, os quais atuam como depositários – ora descontando e retendo tributos sobre rendimento pagos, ora cobrando de seus clientes e consumidores tributos sobre bens e serviços fornecidos. Desse modo, os contribuintes quitam seus débitos tributários mediante pagamento aos agentes responsáveis pela arrecadação, que são, em geral, instituições financeiras autorizadas, já que os contribuintes não têm acesso direto ao Tesouro Público (MENDES, 2010).

Finalmente, o recolhimento é procedido no momento em que o agente arrecadador transfere o recurso ao ente. Assim, o recolhimento da receita pode ser conceituado como a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa – o qual pressupõe o controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente da Federação (CARVALHO; CECCATO, 2011).

2.2.4.3 Controle e Avaliação

A última fase das etapas da receita pública compreende a fiscalização realizada pela sociedade, pelos órgãos de controle e pela própria administração. O controle do desempenho da arrecadação deve ser realizado conforme o que foi previsto na projeção da receita, destacando as providências adotadas em termos de fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (BRASIL, 2007).

2.3 Despesa Pública

Segundo Carvalho e Ceccato (2011), o Estado – visando cumprir com suas finalidades de promover o bem-estar geral e garantir o desenvolvimento nacional – realiza uma série de atividades e presta diversos serviços à população. Essas ações praticadas pelo Poder Público, porém, necessitam de recursos financeiros – isto é, das receitas públicas – para que possam ser efetivamente realizadas, o que, por sua vez, acaba culminando na existência das denominadas despesas públicas.

Assim ocorre pois, como ensina Baleeiro (2010), toda despesa pública pressupõe, como elemento indispensável, emprego de dinheiro para objetivos públicos. Por conseguinte, se o objetivo público é alcançado sem essa aplicação de dinheiro, não ocorre despesa pública, mas sim outro processo financeiro e administrativo.

Dessa forma, é possível afirmar que, na realidade, o orçamento público possui duas faces de uma mesma moeda, na qual de um lado figuram as Receitas, e, de outro, as Despesas (CARVALHO; CECCATO, 2011).

A título de exemplo e ilustração de como a Despesa Pública é analisada na lei orçamentária, transpõe-se a seguinte tabela constante da LOA 2012, a qual classifica as despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do exercício de 2012 por categoria econômica e grupo de despesa (classificações similares às utilizadas na análise da Receita Pública):

Tabela 3: Resumo das Despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Categorias Econômicas e Grupo de Natureza de Despesa (valores em R\$ 1,00).

Categoria Econômica e Grupo de Despesa	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social		
	Recursos do Tesouro	Rec. de Outras Fontes	Total
Despesas Correntes	1.114.412.872.979	6.678.941.603	1.121.091.814.582
Pessoal e Encargos Sociais	203.059.401.321	180.956.837	203.240.358.158
Juros e Encargos da Dívida	140.571.459.991	646.001	140.572.105.992
Outras Despesas Correntes	770.782.011.667	6.497.338.765	777.279.350.432
Despesas de Capital	1.000.434.341.218	2.242.581.120	1.002.676.922.338
Investimentos	78.374.821.418	1.957.999.678	80.332.821.096
Inversões Financeiras	47.894.672.507	283.690.276	48.178.362.783
Amortização da Dívida	874.164.847.293	891.166	874.165.738.459
Reservas	25.639.471.847	1.050.658.740	26.690.130.587
Contingência	10.250.385.319	0	10.250.385.319
Outras	15.389.086.528	1.050.658.740	16.439.745.268
TOTAL	2.140.486.686.044	9.972.181.463	2.150.458.867.507

Fonte: Brasil (2012a).

2.3.1 Conceitos de Despesa Pública

2.3.1.1 Enfoque patrimonial e Enfoque orçamentário

Do mesmo modo que as Receitas Públicas, as Despesas também podem ser consideradas sob dois aspectos: patrimonial e orçamentário.

Sob o enfoque patrimonial, a Despesa Pública pode ser definida – segundo a Resolução CFC nº 1.121/2008 (NBC TG Estrutura Conceitual) – como sendo os decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil que – sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou, ainda, incremento em passivos – resultam em decréscimo do saldo patrimonial líquido e não são provenientes de distribuição aos proprietários da entidade (BRASIL, 2008a).

Já sob o enfoque orçamentário, a Despesa Pública pode ser conceituada – conforme o Manual de Despesa Nacional – como sendo o fluxo que procede da utilização de crédito consignado no orçamento do órgão ou entidade, podendo ou não reduzir a situação líquida patrimonial (BRASIL, 2008b).

Como ensina Carvalho e Ceccato (2011), para fins de controle e execução do orçamento, considera-se a Despesa Pública sob o enfoque orçamentário, a qual passa a ser denominada simplesmente de Despesa Orçamentária. Assim, em termos de orçamento, a diminuição do saldo patrimonial líquido pouco importa para a denominação do dispêndio como sendo Despesa, pois essa redução poderá ocorrer através de fatos que não comprometem recursos a serem aplicados em atividades estatais, a exemplo da depreciação patrimonial – a qual não consta na lei orçamentária anual. Porém, cumpre ressaltar que, para fins de estudo do patrimônio público, deve-se utilizar o conceito de despesa sob o enfoque patrimonial.

Assim, por exemplo, os dispêndios relativos à amortização de empréstimos ou à aquisição de bens são considerados Despesas Orçamentárias, pois são saídas de caixa que se relacionam com a utilização de receitas orçamentárias e devem estar autorizadas no orçamento anual. No entanto, não são considerados Despesas sob o enfoque patrimonial, já que não reduzem a situação líquida patrimonial da entidade, representando apenas troca de ativos ou baixa de passivos (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008).

Relacionando receitas e despesas, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) afirmam que o termo Receita Orçamentária está ligado ao ingresso de recursos financeiros que possam financiar a realização de Despesas Orçamentárias. Os dois elementos – Receitas e Despesas Orçamentárias – devem estar previstos no orçamento público e se processar segundo normas do Direito Financeiro e do Direito Tributário. O confronto entre essas receitas e despesas é capaz de revelar o impacto da execução orçamentária nas disponibilidades da entidade considerada, permitindo uma análise sobre seu fluxo de recursos.

2.3.1.2 Despesa Orçamentária e Desembolso Extraorçamentário

Da mesma maneira que ocorre com as Receitas, deve-se distinguir das Despesas Orçamentárias aqueles desembolsos com caráter de restituição ou devolução. Esses são conhecidos como Desembolsos Extraorçamentários e, como a própria denominação sugere, não estão previstos no Orçamento, pois – apesar de serem saídas de caixa e estarem relacionados com a execução orçamentária da receita – correspondem apenas a fatos de natureza financeira, decorrentes da própria gestão pública. Exemplos deste tipo de desembolso são: devolução de depósitos em caução, devolução de depósitos judiciais e pagamento de consignações (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008).

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

De acordo com Gil (2002), pesquisa é o procedimento racional e sistemático que tem como finalidade fornecer respostas aos problemas que são propostos, sendo requerida, entre outros casos, quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Já Lakatos e Marconi (2003) conceituam pesquisa como sendo um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que pressupõe um tratamento científico e se constitui no caminho para evidenciar a realidade ou para descobrir verdades parciais.

Partindo de tais premissas, este capítulo tem o objetivo de apresentar os métodos e técnicas de pesquisa que serão utilizados neste trabalho.

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

De acordo com os fins a que o presente estudo se propõe, seu caráter será de pesquisa do tipo exploratória, uma vez que, segundo Vergara (2007), esse tipo de pesquisa é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Além disso, de acordo com Gil (2002), esse tipo de pesquisa tem por finalidade proporcionar maior familiaridade com o problema, de maneira a torná-lo mais explícito.

Assim, para investigar os argumentos que o Governo Federal utiliza para justificar a criação e a manutenção da DRU e para cumprir com seus objetivos específicos, esta perquirição utilizará dois meios de investigação, quais sejam: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

A pesquisa bibliográfica, como ensina Vergara (2007, p. 48), “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. Segundo Tozoni-Reis (2009), a pesquisa bibliográfica tem como característica principal que a

diferencia das demais o fato de que o campo onde será procedida a coleta dos dados constitui-se na própria bibliografia sobre o tema ou o objeto que se pretende investigar, buscando – nos autores e obras selecionados – os dados para a produção do conhecimento pretendido. Assim, nesse tipo de pesquisa, não se ouvem entrevistados, nem se observam situações vividas, porém, é realizada uma conversa, um debate, entre os autores através de seus próprios escritos (TOZONI-REIS, 2009).

Como analisa Gil (2002), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica está no fato de permitir ao investigador a cobertura de um conjunto de fenômenos muito mais amplo do que aquele que poderia pesquisar diretamente. Essa vantagem torna-se particularmente importante nas situações em que o problema de pesquisa requer dados que se encontram muito dispersos pelo espaço – como é o caso do presente estudo.

Já a pesquisa documental se diferencia da pesquisa bibliográfica por se basear em fontes primárias, pois – diferentemente da pesquisa bibliográfica, a qual utiliza fontes secundárias – vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa (GIL, 2002). Assim, na pesquisa documental, a busca de informações sobre os fenômenos investigados é realizada nos documentos – como, por exemplo, normas jurídicas ou documentos oficiais de políticas públicas –, que exigem, para a produção de conhecimentos, uma análise (TOZONI-REIS, 2009).

Conforme classificação de Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa bibliográfica desenvolvida neste estudo será baseada nas seguintes fontes: imprensa escrita (revistas e jornais) e publicações (livros, artigos, monografias, teses, publicações avulsas e pesquisas). Por outro lado, a pesquisa documental utilizará, como fonte de dados, documentos oficiais e publicações parlamentares – tais como leis, relatórios, documentos, manuais técnicos e notas técnicas – advindos de arquivos públicos.

4 VINCULAÇÃO DE RECEITAS

Em cumprimento ao primeiro objetivo específico do presente estudo, qual seja o de apresentar a problemática que envolve a vinculação de receitas federais, nesta parte do trabalho serão analisados importantes aspectos relacionados à prática vinculatória de receitas, tais como sua definição, suas finalidades, a maneira como está normatizada na legislação brasileira e as principais vinculações de receitas no Brasil. Além disso, neste capítulo também serão apresentados os argumentos favoráveis e desfavoráveis à vinculação de receitas citados por diversos autores pesquisados.

Compreender a questão que envolve a prática vinculatória de receitas contribuirá para o entendimento sobre o porquê da criação e manutenção da Desvinculação de Receitas da União – DRU, principal alvo de análise da presente pesquisa.

4.1 Conceito de Vinculação de Receitas

Vincular, de acordo com o dicionário Priberam (2012), significa ligar, prender com vínculo, obrigar, sujeitar. Assim, como o próprio nome sugere, Receita Vinculada diz respeito a um conjunto de Receitas Públicas que estão ligadas, adstritas, amarradas, limitadas, destinadas a finalidades específicas estabelecidas pela norma.

De maneira didática, Araújo (2003, p. 25) afirma que por vinculação de receitas pode-se entender o “fenômeno que ocorre quando, por uma norma legal, fica estabelecido que recursos provenientes de uma fonte X deverão ser aplicados necessariamente no programa ou finalidade Y”.

Já Mendes (2009) conceitua Receita Vinculada como sendo aquela proveniente de tributo ou contribuição cujos valores arrecadados são destinados, por lei ou pela Constituição, a uma determinada despesa. Todas as contribuições são, por natureza, vinculadas a algum tipo de despesa. Entretanto, a Constituição Federal de 1988 também prevê a vinculação de impostos e taxas.

Carvalho (2010) explica que, no âmbito jurídico, essas vinculações são estabelecidas por dispositivos constitucionais ou legislativos alheios à lei orçamentária, sendo utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e finalidades predeterminadas.

De acordo com o que informa o Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional (2012), se, por um lado, a receita vinculada é instrumento de garantia de recursos à execução do planejamento, por outro, o aumento da vinculação leva a um quadro de maior rigidez na programação orçamentária.

4.2 Finalidades da Vinculação de Receitas

Mas qual seria o intuito em proceder a essa vinculação de receitas? Por que restringir a livre alocação de recursos pelos governantes – escolhidos pelo povo por suas propostas de governo e, teoricamente, aqueles que melhor poderiam decidir sobre prioridades, caminhos e alternativas para atender às demandas e necessidades coletivas – através de normativos legais que impõem a obrigação de atender, permanentemente, finalidades específicas?

4.2.1 A Influência de Grupos de Interesses e a Vinculação de Receitas

Para alguns autores – como Cunha e Rezende (2002), Araújo (2003) e Câmara (2008) – a resposta para as perguntas feitas anteriormente passa pelo âmago das interações entre os atores políticos e está longe de ser superficial. A título elucidativo, a seguir será feita uma breve análise sobre tais questões e como elas se relacionam com a formação das receitas vinculadas.

Primeiramente, é preciso considerar que as escolhas orçamentárias refletem um processo decisório que envolve diversos atores, desde Presidente da República e parlamentares até burocratas e diversos grupos de pressão. Cada um deles atua estrategicamente – isto é, dentro de um processo em que cada participante tenta antecipar a reação dos demais às suas próprias ações – com vistas a maximizar os

seus próprios interesses (CUNHA; REZENDE, 2002). Assim ocorre pois, como conta Schick (2006), independentemente do montante de recursos constantes do orçamento, nunca há dinheiro suficiente para satisfazer todas as demandas, o que leva a elaboração da peça orçamentária a uma disputa por dinheiro e pelas coisas que o dinheiro é capaz de comprar.

Em segundo lugar, cabe ressaltar que a posição defendida por esses autores é baseada na denominada Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*), a qual considera que os governantes – e também os eleitores – agem em estrita conformidade com suas preferências individuais, motivados somente pelo comportamento racional e pelo interesse próprio. Dessa forma, contraria-se a concepção clássica de que os líderes, dirigentes e agentes políticos estão sempre determinados a produzir as melhores políticas possíveis em conformidade com os interesses públicos (CÂMARA, 2008).

É nesse contexto que se insere a figura determinante para o processo orçamentário dos denominados grupos privados de interesse. Segundo Câmara (2008), esses grupos são formados por um conjunto de indivíduos, empresas e associações, com um ou mais objetivos em comum, que se unem para influenciar a tomada de decisão do governo – incluindo o parlamento – na aprovação ou manutenção de leis ou quaisquer outras vantagens que se amoldem aos seus objetivos. Em verdade, tal prática é mais rotineira do que se pensa, já que, como explicam Cunha e Rezende (2002), para a empresa privada, tão importante quanto realizar ações com vistas a lidar com a concorrência, é desenvolver ações para obter e interpretar informações sobre o processo político, de modo a poder influir nas decisões produzidas por esse processo.

No Brasil, este último tipo de estratégia dos agentes privados torna-se crescentemente relevante, em face das reformas que vêm alterando a regulação da economia. As estratégias de ação coletiva materializam-se em investimento de recursos reais. Elas buscam criar novos direitos legais ou tornar mais exclusivos direitos legais já em vigor. O objetivo é obter do sistema político novos atendimentos preferenciais, sob a forma de subsídios, créditos fiscais, isenções de impostos, repactuação de dívidas, crédito oficial, concessão ou renovação de direitos de exploração de serviços e inúmeros outros modos de regulação econômica (CUNHA; REZENDE, 2002, p. 65).

Assim, esses grupos agem para preservar e destinar maiores fatias do orçamento para determinados setores da sociedade. Há grupos que procuram, por exemplo,

obter mais recursos para o transporte nacional, segurança, saúde, enquanto outros buscam obter aumentos de remuneração e benefícios para setores específicos do funcionalismo federal⁷. Para obter sucesso nessas investidas, atuam diretamente no Congresso Nacional, “cooptando” parlamentares com o objetivo de convencê-los da nobreza de seus propósitos, de tal maneira que seus discursos “ideológicos” pareçam reivindicações de interesse público. Os legisladores, então, realizam complexas negociações com seus pares de parlamento, através de um mecanismo denominado *logrolling*⁸, ou mesmo fora do ambiente parlamentar, a fim de cooperar com aqueles grupos (CÂMARA, 2008).

Destarte, a realidade que se tem é a seguinte: como o contexto orçamentário é marcado por embates e disputas por recursos – nos quais os políticos estão mais interessados em viabilizar ações que beneficiem grupos de interesses privados e, por conseguinte, a si mesmos –, resta que as escolhas coletivas em ambientes democráticos são o resultado de contendas de preferências individuais que acabam por se concretizar na decisão coletiva (CÂMARA, 2008). Nessa esteira, Cunha e Rezende (2002) destacam a importância da qualidade das instituições que regulam a disputa política por recursos públicos, as quais têm por dever garantir que os resultados dessa interação estratégica entre os atores que fazem parte do contexto orçamentário seja positivo do ponto de vista do bem-estar coletivo.

Relacionando, portanto, todo esse jogo político-orçamentário ao processo de vinculação de receitas, fica visível que, na medida em que esses grupos privados de interesse agem para reservar recursos orçamentários para determinados setores da sociedade (como, por exemplo, educação, saúde, previdência, trabalho e assistência social), influenciam governantes e parlamentares na edição e aprovação de normativos legais que predeterminam, permanentemente, a repartição dos benefícios dos gastos públicos, culminando no surgimento de receitas vinculadas.

⁷ “São comuns [...] aumentos salariais a setores particulares do funcionalismo e que detêm grande poder de pressão, cujo impacto financeiro se reflete diretamente no volume de gastos rígidos da União. Trata-se de grupos fortes, bem articulados e, muitas vezes, representados por verdadeiras bancadas dentro do Parlamento e que, apesar de passarem uma imagem oposta à sociedade, não têm encontrado barreiras intransponíveis para terem seus pleitos salariais atendidos” (CÂMARA, 2008, p. 35).

⁸ “A expressão *logrolling* designa o intercâmbio de votos (*vote trade*) entre os legisladores para aprovação de diferentes leis. Trata-se das negociações por leis e emendas, frequentes na maioria dos sistemas democráticos, cujo objetivo é que todos os integrantes da negociação fiquem satisfeitos com o resultado. Esse intercâmbio de votos é possível posto que os legisladores têm diferentes intensidades de preferências pelas leis apresentadas” (BORSANI, 2004, p. 111).

4.2.2 O Caráter Autorizativo do Orçamento Público e a Vinculação de Receitas

O processo de vinculação de receitas também pode ser explicado pelo caráter autorizativo do Orçamento Público no Brasil.

Como o Poder Executivo não está obrigado a realizar os gastos consignados na peça orçamentária – estando apenas autorizado a realizá-los –, pode-se dizer que goza de uma boa dose de discricionariedade para controlar a execução do orçamento. Além disso, como reza o artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cabe ao Executivo estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso de recursos para todas as despesas constantes na LOA.

Ainda nesse sentido, tal Poder dispõe de um importante instrumento: o contingenciamento das despesas orçadas. A base legal para o uso desse mecanismo se encontra no artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, **limitação de empenho e movimentação financeira**, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000b, Seção IV Artigo 9º, grifo nosso).

Assim, como pode ser interpretado da redação da LRF, em determinados casos, o Executivo tem também o poder de limitar o empenho de despesas e movimentação financeira constantes na lei orçamentária anual.

Segundo Loyola (2001 apud GRAÇA, 2003, p. 12), “ao longo do tempo, esse fortalecimento do Executivo gerou um outro monstro das finanças públicas: o excesso de vinculações orçamentárias”. Ou seja, para fazer frente à discricionariedade do Executivo na execução do orçamento e para obrigar a realização de determinados tipos de gasto, foi criado, então, o mecanismo de vinculação de receitas.

De forma semelhante, Cunha e Rezende (2002) também explicam o surgimento desse mecanismo, enfatizando que, em consequência da discricionariedade do Executivo de limitar a execução de despesas orçadas, os interesses que giram em

torno de uma determinada categoria de gasto buscam maneiras e artifícios para tornar a realização desse gasto total ou parcialmente imune ao contingenciamento. Para tanto, valem-se do estabelecimento de vinculações de receita e/ou da criação de garantias legais para tornar obrigatória a execução de certo montante de despesa em determinadas áreas.

Para Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), o uso desse tipo de mecanismo vinculatório evidencia a desconfiança do legislador de hoje em relação ao governante de amanhã. Assim, se por um lado a prática busca garantir que determinadas prioridades sejam atendidas pelos governantes, por outro demonstra que a sociedade brasileira, representada por seus parlamentares, ainda não atingiu o grau de amadurecimento necessário para uma efetiva discussão permanente a respeito de suas prioridades.

4.3 A Vinculação de Receitas e a Constituição Federal de 1988

Em relação à prática de vincular receitas federais, a Constituição Federal de 1988 trouxe importantes normas.

Se, por um lado, a Carta Magna determinou a regra de que nenhuma receita de imposto poderia ser vinculada a órgão, fundo ou despesa – compactuando com o princípio da não afetação de receitas –, por outro, estabeleceu relevantes exceções a essa mesma regra, tornando possível que determinadas finalidades sejam permanentemente atendidas por receitas vinculadas. Com isso, possibilitou o grande aumento do número de vinculações de receitas, levando à perda de poder alocativo pelo governante público.

4.3.1 A Regra sobre Vinculação de Receitas na Constituição Federal de 1988

A primeira parte do inciso IV do artigo 167 da Constituição estabelece a regra para o uso da vinculação de receitas no processo orçamentário brasileiro, impondo que é

vedada “a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa” (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 167).

Como dito anteriormente, a atual Carta Política, ao promulgar tal regra, erigiu o princípio da não afetação de receitas ao status constitucional.

Este princípio – que, de acordo com Burkhead (1971), foi concebido no processo orçamentário francês pós-Revolução de 1789 – determina que nenhum montante da receita pública poderá ser reservado ou comprometido para atender a certos e determinados gastos (GIACOMONI, 2010). Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), trata-se de uma exigência de bom senso, já que qualquer administrador prefere dispor de seu orçamento sem restrições ou comprometimentos para atender às despesas conforme suas prioridades e necessidades.

Impende ressaltar que a proibição a que se refere o inciso IV do artigo constitucional 167 diz respeito apenas àquelas receitas originadas de impostos. Por isso, como ensina Giacomoni (2010), a observância do princípio da não afetação de receitas acaba por se tornar problemática, já que outros tipos de receitas públicas são naturalmente vinculados à execução de determinadas despesas e não se encontram na vedação constitucional anteriormente citada. Assim ocorre, por exemplo, com o produto da arrecadação de boa parte das taxas – o qual é vinculado à realização de certas despesas, servindo para custear serviços prestados pelo Estado –, com os recursos provenientes de empréstimos – também caracterizados pelo comprometimento a determinadas finalidades (como programas de investimento, atendimento de situações de emergência etc.) – e com a arrecadação originada da cobrança de contribuições sociais, econômicas e de intervenção no domínio econômico, cujos atos de instituição estabelecem os fins específicos a que se destinam.

4.3.2 As Exceções sobre Vinculação de Receitas na Constituição Federal de 1988

Segundo Giacomoni (2010), a proibição da vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa – constante na primeira parte do inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal – atende à máxima do direito tributário que concebe os

impostos como a fonte de recursos capaz de viabilizar o funcionamento do Estado, principalmente de suas funções básicas. Em boa medida, entretanto, as virtudes desse regramento são anuladas pelo grande número de ressalvas e exceções presentes na segunda parte do dispositivo constitucional anteriormente citado, as quais tornam possível a vinculação legal da receita de parcela importante dos impostos a finalidades específicas. Assim, de acordo com a Carta Magna:

Art. 167. São vedados:

[...]

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 (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 167, grifo nosso).

As ressalvas previstas nos artigos 158 e 159 dizem respeito às repartições de receitas tributárias, isto é, participações dos Estados, Municípios e Distrito Federal no produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre a propriedade rural, sobre a propriedade de veículos automotores, sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008). Dessa maneira, é possível afirmar que há participações dos Municípios no produto da arrecadação de impostos a cargo do Estado, e, também, que há participações dos Estados, Municípios e Distrito Federal na arrecadação de impostos de responsabilidade da União (GIACOMONI, 2010).

Também foram contempladas pela Constituição Federal como exceções à proibição da vinculação de recursos de impostos as áreas de saúde e educação. No que diz respeito a essa última, o artigo constitucional 212 determina que a aplicação anual da receita de impostos – incluída a proveniente de transferências – na manutenção e desenvolvimento do ensino nunca poderá ser menor que 18% no âmbito federal e nunca menor que 25% nos âmbitos dos Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 1988).

Além dessas exceções, o inciso IV do artigo constitucional 167 também estipula que as receitas de impostos poderão ser vinculadas para a realização de atividades da administração tributária⁹, para a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO), assim como para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamentos de débitos para com esta (GIACOMONI, 2010).

Outras ressalvas podem ser encontradas no decorrer do próprio texto constitucional e em alguns normativos legais editados após a promulgação da Carta Magna de 1988. Porém, nesse sentido, Mendes (2010) destaca que, em relação aos impostos, apenas dispositivos constitucionais podem vincular sua arrecadação – ou seja, normativos infraconstitucionais (como leis complementares e leis ordinárias) não poderão vincular receitas de impostos, mas poderão, sim, vincular receitas de outras espécies tributárias.

Por isso, é possível afirmar que, no cenário atual, existem, também, diversas outras vinculações de receitas que não contrariam o texto constitucional, já que vinculam o produto de receitas originadas de taxas, contribuições e outros ingressos não tributários (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2008).

Como afirma Graça (2003), a intenção do constituinte ao permitir diversos casos de vinculações de receitas foi a de preservar o atendimento de determinadas demandas e necessidades da sociedade dos humores tanto do Executivo como do Legislativo. Todavia, o uso excessivo desse tipo de mecanismo faz com que o princípio da não afetação de receitas seja o mais infringido no orçamento federal, levando a existência de peças orçamentárias extremamente rígidas e inflexíveis (BERNARDES, 2008).

4.3.3 Os Fundos Especiais na Constituição Federal de 1988

Além de normatizar a proibição à vinculação da receita de impostos e suas exceções, a Constituição Federal de 1988, através do inciso IX de seu artigo 167

⁹ Conforme normatiza o inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal, “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado [...], terão recursos prioritários para a realização de suas atividades” (BRASIL, 1988, Título III Capítulo VII Seção I Artigo 37 Inciso XXII).

também estabelece a vedação à instituição de fundos de qualquer natureza, sem anterior autorização legislativa (BRASIL, 1988).

De acordo com o que informa o Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional (2012), fundo é o conjunto de recursos que têm por objetivo desenvolver ou consolidar, por meio de financiamento ou negociação, uma atividade pública específica. Já Sanches (2002), de forma mais aprofundada, define fundo (ou fundo especial) como sendo o produto de receitas específicas que, por lei, se vinculam à realização de determinadas finalidades ou serviços, através de dotações consignadas na Lei Orçamentária Anual, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação, controle, prestação e tomada de contas. Assim, em linhas gerais, é possível afirmar que constituir um fundo nada mais é do que vincular determinadas receitas a finalidades específicas.

De acordo com a análise de Araújo (2003, p. 97), “no Brasil existe uma tradição consolidada de utilização em larga escala de receitas vinculadas, cuja forma operacional historicamente é a criação de fundos especiais”.

Segundo Giacomoni (2010, p. 77), “o constituinte de 1988 comprovou sua preocupação com o excesso de vinculações ao enfrentar o primado dos fundos, autênticos orçamentos independentes dentro do orçamento geral”. Além de proibir a instituição de fundos sem prévia autorização legislativa, a Constituição, no artigo 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assim estipulou:

Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional **no prazo de dois anos**. (BRASIL, 1988, Título X Artigo 36, grifo nosso).

Na ocasião do fim do prazo estipulado pelo dispositivo constitucional anteriormente transcrito, a maioria dos fundos acabou sendo ratificada e apenas alguns poucos foram extintos. De lá até agora, novos fundos foram instituídos (GIACOMONI, 2010). Nota-se, portanto, que, apesar dos esforços do constituinte, os fundos especiais – mecanismos vinculatórios de recursos – continuam a existir em grande quantidade, contrariando o princípio da não afetação de receitas e contribuindo sobremaneira para a perda de poder alocativo do governante público.

4.4 Principais Vinculações de Receitas no Brasil

Com base nos estudos de Brasil (2003) e Velloso (2006), é possível listar quais são as principais vinculações de receitas constantes da peça orçamentária pública federal brasileira:

Principais Vinculações de Receitas instituídas com a promulgação da Constituição Federal de 1988
- Os recursos destinados à educação: conforme determina o artigo constitucional 212, a aplicação anual da receita de impostos – incluída a proveniente de transferências – na manutenção e desenvolvimento do ensino nunca poderá ser menor que 18% no âmbito federal;
- As contribuições sociais elencadas no artigo constitucional 195, as quais são destinadas ao financiamento do orçamento da seguridade social;
- Os recursos destinados aos Estados e Municípios, por intermédio de transferências automáticas de receitas.
Principais Vinculações de Receitas instituídas após a promulgação da Constituição Federal de 1988
- A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os Combustíveis, instituída pela Lei 10.336 de 2001, cuja arrecadação se destina ao custeio de programas de infraestrutura de transportes, ao pagamento de subsídios aos preços ou transporte de combustíveis e ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e de gás; sendo que 29% de sua arrecadação deve ser entregue aos estados e ao Distrito Federal para aplicação mas finalidades anteriormente mencionadas.

Quadro 2: Principais Vinculações de Receitas no Brasil.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2003) e Velloso (2006).

Cabe ressaltar que, entre as contribuições sociais dispostas no artigo constitucional 195, Velloso (2006) dá destaque à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) – instituída pela Lei 7.689 de 1988 – e à COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) – criada pela Lei Complementar 70 de 1991. Esse mesmo autor também indica a importância, entre as principais vinculações de receitas, da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), vinculados em 60% de sua arrecadação para o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) – cujo objetivo é

custear o seguro-desemprego, o abono salarial e programas como treinamento e requalificação da mão de obra – e em 40% para financiar programas de desenvolvimento econômico através do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social).

Outra observação a ser feita é que Brasil (2003) e Velloso (2006), devido à data de elaboração de suas obras, destacam, entre as principais vinculações de receitas instituídas após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira). Esse tributo – cuja arrecadação era vinculada em 53% para o Fundo Nacional de Saúde, em 26% para o custeio da Previdência Social e 21% para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (VELLOSO, 2006) – foi extinto a partir do exercício de 2008. Por isso, para fins de elaboração do Quadro 2, a CPMF não foi inserida entre as principais vinculações de receitas no Brasil.

Além dessas vinculações, a título exemplificativo, é possível citar algumas outras destinações obrigatórias de receita destacadas por Mendes (2009):

- 3% do IR (Imposto de Renda) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento do Setor Produtivo (Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste – FNE, Fundo Constitucional de Financiamento do Norte – FNO e Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste – FCO) (Constituição Federal, art. 159, I, c);
- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE): 100% de sua arrecadação destinada para o Ministério da Cultura – Fundo Nacional de Cultura (Medida Provisória nº 2.2228-1);
- Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM): 100% repassado para o Fundo da Marinha Mercante (Lei nº 9.432, de 1997);
- Compensações financeiras por exploração de recursos hídricos e minerais: arrecadação dividida entre Estados, Municípios, Ministério das Minas e Energia, Ministério do Meio Ambiente e outros órgãos e fundos (Lei nº 7.990, de 1989; Lei nº 8.001, de 1990; e Lei nº 9.433, de 1997).
- Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos de Valores Mobiliários: 100% vinculado para a Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Lei nº 7.940, de 1989).

No Anexo B do presente trabalho se encontra a lista completa do levantamento realizado por Brasil (2003) com as principais vinculações de receitas existentes no orçamento público federal no ano de 2003.

Soares (2008), analisando a quantidade e a espécie dos normativos legais que instituem vinculações de receitas a destinações específicas, elaborou a seguinte tabela:

Tabela 4: Quantidade e Espécie dos Normativos Legais que Vinculam Receitas à Destinação Específica.

Dispositivos Constitucionais	Leis	MP	Decretos-Lei	Total
30	262	28	78	398

Fonte: Soares (2008).

Essa grande quantidade de vinculações de receitas a finalidades específicas, instituídas tanto pela Constituição Federal de 1988 como por outros normativos legais, tem como consequência a perda de significativa parte da discricionariedade quanto à aplicação de recursos pelo governante público e a caracterização do orçamento como uma peça rígida, travada, sem grandes alterações em relação à aplicação dos gastos públicos.

Para medir tal grau de discricionariedade alocativa de recursos, basta atentar para o volume de receitas disponíveis para livre alocação (receitas desvinculadas) no total da arrecadação (BRASIL, 2003) – o que pode ser feito a partir da análise do seguinte gráfico extraído do estudo de Soares (2008):

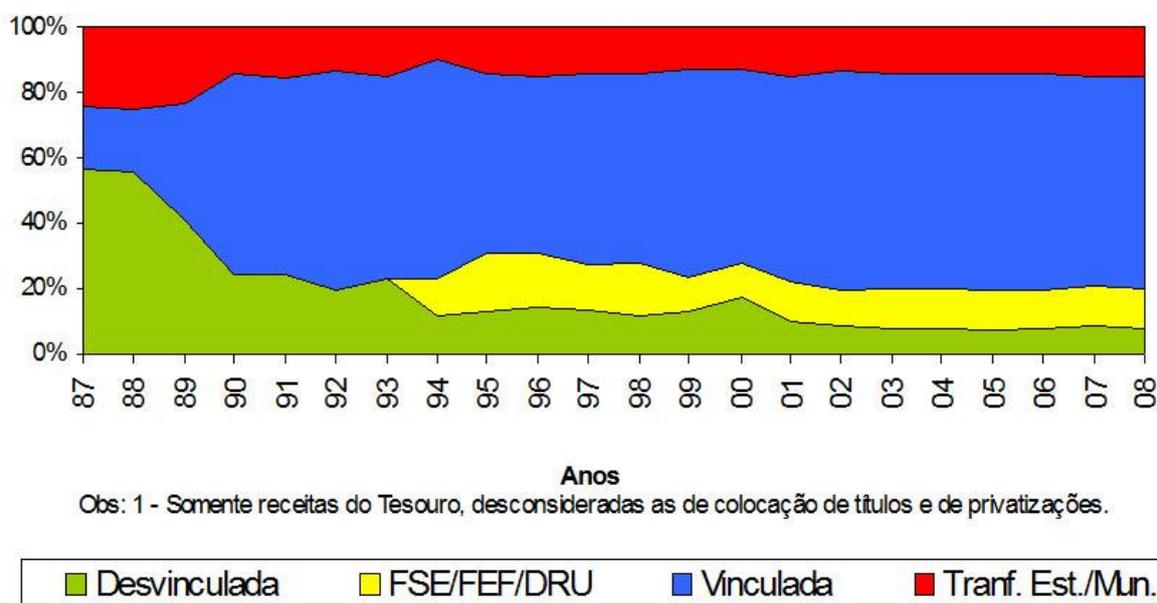


Gráfico 1: Composição das Receitas Orçamentárias.

Fonte: Soares (2008).

No Gráfico 1, as áreas em azul e em vermelho representam o montante das receitas orçamentárias que são vinculadas. Já a área em verde, acrescida da área em amarelo (representando o mecanismo desvinculatório DRU – o qual será alvo de análise mais adiante), evidencia a porcentagem daquelas receitas que o Governo dispõe para livremente decidir a respeito de seu gasto.

Assim, a partir da análise do gráfico anterior, fica evidente a reduzida margem de discricionariedade que o governante público dispõe a respeito da alocação de recursos públicos. Dados recentes do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão evidenciam que, atualmente, 82% dos recursos já estão previamente destinados, vinculados (BRASIL, 2011g). Segundo Bernardes (2008, p. 29), “a possibilidade de alocar em qualquer área de atuação da administração praticamente não existe”.

4.5 Argumentos Favoráveis e Desfavoráveis à Vinculação de Receitas

A prática de vincular receitas públicas a finalidades específicas é constantemente debatida por financistas e estudiosos do assunto. Entre justificativas que tentam sustentar seu uso e opiniões que defendem sua abolição, certo é que não há consenso sobre até que ponto as receitas vinculadas podem ser benéficas ou não para o processo orçamentário e para o atendimento das necessidades da população.

Assim, com o objetivo de sintetizar e evidenciar a opinião de especialistas sobre o tema, será apresentado neste tópico um levantamento com os argumentos favoráveis e desfavoráveis ao uso do mecanismo de vinculação de receitas com base naquilo que importantes autores – Basbaum (2009), Dantas (2008), Câmara (2008), Silva (2003), Cunha e Rezende (2002), Nóbrega (2008), Bernardes (2008) e Soares (2008) – explanam em suas obras e estudos.

Impende esclarecer que, como critério de seleção das publicações que farão parte deste levantamento, foram escolhidas aquelas que abordam, necessariamente, tanto argumentos favoráveis quanto argumentos contrários à prática vinculatória. Assim foi

decidido para que seja possível, ao final desta investigação, elaborar uma análise com um comparativo equilibrado entre ambos os prismas de argumentação.

4.5.1 Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas

O Quadro 3, apresentado a seguir, agrupa as opiniões favoráveis à vinculação de receitas públicas citadas pelos oito autores pesquisados em cinco conjuntos de argumentos: princípio do benefício, proteção aos gastos prioritários, princípio do aumento de receitas, previsibilidade de recursos e melhor planejamento e previsibilidade de recursos e melhor financiamento de gastos.

Cabe aqui esclarecer que nas obras e estudos de alguns desses autores são citados os argumentos enunciados por outros autores também pesquisados – como no caso em que Bernardes (2008) indica, em sua monografia, o rol de fatores positivos e negativos da vinculação de receitas elaborado por Soares (2008) e Silva (2003). Nesses casos, para fins de elaboração do Quadro 3 e das outras análises constantes deste tópico, o argumento mencionado por ambos os autores (o que cita e o que é citado) será computado duas vezes, isto é, como sendo citado por um e por outro.

Argumentos Favoráveis Citados	Autores
Princípio do benefício	Basbaum (2009)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
Proteção aos gastos prioritários	Basbaum (2009)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
	Silva (2003)
	Cunha e Rezende (2002)
	Nóbrega (2008)
Princípio do aumento de receitas	Bernardes (2008)
	Dantas (2008)
Previsibilidade de recursos e Melhor planejamento	Câmara (2008)
	Soares (2008)
	Silva (2003)
	Bernardes (2008)
Previsibilidade de recursos e Melhor financiamento de	Câmara (2008)
	Soares (2008)

gastos	Silva (2003)
	Bernardes (2008)
	Câmara (2008)

Quadro 3: Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Já o Gráfico 2 mostra um comparativo entre esses cinco argumentos favoráveis citados pelos oito autores pesquisados.

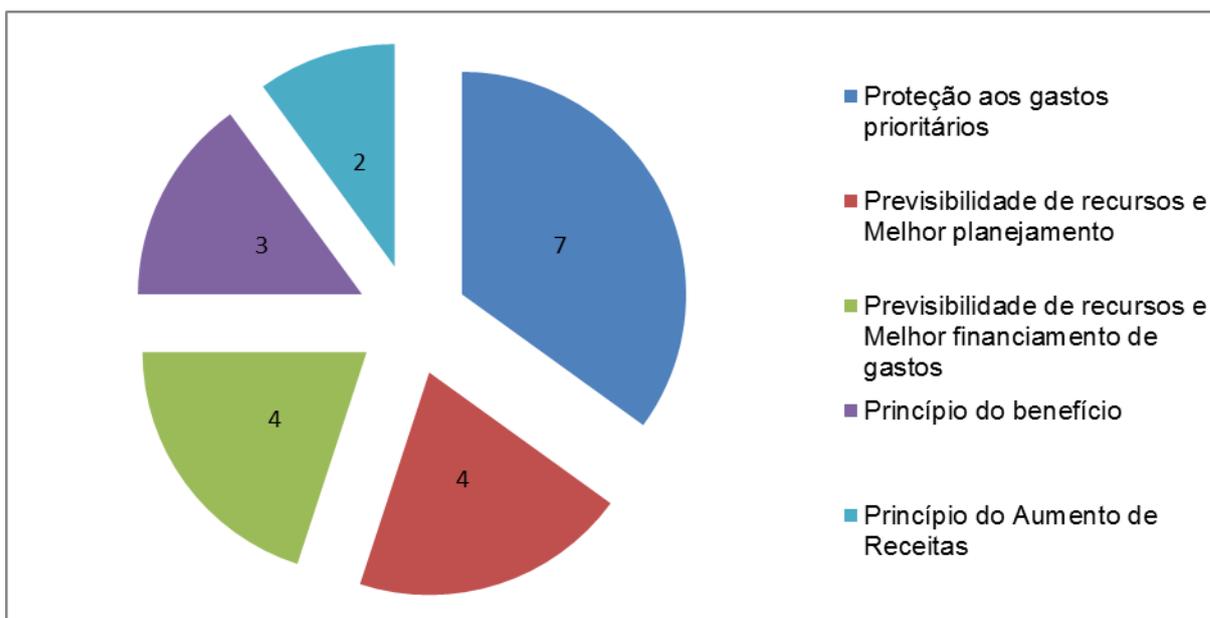


Gráfico 2: Comparação entre os Argumentos Favoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da análise do gráfico anterior, é possível afirmar que a “proteção aos gastos prioritários” é o argumento favorável à prática de vincular receitas públicas mais citado pelos autores pesquisados – sete entre os oito. Em seguida, figuram os argumentos relativos à “previsibilidade de recursos e melhor planejamento” e “previsibilidade de recursos e melhor financiamento dos gastos”, citados por quatro entre os oito autores. “Princípio do benefício” e “princípio do aumento de receitas” completam a lista dos argumentos favoráveis, sendo apontados por, respectivamente, três e dois entre o total de autores pesquisados.

Nos próximos subtópicos, os cinco argumentos favoráveis serão analisados sob a luz do que ensinam os autores pesquisados.

4.5.1.1 Princípio do Benefício

De acordo com Dantas (2008), o Princípio do Benefício defende que, para bens e serviços ofertados pelo setor público que possuem características mais de bens privados do que de bens públicos, a vinculação de receitas poderia aumentar a eficiência alocativa do Poder Público, cobrando, diretamente, os usuários desses bens e serviços por suas quantidades consumidas, da mesma maneira que faz uma empresa privada.

Assim, seguindo esse Princípio, é possível maximizar a eficiência econômica utilizando as taxas coletadas exclusivamente para a provisão do referido bem ou serviço (DANTAS, 2008). Para exemplificar, é possível citar o uso da vinculação de taxas incidentes sobre o consumo de combustíveis para financiar a manutenção de estradas e rodovias, uma vez que a utilização de serviços rodoviários – assumido como um bem privado – é fortemente associado ao consumo de combustível dos usuários (CÂMARA, 2008).

Sob o prisma do Princípio do Benefício, a eficiência é conquistada porque – caso a decisão dos parlamentares corresponda, de fato, às preferências da sociedade (e não às suas próprias vontades) – os tributos serão ajustados a um nível que permita a provisão do bem ou serviço de maneira satisfatória (DANTAS, 2008).

Para compreender melhor como o mecanismo de vinculação de receitas se ajusta com eficiência à provisão pelo setor público de bens com características privadas – como reza o Princípio do Benefício –, transcreve-se a seguir a análise de Araújo (2003):

De maneira geral é reconhecido que as vinculações são especialmente recomendáveis quando existe uma contraprestação de serviço (taxa) ou uma correlação positiva entre o consumo do bem tributado o serviço público prestado, como é o caso do imposto sobre combustíveis para conservação de estradas. [...] A tributação conforme o benefício não é apenas interessante pelo aspecto da equidade, mas também do pelo potencial de promover maior aquiescência da coletividade em relação ao pagamento do tributo (ARAÚJO, 2003, p. 95).

4.5.1.2 Proteção aos Gastos Prioritários

A proteção aos gastos prioritários – aqueles referentes às principais demandas e necessidades sociais – é apontada como a principal justificativa para a vinculação de receitas.

Segundo esse argumento, a vinculação evitaria que tais gastos fossem vítima de grandes flutuações decorrentes da discricionariedade do processo orçamentário e da instabilidade e incerteza política e econômica (BASBAUM, 2009).

Dessa forma, a continuidade dos fluxos de recursos financeiros direcionados a alguns segmentos do gasto público – consequência do uso do mecanismo de vinculação de receitas – pode ser considerada positiva ao proteger determinadas políticas setoriais, cujos resultados dependam das decisões políticas de curto prazo e da sustentação financeira no longo prazo. Além disso, contribui para a maior eficiência no gasto público ao resguardar investimentos em curso de perdas advindas da interrupção de fluxos financeiros necessários à conclusão de programas e geração de resultados (SILVA, 2003).

Para que esse objetivo seja efetivamente alcançado, entretanto, é preciso observar algumas condições, tais como a garantia de que as fontes de recursos sejam utilizadas nas destinações previstas na legislação, que apenas um número limitado de bens prioritários seja protegido e que existam fontes de receita de caráter estável. É necessário, também, que haja um amplo consenso sobre quais atividades ou projetos serão preservados das instabilidades e incertezas do contexto político e econômico (CÂMARA, 2008).

Os autores Dantas (2008) e Câmara (2008) também relacionam esse argumento com a Teoria da Escolha Pública e justificam o uso da vinculação de receitas como forma de proteção às demandas e necessidades da sociedade frente aos interesses e vontades particulares de legisladores e governantes. Assim, segundo Câmara (2008):

Na modelagem apresentada por essa teoria, da mesma forma que as falhas de mercado não são corrigidas a custo zero, existem também as falhas de governo que surgem a partir dos interesses pessoais dos burocratas e políticos e de suas ações com vieses específicos para satisfazê-los. Dessa forma, uma vinculação de recursos se inseriria na participação individual na formação das decisões coletivas e, portanto, serviria como um freio ou,

talvez, como uma restrição à total independência da autoridade fiscal o que não geraria, necessariamente, ineficiência na estrutura fiscal. [...] Essa restrição ao gestor público visa proporcionar mais benefícios a um conjunto maior de indivíduos da sociedade do que aquele abrangido pelos interesses do gestor público (CÂMARA, 2008, p. 18).

4.5.1.3 Princípio do Aumento de Receitas

Segundo o Princípio do Aumento de Receitas, a vinculação de recursos públicos é capaz de oferecer suporte político para um aumento considerável de receitas na medida em que sujeita a arrecadação de impostos sobre bens “nocivos” – como, por exemplo, cigarros, jogos e loterias – a investimentos em atividades “saudáveis” – tais como esportes, cultura, educação e saúde (CÂMARA, 2008). Assim, nesses casos, o procedimento de vincular receitas se torna plenamente justificável perante a sociedade, assumindo caráter “benéfico” e permitindo ao governo maior facilidade e apoio político para a criação de um novo tributo (DANTAS, 2008).

4.5.1.4 Previsibilidade de Recursos e Melhor Planejamento

De acordo com Soares (2008), a vinculação de receitas públicas permite: (1) maior previsibilidade ao gestor público, o que possibilita um melhor planejamento de intervenções; (2) incentivos privados devido ao investimento assegurado na área; e (3) o estabelecimento de políticas de longo prazo.

Esses três fatores citados por Soares (2008) evidenciam que o mecanismo vinculatório de receitas a finalidades específicas proporciona um efeito de previsibilidade em relação à alocação dos recursos públicos, protegendo determinadas áreas de gasto da incerteza típica do processo orçamentário. Tal previsibilidade, por sua vez, tem um impacto positivo no planejamento do setor público e, também, no do setor privado – já que, por possibilitar a certeza de que determinado setor econômico receberá um montante constante de recursos, torna possível aos governantes a elaboração de planos de intervenções e de políticas de

longo prazo, além de facilitar a tomada de decisão do empreendedor privado, o qual terá maior embasamento para decidir os rumos de seus investimentos.

Já Silva (2003), em relação ao argumento ora em comento, enaltece o fortalecimento da estabilidade do sistema federativo provocado pela vinculação de receitas às transferências intergovernamentais de recursos. Esse fato ocorre pois, ao condicionar grande parte dessas transferências a critérios técnicos previamente definidos e juridicamente fundamentados, criam-se condições para a conformação de uma linha estável e previsível de financiamento aos governos municipais e estaduais, independentemente do jogo político-partidário (frequentemente marcado por variações circunstanciais, causadoras de descontinuidades na condução das políticas públicas subnacionais e, por conseguinte, geradoras de ineficiência econômica dos gastos públicos).

4.5.1.5 Previsibilidade de Recursos e Melhor Financiamento de Gastos

Silva (2003) analisa que a prática de vincular receitas e sua consequente previsibilidade de recursos a determinadas finalidades também contribui para a formação de poupança compulsória, a qual representa a base das linhas de financiamento governamental destinadas ao financiamento do desenvolvimento. Dessa maneira, a vinculação de receitas proporciona estabilidade no fluxo de captação de recursos das instituições financeiras que operam com crédito orientado ao desenvolvimento e garante a diminuição dos riscos dessas mesmas instituições financeiras, o que lhes permite maiores oportunidades e menores custos de captação de recursos nos mercados externo e interno.

4.5.2 Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas

O Quadro 4, apresentado abaixo, reúne as opiniões desfavoráveis à prática de vincular receitas públicas citadas pelos oito autores pesquisados em onze grupos distintos de argumentos: (1) impedimento à alternância de prioridades; (2)

ineficiência geral e automatismo do gasto; (3) ineficiência fiscal e falha das políticas de estabilização; (4) batalha por recursos; (5) inadequação à dinâmica do processo orçamentário; (6) geração de custos financeiros adicionais ao Tesouro Público; (7) restrição sobre a formação de poupança pelo Governo; (8) geração de esforço fiscal assimétrico entre órgãos do governo; (9) perda de qualidade do sistema tributário; (10) ineficiência no incentivo à geração de resultados; e (11) falha na distribuição dos benefícios governamentais.

Argumentos Desfavoráveis Citados	Autores
Impedimento à alternância de prioridades	Bernardes (2008)
	Basbaum (2009)
	Dantas (2008)
	Soares (2008)
	Câmara (2008)
	Silva (2003)
	Cunha e Rezende (2002)
Ineficiência geral e automatismo do gasto	Nóbrega (2008)
	Basbaum (2009)
	Soares (2008)
	Bernardes (2008)
	Nóbrega (2008)
Ineficiência fiscal e falha das políticas de estabilização	Câmara (2008)
	Dantas (2008)
	Soares (2008)
	Bernardes (2008)
	Silva (2003)
Batalha por recursos	Câmara (2008)
	Basbaum (2009)
	Soares (2008)
Inadequação à dinâmica do processo orçamentário	Bernardes (2008)
	Silva (2003)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
Geração de custos financeiros adicionais ao Tesouro Público	Silva (2003)
	Bernardes (2008)
	Dantas (2008)
Restrição sobre a formação de poupança pelo Governo	Câmara (2008)
	Bernardes (2008)
	Dantas (2008)

Geração de esforço fiscal assimétrico entre órgãos do governo	Silva (2003)
	Bernardes (2008)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
Perda de qualidade do sistema tributário	Soares (2008)
	Bernardes (2008)
	Silva (2003)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
	Cunha e Rezende (2002)
Ineficiência no incentivo à geração de resultados	Silva (2003)
	Bernardes (2008)
	Dantas (2008)
	Câmara (2008)
	Nóbrega (2008)
Falha na distribuição dos benefícios governamentais	Cunha e Rezende (2002)

Quadro 4: Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas citados pelos Autores Pesquisados.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Impende ressaltar que a observação feita ao Quadro 3 relacionada à citação do mesmo argumento por dois autores também se aplica na análise do Quadro 4.

Cumprido esclarecer, também, que, por vezes – como será percebido na análise que será feita mais adiante – os argumentos apresentados parecem se entrelaçar em uma relação de similaridade ou, até mesmo, de causa e efeito. Porém, para fins de elaboração deste trabalho, houve um esforço para diferenciá-los e descrevê-los segundo suas próprias peculiaridades, ainda que, em alguns momentos, pareçam – e de fato sejam – inter-relacionados.

O Gráfico 3 apresentado a seguir permite, de maneira similar ao Gráfico 2, comparar os onze argumentos desfavoráveis à vinculação de receitas encontrados na pesquisa das obras e estudos dos oito autores anteriormente mencionados.

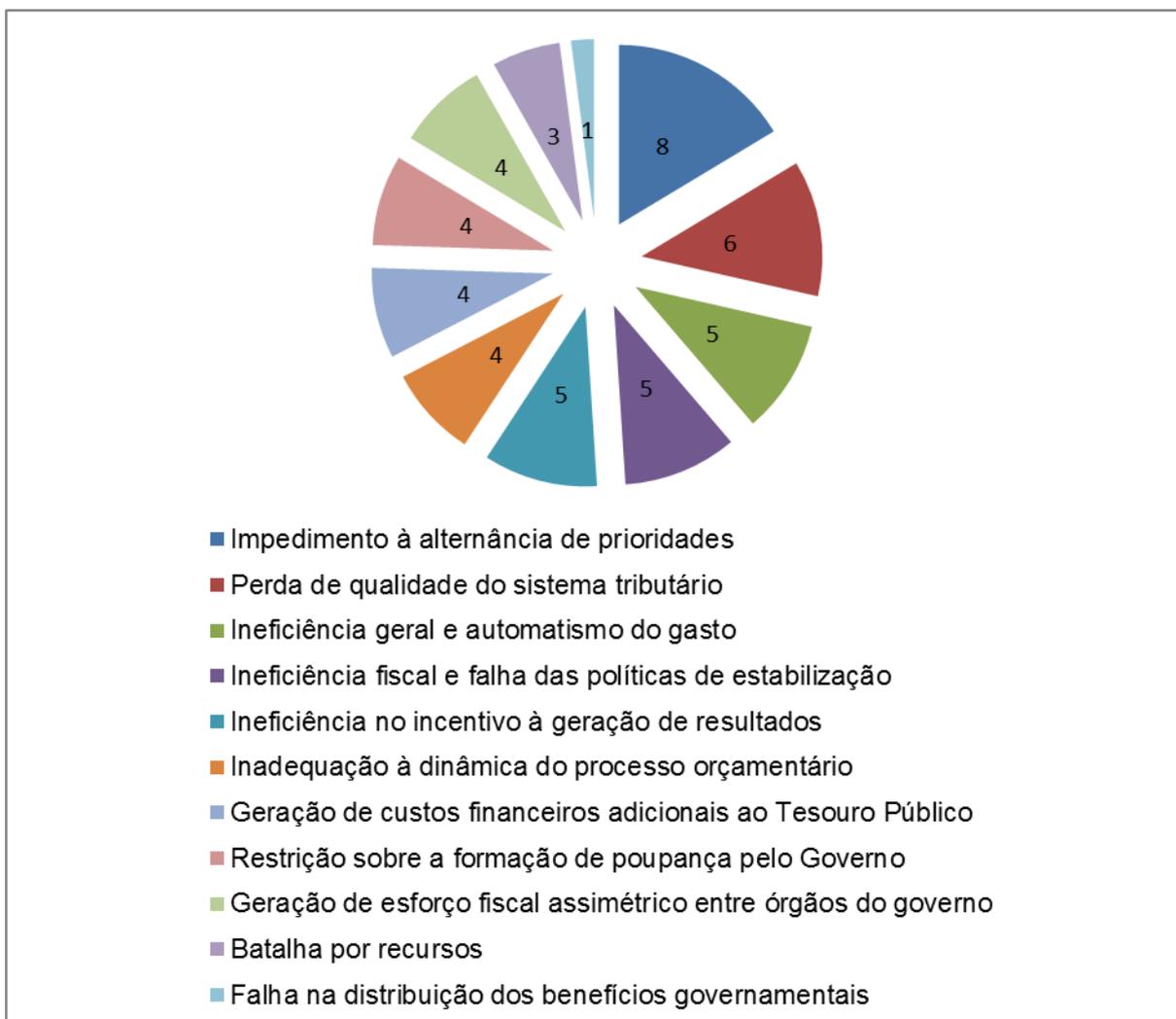


Gráfico 3: Comparação entre os Argumentos Desfavoráveis à Vinculação de Receitas Citados pelos Autores Pesquisados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, analisando o Gráfico 3, pode-se afirmar que o “impedimento à alternância de prioridades e incentivo ao incrementalismo orçamentário” é o argumento desfavorável à vinculação de receitas que possui maior destaque dentre aqueles levantados, pois é o único que é citado por todos os autores pesquisados. Também em destaque figura o argumento “perda de qualidade do sistema tributário”, citado por 75% das referências pesquisadas. Em seguida, “ineficiência geral e automatismo do gasto”, “ineficiência fiscal e falha das políticas de estabilização” e “ineficiência no incentivo à geração de resultados” são os argumentos citados por cinco em oito autores. “Inadequação à dinâmica do processo orçamentário”, “geração de custos financeiros adicionais ao Tesouro Público”, “restrição sobre a formação de poupança pelo Governo” e “geração de esforço fiscal assimétrico entre órgãos do governo” são argumentos indicados em 50% das referências levantadas. “Batalha de recursos” –

apontado por três autores – e “falha na distribuição dos benefícios governamentais”, mencionado por apenas um autor, completam a relação de argumentos.

Nos subtópicos apresentados em seguida, serão explicados, com base nas referências levantadas, os onze argumentos desfavoráveis à vinculação de receitas.

4.5.2.1 Impedimento à alternância de prioridades

É certo que as prioridades de uma sociedade se alteram ao longo do tempo. Uma determinada área que necessite de muitos recursos hoje pode, amanhã, não mais necessitar de um grande fluxo financeiro para sustentar seu nível ótimo de desempenho ou, até mesmo, deixar de ser uma grande prioridade em razão do ganho de importância de outra área de gasto.

Assim, de acordo com Basbaum (2009), a vinculação de receitas, ainda que direcionada a gastos prioritários, torna o processo orçamentário vulnerável à criação de riscos de ineficiências. Isso porque, em modelos orçamentários caracterizados por vinculações, apesar de as prioridades de gastos de uma sociedade passarem por frequentes alterações com o decorrer do tempo, não ocorre alteração na estrutura do gasto governamental. As prioridades atendidas continuam a ser, ano a ano, sempre aquelas mesmas definidas nos normativos legais instituidores das vinculações.

Como explana Nóbrega (2008), a vinculação de receitas representa, do ponto de vista institucional, que os legisladores de hoje decidem para sempre sobre determinadas despesas, desprezando as vontades e preferências das futuras gerações. Dessa maneira – sob um prisma extremo – caso todas as receitas públicas fossem vinculadas, o orçamento poderia ser extinto. O passo seguinte poderia ser a extinção do parlamento, cuja razão de existir surgiu de questões orçamentárias.

Soares (2008), discorrendo sobre os efeitos da vinculação de receitas, afirma que esse quadro de impedimento de alternância entre as prioridades de gasto leva à correspondente impossibilidade de ajustes nas políticas públicas e na dificuldade de financiar novas iniciativas e intervenções governamentais.

Já Cunha e Rezende (2002), defendem que, do uso excessivo desses mecanismos vinculatórios, criou-se um contexto em que o processo orçamentário se dá sob o peso de decisões tomadas no passado, criando limitações para a realização de escolhas no presente. O resultado disso é o progressivo estreitamento do espaço para escolhas de como alocar os recursos públicos e o conseqüente esvaziamento do orçamento governamental enquanto instrumento de deliberação e explicitação das prioridades sociais.

Para que as vinculações de receitas pudessem servir ao processo orçamentário de uma maneira a evitar esse processo de engessamento das escolhas alocativas de recursos públicos, uma solução seria instituir uma constante reavaliação dessas vinculações pelos formuladores das políticas públicas e, também, pelo próprio eleitor, eliminando, assim, seu caráter permanente (DANTAS, 2008). Desse modo, seria possível rever as vinculações sempre que as prioridades nacionais se alterassem.

Entretanto, o que ocorre, na realidade, é que elas estão de tal maneira amarradas na estrutura financeira do setor público que qualquer mudança nesse arcabouço torna-se praticamente inviável, já que os setores beneficiados – os quais muitas vezes contam com poderosos lobbies políticos – não concordariam em abrir mão de recursos garantidos (CÂMARA, 2008).

Por fim, confirmando o que já foi dito e para aprofundar ainda mais no assunto, cabe transcrever o que Júnior, Oliveira e Silva (1996) analisam a esse respeito:

Este procedimento [de vincular receitas a finalidades específicas] é condenável porque limita a possibilidade de alocação de recursos entre usos alternativos, eliminando, a priori, a possibilidade de discutir-se a alocação de recursos, segundo critérios de otimização, permitindo que se obtenha a maior taxa de retorno econômico e social do gasto público. [...] A vinculação reflete, portanto, o poder político de determinados setores ou regiões que, temendo a perda de sua influência futura, tratam de garantir a continuidade do fluxo de recursos para os projetos ou atividades de seu interesse (JÚNIOR; OLIVEIRA; SILVA, 1996, p. 104).

4.5.2.2 Ineficiência geral e automatismo do gasto

Segundo Nóbrega (2008), a vinculação de receitas é uma forma primitiva de definir prioridades para a alocação de recursos públicos. Assim pode ser dito pois, com o automatismo do gasto garantido por ela, gera uma ineficiência geral na condução não somente das finanças públicas, mas da máquina pública como um todo. O administrador que tem recursos garantidos é menos exigido para justificar seus gastos e tende a despende toda a arrecadação que lhe é destinada, mesmo sem haver necessidade, ocasionando um relevante desperdício de verbas públicas.

Nessa esteira, Basbaum (2009) enfatiza que, no campo prático, a vinculação de receitas tende a ocasionar uma série de ineficiências na formulação e execução do orçamento público. Um de seus efeitos para o processo orçamentário é a criação de um aspecto cíclico às despesas públicas que são atendidas com recursos vinculados: mesmo quando diminui a real demanda por recursos em determinada área beneficiada pela vinculação de receitas, a perspectiva de um fluxo de receitas garantido tende a levar à procura de novas despesas que o justifiquem.

Explicando melhor, ainda que a necessidade de recursos financeiros de uma área específica a que se vinculam receitas diminua, com o decorrer do tempo, de, por exemplo, $x\%$ para $x-y\%$ dos recursos públicos, a prática vinculatória, da maneira como é utilizada hoje, ao invés de reduzir a vinculação em $y\%$ (montante de recursos que aquela área não mais necessita), levará o gestor a procurar novas fontes de despesas – mesmo que desnecessárias – em que possa gastar a quantia correspondente a $y\%$ dos recursos, para, assim, manter o nível original de $x\%$ de vinculação de receitas àquela área específica. Esse processo anteriormente descrito é denominado de automatismo do gasto público e, segundo Basbaum (2009), consiste em um esforço para que o orçamento seja plenamente executado – independentemente da pertinência do gasto –, como forma de legitimar a vinculação conferida pela legislação.

Fica claro, portanto, como ocorre o desperdício de verbas públicas com o uso dos mecanismos vinculatórios e a prática do automatismo do gasto. No exemplo dado acima, o valor $y\%$ dos recursos públicos, ao invés de ser utilizado para financiar despesas desnecessárias, poderia ser despendido em outras prioridades e demandas sociais. Dessa maneira, o que resta é que a ineficiência da gestão

pública financeira acaba por se tornar característica marcante do atual modelo orçamentário.

4.5.2.3 Ineficiência fiscal e falha das políticas de estabilização

O argumento de que o uso excessivo de vinculações de receitas causa ineficiência na condução da política fiscal e consequente falha das políticas de estabilização tem fundamento nos postulados da economia.

Assim, segundo Câmara (2008) e Dantas (2008), em termos de teoria econômica, um nível elevado de vinculações – o qual leva à rigidez do orçamento público – pode estar associado a problemas de defasagem em políticas de estabilização, já que, em caso de choques exógenos e inesperados na economia, poderão ocorrer dificuldades na implementação de medidas corretivas que visem reestruturar o volume e a alocação dos gastos governamentais e intervir nos níveis de oferta e demanda do mercado. Em ocasiões como essas, os governantes defrontar-se-iam com uma lentidão no processo legislativo de alteração dos normativos legais instituidores de vinculações e, por isso, não teriam a autonomia orçamentária necessária para dar a resposta imediata e adequada que o mercado exige. É o que o renomado economista N. Gregory Mankiw (2004 apud Câmara, 2008) chama de defasagem interna, isto é, o intervalo de tempo entre um choque na economia e a ação política em resposta a esse efeito. É por esse motivo que Soares (2008) afirma que o uso abusivo de mecanismos vinculatórios de receitas gera ineficiência em tempos de crises.

Silva (2003) vai ao encontro dessa argumentação e afirma que a adoção de práticas vinculatórias produz o enfraquecimento do gasto público como instrumento da política econômica. De acordo com esse autor:

O mecanismo vinculatório impõe estreita correlação entre as disponibilidades financeiras para a realização de gastos públicos e o movimento do ciclo de negócios, ou seja, a vinculação se apresenta como um instrumento pró-cíclico, disponibilizando recursos para setores específicos nos momentos de êxito do crescimento econômico e reduzindo as disponibilidades dos setores beneficiados, justamente nos momentos de menor nível de atividade produtiva, momento no qual tende a haver um aumento da demanda por

determinados serviços públicos, como por exemplo: saúde e educação (SILVA, 2003, p. 3).

4.5.2.4 Batalha por recursos

Soares (2008) denomina a batalha por recursos que ocorre por conta da vinculação de receitas de “corrida” pelo financiamento. Nessa disputa, o “jogo” é: aquelas áreas de gasto que conseguirem primeiro a proteção orçamentária através de vinculações de receitas ganham, as áreas que não conseguirem perdem e ficam inviabilizadas. O que resulta desse embate é que áreas fundamentais de gasto que não conseguem a proteção por meio de vinculações acabam por ser relegadas, podendo gerar graves consequências inclusive para as áreas protegidas – já que, por exemplo, caso uma determinada despesa não possua um fluxo de recursos financeiros suficientes, uma correspondente despesa fim que esteja assegurada por vinculações pode, também, ser afetada.

4.5.2.5 Inadequação à dinâmica do processo orçamentário

Outro argumento relacionado aos aspectos desfavoráveis da vinculação de receitas refere-se ao negligenciamento do aspecto dinâmico do orçamento público. Por natureza, a peça orçamentária é mutável, se altera e tende a assumir conformações diferenciadas à medida que ocorrem mudanças no nível de desenvolvimento econômico, no modelo de política econômica vigente e nos objetivos que se pretende alcançar como resultado das ações adotadas (SILVA, 2003).

A vinculação de receitas, como já comentado, engessa o orçamento público, dificulta a tomada de novas decisões e atravanca a opção por novos caminhos e alternativas de alocação dos recursos públicos. Essa prática contraria, assim, a natureza, o âmago do contexto orçamentário – caracterizado por evidenciar escolhas que maximizem o benefício econômico e social.

4.5.2.6 Geração de custos financeiros adicionais ao Tesouro Público

Como argumenta Silva (2003), um baixo nível de flexibilidade nas escolhas alocativas dos recursos públicos – ocasionado pelo excesso de vinculações orçamentárias – pode gerar custos financeiros adicionais ao Tesouro Público. Assim ocorre pois, ainda que hajam recursos financeiros disponíveis no caixa de alguns dos fundos públicos que contam com receitas vinculadas, a necessidade de financiamento de outros gastos públicos obrigatórios acaba por requerer a realização de endividamento adicional ou emissão de moeda para que esses compromissos governamentais sejam honrados. Isto é, ainda que hajam recursos financeiros sobranes nos Cofres Públicos, se eles estiverem vinculados a finalidades específicas, o Governo precisará recorrer a empréstimos ou emissão de moeda para cumprir com seus outros gastos obrigatórios. Isso porque, como explica Câmara (2008), os recursos vinculados – por força de mandamento legal estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁰ – não podem ser utilizados para financiar finalidades diferentes daquelas para os quais foram criados.

4.5.2.7 Restrição sobre a formação de poupança pelo Governo

Também cabe mencionar o efeito negativo da prática vinculatória sobre a formação de poupança por parte do Governo. Ao vincular parte das disponibilidades financeiras arrecadadas pelo ente estatal a alguns segmentos da política pública, o mecanismo de vinculação cria uma espécie de gatilho de despesa, fazendo com que a melhoria da eficácia da máquina arrecadadora federal implique, necessariamente, a expansão dos gastos das áreas beneficiadas pela vinculação, o que reduz a possibilidade de formação de poupança pelo governo (SILVA, 2003).

Assim, por mais que o Governo arrecade, sempre sofrerá uma limitação imposta pelas vinculações de receitas à formação de sua poupança – já que, como as vinculações são baseadas em porcentagens ou na totalidade da arrecadação de

¹⁰ “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso” (BRASIL, 2000b, Capítulo II Seção IV Artigo 8º Parágrafo único).

determinados tributos, por mais que o Governo deseje arrecadar mais para poupar mais, o que ocorrerá, na realidade, com o acréscimo da arrecadação, será o aumento dos gastos públicos (consequência do aumento dos recursos que serão destinados às áreas agraciadas com vinculações).

4.5.2.8 Geração de esforço fiscal assimétrico entre órgãos do governo

Esse argumento diz respeito ao que ocorre com aquelas áreas de gastos governamentais favorecidas pelas vinculações de receitas. Por não estarem sujeitas a remanejamentos em seus fluxos financeiros financiadores, têm suas decisões de gasto distanciadas das considerações de ordem macroeconômica. A consequência desse fato é a sobrecarga no ônus a que estão sujeitas as demais áreas da administração pública não agraciadas por esse tipo de blindagem fiscal (CÂMARA, 2008).

Desse modo, quando ocorrem significativas alterações no ambiente macroeconômico no qual o Governo está inserido, o peso dos consequentes e necessários ajustes nas finanças públicas acaba por recair somente sobre aquelas áreas de gasto que não estão protegidas por benefícios vinculatórios. Aquelas que contam com receitas vinculadas manterão sempre seus níveis de gasto, independentemente de variações econômicas.

4.5.2.9 Perda de qualidade do sistema tributário

Segundo Silva (2003) e Câmara (2008), a prática de vinculação de receitas públicas tem influência negativa sobre a qualidade do sistema tributário. É possível afirmar isso porque, no Brasil, algumas contribuições sociais subordinadas a regras vinculatórias específicas acabam por, muitas vezes, incidirem sobre a mesma base de cálculo, gerando uma relevante complexidade ao sistema tributário. Assim acontece com as contribuições PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), as quais incidem

praticamente sobre a mesma base de cálculo, mas que não podem ser simplesmente agregadas devido a uma infundável discussão sobre vinculação de receitas.

Ainda em relação a esse argumento, assim como Soares (2008) menciona o aumento da carga tributária como consequência da prática vinculatória, Cunha e Rezende (2002) destacam a tributação onerosa e de “má qualidade” a que o Governo tem de recorrer para cumprir com seus gastos, já que grande parte de seus recursos está sempre vinculada a causas específicas. Além disso, essa tributação onera o consumo de forma relativamente indistinta, o que, por sua vez, acaba gerando um ônus bem mais pesado sobre a população de baixa renda – que tem bem menos recursos para arcar com essa grande tributação sobre seu consumo e é justamente aquela que mais necessita da assistência governamental.

4.5.2.10 Ineficiência no incentivo à geração de resultados

A prática de vincular receitas também pode se configurar como um mecanismo inibitório da instituição de práticas típicas da administração gerencial – tais como inovação e foco na melhoria dos indicadores relacionados à eficiência, eficácia e efetividade – na gestão da máquina pública. Essa constatação decorre da ausência de mecanismos institucionais que condicionem a disponibilidade de recursos financeiros dos programas de governo ao alcance de resultados e objetivos pelos gestores das políticas públicas (SILVA, 2003).

Por outras palavras, como determinados programas e áreas de gasto sempre contarão com recursos financeiros, independentemente do modo como esses recursos serão gastos, não há incentivos para que sejam adotados métodos gerenciais modernos voltados para o alcance de resultados.

4.5.2.11 Falha na distribuição dos benefícios governamentais

Esse argumento, baseado na explanação de Cunha e Rezende (2002), tem foco na análise sobre o que ocorre com a distribuição dos benefícios governamentais quando do uso excessivo de mecanismos vinculatórios de receitas.

Segundo esses autores, em decorrência dos privilégios concedidos a segmentos mais organizados da sociedade que conseguem se apropriar de receitas públicas através dos mecanismos vinculatórios, a magnitude dos benefícios de que se apropriam os mais pobres acaba sendo menor, em termos absolutos, do que a dos benefícios recebidos pelos indivíduos de maior renda. Isso ocorre porque esses últimos – devido às vinculações as quais fazem direito – ficam protegidos de qualquer tipo de contingenciamento de gastos por parte do Governo, enquanto que aqueles mais pobres – principais beneficiários de gastos legalmente desprotegidos – estão sujeitos aos efeitos do desempenho da economia sobre a execução do orçamento.

Para piorar a situação das famílias de menor renda, os programas sociais aos quais essa faixa da população tem acesso são financiados, sobretudo, por tributos que recaem de maneira desproporcional sobre ela mesma. Dessa forma, anula-se parcela importante dos acréscimos de renda decorrentes da recepção dos benefícios governamentais ofertados aos mais pobres (CUNHA; REZENDE, 2002) – como é o caso, por exemplo, do Programa Bolsa Família.

4.5.3 Análise Final sobre os Argumentos Favoráveis e Desfavoráveis à Vinculação de Receitas

Como é possível perceber por meio da análise dos Quadros 3 e 4, o número de argumentos desfavoráveis à prática de vincular receitas a finalidades específicas citados pelos autores pesquisados é mais do que o dobro (11 citações) daqueles argumentos favoráveis à referida prática citados pelos mesmos autores (5 citações). Isso não quer dizer de maneira absoluta, porém, que o uso de mecanismos vinculatórios deve ser extinto ou abolido. Eles possuem, sim, aspectos favoráveis

relevantes que devem ser levados em consideração em uma ampla ponderação a respeito de diversos aspectos complexos que envolvem a temática.

Nesse sentido, Câmara (2008) afirma que, para realizar tal ponderação, é necessário um grau de abstração e, também, de amadurecimento social que nosso País ainda não alcançou. É o caso do argumento que se refere à proteção aos gastos prioritários, o qual só faz sentido se houver uma extensa discussão sobre o que, verdadeiramente, está sendo protegido e quais são as reais prioridades nacionais. Esse debate, porém, devido aos grandes de interesses em jogo e, claro, da multiplicidade de prioridades, se torna sobremaneira difícil e, talvez, até mesmo, improdutivo. Assim, segundo o autor:

Qualquer excesso no tocante às vinculações, sua velocidade de proliferação e sua perpetuidade devem ser revistos, mas não se deve esquecer que, em casos específicos, determinadas particularidades e setores especiais devem estar devidamente protegidos dos humores sazonais que são inerentes ao processo político-econômico (CÂMARA, 2008, p. 22).

5 DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU

Neste capítulo será feita uma análise a respeito do mecanismo denominado Desvinculação de Receitas da União – DRU, abordando a conceituação e a finalidade da desvinculação de receitas públicas, o histórico e os antecedentes desse mecanismo, bem como os argumentos oficiais que sustentam sua criação e manutenção.

Segundo França (2009), ao contrário do que ocorre com o estudo das vinculações de recursos – as quais, por se tratarem de assunto constante nas diversas Constituições Federais que o Brasil já possuiu, foram amplamente discutidas por um número considerável de autores –, a análise das desvinculações de receitas, prática relativamente recente no processo orçamentário brasileiro, não foi alvo de muitas produções literárias. Assim, espera-se que o presente trabalho possa contribuir para a temática das desvinculações ao reunir e ordenar importantes definições, contextualizações, justificativas e argumentos relacionados a esse assunto.

5.1 Conceituação de Desvinculação de Receitas Públicas

O ato de desvincular pode ser definido, com base no que consta no dicionário Priberam (2012), como a ação de libertar, desatar ou desligar algo de um vínculo.

A prática desvinculatória, portanto, configura-se na ação oposta à prática vinculatória. Enquanto a vinculação liga, prende, obriga e sujeita, a desvinculação desliga, desprende, desobriga e libera.

Essas definições podem ser aplicadas no estudo das Receitas Públicas na medida em que os recursos públicos figuram como sujeito passivo de ambas as práticas. Nesse sentido, assim como é possível apontar normativos legais que vinculam receitas – tornando obrigatórias as suas destinações a finalidades específicas –, também é possível indicar mandamentos legais que desvinculam tais receitas, excepcionando-as da prática vinculatória e liberando o seu uso para qualquer objetivo que o governo defina.

5.2 A Desvinculação de Receitas Públicas em Resposta à Rigidez Orçamentária

Como descrito no capítulo anterior, é grande a quantidade de vinculações de receitas no orçamento público brasileiro. Segundo dados mais recentes do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, aproximadamente 82% dos recursos que o governo dispõe para custear seus gastos já estão vinculados a determinadas áreas de gasto (BRASIL, 2011g). Tal fato constitui um dos elementos que, somados, vêm ocasionando a denominada rigidez das peças orçamentárias brasileiras.

Soares (2008) define rigidez orçamentária como sendo o fator que limita a liberdade de ação alocativa de um governante, restringindo as suas possibilidades de escolha política e gerencial de caminhos alternativos para o alcance dos objetivos econômicos e sociais esperados pela sociedade. Esse fenômeno, como dito, tem origem no elevado grau de vinculação de receitas e, também, no vasto número de normativos legais que instituem despesas obrigatórias. Apesar dessas não serem alvo de análise no presente estudo, cumpre ressaltar que possuem mecanismo de ação semelhante ao das vinculações de receita (obrigam o Poder Público a gastar uma quantia de recursos – definida através de critérios técnicos pela indexação a determinados índices e valores, como o PIB e o salário mínimo – em determinadas áreas de gasto) e atingem atualmente algo em torno de 64% das despesas não financeiras da União, sendo exemplos as despesas com pessoal, benefícios previdenciários e serviços da dívida. Juntas, receitas vinculadas e despesas obrigatórias fazem com que 89% das despesas não financeiras do orçamento sejam considerados rígidas, isto é, sem liberdade de escolha pelo governante público (BERNARDES, 2008).

Entre as consequências negativas desse quadro, está a ocorrência de um sério problema de gestão governamental, já que a inflexibilidade da peça orçamentária prejudica tanto a execução das políticas públicas quanto o uso dos instrumentos de política fiscal (DIAS, 2011) – conforme descrito no presente trabalho no tópico referente aos argumentos desfavoráveis à vinculação de receitas.

Em resposta a esse enrijecimento do orçamento público, o governo federal passou a adotar, a partir de 1994, mecanismos temporários (mas que continuam se perpetuando ao longo do tempo), sustentados por emendas constitucionais, que

desvinculam parte das receitas públicas que seriam originariamente destinadas às finalidades previstas nas leis instituidoras de vinculações. Assim, desamarrando parcela do produto da arrecadação de impostos e contribuições, a finalidade do uso desses mecanismos desvinculadores é a de abrandar a camisa-de-força a que o governante público tem sido submetido, permitindo o financiamento tanto de despesas incomprimíveis – isto é, obrigatórias – como de investimentos estratégicos oriundos da política governamental (CÂMARA, 2008).

5.3 Histórico dos Mecanismos Desvinculatórios de Recursos no Brasil

Como afirmado anteriormente, os mecanismos desvinculatórios de recursos no Brasil têm como fundamento legal emendas constitucionais temporárias – ou seja, com prazo de validade determinado – que têm sido, de tempo em tempo, prorrogadas.

Abre-se um parêntese para ressaltar que o fato de esses mecanismos terem fundamento em emendas constitucionais não é arbitrário. É preciso lembrar que a Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que estipula a regra de que nenhuma receita de impostos deve ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, institui diversas exceções a essa mesma proibição, tornando obrigatória a vinculação da receita de impostos a determinadas finalidades. Logo, somente através da edição de um dispositivo que também disponha de força constitucional torna-se possível fazer uma ressalva às referidas exceções constitucionais. Explicando melhor: para que se possa desvincular receitas que deveriam, por mandamento da Constituição, estarem vinculadas, é necessário emendar o próprio texto constitucional, incluindo neste a autorização para a desvinculação de parcela desses recursos.

Fechado esse parêntese, os mecanismos desvinculatórios, no decorrer de suas prorrogações, passaram por importantes mudanças quanto às suas especificidades. A começar pela sua denominação, que passou de Fundo Social de Emergência (FSE), em 1994, para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), em 1996 e, finalmente, para Desvinculação de Recursos da União (DRU), a partir de 2000. Afora suas particularidades, todos esses três mecanismos são ditos instrumentos excepcionais

que possuem (ou possuíam, no caso do FSE e do FEF), em comum, a mesma finalidade, qual seja: desvincular, de sua destinação constitucional ou legal rígida, parte das receitas tributárias da União (DIAS, 2011).

O quadro abaixo sintetiza o histórico dos instrumentos de desvinculação de receitas no Brasil, evidenciando os dispositivos legais que os instituíram ou os prorrogaram, assim como seus respectivos prazos de vigência:

Denominação	Dispositivo legal	Vigência
Fundo Social de Emergência (FSE)	Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 1/1994	1994 e 1995
Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)	Emenda Constitucional (EC) nº 10/1996	1996 e 1º semestre de 1997
FEF – Prorrogação	Emenda Constitucional (EC) nº 17/1997	2º semestre de 1997 a 1999
Desvinculação de Receitas da União (DRU)	Emenda Constitucional (EC) nº 27/2000	2000 a 2003
DRU – 1ª Prorrogação	Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003	2003 a 2007
DRU – 2ª Prorrogação	Emenda Constitucional (EC) nº 56/2007	2008 a 2011
DRU – 3ª Prorrogação	Emenda Constitucional (EC) nº 68/2011	2012 a 2015

Quadro 5: Histórico dos Mecanismos Desvinculatórios de Receitas no Brasil de 1994 a 2015.
Fonte: Elaborado pelo autor com base em Dias (2011).

Assim, a partir da leitura do Quadro 5, é possível comprovar que, há dezenove anos, têm sido aprovadas emendas constitucionais que sustentam a existência de instrumentos desvinculatórios de receitas no orçamento público brasileiro. Apesar de contar com a aprovação de, até aqui, sete atos legais, sua manutenção ao longo desse tempo não se deu de maneira simples e fácil. Sempre favorável aos governantes (que ganham em poder alocativo e flexibilidade, por disporem de mais recursos para as políticas públicas), mas nem sempre visto com bons olhos pelos parlamentares (devido a, principalmente, questões políticas), a renovação desse mecanismo no Congresso Nacional, segundo Moura e Tavares (2011), sempre dependeu de grande debate e esforço político.

A fim de facilitar a análise da evolução desses mecanismos desvinculatório ao longo do tempo, é apresentado, abaixo, o Gráfico 4 – o qual, a partir de um enfoque temporal, torna visível o caminho percorrido pela prática desvinculatória no Brasil:

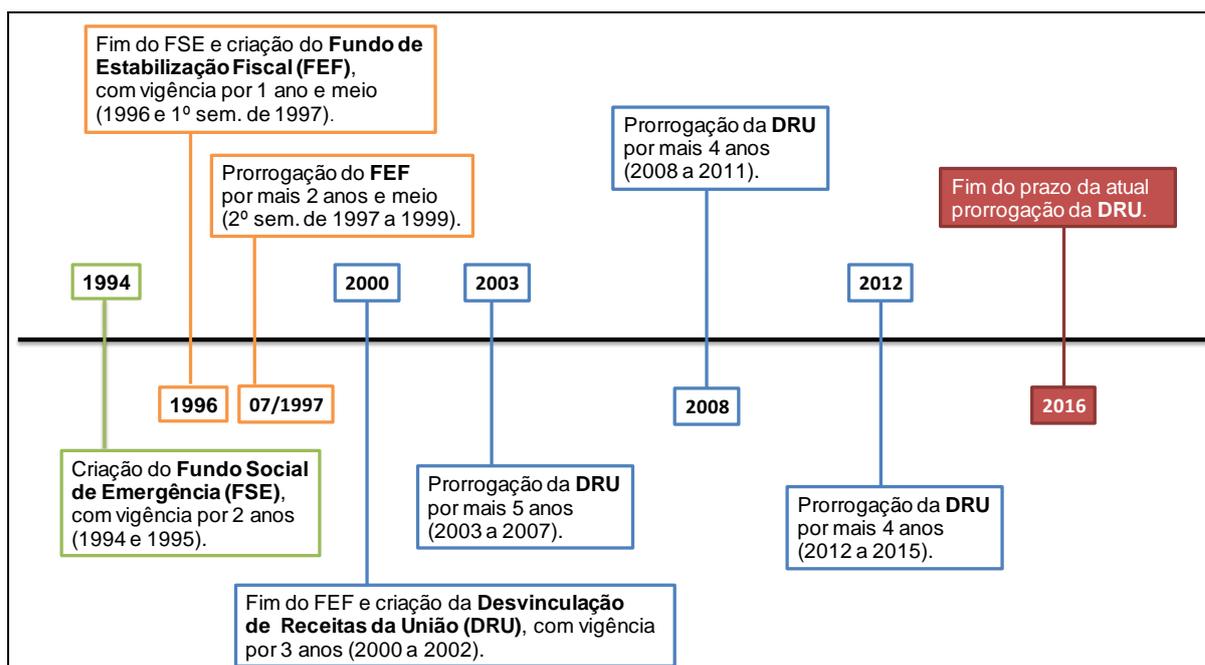


Gráfico 4: Linha do Tempo dos Mecanismos Desvinculatórios de Receitas no Brasil de 1994 a 2015.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Nos subtópicos que se seguem serão descritos os contextos históricos que envolveram a criação/manutenção do Fundo Social de Emergência (FSE), assim como do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e da Desvinculação de Receitas da União (DRU).

5.3.1 Fundo Social de Emergência (FSE)

Em 1994, a conjuntura política, social e econômica – marcada pela tentativa de controle do desequilíbrio fiscal em que o Brasil se via imerso – culminou na criação do primeiro mecanismo desvinculatório de receitas no orçamento público brasileiro: o Fundo Social de Emergência (FSE). De acordo com Sousa (2008), a partir daquele ano, a tentativa de reduzir a rigidez orçamentária – que se agravava com a promulgação da Constituição Federal em 1988 – alcançaria o seu ápice com a implantação do Plano Real.

Segundo Rocha (1997), o Plano Real tinha o objetivo de estabilizar a economia brasileira através do combate à inflação – a qual possuía, em seu diagnóstico, o déficit público (isto é, o saldo negativo das contas públicas) como causa primária. Ainda conforme os ensinamentos de Rocha (1997), o Plano Real foi pré-anunciado

em três etapas: (1^a) promover um mecanismo de equilíbrio orçamentário; (2^a) estabelecer uma unidade de conta estável para alinhar os preços relativos; (3^a) converter essa unidade de conta em uma nova moeda, a uma taxa de paridade semifixa com dólar. Para os fins a que se destina o presente estudo, a análise da primeira etapa anteriormente citada é a que mais interessa, já que a mesma visava equilibrar o orçamento federal por meio de cortes orçamentários para o ano de 1994 (SOUSA, 2008).

Assim, da mesma maneira que visava promover a estabilidade econômica e orçamentária, a implantação do Plano Real também focava na redução do elevado nível de rigidez orçamentária. Nesse sentido, Júnior, Oliveira e Silva (1996) e Rocha (1997) destacam a adoção do seguinte conjunto de medidas pelo governo federal:

- a) aumento das alíquotas dos impostos e contribuições cuja receita não era partilhada com Estados e Municípios;
- b) utilização de recursos originados da alienação de ativos da União, por meio do Programa Nacional de Desestatização;
- c) instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (o qual, posteriormente, seria transformado na CPMF);
- d) criação do Fundo Social de Emergência (FSE), através da promulgação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, com vigência para os exercícios de 1994 e 1995.

Como é possível perceber, então, a concepção do FSE foi parte integrante de um conjunto de medidas elaboradas com uma intenção bem clara: promover o reequilíbrio das contas públicas (isto é, reduzir o déficit público, tido como a causa da inflação) por meio do incremento do montante de recursos a que a União teria direito – aumentando receitas e, concomitantemente, desvinculando-as – e do corte de gastos orçamentários.

A rigidez orçamentária atrapalhava sobremaneira esse plano de estabilização fiscal porque impunha a obrigatoriedade de transferir ou destinar receitas para determinadas áreas de gasto, diminuindo a possibilidade do governo federal de contar com mais recursos para reduzir o déficit. Segundo Câmara (2008), o quadro de rigidez do orçamento era visto, naquela época, da seguinte forma:

Naquele momento, os dois fatores que eram identificados como responsáveis pelo crescimento da inflexibilidade no orçamento eram as transferências a Estados e Municípios, que haviam passado de 11,8% das receitas da União

em 1983 para 18,8% em 1992, e as despesas com a seguridade social, que saltaram de 34,8% em 1988 para 48,1% quatro anos depois considerando aquele mesmo universo de receitas, o que correspondia a um salto de 2,5% para 4,5% do PIB. A consequência direta dessa realidade foi uma redução da “margem de manobra” do governo frente aos recursos a sua disposição (algo em torno de 40% dos recursos orçamentários no início dos anos oitenta para 20% no início da década seguinte) (CÂMARA, 2008, p. 25).

Câmara (2008) esclarece ainda que, da constatação de que seria necessário reduzir esse quadro de rigidez, surgiu a ideia de se criar um mecanismo capaz de flexibilizar a alocação dos recursos à disposição do Executivo para os exercícios de 1994 e 1995. Dessa maneira, dava-se início à criação do primeiro instrumento desvinculatório de receitas, o Fundo Social de Emergência.

Abre-se um parêntese para esclarecer que, apesar da denominação de fundo, Júnior, Oliveira e Silva (1996) esclarecem que o FSE, na verdade, constitui-se em uma fonte orçamentária, não tendo sido instituído legalmente como fundo de natureza contábil. Sanches (2002) classifica esses tipos de fundos (como o FSE e o FEF, que será visto mais adiante) como fundos de redefinição de fontes, isto é, aqueles que

[...] não se destinam a articular programações, mas sim à particularização de recursos em fontes próprias, com vistas a orientar e a controlar aplicações em certas ações ou objetivos predeterminados. Tais “fundos”, por serem excepcionados (pelo próprio texto constitucional) da observância às normas que regem a instituição e operação de fundos, possuem as seguintes singularidades: a) não constituem unidades orçamentárias; b) não possuem uma programação própria sujeita a um gestor determinado; c) não se vinculam a um órgão determinado da Administração. Em resumo, tais “fundos” são mais uma forma de particularizar recursos nos orçamentos, por meio de fontes diferenciadas, do que instrumentos especiais de programação e de gestão de recursos (SANCHES, 2002, p. 10).

Sob o ponto de vista político, além dos fortes argumentos econômico-fiscais favoráveis à sua criação, o Fundo pôde ser implantado sem grandes dificuldades devido ao uso de um mecanismo de revisão constitucional previsto pelo próprio constituinte originário, o qual previa uma revisão da Carta Magna por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional após cinco anos da sua promulgação. Assim, em 1º de março de 1994, foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 1, incluindo três artigos no Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias (ADCT) e criando, na prática, o Fundo Social de Emergência (CÂMARA, 2008).

Um desses três artigos incluídos pela ECR nº 1/1994, o artigo 71 do ADCT, estipulava os objetivos do FSE:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social (BRASIL, 1994, Artigo 71).

Portanto, como é possível perceber, o FSE tinha como objetivos sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e promover a estabilidade econômica. Além disso, seus recursos deveriam ser aplicados, obrigatoriamente, no custeio de ações dos sistemas de saúde e educação, na concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, na liquidação de passivo previdenciário e em programas de relevante interesse econômico e social. Scaff (2004) põe em destaque o caráter amplíssimo desse último item, já que o mesmo não especificava o que caracterizaria um programa como sendo de relevante interesse econômico e social.

Ainda em relação aos objetivos do Fundo, Filgueiras (2006) revela que, para a criação do FSE, o governo federal utilizou como argumento e justificativa aquilo que se encontrava no artigo 71 do ADCT – isto é, que o mesmo se destinava a reduzir os custos sociais consequentes do Plano Real e a sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e estabilizar a economia, especialmente por meio de ações de custeio dos sistemas de saúde e previdência. Segundo o autor, o caráter emergencial do fundo foi justificado, na época, pela necessidade de um prazo até que fossem aprovadas novas medidas que dariam ao governo os meios necessários para promover o equilíbrio fiscal em bases mais sólidas e permanentes. Com o passar do tempo, porém, a destinação do FSE se mostrou, em parte, diferente daquele objetivo declarado pelo governo federal: o Fundo passou a servir mais como uma ferramenta para dar maior liberdade na manipulação do gasto público do que propriamente um instrumento (fundo) social.

Já o artigo 72 do ADCT, também incluído pela ECR nº 1/1994, dispunha sobre as receitas que comporiam o Fundo, ou seja, as receitas que seriam desvinculadas pelo FSE:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica (BRASIL, 1994, Artigo 72, grifo nosso).

Segundo Dantas (2008), o FSE interferiu diretamente no mecanismo federativo de repartição de receitas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, gerando críticas dos entes subnacionais e uma atmosfera pouco amistosa entre os entes federativos. Tal discordância deu origem a problemas políticos para o Governo Federal, o que acabou por inviabilizar totalmente a possibilidade de, naquele momento, se levar adiante outras reformas estruturais (tais como reforma da previdência, da administração pública, além de outras, relativas à ordem econômica)

que compunham o arcabouço do Plano de Estabilização do qual o Fundo era parte integrante (CÂMARA, 2008).

Apesar disso, considera-se que o FSE obteve êxito por ter possibilitado a desafetação de parcela relevante dos recursos públicos – os quais, segundo Júnior, Oliveira e Silva (1996), passaram de 2,8% do PIB em 1992 para 5,7% em 1994 – e o alcance de um equilíbrio orçamentário dentro de limites estreitos, porém exequíveis (SOUSA, 2008). Tal desempenho, segundo Câmara (2008), fez com que houvesse fundamento para colocar em discussão a criação de um mecanismo semelhante sucessor ao Fundo Social de Emergência, o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).

5.3.2 Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)

Diante da maior flexibilidade fiscal proporcionada pelo FSE e ainda com esperanças de ver um conjunto de reformas estruturais na gestão pública aprovadas, em 1996, o Governo propôs ao Congresso Nacional a aprovação de um mecanismo semelhante ao Fundo Social de Estabilização, o qual seria denominado de Fundo de Estabilização Fiscal (CÂMARA, 2008) – segundo Bacic (2009), um nome mais adequado, já que o fundo mostrou não ter nada de social.

Apesar da intenção do Governo federal ser, na época, de aprovar o então novo Fundo por um período equivalente a quatro anos – ou seja, de 1996 a 2000 –, a Emenda Constitucional n.º 10, de 4 de março de 1996, base legal do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), alterando os artigos 71 e 72 do ADCT, estabeleceu que o Fundo deveria vigorar por apenas 18 meses – isto é, de 1º de janeiro de 1996 até 30 de junho de 1997 (CÂMARA, 2008).

Cabe, então, transcrever a redação que o artigo 71 do ADCT passou a apresentar a partir da EC 10/1996:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados **prioritariamente** no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada,

inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

[...]

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996 (BRASIL, 1996, Artigo 1º, grifo nosso).

O termo destacado do trecho anterior evidencia que, como também pode ser notado a partir da mudança na denominação do Fundo (de Fundo Social de Emergência para Fundo de Estabilização Fiscal), de fato, o Governo Federal passava, a partir da EC 10/1996, a enfraquecer o foco social do mecanismo desvinculatório para tornar mais evidente o caráter financeiro e econômico do mesmo. Com a adição do termo “prioritariamente”, as receitas desvinculadas pelo Fundo passariam, então, a não mais serem obrigatoriamente aplicadas em despesas relacionadas com saúde, educação, previdência, assistência social e outras de relevante interesse econômico e social.

Segundo Carvalho (1996), a intenção por trás da criação do FEF era a de proporcionar condições para que o Poder Executivo Federal pudesse decidir melhor sobre a alocação de recursos, haja vista que o panorama de rigidez orçamentária permanecia desfavorável.

Em relação às fontes de receita abrangidas pelo efeito desvinculatório do FEF, Brasil (2003) assim as resume:

1. produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações; (art. 72, I, ADCT);
2. até 5,6% do produto da arrecadação do Imposto de Renda, líquida da parcela de que trata o item (1); (art. 72, II + § 5o ADCT);
3. arrecadação adicional da Contribuição Social sobre o Lucro das instituições financeiras, decorrente da elevação das alíquotas; (art. 72, III, ADCT);
4. **20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos, ou a serem criados;** (art. 72, IV, ADCT);
5. arrecadação do PIS devido pelas instituições financeiras. (art. 72, V, ADCT) (BRASIL, 2003, p. 15, grifo nosso).

Segundo Scaff (2004), merece realce o fato de que, na redação que o inciso IV do artigo 72 do ADCT assumiu após a EC n.º 10/1996 – isto é, após a criação do FEF – , passaram a ser desvinculados não somente 20% da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União que já estivessem instituídos na data da

promulgação do referido normativo legal (como acontecia com o FSE), mas também os 20% da arrecadação de impostos e contribuições federais que viessem a ser instituídos após a sua promulgação. Ou seja, a partir da vigência do FEF, o efeito desvinculatório do Fundo ganhou ainda mais amplitude ao passar a desvincular 20% das receitas de impostos e contribuições que já estivessem instituídos ou que viessem a ser criados posteriormente.

Ainda segundo Scaff (2004), outro fato que merece destaque é que, a partir da EC n.º 10/1996, a receita originada da arrecadação do Imposto Territorial Rural (ITR) – a qual era, anteriormente à criação do FSE, transferida em sua totalidade aos entes subnacionais – foi retirada da base de cálculo do mecanismo desvinculatório. Ou seja, a partir do FEF, os recursos do ITR não mais foram afetados pela desvinculação, sendo repassados em sua integralidade aos demais entes federais.

A importância do FEF para o período referente aos exercícios de 1996 e 1997 é evidenciada na Tabela 5 a seguir, o qual demonstra o impacto desvinculatório do Fundo sobre as receitas de impostos e contribuições:

Tabela 5: Fundo de Estabilização Fiscal – Impacto Desvinculatório sobre as Receitas de Impostos e Contribuições.

Ano	Fonte: Impostos		Fonte: Contribuições		Total	
	Montante desvinculado (R\$ Billhões)	% da receita total de impostos	Montante desvinculado (R\$ Billhões)	% da receita total de contribuições	Total de impostos e contribuições desvinculado (R\$ Billhões)	% do PIB
1996	9,0	17,5	16,3	20,8	25,3	3,2
1997	9,5	16,8	18,8	20,4	28,3	3,3

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Pinto (2000).

Os dados apresentados na tabela acima comprovam que o montante de recursos desvinculados pelo Fundo – mais de 10% do bolo fiscal – foram significantes para o período em que vigeu, permitindo ao governo federal usufruir deles com grande liberdade em relação a sua alocação e sem que sofressem as vinculações estabelecidas pela Constituição (PINTO, 2000).

Ainda, corroborando para evidenciar a relevância do FEF para os exercícios de 1996 e 1997, transcreve-se um relato elaborado, naquela época, por Giambiagi (1998) em que se discorre a respeito da influência do Fundo sobre a redução do déficit público:

O desequilíbrio operacional do governo central deverá ficar, em 1998, em nível similar ao de 1997 (em torno de 1,5% do PIB), resultado que está longe

do ideal. Ao mesmo tempo, o déficit está sendo contido mediante a ação de alguns fatores temporários, notadamente a receita da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) e o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). O fim dessas duas fontes de melhora fiscal irá representar um delta de 1,2% do PIB, o que significa dizer que, se a CPMF e o FEF não existissem, só o déficit do governo central já seria de mais de 2,5% do PIB. [...] se nada for feito para compensar o fim da CPMF e do FEF, o resultado primário pioraria tanto em 1999 quanto no ano 2000 (GIAMBIAGI, 1998, p. 258 e 279).

Da leitura desse relato de Giambiagi (1998) é possível notar o tom de preocupação com o fim dos mecanismos que haviam, até então, sido responsáveis por relevante parte da melhora do déficit público no período 1996-1997: o FEF e a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira). Isso porque, enquanto a CPMF aumentava o montante de recursos que entravam nos Cofres Públicos, a FEF desvinculava parte das receitas que originalmente deveriam ser transferidas e destinadas a finalidades específicas, além de também contribuir para o aumento no saldo do Erário.

Essa preocupação tomou forma real quando findou o curto prazo estabelecido pela EC n.º 10/1996. Nesse momento o Governo Federal se viu obrigado a propor novamente a prorrogação do Fundo até o final de 1999. Isso porque, conforme argumenta Câmara (2008), o cenário político nesse período pouco se alterou, persistindo o quadro de restrições que motivara a criação do Fundo como única forma de avançar no processo de estabilização enquanto não se aprovassem as reformas estruturais na gestão pública.

Ocorre que a União permanecia em um grande embate político com os Estados e Municípios, os quais continuavam insatisfeitos com o menor repasse de recursos que, anteriormente ao FSE e ao FEF, lhes eram garantidos. Até mesmo o estabelecimento de um prazo menor para a criação do FEF pela EC n.º 10/1996 – qual seja um ano e seis meses – pode ser relacionado como um claro efeito dessa disputa política. Brasil (2003) assim retrata o ponto de discordância entre os entes da Federação a respeito dos Fundos desvinculatórios:

O FEF interferiu no processo de vinculação das receitas orçamentárias da União, previstos pela Constituição, bem como nas transferências dos Fundos de Participação [mecanismos pelos quais a União transfere recursos aos Estados, Distrito Federal e Municípios], o que gerou um grande embate entre a União e os demais entes federativos. Na verdade, o FEF procurava poupar em grande parte os Fundos abordados acima, apesar de ainda reter uma

pequena parcela que a eles seria destinada. Garantia-se, em primeiro lugar, os recursos do FPE [Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal], FPM [Fundo de Participação dos Municípios], dos Fundos de Desenvolvimento [Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste – FNE, Fundo Constitucional de Financiamento do Norte – FNO e Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste – FCO] e os 10% do IPI - Exportação, para depois se separar os 20% para o FEF. No entanto, uma parcela do Imposto de Renda [...] ia diretamente para o Fundo antes de se proceder ao cálculo dos repasses previstos pelo art. 159 da Constituição aos demais entes da Federação (BRASIL, 2003, p. 15).

Desse modo, a principal queixa dos entes subnacionais era de que uma parcela importante da arrecadação do Imposto de Renda (IR) estava indo diretamente para o Fundo antes de se proceder ao cálculo dos repasses garantidos na Constituição a esses entes (CÂMARA, 2008). Tal fato diminuía sensivelmente os valores transferidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios, causando grande revolta e contrariedade por parte dos mesmos.

Assim, para ver promulgada a EC n.º 17/97, a qual viria a instituir a prorrogação do FEF até o final de 1999, o Governo Federal teve de ceder à pressão advinda dos Municípios e incluir no texto desse normativo legal um dispositivo que estabelecia um novo mecanismo de repasse de recursos a esses entes (CÂMARA 2008). Nesse novo regramento, a União era obrigada a repassar parcelas crescentes do montante correspondente à arrecadação do Imposto de Renda (DANTAS, 2008):

Art. 3º A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais:

I - um inteiro e cinqüenta e seis centésimos por cento, no período de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1997;

II - um inteiro e oitocentos e setenta e cinco milésimos por cento, no período de 1º de janeiro de 1998 a 31 de dezembro de 1998; e

III - dois inteiros e cinco décimos por cento, no período de 1º de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 1999.

Parágrafo único. O repasse dos recursos de que trata este artigo obedecerá à mesma periodicidade e aos mesmos critérios de repartição e normas adotadas no Fundo de Participação dos Municípios, observado o disposto no art. 160 da Constituição (BRASIL, 1997, Artigo 3º).

Ainda, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20, em 15 de dezembro de 1998, a qual modificou o sistema de previdência social, o artigo 167 inciso XI da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação:

Art. 167. São vedados:

[...]

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (BRASIL, 1988, Título VI Capítulo II Seção II Artigo 167).

Dessa forma, a partir dessa proibição, passaram a também escapar da desvinculação as contribuições de empregadores e trabalhadores para o regime geral da Previdência Social (contribuições ao INSS – Instituto Nacional do Seguro Social) e, por analogia, as receitas da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (MOURA; TAVARES, 2011).

Brasil (2003) avalia que os ganhos efetivos por parte do Governo Federal com o Fundo de Estabilização Fiscal foram a desvinculação de receitas federais de determinadas despesas, o que possibilitou maior flexibilidade ao gestor público para alocação de recursos, e o aumento do montante de receitas à disposição do Governo Federal – já que retinha parte dos recursos que originalmente seriam transferidos aos demais entes e estipulava que a arrecadação de determinados tributos deveria ser destinada diretamente ao Fundo.

5.3.3 Desvinculação de Receitas da União (DRU)

Como conta Brasil (2003), com o término do Fundo de Estabilização Fiscal previsto para dezembro de 1999, e ainda não tendo sido realizadas as reformas estruturais na gestão pública – requisito para promover a flexibilização do nível de vinculações existentes de maneira permanente –, o Poder Executivo Federal se viu, mais uma vez, obrigado a prorrogar o mecanismo de desvinculação orçamentária.

Para isso, entretanto, Sousa (2008) explica que, novamente, o Governo Central enfrentaria uma disputa política por recursos com os entes subnacionais. Isso porque, mesmo o FEF – a partir da EC n.º 17/97 – garantindo o reivindicado repasse de parcela da arrecadação do Imposto de Renda aos Municípios (como descrito no

tópico anterior), o Fundo, ainda que em parte, continuava desvinculando uma fração dos recursos que eram transferidos aos entes subnacionais.

Assim, conforme é possível perceber na transcrição da proposta de Giambiagi (1998) a seguir, outra vez a União teria de ceder às pressões políticas se quisesse ver a prorrogação do Fundo aprovada:

Nossa proposta é que o governo envie, em 1999, ao Congresso uma proposta de emenda constitucional que torne permanente, a partir do ano 2000, parte da desvinculação promovida pelo FEF (a que afeta as transferências não relacionadas aos estados e municípios), de modo a não inviabilizar a aprovação da emenda pela reação de governadores e prefeitos. [...] No caso de estados e municípios, isso significa que [...] voltariam a prevalecer as regras vigentes até 1993, antes da aprovação do Fundo Social de Emergência; ou seja, com o fim do FEF, estados e municípios voltariam a receber a parcela das transferências hoje retida. Assim, a emenda proposta afetaria apenas as transferências não relativas a estados e municípios. [...] **Como os estados e municípios não seriam afetados [...], julgamos que essa emenda não enfrentaria muitas dificuldades para passar pelo Congresso** (GIAMBIAGI, 1998, p. 283, grifo nosso).

E foi dessa forma que, em 2000, quando a Emenda Constitucional n.º 27 foi promulgada, prorrogando a vigência do mecanismo desvinculatório – que agora passaria a se chamar Desvinculação de Receitas da União (DRU) – até dezembro de 2003, a incidência da desvinculação sobre as transferências decorrentes do federalismo participativo (incluindo os fundos de participação – FPE e FPM – e os fundos de desenvolvimento – FNO, FNE e FCO) foi extinta (SOUSA, 2008). Isso quer dizer que, a partir de 2000, as principais transferências previstas na Constituição Federal aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – as quais incidem sobre os impostos sobre renda (IR), sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações financeiras (IOF-ouro) e sobre propriedade territorial rural (ITR) – passaram a ser, em sua totalidade, transferidas aos entes subnacionais, de tal forma que esses entes federados não mais sofreram perdas com a DRU (DIAS, 2011).

Além disso, a partir da EC 27/2000, também foram retiradas da base de cálculo da DRU as verbas referentes à arrecadação da contribuição social do salário-educação, devida pelas empresas ao financiamento do ensino fundamental público (DANTAS, 2008). Essa receita, como informa Sousa (2008), permaneceu, a partir de então, vinculada ao financiamento da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Nesse sentido, Brasil (2003) afirma que a principal diferença entre o FEF e a DRU é o fato de que esta não interfere no valor das transferências constitucionais por repartição de receitas a Estados e Municípios – o que pode ser comprovado através da leitura do artigo 76 do ADCT, incluído no texto constitucional com a promulgação da EC 27/2000:

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.

§ 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.

§ 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 (BRASIL, 2000a).

Outra diferença entre a DRU e seus antecessores é que aquela não tem natureza de Fundo, mas, sim, de simples desvinculação (SOUSA, 2008). Isto é, como a DRU, diferentemente do FSE e do FEF, não retém nenhum montante relativo a transferências para os entes subnacionais e não estipula que nenhum tributo deva ser diretamente destinado à sua base de cálculo, não gera nenhum aumento de receita para o Governo Federal – apenas desvincula valores que já pertenciam à União, dando liberdade para o governante público decidir como alocar tais recursos. Seguindo a linha do tempo, em 19 de dezembro de 2003, a então promulgada Emenda Constitucional n.º 42, conhecida como mini-reforma tributária, prorrogou a vigência da DRU até 31 de dezembro de 2007. Dessa vez, como informa Câmara (2008), a novidade ficou por conta da inclusão, no rol das receitas desvinculadas, daquelas provenientes da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide Combustíveis¹¹. Destarte, pode-se afirmar que, além de ampliar o prazo da desvinculação até 2007, a EC 42/2003 ampliou, também, o alcance da

¹¹ “Vale ressaltar que a Cide-Combustíveis foi criada em 2002 e, em princípio, não era afetada pela DRU. A Emenda Constitucional 42/2003 fez incidir a DRU sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico a partir de 2004, um dos artifícios que veio a flexibilizar o orçamento federal” (DANTAS, 2008, p. 17).

DRU, incluindo mais uma fonte de receita entre aquelas afetadas por ela (SOUSA, 2008).

Todavia, segundo Câmara (2008), mais uma vez o Governo Federal não escaparia da insatisfação política dos entes subnacionais com esse acréscimo no efeito desvinculatório da DRU. Ocorre que, também no conjunto das medidas de reforma tributária lançadas com a promulgação da EC 42/2003, constava um dispositivo que repartia 25% da arrecadação com a Cide-Combustíveis para Estados, Distrito Federal e Municípios, mas que, por causa da desvinculação gerada pela DRU, aquele percentual não era efetivamente atingido. Tal fato representava uma perda efetiva ou, pelo menos, um ganho menor do que havia sido inicialmente esperado para os entes subnacionais. Mas o desconforto político ocasionado por essa situação acabou por ser contornado quando foi promulgada, em 30 de junho de 2004, a Emenda Constitucional n.º 44, a qual aumentou a participação de Estados, Distrito Federal e Municípios naquela Contribuição de 25% para 29% do total arrecadado.

Findo o prazo estabelecido pela EC 42/2003, ocorre nova prorrogação do prazo de vigência da DRU até 31 de dezembro de 2011 através da promulgação da Emenda Constitucional n.º 56, de 20 de dezembro de 2007, a qual, como destaca Câmara (2008), refletiu os mesmos termos do dispositivo anterior – ou seja, afora a prorrogação, não trouxe nenhuma novidade em relação à Desvinculação de Receitas da União.

Aqui, abre-se um parêntese para ressaltar dois fatos importantes que ocorreram no período de vigência da EC 56/2007. O primeiro se refere ao fim da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) a partir do exercício de 2008, cuja arrecadação, como já mencionado no presente estudo, se destinava ao financiamento do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e de ações nas áreas de saúde pública e previdência social. A última alíquota total vigente da CPMF era de 0,38%, da qual 0,30% era destinada à DRU (DIAS, 2011). Com o fim dessa contribuição, as áreas de gasto para os quais a CPMF se destinava passaram a não mais serem afetadas pela desvinculação. O outro fato a ser ressaltado diz respeito à redução progressiva do percentual da DRU incidente sobre os recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) a partir da promulgação da Emenda Constitucional n.º 59, de 11 de novembro de 2009. Esse normativo legal instituiu que, em 2009, o percentual de desvinculação dos recursos vinculados à

MDE fosse de 12,5%, caindo para 5% em 2010 e passando para 0 a partir de 2011. Assim, como explica Dias (2011), a partir desse último ano citado, a DRU deixou de afetar, também, as receitas direcionadas à educação.

Avançando mais uma vez na linha do tempo até o fim do prazo de vigência da DRU dado pela EC 56/2007, chegamos ao contexto que envolveu a promulgação da Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011 – atual base legal do mecanismo desvinculatório e que o prorrogou até 31 de dezembro de 2015. Pela importância da conjuntura que envolveu a aprovação desse ato legal e dada a sua atualidade, o subtópico a seguir é dedicado a sua análise.

5.3.3.1 A Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011, e a Prorrogação da DRU até 31 de dezembro de 2015

Antes da Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011, ser aprovada – prorrogando a vigência da DRU até 31 de dezembro de 2015 sem apresentar outras alterações em relação à regra estabelecida pela EC n.º 59/2009 para o exercício de 2011(CAMBRAIA; TANNO, 2011) – o Poder Executivo Federal enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 61, de 2 de agosto de 2011.

Na Exposição de Motivos (EM) Interministerial n.º 00104/2011/MP/MF, de 8 de junho de 2011, os atuais Ministros do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda – quais sejam, Sua Excelência Miriam Belchior e Sua Excelência Guido Mantega, respectivamente – encaminharam à então Presidente da República – Sua Excelência Dilma Roussef – a indicação de consideração a respeito da PEC 61/2011. No texto desse documento constam os importantes argumentos oficiais em relação à necessidade de prorrogação da Desvinculação de Receitas da União e, por isso, será feita aqui uma análise em relação ao seu conteúdo. Cabe lembrar que investigar os argumentos utilizados pelo Governo Federal para justificar a criação e a manutenção da DRU é o objetivo geral da presente pesquisa.

Assim, tratando sobre o porquê da necessidade de ampliar a vigência do mecanismo desvinculatório através da alteração do artigo 76 do ADCT, a EM 00104/2011 dispôs que:

Essa alteração no ADCT justifica-se porque a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários, e prejudica a formação de poupança para promover a redução da dívida pública (BRASIL, 2011f, p. 1).

Nota-se, portanto, que, como já evidenciado ao longo desse estudo, o cenário de rigidez orçamentária – resultado da soma do grande número de despesas obrigatórias com o elevado grau de vinculação de receitas públicas –, característica marcante do Orçamento Público brasileiro (principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988), é a principal justificativa do Governo Federal para manter a Desvinculação de Receitas da União vigente. Como expõe o argumento oficial, o escasso volume de recursos orçamentários livres para financiar programas prioritários e para formar poupança pública capaz de reduzir o endividamento sustenta a continuidade do uso do mecanismo desvinculatório.

E assim continua a EM 00104/2011:

Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano 2000, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis. Ressalte-se que a conjuntura do Brasil urge investimentos e respectivas fontes de financiamento, a fim de adequar a infraestrutura do País às exigências internacionais correlatas à Copa do Mundo de 2014 e às Olimpíadas de 2016 (BRASIL, 2011f, p. 1).

Percebe-se, então, que, na avaliação do Governo Federal, a DRU, na medida em que fornece maior grau de discricionariedade ao gestor público em relação ao modo de alocar os recursos públicos, tem se caracterizado como um meio de promover uma gestão orçamentária mais eficiente, pois, dessa forma, possibilita que as prioridades sociais possam ser atendidas e modificadas a cada exercício – algo que a vinculação, por engessar a peça orçamentária, não permite.

Ainda, no trecho anteriormente transcrito, o documento oficial também menciona o atual contexto em que o Brasil se encontra, marcado pela necessidade de

importantes investimentos em obras e infraestrutura voltados para a adequação do País às exigências internacionais para a realização da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016. O financiamento desses investimentos, os quais vêm consumindo grandes somas financeiras, não seria possível sem a figura da DRU. Apesar desse mecanismo, como já dito, não aumentar o montante de recursos nos Cofres Públicos da União, proporciona ao Governo margem de liberdade em relação ao modo de empregar suas receitas. Caso não existisse, o Orçamento Público estaria de tal maneira engessado, que seria impossível alocar recursos capazes de financiar investimentos de grande porte. Nessa situação, a quase totalidade das disponibilidades financeiras seriam empregadas em gastos já estipulados na lei. Daí o caráter fundamental que a DRU assume no Orçamento Público da União na atualidade.

Os Ministros do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda finalizam essa Exposição de Motivos afirmando que:

Diante do exposto, tendo em vista não só a importância da desvinculação de receitas na formação dos recursos livres do orçamento federal, mas também a necessidade premente de se manter grau de autonomia mínimo na definição de prioridades de governo e na gestão orçamentária, propomos emenda constitucional que “Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” (BRASIL, 2011f, p. 1).

Já o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), em documento que também analisa a PEC 61/2011, destaca, de maneira semelhante à EM 00104/2011, que o objetivo desse mecanismo é o de flexibilizar a alocação de recursos públicos para que seja possível realizar os investimentos necessários à continuidade do crescimento do país. O Ministério exemplifica citando duas importantes políticas públicas que são financiadas, em parte, por recursos advindos da DRU: Plano Brasil Sem Miséria¹² (que receberá o total de R\$ 25 bilhões na LOA 2012) e Programa de Aceleração do Crescimento 2 eixo Minha Casa, Minha Vida¹³ – o qual receberá a soma de R\$ 42,5 bilhões pela LOA 2012 – (BRASIL, 2011g).

¹² “O Plano Brasil Sem Miséria aperfeiçoa e amplia as ações do Governo Federal na área Social e tem o objetivo de elevar a renda e as condições de bem-estar das famílias extremamente pobres (com renda mensal por pessoa de até R\$ 70) que ainda não são atendidas pelos diversos programas de transferência de renda, acesso a serviços públicos e inclusão produtiva” (BRASIL, 2011e, p. 18).

¹³ “O Eixo Minha Casa, Minha Vida do PAC 2 vem assegurando acesso à moradia digna a milhares de brasileiros por meio do Programa Minha Casa, Minha Vida, do financiamento habitacional pelo Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE) e por ações de Urbanização de Assentamentos Precários [...]” (BRASIL, 2012b, p. 152).

Ainda, para defender a prorrogação da DRU, o MPOG evidencia o cenário de rigidez orçamentária que caracteriza o Orçamento Público brasileiro. De acordo com o Ministério:

- 82% das receitas públicas são vinculadas a finalidades específicas;
- Considerando também as despesas obrigatórias, o percentual de receitas que já estão previamente destinadas chega a 89%.

Devido a esse quadro, o MPOG afirma que “as vinculações atuais não dão conta dos desafios que o país precisa enfrentar nos próximos anos” (BRASIL, 2011g, p. 3). Dessa maneira, a DRU figura, então, como solução paliativa para que o Governo, por meio de uma maior discricionariedade alocativa, possa manter um nível de investimentos adequado aos desafios atuais e futuros.

Com base nessas justificativas acima elencadas, o Governo Federal enviou ao Congresso Nacional a PEC 61/2011, a qual – após muitas disputas políticas entre a base de apoio governista e a base oposicionista – foi aprovada sem emendas ao seu texto, transformando-se na Emenda Constitucional n.º 68, promulgada em 21 de dezembro de 2011, com o seguinte texto:

Art. 1º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 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.

§ 1º O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do § 5º do art. 153, do inciso I do art. 157, dos incisos I e II do art. 158 e das alíneas a, b e d do inciso I e do inciso II do art. 159 da Constituição Federal, nem a base de cálculo das destinações a que se refere a alínea c do inciso I do art. 159 da Constituição Federal.

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput será nulo."

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data da sua publicação (BRASIL, 2011b, Artigos 1º e 2º).

5.4 Comparação entre os Três Mecanismos Desvinculatórios de Receitas Públicas – FSE, FEF e DRU

As diferenças entre os três mecanismos desvinculatórios de receitas públicas – FSE, FEF e DRU – já foram, em grande parte, abordadas ao longo do tópico anterior. Porém, para fins de síntese e melhor esclarecimento, algumas das principais diferenças serão novamente aqui evidenciadas.

Segundo Scaff (2004), é possível afirmar que há muito mais semelhanças entre o FSE e o FEF do que entre esses dois e a DRU. Esse autor começa sua explanação a respeito desse assunto ensinando que, ao menos na retórica, o FSE e o FEF tinham por finalidade sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e aplicar os recursos desvinculados em despesas relacionadas a saúde, educação, previdência, assistência social e programas de relevante interesse econômico e social. Apesar de não elaborar uma avaliação mais detalhada sobre essa questão – isto é, avaliar se os recursos arrecadados com o FSE e o FEF efetivamente tiveram aquela destinação –, Scaff (2004) registra que, para esses dois mecanismos, ao menos uma finalidade qualquer foi estabelecida nas normas constitucionais instituidoras desses fundos, tornando possível realizar uma análise sobre a sua aplicabilidade.

Já no caso da DRU, Scaff (2004) afirma que sequer uma finalidade foi mencionada em seu normativo legal instituidor. Ou seja, não se estabeleceu qualquer obrigação de uso para a grande massa de recursos desamarrada de qualquer vinculação. Dessa maneira, a desvinculação, a partir da DRU, passa a assumir um sentido estritamente “técnico”, por assim dizer “apolítico”, já que não existe a obrigação de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas (ao menos na retórica) nos normativos legais criadores do FSE e do FEF.

Outra diferença entre a DRU e seus antecessores, também citada por Scaff (2004), é aquela referente ao fato da Desvinculação de Receitas da União não possuir caráter de Fundo. Isto é, enquanto o FSE e o FEF desvinculavam recursos que originalmente deveriam ser transferidos a Estados e Municípios – o que aumentava o montante de receitas disponíveis à União, já que uma parcela dos valores que seriam repassados aos entes subnacionais ficava retida nos Cofres Públicos Federais – e estipulavam que a arrecadação de determinados tributos deveria ser diretamente destinada ao Fundo (o que também aumentava a quantidade de

recursos disponíveis à União), a DRU, justamente por não afetar receitas destinadas aos outros entes e por não conter dispositivo que instituisse a destinação direta de qualquer tributo à desvinculação, não gera nenhum aumento de recursos disponíveis à União. Por isso, é possível afirmar que a DRU possui caráter estritamente desvinculatório, ou seja, não proporciona incremento ao Erário, pois apenas faz com que valores que já pertenciam à União não mais sejam obrigatoriamente gastos nas finalidades estabelecidas pela lei – o que, por sua vez, oferece mais liberdade para o governante público decidir como alocar tais recursos.

Mais uma diferença entre os três mecanismos desvinculatórios pode ser citada ao se analisar as fontes de receitas que foram excluídas da desvinculação em cada um de seus normativos legais instituidores. Como pôde ser percebido no tópico anterior, ao longo das criações do FSE, do FEF e da DRU e das suas diversas prorrogações, várias fontes de receitas foram sendo retiradas ou reduzidas da base de cálculo do mecanismo desvinculatório. O Quadro 6, elaborado com base em Brasil (2011g) e apresentado a seguir, sintetiza a evolução dessas exclusões e reduções:

	FSE	FEF	DRU			
Período	1994-1995	1996-1999	2000-2003	2004-2009	2009-2011	2012-2015
Ato legal	EC de Revisão n.º 1/1994	EC n.º 10/1996 EC n.º 17/1997 EC n.º 20/1998	EC n.º 27/2000	EC n.º 42/2003 EC n.º 44/2004 EC n.º 56/2007	EC n.º 59/2009	EC n.º 68/2011
Desvincula	20% de Impostos e Contribuições	20% de Impostos e Contribuições Sociais	20% de Impostos, Contribuições Sociais e Econômicas (CIDE-Combustíveis)			
Evolução das exclusões e reduções nas fontes de receitas desvinculadas:		Retira da base: - ITR (Imposto Territorial Rural); - Contribuições dos empregados e empregadores à seguridade social. Obrigação de repassar parcelas crescentes do IR.	Retira da base: - IOF Ouro; - IR pagos por Estados/Municípios; - FPE e FPM; - FNO, FNE, FCO; - IPI exportações transferido para Estados e DF; - Salário-educação.	Aumento da participação de Estados e Municípios na CIDE para 29% do total arrecadado. Fim da CPMF (e da desvinculação sobre ela).	% desvinculado da educação reduzido para: - 12,5% em 2009; - 5% em 2010; - 0% a partir de 2011.	

Quadro 6: Evolução das Exclusões e Reduções nas Fontes de Receitas Desvinculadas.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2011g).

O quadro acima evidencia, então, os ajustes e as concessões que a União teve de fazer na base de cálculo do mecanismo desvinculatório para vê-lo prorrogado por tantas vezes. Logo, é possível afirmar que o FSE foi o mais amplo dos mecanismos desvinculatórios, pois não possuía qualquer redução ou exclusão em sua base de cálculo – ou seja, de fato, desvinculava 20% da arrecadação de impostos e contribuições. Já o FEF, devido à retirada de sua base de cálculo do ITR e das contribuições dos empregadores e empregados (do setor público e privado) à

seguridade social, e, também, devido à obrigação de repassar parcelas crescentes do IR, teve potencial de desvinculação de receitas menor do que o FSE. A DRU, por sua vez, em comparação com seus antecessores, é o mecanismo desvinculatório que possui o mais reduzido potencial de desvinculação de receitas. Isso porque, em sua atual prorrogação, o atual mecanismo acumula as exclusões do FEF e retira de seu poder desvinculatório todas as receitas constitucionalmente vinculadas aos entes subnacionais, além de não afetar as contribuições referentes à educação, à saúde e ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Dados do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão mostram que, devido à constatação feita no parágrafo anterior, a porcentagem de receitas desvinculadas caiu de 26% da receita corrente líquida¹⁴, em 1995 (ano de vigência do FSE), para 11% em 2012 (BRASIL, 2011g). Fica claro, portanto, que o mecanismo desvinculatório, ao longo de suas prorrogações, foi perdendo sua amplitude de fontes de receitas desvinculadas até o ponto em que se encontra hoje: desamarra pouco mais que a décima parte da receita corrente líquida.

Por fim, em cumprimento ao objetivo específico da presente pesquisa de cotejar as justificativas que culminaram na criação do mecanismo desvinculatório de receitas e as justificativas que sustentam atualmente a sua manutenção para identificar se as mesmas são coincidentes, o subtópico seguinte será dedicado à essa análise.

5.4.1 Comparação entre as justificativas que culminaram na criação do mecanismo desvinculatório de receitas e as justificativas que sustentam atualmente a sua manutenção

Baseando-se no que dita a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1º de março de 1994, é possível afirmar que o objetivo do Fundo Social de Emergência (FSE) – o primeiro mecanismo desvinculatório de receitas – era o de ajustar financeiramente a Fazenda Pública Federal e promover a estabilização econômica nos exercícios de

¹⁴ De acordo com Carvalho e Ceccato (2011, p. 466) pode-se definir, em poucas palavras, Receita Corrente Líquida (RCL) como sendo o “total de receitas correntes do ente, menos os ingressos financeiros classificados como correntes, mas que, de fato, não pertencem ao ente”. Ainda segundo os mesmos autores, a RCL é um importante indicador da arrecadação do ente público, sendo, praticamente, a base de cálculo para todas as despesas orçamentárias.

1994 e 1995. O modo de ação idealizado para que o FSE cumprisse com seu objetivo era baseado na desvinculação de 20% das receitas de todos os impostos e contribuições arrecadados pela União, além da arrecadação de outros tributos que seriam destinados diretamente ao Fundo. Desse modo, possibilitava-se que a quinta parte dos recursos vinculados pela lei a determinadas áreas de gasto fossem liberados para realocação em outras finalidades – as quais, porém, deveriam ser, obrigatoriamente, relacionadas a saúde, educação, previdência e assistência social (inclusive liquidação de passivo previdenciário) ou outros programas de relevante interesse econômico e social.

A justificativa dada, na época, pelo Governo Federal para promover tamanha mudança no modo de gerir os recursos públicos consistia na necessidade de se combater o desequilíbrio fiscal e a crise inflacionária que caracterizavam o cenário econômico brasileiro. O FSE era visto como solução temporária e requisito essencial, dentro de um conjunto de outras importantes medidas, para enfrentar o déficit público – tido como a principal causa da inflação – e a rigidez orçamentária (resultado do elevado grau de vinculação de receitas e do grande número de despesas obrigatórias – características do Orçamento Público brasileiro principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988). Nesse sentido, o Fundo, desvinculando 20% das receitas de impostos e contribuições, seria capaz de aumentar o montante de recursos disponíveis para a União e de liberar importante parcela das receitas públicas para uso em finalidades diversas daquelas estabelecidas pela lei.

E, de fato, foi o que ocorreu. Entre 1994 e 1995, o FSE permitiu a desafetação de parcela importante das receitas públicas, levando à redução do déficit público e promovendo o almejado equilíbrio orçamentário.

Assim, é possível afirmar, em síntese, que a justificativa do Governo Federal para a criação do primeiro mecanismo desvinculatório foi baseada por um lado na necessidade de combate ao déficit público e à rigidez orçamentária – o qual promoveria o equilíbrio fiscal e colaboraria para o controle da inflação – e, por outro, na redução dos custos sociais decorrentes dos cortes orçamentários promovidos pelo Plano de Estabilização em andamento na época – redução essa efetivada pela aplicação dos recursos desvinculados em áreas de gastos sociais, como saúde e educação.

A criação do Fundo de Estabilização Fiscal para vigorar nos exercícios de 1996 a 1999 também foi justificada de maneira quase que semelhante. A continuidade do uso do mecanismo desvinculatório era sustentada pelo fato de que ainda não havia sido aprovado o conjunto reformas estruturais na gestão pública que permitiria reverter, de maneira permanente, o quadro de rigidez orçamentária.

O FEF manteria, então, o mesmo modo de ação do FSE – desvinculação de 20% das receitas de impostos e contribuições, mais a destinação direta ao Fundo da arrecadação de determinados tributos –, com a diferença de que passaria a incluir algumas exceções à base de cálculo da desvinculação. Outra diferença é que o foco social, que marcara o objetivo da instituição do FSE, seria enfraquecido com o FEF – apesar de ainda ser existente. Isso porque, além da retirada do termo “social” na denominação do Fundo (de Fundo Social de Emergência para Fundo de Estabilização Fiscal), as receitas desvinculadas não mais seriam obrigatoriamente alocadas em gastos sociais – haveria apenas uma “prioridade” para que fossem destinadas a esses tipos de gastos.

A avaliação quanto aos resultados obtidos pelo FEF mostra que esse mecanismo contribuiu para o aumento da flexibilidade alocativa de recursos e para o aumento do montante de receitas pertencentes à União, permitindo a continuidade do equilíbrio orçamentário conquistado pelo Fundo Social de Emergência e sendo tão importante para o período em que vigorou quanto foi o FSE para os exercícios de 1994 e 1995. Como é possível perceber, então, a justificativa oficial para que o mecanismo desvinculatório fosse prorrogado sob a forma do Fundo de Estabilização Fiscal foi basicamente a mesma daquela utilizada para sustentar a criação do Fundo Social de Emergência: combater o quadro de rigidez orçamentária (o qual ainda persistia na época, já que o conjunto de medidas de reformas estruturais ainda não havia sido aprovado) e reduzir os custos sociais relacionados ao enxugamento orçamentário decorrente do Plano de Estabilização. Como já mencionado, porém, esse último objetivo não foi tão enfatizado na criação do FEF quanto fora na criação do FSE. Por esse motivo, é possível afirmar que, em comparação com o Fundo Social de Emergência, o Fundo de Estabilização Fiscal foi mais assumido como um mecanismo voltado para o ganho de flexibilidade alocativa do que propriamente um instrumento social.

Já a partir da criação da DRU – terceiro e atual mecanismo desvinculatório de receitas –, em 2000, a desvinculação passou a não mais ser justificada sob o prisma

social. Nada foi mencionado no ato legal criador da Desvinculação de Receitas da União (EC 27/2000) – e nem em suas futuras prorrogações – relacionado à obrigatoriedade ou prioridade para a aplicação dos recursos desamarrados em gastos como saúde, educação, previdência e assistência social, como havia ocorrido na criação do FSE e do FEF.

A continuidade do mecanismo desvinculatório passou a ser justificada, então, a partir de sua principal finalidade: aumentar a flexibilidade alocativa de recursos públicos frente ao cenário de rigidez das peças orçamentárias brasileiras. Tal justificativa é sustentada pelo fato de que o conjunto de medidas de reformas estruturais necessárias para que se pudesse romper de vez com o engessamento do orçamento público – algo que o Governo Federal espera desde 1994 – não foi, até hoje, instituído de forma a possibilitar o alcance de tal objetivo.

Resta, então, ao Governo, a única alternativa de prorrogar o uso do mecanismo desvinculatório de receitas – algo mais simples de ser aprovado do que um amplo conjunto de reformas, devido ao grande embate político que surgiria na votação de uma reestruturação desse nível – para não ser quase que completamente asfixiado pelo elevado grau de vinculações e de despesas obrigatórias.

A DRU segue o mesmo modo de ação de seus antecessores, isto é, desvincula 20% das receitas de impostos e contribuições (excetuando diversas vinculações e transferências constitucionais). Porém, diferentemente do que foi estabelecido para o FSE e o FEF, o ato legal que criou a DRU – e também aqueles que a prorrogaram – não estabeleceu nenhum tributo cuja arrecadação seria diretamente destinada à desvinculação.

Hoje, como já explicado anteriormente no presente estudo, a DRU continua assumindo papel de grande relevância no cenário das Finanças Públicas. A sua manutenção é justificada com base na necessidade de conceder maior liberdade alocativa ao Governo Federal. Isso para que seja possível o financiamento das políticas públicas e dos programas tidos como prioridade nacional e, também, para promover a redução da dívida pública através da formação de poupança.

Em suma, pelo aqui exposto, é possível constatar que a justificativa básica que motivou a criação do mecanismo desvinculatório é, em parte, coincidente com aquela que motiva, hoje, a sua manutenção. A finalidade de combater o quadro de rigidez orçamentária e ampliar a discricionariedade alocativa do gestor público para, assim, prover recursos aos programas mais prioritários e permitir a formação de

poupança permanece presente, desde 1994, na justificativa que sustenta o uso do mecanismo desvinculatório. Já o argumento baseado na redução dos custos sociais decorrentes dos cortes orçamentários relacionados ao Plano de Estabilização Econômico e que acompanhava o Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal – primeiros instrumentos que permitiram a desvinculação de recursos – não mais integra a justificativa que defende a continuidade da Desvinculação de Receitas da União – terceiro e atual mecanismo desvinculatório.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo abordou a problemática que envolve a criação e a manutenção do uso de mecanismos desvinculadores de receitas orçamentárias, tal como é a atual Desvinculação de Receitas da União – DRU.

Cumprindo com seu primeiro objetivo específico de apresentar o contexto relacionado à vinculação de receitas federais, tal investigação revelou, inicialmente, as duas razões apontadas como causas da existência de vinculações de receitas públicas a determinadas áreas de gasto. A primeira delas está relacionada à influência de grupos privados de interesse sobre governantes e parlamentares com o objetivo de serem aprovados e cumpridos normativos legais que predeterminem, de forma permanente, a repartição dos recursos públicos para determinados setores da sociedade que os beneficiem. A segunda baseia-se no caráter autorizativo do orçamento público brasileiro, o que faz com que, em resposta à discricionariedade do Executivo na execução do orçamento, surjam instrumentos que garantam que determinadas áreas de gasto sempre obterão recursos capazes de financiar suas iniciativas, ficando, assim, protegidas de eventuais limitações pelo Poder Executivo.

Em seguida, foi visto que a Constituição Federal de 1988 tentou coibir o uso indiscriminado de vinculações de receitas de impostos ao erigir a status constitucional o princípio da não afetação das receitas públicas. Porém, acabou por tornar possível o aumento do número de receitas vinculadas a finalidades específicas ao determinar importantes exceções à proibição de vinculação. Assim, atualmente, existem vinculações de receitas de impostos, estabelecidas pela Constituição, e vinculações de receitas de contribuições e taxas, normatizadas também na Carta Magna e em diversos normativos infraconstitucionais. Nesse sentido, na presente pesquisa foram elencadas, com base nos estudos de Brasil (2003) e Velloso (2006), como principais vinculações de receitas, aquelas destinadas à educação, ao financiamento do orçamento da seguridade social e aos Estados e Municípios – por intermédio de transferências automáticas de receitas – e, ainda, aquelas originadas da arrecadação com a CIDE-Combustíveis, a qual é

destinada, entre outros, ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás.

Finalizando o capítulo destinado à análise da prática vinculatória de receitas, foram elencados, com base em obras e estudos de oito autores, argumentos que são favoráveis ao seu uso e argumentos que apontam suas consequências negativas. O argumento favorável mais citado pelos autores pesquisados se refere à proteção dada pela vinculação de receitas aos gastos mais prioritários, isto é, aqueles referentes às principais demandas e necessidades sociais. Já o argumento desfavorável unânime entre as referências pesquisadas diz respeito ao impedimento à alternância entre prioridades de gastos, o qual é resultado do elevado grau de destinações prévias aos recursos públicos. Da análise comparativa entre ambos os prismas de argumentação, concluiu-se que as questões desfavoráveis à vinculação de receitas se apresentam em número bem superior ao de questões favoráveis – o que não significa, entretanto, que o uso de mecanismos vinculatórios deve ser absolutamente extinto. É preciso levar em consideração que o estabelecimento de vinculações de receitas a finalidades específicas pode ser algo positivo quando acompanhado de um amplo debate entre sociedade e formuladores de políticas públicas a respeito das reais prioridades que merecem ser protegidas de vontades passageiras do Executivo e do Legislativo.

Adentrando, então, no campo da Desvinculação de Receitas da União (DRU) e cumprindo com seu objetivo geral e com seu segundo objetivo específico, o presente trabalho demonstrou que a utilização de mecanismos desvinculatórios de receitas surgiu como resposta ao cenário de grande rigidez que vem caracterizando a peça orçamentária pública federal brasileira principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Rigidez essa que é resultante da soma entre receitas vinculadas e despesas obrigatórias, as quais são responsáveis, atualmente, pelo engessamento de 89% das receitas públicas não financeiras da União. Dessa forma, fica claro que o Governo Federal está submetido a uma espécie de camisa-de-força em relação à sua discricionariedade alocativa, já que apenas pouco mais que 10% dos recursos de que dispõe para financiar seus gastos estão livres para serem alocados em prioridades diferentes daquelas já estabelecidas na lei.

A resposta do Governo a essa grande perda de poder alocativo passou a ser dada a partir de 1994 – seis anos após o início da vigência da atual Carta Magna e do

decorrente crescimento da rigidez orçamentária – com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), o qual viria a desvincular 20% da arrecadação de impostos e contribuições, além de instituir que a arrecadação de determinados tributos deveria ser diretamente repassada ao Fundo durante os exercícios de 1994 e 1995.

Nessa época, a justificativa para a instituição do Fundo, que fazia parte de um conjunto de medidas adotadas pelo Plano Real, passava pela necessidade de combate à rigidez do orçamento – visto como empecilho ao alcance de um equilíbrio fiscal que proporcionasse a redução das altas taxas de inflação que marcavam o período – e de redução dos custos sociais decorrentes do enxugamento orçamentário realizado pelo Plano de Estabilização Econômico então em vigor naquele ano.

Durante os dois exercícios em que vigorou, o FSE permitiu o alcance do almejado equilíbrio orçamentário e obteve resultados tão positivos para a economia daquele período que o Governo Federal teve bases para propor a sua prorrogação sob a forma do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), o qual viria a ter vigência durante os exercícios de 1996 a 1999.

O mecanismo de ação do FEF era basicamente o mesmo daquele utilizado pelo FSE, com a diferença de que continha algumas ressalvas à sua base de cálculo – fruto de embates com os entes subnacionais que não viam com bons olhos a redução de seus recursos recebidos através do repasse de receitas pela União. A justificativa para a sua criação também era, em linhas gerais, a mesma que antes motivara a criação do FSE. A esse respeito, cabe ponderar que, a partir do Fundo de Estabilização Fiscal, a justificativa relacionada à redução dos custos sociais decorrentes do Plano de Estabilização, apesar de ainda existente, passaria a ser enfraquecida – isto é, tirada, em parte, de foco. Isso porque, além da retirada do termo “Social” do nome do Fundo, diferentemente do que ocorrera com o FSE, os recursos desvinculados pelo FEF não mais seriam obrigatoriamente aplicados em gastos ditos sociais – tal aplicação passaria a ser, então, apenas preferencial.

Quando findou o prazo de vigência do FEF, em 1999, o Governo Federal se viu obrigado a novamente propor a prorrogação do Fundo, uma vez que, nesse momento, o mecanismo desvinculatório de receitas já se mostrava fundamental para que o Governo tivesse alguma margem de discricionariedade na alocação de recursos. Com a sua ausência, os esforços para manter o equilíbrio orçamentário e

financiar importantes políticas públicas correriam sério risco de serem anulados. Cumpre ressaltar que, apesar do mecanismo desvinculatório ter sido inicialmente concebido como um instrumento temporário, transitório, sua prorrogação se fazia necessária pois o conjunto de medidas que promoveriam uma reforma estrutural na gestão pública financeira, algo com que o Governo contava desde 1994, devido às dificuldades políticas naturais que a implementação de uma grande reforma gera, não havia sido, até então, aprovado.

Assim, em 2000, mais uma vez, o mecanismo desvinculatório seria prorrogado. Porém, a partir de então, passaria a ser denominado de Desvinculação de Receitas da União (DRU) e não mais possuiria natureza de Fundo, uma vez que não mais estabelecerá a transferência direta de qualquer tributo para sua base de cálculo e não mais afetaria recursos destinados aos entes subnacionais. A respeito da justificativa que sustentou a criação da DRU, é possível afirmar, com base na Emenda Constitucional que a instituiu, que a destinação social do mecanismo desvinculatório não mais figuraria como argumento para garantir a sua manutenção – já que não se estabeleceu, para a DRU, qualquer obrigação ou preferência de aplicação dos recursos desvinculados em qualquer finalidade social. Desse modo, resta que a justificativa oficial para manter o mecanismo desvinculatório e criar a DRU foi baseada, unicamente, na necessidade de proporcionar flexibilidade alocativa ao Governo Federal.

Como, até hoje, não foi implementado o pacote de medidas que viriam a reestruturar a gestão pública financeira e a solucionar de maneira definitiva a questão da rigidez orçamentária, a DRU, após a sua criação, passou por mais três prorrogações – sendo que a última delas, ocorrida em dezembro de 2011, manteve sua vigência até o final do exercício de 2015. Analisando o formato que possuía em 2000, quando foi criada, até a forma que assume hoje, é possível concluir que a DRU manteve seu mecanismo de ação, apresentando mudanças apenas em relação às fontes de receitas que fazem parte de sua base de cálculo. Nesse sentido, o presente estudo, reunindo e sintetizando todas as reduções e exclusões que a DRU sofreu em seu poder desvinculatório ao longo dos anos, concluiu que, atualmente, a desvinculação não mais afeta os recursos originados da arrecadação com as contribuições dos empregadores e empregados (do setor público e privado) à seguridade social e,

também, não mais desvincula aquelas receitas destinadas aos entes subnacionais, à educação, à saúde e ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Todas essas reduções ocorridas ao longo dos anos na base de cálculo da desvinculação têm como causa o grande embate político que envolve o uso de mecanismos desvinculadores de recursos. Por um lado, Estados, Distrito Federal e Municípios sempre se queixaram, desde a criação do FSE, que o montante de receitas arrecadadas pela União a que teriam direito era reduzido pelo efeito da desvinculação. Tal queixa foi atendida quando o Governo Federal, em meio a uma grande disputa política para ver criada a DRU, em 2000, retirou, das fontes de receitas destinadas à desvinculação, aqueles recursos que deveriam, por mandamento constitucional, serem transferidos aos entes subnacionais. Por outro lado, a retirada da base de cálculo da desvinculação de algumas daquelas receitas destinadas a finalidades sociais tem origem nas pressões políticas exercidas por grupos privados de interesse e por alguns segmentos organizados da sociedade, os quais defendem que devem ser cumpridos, sem ressalvas, os mandamentos erigidos na Constituição Federal que determinam a aplicação obrigatória da arrecadação de determinados tributos em finalidades sociais.

Dessa forma, fica claro que, como o mecanismo desvinculatório possui caráter temporário, sendo necessária a sua votação sob a forma de emenda constitucional a cada curto período de tempo, sua manutenção acaba por depender de constantes barganhas políticas – as quais, até então, têm sido, em sua maioria, desfavoráveis ao seu efeito desvinculatório. O resultado imediato desse quadro fica exposto na análise da queda da porcentagem de receitas desvinculadas ao longo do tempo, a qual passou de 26% da receita corrente líquida, em 1995, para não mais que 11% em 2012.

A atual justificativa do Governo Federal para prorrogar a vigência da DRU está contida no texto da EM n.º 00104/2011/MP/MF. Segundo esse documento, a DRU deve ser mantida devido à necessidade de fazer frente à rigidez da peça orçamentária e de proporcionar maior margem de discricionariedade alocativa ao Governo. Nesse sentido, a manutenção da DRU colabora para a redução da dívida pública, pois auxilia na formação de poupança, e permite o financiamento de importantes programas e políticas públicas tidos como prioridade nacional – como é o caso dos necessários investimentos em infraestrutura para adequar o país às

exigências internacionais relacionadas à realização da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016.

Finalmente, após analisar todos esses aspectos, a presente pesquisa pôde cumprir com seu terceiro e último objetivo específico de comparar as justificativas que culminaram na criação do mecanismo desvinculatório de receitas com as justificativas que sustentam atualmente a sua manutenção. Assim, a esse respeito, foi possível concluir que ambas as justificativas são, em parte, coincidentes, já que a finalidade de combater a rigidez orçamentária e ampliar a flexibilidade alocativa do Governo Federal permanece presente como argumento que sustenta seu uso desde a sua criação até os dias atuais. Porém, como visto, a finalidade social do mecanismo desvinculatório, que fez parte da justificativa que motivou a sua criação, foi extinta a partir de 2000, com a instituição do terceiro e atual mecanismo desvinculatório (Desvinculação de Receitas da União – DRU).

A principal limitação do presente estudo consiste no fato de que, aqui, a DRU foi abordada apenas sob o prisma de argumentação utilizado pelo Governo Federal, a quem muito favorece a utilização do mecanismo desvinculatório. Todavia, é importante que se diga que o uso desse tipo de mecanismo também é alvo de importantes críticas, sendo as principais delas baseadas na afetação sobre gastos sociais, no caráter paliativo e temporário do mecanismo, na ausência de destinação obrigatória aos recursos desvinculados e na falta de controle pelo Legislativo sobre o modo como tais recursos são aplicados. Espera-se que o presente trabalho incentive a produção de futuras pesquisas que reúnam e analisem, de maneira aprofundada, cada uma dessas críticas à manutenção da DRU – já que, até o presente momento, não existem estudos publicados que realizaram tal abordagem.

Já a principal contribuição deste trabalho foi a de sintetizar, dar ordem e organizar sistematicamente importantes questões, conceitos, definições e análises sobre o assunto em questão. Com isso, espera-se que este estudo seja importante para que cidadãos e estudiosos do tema orçamentário possam obter uma ampla compreensão a respeito da problemática aqui tratada.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. **Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. Brasília: Ed. do autor, 2008.

ARAÚJO, Luís Sérgio de Oliveira. **A economia política das vinculações de receitas: uma visão democrática das decisões orçamentárias**. 2003. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2003.

BACIC, Frederico Matias. **Desvinculação das Receitas da União: seus reflexos sobre os gastos sociais brasileiros ao longo de sua criação**. 2009. Monografia (Graduação em Economia) – Faculdade de Campinas, São Paulo, 2009.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASBAUM, Luiz Carlos. **A Influência das Vinculações de Receitas no Endividamento da União**. 2009. Monografia (Especialização em Orçamento e Finanças Públicas) – Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

BERNARDES, Érico Borges. **A rigidez do Orçamento Federal: a questão das vinculações de receitas**. 2008. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

BORSANI, Hugo. Relações entre política e economia: Teoria da Escolha Pública. In BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 103-125.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional de Revisão n.º 1 de 1º de março de 1994. Acrescenta os artigos 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 mar. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ECR/ecr1.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 10 de 4 de março de 1996. Altera os artigos 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 mar. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 17 de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos artigos 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 nov. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 27 de 21 de março de 2000. Acrescenta o artigo 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 mar. 2000a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 maio 2000b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal**. Brasília, DF, 2003. Disponível em:

<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/publicacoes/vinculacoes_orcamentarias.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Receitas Públicas**: manual de procedimentos aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <http://siops.datasus.gov.br/Documentacao/PT_STN-SOF_02-2007_Manual.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.121 de 28 de março de 2008**. Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º abr. 2008a. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=400&data=01/04/2008>>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Volume II**: Manual de Despesa Nacional. Brasília, DF, 2008b. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Despesa_Nacional_30102008_MTCASP_.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico do Orçamento 2012**. Brasília, DF, 2011a. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2012.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 68 de 21 de dezembro de 2011. Altera o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 dez. 2011b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Orientações para elaboração do Plano Plurianual 2012 - 2015**. Brasília, DF, 2011c. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/Orientacoes_para_Elaboracao_do_PPA_2012-2015.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Lei nº 12.465 de 12 de agosto de 2011 – Lei de Diretrizes Orçamentárias 2012. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 ago. 2011d. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Orçamento Federal ao Alcance de Todos**: Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA 2012. Brasília, DF, 2011e. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/orc_2012/ploa2012/Orc_Alc_Todos_27092011_web.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00104/2011/MP/MF de 8 de junho de 2011**. Brasília, DF, 2011f. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2011/104-MP%20MF.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **PEC Nº 61/2011**: Prorrogação da DRU. Brasília, DF, 2011g. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/pronunciamentos/apresentacoes/2011/111011_apresentacao_da_PEC_DRU.pdf>. Acesso em: 18 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Secretaria de Orçamento Federal – SOF**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2011h. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?sec=8>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. Lei n.º 12.595 de 19 de janeiro de 2012 – Lei Orçamentária Anual 2012. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 2012a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12595.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **PAC 2**: Ano I, 3º Balanço 2011/2014. Brasília, DF, 2012b. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/PAC2/3balanco/pdf/PAC2_ANO1_BALANCO_COMPLETO.pdf>. Acesso em: 18 maio 2012.

_____. Lei nº 12.593 de 18 de janeiro de 2012 – Plano Plurianual 2012. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2012 a 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 jan. 2012c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12593.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. **Uma Análise Sobre Algumas das Causas da Rigidez Orçamentária Após a Constituição de 1988**. 2008. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2008.

CAMBRAIA, Túlio; TANNO, Claudio Riyudi. **A efetiva desvinculação de receitas da União (DRU) na elaboração do projeto de lei orçamentária para 2012, no orçamento da seguridade social e em outras áreas**. Brasília: Senado Federal, 2011.

CARVALHO, Ana Lúcia da Silva. Fundo de Estabilização Fiscal – FEF: Estrutura e Cálculo das Fontes de Recursos. **Revista ABOP**, Brasília, v. 15, n. 3 (38), p. 7-20, set./dez. 1996.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da Não Afetação: usos e mitigações**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CRESWELL, John. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CUNHA, Armando; REZENDE, Fernando. **Contribuintes e cidadãos: compreendendo o Orçamento Federal**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2002.

DANTAS, Karlo Eric Galvão. **A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade?: o caso da CIDE-Combustíveis**. 2008. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

DESVINCULAR. In: DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa. Lisboa: Priberam Informática, 2012. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/DLPO>>. Acesso em: 17 abr. 2012.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?**. Brasília: Senado Federal, 2011.

FILGUEIRAS, Luiz Antonio Mattos. **História do Plano Real: fundamentos, impactos e contradições**. São Paulo: Boitempo, 2006.

FRANÇA, Mário Roberto. **Desvinculação das Receitas da União**: efeitos sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino. 2009. Monografia (Especialização em Orçamento e Finanças) – Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

FUNDO. In: GLOSSÁRIO Portal da Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp>. Acesso em: 21 abr. 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIAMBIAGI, Fábio. O Ajuste Fiscal de 1999/2000. **Planejamento e Políticas Públicas/IPEA**, Brasília, n. 17, p. 253-300, jun. 1998.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GRAÇA, Luís Otávio Barroso da. **Orçamento Impositivo**: uma análise à luz da Economia Política. 2003. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

JÚNIOR, Luiz Tacca; OLIVEIRA, José Carlos; SILVA, Paulo Fontenele e. Aspectos relevantes do orçamento da União. **Revista ABOP**, Brasília, v. 15, p. 89-131, 1996. Edição Especial.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. 2010. Disponível em: <http://gestorpublicopaulista.com.br/download/download_agesp_9.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2012.

MENDES, Marcos José. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 9, p. 57-102, dez. 2009.

MENDES, Sérgio. **Administração Financeira e Orçamentária**: teoria e questões. São Paulo: Método, 2010.

MORGADO, Laerte Ferreira. **O Orçamento Público e a Automação do Processo Orçamentário**. Brasília: Senado Federal, 2011.

MOURA, Márcia Rodrigues; TAVARES, José Fernando Cosentino. **Desvinculação de Receitas da União – DRU**: impacto da prorrogação, avaliação com base em dados de 2010 a 2012. Brasília: Senado Federal, 2011.

MUSGRAVE, Peggy Brewer; MUSGRAVE, Richard Abel. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NÓBREGA, Mailson. O equívoco das vinculações. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 3 fev. 2008. Disponível em <http://oglobo.globo.com/pais/noblat/post.asp?cod_post=89002>. Acesso em: 30 abr. 2012.

ORÇAMENTO. In: GLOSSÁRIO Portal da Câmara dos Deputados. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/glossario>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. São Paulo: Atlas, 2009.

PINTO, José Marcelino de Rezende. **Os recursos para a educação no Brasil no contexto das finanças públicas**. Brasília: Plano, 2000.

RECEITA VINCULADA. In: GLOSSÁRIO Portal da Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp>. Acesso em: 17 abr. 2012.

ROCHA, Denise Cristina Correa da. **A questão do gasto social federal e seu financiamento**: análise do triênio 1994/96. 1997. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1997.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 36 (4), p. 627-670, jul./ago. 2002.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. Orçamento Público e os Municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 7, n. 4, jul./ago. 2001.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. In: **Tributos e Direitos Fundamentais**. FISCHER, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004. p. 63-79.

SCHICK, Allen. Conflitos e soluções no orçamento federal. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (orgs.). **Planejamento e Orçamento Governamental**. Brasília: ENAP, 2006. p. 77-87. (Coletânea, v. 2).

SILVA, Mauro Santos. Vinculação de receitas não financeiras da União. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 8., 2003, Panamá. **Anais eletrônicos...** Panamá: CLAD, 2003. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047828.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2012.

SOARES, George. Rigidez do Financiamento do Orçamento: causas e consequências. SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE ORÇAMENTO PÚBLICO, 35., 2008, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: ASIP, 2008. Painel IV. Disponível em: <http://www.asip.org.ar/es/seminarios/seminario_brasilia_08/george_alberto_aguiar_soares.php>. Acesso em: 29 maio 2012.

SOUSA, Francisco Hélio de. Os efeitos da (des)vinculação dos recursos da União e a flexibilidade orçamentária. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 5, n. 9, p. 29-48, jan./jun. 2008.

TOZONI-REIS, Marília Freitas de Campos. **Metodologia da pesquisa**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

VELLOSO, Raul. Ajuste fiscal através da redução de despesas obrigatórias. In: MENDES, Marcos. (Org.). **Gasto público eficiente: 91 Propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks; São Paulo: Instituto F. Braudel, 2006. p. 111-136.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

VIANA, Arízio de. **Orçamento brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1950.

VINCULAR. In: DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa. Lisboa: Priberam Informática, 2012. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/DLPO>>. Acesso em: 17 abr. 2012.

WHITE, Joseph. Making “common sense” of Federal Budgeting. In: RUBIN, Irene (Coord.). **Public Budgeting: policy, process, and politics**. New York: M.E. Sharpe, 2008. p. 5-16.

ANEXOS

Anexo A – Glossário de Conceitos de acordo com o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas

Alienação de Bens: é o ingresso proveniente da alienação de componentes do ativo permanente.

Amortização de Empréstimos: é o ingresso proveniente da amortização, ou seja, parcela referente ao recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos

Operações de Crédito: são os ingressos provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas.

Outras Receitas Correntes: são os ingressos correntes provenientes de outras origens não classificáveis nas anteriores.

Outras Receitas de Capital: são os ingressos de capital provenientes de outras origens não classificáveis nas anteriores.

Receita Agropecuária: é o ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal. Incluem-se nessa classificação as receitas advindas da exploração da agricultura (cultivo do solo), da pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte) e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprios estabelecimentos.

Receitas Correntes: são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, para aplicação em despesas correspondentes, também em atividades operacionais, que não decorre de uma mutação patrimonial, ou seja, são receitas efetivas.

Receitas Correntes Intraorçamentárias: são receitas correntes de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes do

fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Receitas de Capital: são os ingressos de recursos financeiros oriundos de atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao alcance dos objetivos traçados nos programas e ações de governo. São denominados receita de capital porque são derivados da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, constituindo-se em meios para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade, ou mesmo, atividades não operacionais visando ao estímulo às atividades operacionais do ente.

Receitas de Capital Intraorçamentárias: receitas de capital de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Receita de Contribuições: é o ingresso proveniente de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas. Apesar da controvérsia doutrinária sobre o tema, suas espécies podem ser definidas da seguinte forma:

- Contribuições Sociais: destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a previdência social, a saúde e a assistência social;
- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: derivam da contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade;

- Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas: destinadas ao fornecimento de recursos aos órgãos representativos de categorias profissionais legalmente regulamentadas ou a órgãos de defesa de interesse dos empregadores ou empregados.

Receita de Serviços: é o ingresso proveniente da prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e produtos inerentes à atividade da entidade e outros serviços.

Receita Industrial: é o ingresso proveniente da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais definidas como tal pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

Receita Patrimonial: é o ingresso proveniente de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente, de aplicações de disponibilidades em operações de mercado e outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes.

Receita Tributária: são os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. O Código Tributário Nacional, no art. 3º, define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

- Imposto: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte;
- Taxa: as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição;
- Contribuição de Melhoria: a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas

respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Recursos Condicionados: são aqueles incluídos na previsão da receita orçamentária, mas que dependem da aprovação de alterações na legislação para integralização dos recursos. Quando confirmadas tais proposições, os recursos são remanejados para as destinações adequadas e definitivas.

Recursos de Outras Fontes: são aqueles arrecadados e controlados de forma descentralizada e cuja disponibilidade está sob responsabilidade desses órgãos e entidades, mesmo nos casos em que dependam de autorização do Órgão Central de Programação Financeira para dispor desses valores. De forma geral esses recursos têm origem no esforço próprio das entidades, seja pelo fornecimento de bens, prestação de serviços ou exploração econômica do patrimônio próprio.

Recursos do Tesouro: são aqueles geridos de forma centralizada pelo Poder Executivo do ente, que detém a responsabilidade e controle sobre as disponibilidades financeiras. Essa gestão centralizada se dá, normalmente, por meio do Órgão Central de Programação Financeira, que administra o fluxo de caixa, fazendo liberações aos órgãos e entidades, de acordo com a programação financeira e com base nas disponibilidades e nos objetivos estratégicos do governo.

Transferência Corrente: é o ingresso proveniente de outros entes ou entidades, referente a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes.

Transferências de Capital: É o ingresso proveniente de outros entes ou entidades, referente a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.

Anexo B – Principais Vinculações Das Receitas Federais

1. Imposto sobre a Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados (CF, art. 159):

Descrição	IR	IPI
Transferência para Estados	21,5	21,5
Transferência para Municípios	22,5	22,0
Transferência para Estados Exportadores	-	10,0
Programa de Financiamento Setor Produtivo (exclusive multas e juros desses)	3,0	3,0
TOTAL	47,0	57,0

1.1 Fundo de Participação dos Municípios subdivide-se em:

FPM	%
Capital	2,25
Interior	19,44
Reserva	0,81
TOTAL	22,5

1.2 Programa de Financiamento do Setor Produtivo subdivide-se em:

PFSP	%
FNE	1,8
FNO	0,6
FCO	0,6
TOTAL	3,0

2. Imposto Territorial Rural (CF, art. 158):
 - 50%: Municípios;
 - 50%: União.

3. IOF-Ouro (CF, art. 153, parágrafo 5º):
 - 30%: Estado de origem;
 - 70%: Município de origem.

4. Todos os Impostos:
 - 18% (após transferências constitucionais e DRU) vinculados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (CF, art. 212).

5. Custas Judiciais (Lei Complementar nº 79 / 94):
 - 50% para o FUNPEN;
 - 50% para a União.

6. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos de Valores Mobiliários (Lei nº 7.940/89):
 - 100% para a CVM (exclusive multas e juros, os quais são recursos livres da União).

7. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro, Capitalização e da Previdência Privada Aberta (Lei nº 8.003/90):
 - 100% para a SUSEP.

8. Concurso de Prognósticos (CF, art. 195, inciso III):

	Prognósticos	Federal	Esportiva	Instantânea
Seguridade Social	18,2	7,0	7,0	22,0
FNC	3,0	3,0	3,0	3,0
FUNPEN	3,0	3,0	3,0	3,0
Crédito Educativo	7,8	-	4,5	-
Clubes de Futebol	-	-	10,0	-
INDESP	-	-	10,5	-
Adicional Seguridade	-	15,0	-	-
Adicional INDESP	4,5	-	4,5	-
COB	1,7	1,7	1,7	1,7
Comitê Paraolímpico	0,3	0,3	0,3	0,3
Custos Operacionais	15,0	15,0	20,0	30,0
Custeio e Manutenção	5,0	5,0	-	-
Imposto de Renda	13,8	19,5	12,0	12,0
Prêmios Líquidos	32,2	45,5	28,0	28,0
Total	104,5	115,0	104,5	100,0

9. Recursos do Crédito Educativo e Recursos do Fundo de Financiamento do Ensino Superior – FIES:

-100% para o financiamento estudantil.

10. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Lei nº 8.401/92):

- 100% para o Ministério da Cultura (FNC). Cobrado sobre importação de títulos e obras audiovisuais estrangeiras e nacionais para serem exibidas nos diversos veículos existentes (cinema, TV, etc.).

11. Contribuição do Salário Educação (CF, art. 212, parágrafo 5º):

1/3: FNDE;

2/3: Secretarias Estaduais de Educação.

12. Cota-Parte do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (Lei nº 9.432/97):

- Destina recursos ao Fundo da Marinha Mercante e ao Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo;

13. Adicional sobre Tarifas de Passagens Aéreas Domésticas (DL nº 76.590/75):

- 100% destinado ao fundo aeroviário.

14. Cota-Parte dos Preços de Realização dos Combustíveis Automotivos Decreto-Lei nº 1.785/80):

- 100% dos recursos destinam-se à Agência Nacional de Petróleo (ANP).

15. Cota-Parte das Compensações Financeiras (Leis n.ºs 7.990/89, 8.001/90 e 9.433/97):

Recursos Hídricos	Itaipu Royalties	Recursos Minerais
80% Estados e Municípios	90% Estados e Municípios	88% Estados e Municípios
2,7% MMA	2,4% MMA	10% DNPM
13,8% MME	4% MME	2% FNDCT
3,6% FNDCT	3,2% FNDCT	
	0,4% MCT	

16. Royalties do Petróleo:

-Até 5%:

Em terra: 100% para Estados e Municípios;

Na Plataforma: 80% para Estados e Municípios e 20% para a Marinha.

- Excedentes:

Em terra: 75% para Estados e Municípios e 25% para o FNDCT;

Na Plataforma: 60% para Estados e Municípios, 15% para a Marinha e 25% para o FNDCT.

- Participação Especial: 50% para Estados e Municípios, 40% para a ANP e 10% para o MMA.

17. Selos de Controle, Lojas Francas (DL nº 1.455/76):

- 100% para o FUNDAF/SRF.

18. Contribuição para o PIS/PASEP (CF, art. 239, parágrafos 1 e 3):
 - 60% destinado ao FAT (custeia, principalmente, os programas de seguro - desemprego e de pagamento do abono salarial);
 - 40% destinado ao BNDES para aplicação em programas de desenvolvimento econômico.

19. Contribuição Social s/ o Lucro das Pessoas Jurídicas (CF, art. 195):
 - 80% destina-se à seguridade social;
 - 20% de livre programação (pertencentes à DRU).

20. Contribuição Social p/ o Financiamento da Seguridade Social (CF, art. 195):
 - 80% destina-se à seguridade social;
 - 20% de livre programação (pertencentes à DRU).

21. Contribuição dos Empregadores e dos Trabalhadores à Seguridade Social (CF, art. 195):
 - 100% destinado ao Fundo de Previdência e Assistência Social - MPAS para custeio dos benefícios previdenciários.

22. Contribuição para o Plano da Seguridade Social do Servidor (Lei nº 8.162/91):
 - 100% destinado ao pagamento de aposentadoria do setor público.

23. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (Emendas Constitucionais nº 21/99 e nº 31/00):
 - 21,1% ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza;
 - 42,1% às ações do Ministério da Saúde;
 - 21% ao pagamento de benefícios da previdência;
 - 15,8% de livre programação (aplicação da DRU).

24. CIDE - Combustíveis (E.C. nº 33/2001 e Lei nº 10.336/2001):
 - Recursos destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e financiamento de programa de infra-estrutura de transportes.

25. Outros Recursos Vinculados (Fonte 166) – Leis nº 9.991/00, 9.998/00, 10.052/00, 10.168/00 e 10.176/01:

- Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico;
- Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicação – FUST;
- Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações -

FUNTTEL;

- Ministério do Esporte e Turismo.

26. Juros de Mora da Receita Administrada pela SRF/MF (Lei nº 9.636, art. 37):

- 100% para o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SPU.

27. Recursos Diretamente Arrecadados:

- 100% para os órgãos que os arrecadam.

28. Alienação de Bens Apreendidos (DL nº 2.411/88):

- 60% destinado ao FUNDAF/SRF;
- 40% destinado ao Ministério da Previdência.

29. Multas incidentes s/ receitas administradas pela SRF (Lei nº 7.711/88):

- 100% para o FUNDAF, excluídas as transferências a Estados e Municípios.

30. Reforma Patrimonial - Alienação de Bens (Lei nº 8.025/90):

- 100% destinado a programas habitacionais de caráter social.

31. Doações de Entidades Internacionais ou de Pessoas ou Instituições Privadas Nacionais:

- 100% destinado a finalidades pré-determinadas em contrato.

32. Receita de Honorários de Advogados - FUNDAF (Lei nº 8.022/90):

- 100% destinado ao FUNDAF.

Vinculações Exclusivas para:

- Refinanciamento da Dívida;
- Lançamento de Títulos da Dívida;
- Amortização e Encargos da Dívida;
- Indenização por Desapropriação para Fins de Colonização e Reforma Agrária.

1. Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional (fonte 143):

- 100% para refinanciamento da dívida.

2. Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional (fonte 144):

- 100% para lançamento de novos títulos.

3. Operações de Crédito em Moeda, Bens e/ou Serviços (interna/externa):

- 100% destinado a programas, projetos ou atividades específicas que forem objeto das operações.

4. Resultado do Banco Central:

- 100% destinado ao pagamento de encargos ou amortizações da dívida pública federal.

5. Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Refinanciamento das Dívidas Interna e Externa (exclusive Clube de Paris):

- 100% destinado no pagamento de amortizações e encargos resultantes de operações de crédito externos, como também ao pagamento de encargos e amortização das dívidas assumidas pela União.

6. Recursos de Financiamento das Operações Oficiais de Crédito (oriundos dos encargos e amortização referentes aos programas de Saneamento de Estados e Municípios, Refinanciamento da Dívida Externa, vendas de estoques governamentais, etc.):

- 100% destinado às despesas relacionadas ao financiamento de programas de custeio, investimento agropecuário e agro-industrial; à aquisição e ao

financiamento da comercialização de produtos agrícolas; ao financiamento de estoques reguladores e ao financiamento de exportadores.

7. Reforma Patrimonial – Privatização:
 - 100% destinado ao abatimento da dívida.

8. Títulos da Dívida Agrária:
 - 100% destinado a indenizações por desapropriação de imóveis rurais para fins de colonização e reforma agrária.

9. Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Refinanciamento da Dívida Externa com credores privados (BID, BEA e Aquisições de Garantia):
 - 100% destinado à amortização da Dívida Mobiliária Federal.

10. Recursos de Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Crédito de Estados e Municípios (dívidas refinanciadas):
 - 100% destinado ao pagamento das entidades originalmente credoras.

11. Remuneração das Disponibilidades do Tesouro Nacional (remuneração do saldo diário dos depósitos da União existentes no BACEN):
 - 100% destinado ao pagamento dos encargos ou amortização da DPMF.

12. Recursos de Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Refinanciamento de Dívidas do Clube de Paris:
 - 100% destinado ao pagamento dos encargos e amortizações da DPMF.

13. Recursos do Fundo de Amortização da Dívida:
 - 100% destinados ao pagamento de encargos e amortização das dívidas.