

## A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA IMPORTÂNCIA PARA A SOCIEDADE

José Santo Dal Bem Pires<sup>1</sup>  
Walmir Francelino Motta<sup>2</sup>

### RESUMO

Este trabalho constitui uma reflexão acerca de um conjunto de questões relacionadas com a evolução histórica do orçamento de instituições governamentais e sua importância para a sociedade como o principal instrumento de controle dos recursos públicos. Tem o propósito de descrever a evolução histórica do orçamento público em vários países do mundo, especialmente no Brasil. Esses registros permitem visualizar os avanços do processo orçamentário para atender à demanda de bens e serviços de uma sociedade cada vez mais complexa. A trajetória histórica mostra princípios, técnicas e regras surgidas em lugares diferentes, mas hoje admitidos em todo o mundo, iniciando uma padronização universal na formatação dos orçamentos das entidades públicas, respeitadas as características e peculiaridades do regime político vigente de cada nação. No Brasil, por ser um tema atual do direito financeiro e das finanças brasileiras em todas as esferas de governo – federal, estadual e municipal –, procura resgatar os principais dispositivos relacionados ao orçamento estabelecidos em todas as constituições brasileiras que vigoraram desde a proclamação da República até os dias atuais. Conclui apresentando vários conceitos admitidos no decorrer dessa trajetória histórica, desde o mais simples até a concepção hoje tida como a mais avançada em face das necessidades da sociedade.

**Palavras-chave:** orçamento; sociedade; controle; receitas e despesas.

### ABSTRACT

*This work is a reflexion about a set of questions related to the historical evolution of the government institution budget and its importance for the society as the main control instrument of public resources. It aims to describing the historical evolution of the public budget in several countries worldwide, mainly*

*in Brazil. These records allow the visualization of the budget process advances to meet demands on goods and services of an increasingly more complex society. The historical trajectory shows principles, techniques and rules, which rose in different places, but nowadays they are accepted all over the world. It started a universal standardization of the public entities budget shape considering the characteristics and peculiarities of the effective political regimen in each nation. In Brazil, because it is a current subject of the financial law and of Brazil finance, in all the government scopes- federal, state and municipal- it tries to rescue the main mechanisms related to the budget that were settled in all the Brazilian constitutions which were in force since the proclamation of the Republic. It concludes by presenting several concepts that were admitted during this historical trajectory, from the simplest to the most advanced conception accepted against the society needs.*

**Keywords:** budget; society; control; income and expenses.

### 1 INTRODUÇÃO

Nas sociedades organizadas o sistema jurídico está estruturado para que os cidadãos, os destinatários das ações estatais, não sejam surpreendidos por medidas intempestivas tomadas pelos governantes. Este fato, por si só, justifica a imprescindibilidade da existência do orçamento público, cujas origens se confundem com o surgimento do Estado de Direito. Aliás, a questão de ordem financeira do poder público foi a primeira área a ser atingida na passagem do Estado Absoluto para o Estado de Direito. A concepção de que os gastos dos governantes devem ser previamente autorizados vem desde o longínquo ano de 1217, com a edição da *Magna Charta Libertatum* do Reino Unido.

<sup>1</sup>Professor Doutor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

<sup>2</sup>Professor Especialista do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá e do Centro Universitário de Maringá.

A trajetória histórica do orçamento público remonta aos tempos de antanho, a uma época em que o rei ou imperador era o próprio Estado. Não havia, então, distinção entre as finanças particulares do soberano e as do Governo.

Com o crescimento do Estado, tornou-se necessário proceder a uma melhor organização de suas receitas e despesas, nascendo assim o orçamento público. O seu aprimoramento o transformou em uma ferramenta indispensável para as instituições governamentais. Sua história foi marcada por árduas e multisseculares lutas políticas, que o tornaram um instrumento absolutamente necessário ao equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder. Tem sido assim em todas as esferas de governo, desde a sua origem até os dias de hoje, em face de sua relevância para todos os segmentos da sociedade.

A origem etimológica da palavra orçamento, de acordo com Pinto (1956)<sup>3</sup>, está, em geral, fortemente vinculada ao termo italiano *orzare* ou ao latino *ordior*, *orsus sum*, *ordiri* (urdir), que tem o significado de planejar, calcular. Percebe-se que o efeito de planejar as ações está há muito tempo intimamente vinculado às ações orçamentárias.

## 2 A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO MUNDO<sup>4</sup>

Os países que mais se destacaram pelo desenvolvimento da técnica orçamentária foram a Inglaterra, a França e os Estados Unidos.

### 2.1 INGLATERRA

A história do orçamento público mostra que o seu embrião teve origem no Reino Unido, em 1217, quando o rei *John Lackland* (João Sem-Terra) outorgou a famosa *Magna Charta Libertatum* (Carta Magna), que estabeleceu, no seu art. 12: “Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum”. Este dispositivo estabeleceu condições para se acabar com a arbitrariedade da Coroa na instituição de impostos; fato conseguido mediante pressões dos barões, que eram parte integrante do conselho comum, órgão de representação da época.

Com o advento da “Revolução Gloriosa” de 1688, seguida da institucionalização da Declaração dos Direitos, a *Bill of Rights*, estabeleceu-se que “A

partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou pagar impostos, sem consentimento comum através da Lei do Parlamento”.<sup>5</sup>

O controle ficou apenas com um lado da moeda, o da receita. Com o passar dos anos, fez-se necessário estendê-lo para o lado da despesa, o que foi feito de forma gradual, iniciando pela redução dos dispêndios das forças armadas da época.

A caminho do desenvolvimento da técnica do orçamento formal, por volta de 1706, através da Resolução n.º 66, da Câmara dos Comuns, definiram-se duas regras básicas: a primeira era a de que caberia ao Executivo a responsabilidade pelas finanças do Governo, coordenando a proposta de receita e despesa; e, pela segunda, caberia ao parlamento aprovar, reduzir ou rejeitar a despesa proposta, inclusive exercer o controle da execução orçamentária.

Em 1787 foi aprovada a Lei do Fundo Consolidado, que representou um grande avanço na organização das finanças na Inglaterra. A respeito deste assunto, Burkhead assim explica essa concentração de recursos: “Este criava um único fundo geral, destinado a receber e registrar todas as receitas e despesas, constituindo a base para um completo relacionamento das atividades financeiras do Governo.”<sup>6</sup>

Não obstante, somente a partir de 1822 foi formalmente redigido o primeiro orçamento público na Inglaterra e o Executivo passou a prestar contas ao Legislativo. Havia uma exposição de justificativas que fixava a receita e a despesa para o Executivo. “Pode-se considerar essa data como a que marca o início do Orçamento, plenamente desenvolvido, na Grã-Bretanha.”<sup>7</sup>

Acontecimento *sui generis* ocorre no processo orçamentário inglês, não tendo sofrido modificações significativas até os dias atuais. O programa de governo é apresentado pelo Gabinete – espécie de comissão da Câmara dos Comuns – ao Parlamento, que pode aprovar redução de despesas ou solicitar uma alternativa viável, sem que isso signifique uma moção de desconfiança em relação ao Gabinete. Não obstante, se o Parlamento propuser aumento das despesas, isso, sim, implicará em perda de confiança no Gabinete, tornando-se imperativa a formação de um novo Governo.<sup>8</sup>

Lyra Filho descreve um fato curioso a respeito da palavra *budget*. No seu sentido original significava bolsa de couro, que o Chanceler do Erário utilizava para levar ao Parlamento os documentos relativos à exposição das necessidades do Governo. Com o passar do tempo, a palavra passou a significar os documentos de receitas e despesas contidos nessa bolsa que eram submetidos à apreciação do Parlamento.<sup>9</sup> Hoje, a palavra *budget* significa orçamento.

A trajetória histórica do orçamento, na Inglaterra, evidencia questões relevantes incorporadas no avanço da sistemática orçamentária, como: atestou que a despesa pública depende da política adotada; delineou a natureza técnica e jurídica do orçamento público; e serviu como ponto de referência para a implementação desse instrumento nas organizações governamentais do mundo todo.

## 2.2 FRANÇA

No longo período napoleônico da França, sabidamente um regime político autoritário, o povo francês ou qualquer forma de sua representação eram aliçados do processo orçamentário. As receitas e as despesas da França eram fixadas e executadas tão-somente pelo poder soberano.

O avanço da técnica orçamentária iniciou-se com a Revolução Francesa, em 1789, com a instituição da Assembléia Nacional, que aprovou a Declaração dos Direitos do Homem, onde se estabeleciam princípios e regras básicos, segundo os quais "...cabia exclusivamente aos representantes do povo o direito de votar impostos, os quais deveriam ser pagos por todos os cidadãos, de acordo com sua capacidade contributiva e independente de sua condição social".<sup>10</sup>

Assim como ocorreu na Inglaterra, o controle pelo lado da despesa veio bem mais tarde, em 1831, quando ficou estabelecido que a despesa de cada ministro francês não deveria exceder aos recursos destinados a sua pasta. Segundo Giacomoni, a partir desta data "o controle parlamentar sobre o orçamento passou a ser completo".<sup>11</sup>

O aperfeiçoamento do processo orçamentário francês, em sua fase inicial, instituiu relevantes princípios orçamentários para a elaboração do orçamento público, os quais

perduram até hoje em várias nações do mundo, inclusive no Brasil. Segundo Burkhead,<sup>12</sup> esses princípios são: o orçamento deverá ser votado anualmente (anuidade); deverá ser votado antes do início do ano financeiro a que se refere (anterioridade); deverá conter todas as previsões de receitas e despesas necessárias para o ano seguinte (universalidade); e, as receitas não devem ser vinculadas a objetivos específicos, mas todas devem fazer parte de um fundo consolidado (não-afetação das receitas). Este último, na atualidade, em alguns países, merece ressalvas, em função das vinculações constitucionais e de leis específicas das esferas de governo.

## 2.3 ESTADOS UNIDOS

Com o advento da Revolução Americana, que culminou com sua independência, não havia no país de origem – Inglaterra – uma técnica orçamentária possível de ser aplicada pelos mentores da Constituição Americana. Mesmo assim, já nessa época, ela estabelecia que "nenhuma soma será retirada do Tesouro, senão em consequência de apropriações estabelecidas em lei; e que um balanço das entradas e saídas de dinheiros públicos deve ser divulgado, periodicamente".<sup>13</sup>

Este dispositivo constitucional foi regulamentado por volta de 1800, e segundo ele, ao Secretário do Tesouro Nacional caberia "elaborar e apresentar ao Congresso [...] um relatório financeiro sistemático que contenha a estimativa da receita pública, bem como da despesa".<sup>14</sup>

Nesse período de formação do governo americano todos os órgãos se encontravam numa mesma localidade, o que tornava as suas comunicações fáceis, amistosas e sem formalidades, de tal maneira que se confundiam as funções congressistas com as do Gabinete, em termos de matéria de ordem financeira. Em 1802 esses relacionamentos foram abalados com a criação, pela Câmara dos Representantes, da Comissão de Meios e Recursos – *Committee on Ways and Means* –, com acentuado poder sobre questões relativas às receitas e apropriações de despesas, colocando fim à exclusiva função do Executivo na condução das finanças do Governo. As comunicações verbais cederam lugar à comunicação escrita. O congresso passou a exigir acentuado detalhamento das dotações, a fim de

restringir o arbítrio do Executivo, seguindo-se, daí, atritos freqüentes entre os dois poderes.

A partir de 1865, a Comissão de Meios e Recursos passou a ter suas funções divididas com outra criada pela Câmara, denominada Comissão de Dotações. Esta última foi rapidamente subdividida, chegando a dez comissões na Câmara e oito no Senado, todas com autoridade para opinar sobre dotações orçamentárias do Governo, num período de abundância de recursos na economia americana.

Os mandos e desmandos nas dotações não passaram despercebidos aos olhos dos mais atentos, a ponto de um cronista relatar que “[...] os Estados Unidos desperdiçam milhões anualmente. Mas sua riqueza é tão grande, sua receita é tão elástica, que o país não dá conta do seu prejuízo. [...] tem o glorioso privilégio da juventude, o privilégio de cometer erros sem sofrer suas conseqüências”.<sup>15</sup>

Não é difícil compreender que esse descontrole sobre as despesas públicas por parte do Executivo e do Legislativo, aliado a fortes índices de negociatas e corrupções, levou o Governo Americano a sucessivos déficits na virada do século XIX para o XX, acrescidos de uma parcela significativa de aumento de despesas, devido à intensificação das atribuições governamentais. Tornou-se mister, por isso, implementar medidas para restringir os déficits e substituir essa praxe na gestão orçamentária de modo geral negligente.

O debate sobre a reforma orçamentária trouxe para o campo das idéias os empresários, que perceberam no orçamento um poderoso instrumento para tornar o Governo mais eficiente com menos recursos, o que teria reflexos imediatos na redução da carga tributária imposta à sociedade. Além disso, o crescimento das despesas, ante as crescentes demandas sociais e a progressiva complexidade da estrutura da máquina administrativa do governo nacional, estava a exigir a adoção de métodos e processos de concepções mais avançadas.

No afã de encontrar uma fórmula orçamentária capaz de colocar os objetivos perseguidos pela administração em lugar dos meios, de 1910 a 1913, o Presidente *Taft* instituiu a famosa Comissão de Economia e Eficiência, a qual realizou estudos nas áreas de orçamento, contabilidade, finanças, recursos humanos e organização administrativa. Desse trabalho saiu a

conceituação de orçamento público: “documento para ação por parte do Governo, um instrumento de controle e de administração para o chefe do Executivo e uma base para o funcionamento dos departamentos e órgãos”.<sup>16</sup>

Em 1921, o Presidente *Harding*, empenhado com uma visão do tipo empresarial, conseguiu que a Câmara dos Representantes aprovasse uma lei de iniciativa do Poder Executivo, denominada Lei de Orçamento e Contabilidade – “*Budget and Accounting Act*”. A nova lei transferiu ao presidente a missão específica e simbólica de enviar todos os anos o orçamento da nação americana. O Congresso passou a exigir acentuado detalhamento das dotações a fim de restringir o arbítrio do Executivo.

As evidências da aproximação entre o planejamento e o orçamento mostravam-se cada vez mais fortes. Na década de 1930, o Departamento de Agricultura e a Administração do Vale do *Tennessee* adotaram, de forma *sui-generis*, uma classificação orçamentária por projetos e programas. Esse novo e revolucionário modelo representou um grande avanço na técnica orçamentária, capaz de aproximar o orçamento com o planejamento, instrumento de gerência que começava a ter ampla aceitação junto a vários segmentos da sociedade.

No final da década de 1940, a Comissão Hoover, em face de seus estudos, recomendou ao Governo Federal um orçamento com indicação dos objetivos, dos custos e da relação receita/despesa, tudo estruturado na forma de funções, projetos e atividades. Para esse tipo de orçamento cunhou a expressão *performance-budget*, vale dizer, orçamento de desempenho.

Não obstante, foi em 1950 que o Congresso Americano aprovou a Lei de Processo e Contabilidade, integrando efetivamente o planejamento e o orçamento como ferramentas indispensáveis à administração pública. Criou-se a metodologia do orçamento para o programa, a partir de uma concepção gerencial que procurava definir o orçamento como um elo de ligação entre o planejamento e as ações executivas da gestão pública e, para tanto, incorporava os custos dos programas do governo.

Essa nova técnica ficou conhecida mais tarde como PPBS (*Planning, Programming and Budget System*) – Sistema de Planejamento,

Programação e Orçamento. A concepção fundamental do PPBS consiste na introdução da análise custo/benefício e da análise entre as prioridades conflitantes. Para Giacomoni, constitui-se “no coroamento de uma série de estudos e aplicações práticas realizadas”.<sup>17</sup> A sua acolhida nos meios acadêmicos permitiu sua divulgação e aceitação em outros países, com ajustes às peculiaridades de cada um.

Com a escassez de recursos financeiros decorrente da guerra com o Vietnã e a ascensão do processo inflacionário, a técnica do PPBS ficou comprometida; afinal, para as circunstâncias da época, planejar e programar não faziam sentido.

O próximo passo para a evolução tecnológica do sistema orçamentário foi o Orçamento Base Zero – OBZ –, desenvolvido nos Estados Unidos no final de 1960, pela empresa Texas Instruments Co. e adaptado para o setor público no início dos anos 1970, na elaboração do orçamento de 1973. Essa abordagem orçamentária “... requer que o administrador justifique integralmente seu orçamento em detalhe como se fosse novo (isto é partindo do zero) e justifique a necessidade de realizar despesa.”<sup>18</sup> As solicitações partem de baixo para cima na estrutura organizacional e trabalha-se com pacotes de decisão para cada atividade ou operação de bens e serviços oferecidos à sociedade.

A concepção mais avançada é a do *Activity-Based Budget (ABB)*, ou seja, o Orçamento Baseado em Atividades. Kaplan e Cooper afirmam que “o orçamento baseado em atividades estima a quantidade esperada de todos os geradores do custo por atividade”<sup>19</sup> Enquanto o Custeio Baseado em Atividade parte das necessidades dos recursos para as atividades e desta para os objetos de produção, o Orçamento por Atividade faz o caminho inverso: parte da produção de bens e serviços da sociedade para as atividades e, posteriormente, identifica os recursos demandados.

### 3 A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

A vinda do rei D. João VI ao Brasil permitiu ampliar a abertura dos portos brasileiros. Com maiores impostos aduaneiros, iniciou-se o processo de organização das finanças públicas, culminando com a criação, em 1808, do Erário Público e do Regime de Contabilidade.

No Brasil, o orçamento público também sempre constituiu um poderosíssimo instrumento de controle dos recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade na forma de bens e serviços prestados. É tão importante que, historicamente, todas as constituições federais e estaduais, bem como as leis orgânicas dos municípios, sempre consagraram dispositivos sobre a programação como categoria do orçamento público, desde a época do Império até os dias atuais.

A **primeira constituição do Brasil**, outorgada em 25/03/1824 por Dom Pedro I, atribuiu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos (art. 36, nº 1) e estabeleceu a exigência da apresentação de uma proposta de orçamento. No seu art. 172 estabelecia; “O ministro da Fazenda, [...] apresentará à Câmara dos Deputados anualmente, [...] o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas”.<sup>20</sup> Dessa maneira, a competência de elaboração da proposta ficou a cargo do Executivo, porém a sua aprovação constituiu-se em competência da Assembléia Geral (Câmaras dos Deputados e Senado). Alguns tratadistas - entre eles Baleeiro - afirmam que “o primeiro orçamento nacional elaborado com esse dispositivo que abrigava as principais regras da matéria foi votado para o exercício de 1831-1832”.<sup>21</sup> As décadas que se seguiram não evidenciaram registros maiores na questão da organização das finanças públicas.

A **segunda constituição brasileira**, promulgada em 24/02/1891, veio logo após a proclamação da República. Com ela foram implantadas importantes modificações na distribuição de competências para a elaboração, tramitação e aprovação do orçamento. O Poder Legislativo passou a ter competência para elaboração do orçamento de todos os poderes da nova República.

Por outro lado, a Lei n.º 30, de 08 de janeiro de 1892, que fixava as responsabilidades do Presidente da República, estabelecia que a não-apresentação da proposta de orçamento constituía crime contra as leis orçamentárias. Tal fato trouxe um impasse entre os poderes, só superado pela decisão tomada no sentido de que o Executivo apresentaria a proposta como subsídio ao Poder Legislativo, que deliberaria.

Em 1922 foi aprovado pelo Congresso

Nacional o Código de Contabilidade da União.<sup>22</sup> Para a época, o Código foi considerado uma evolução tecnológica nas finanças públicas, ao imprimir novas normas técnicas que possibilitaram ordenar em nível de União - e, posteriormente, por semelhança, nos Estados e municípios -, procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais, administrativos etc., visando à busca de melhor eficiência na gestão dos recursos.

Em 1926, mediante uma reforma na constituição, foi finalmente realizada a transferência de competência da elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo, o que já acontecia na prática.

Com o advento da **terceira constituição da Nação**, outorgada em 16/07/1934, perdeu espaço o Legislativo e voltou a reinar absoluto o Executivo, a quem cabia elaborar e decretar o orçamento. Nela as questões de ordem orçamentária mereceram destaque, ao serem classificadas em uma seção própria. Nessa constituição, a competência para elaboração da proposta orçamentária era atribuída ao Presidente da República, cabendo ao Legislativo a sua votação com auxílio do Tribunal de Contas. Na realidade, a falta de ordem jurídico-constitucional e de leis complementares sobre limitações às emendas inseridas pelos legisladores deu ao orçamento uma modalidade do “tipo misto”, com co-participação entre ambos os poderes.

A **quarta constituição brasileira** foi decretada em 10/11/1937, como resultado de um regime político fortemente autoritário, denominado Estado Novo. Aqui as abordagens de ordem orçamentária também mereceram destaque, ao serem tratadas em capítulo especial com seis artigos. Segundo esses artigos, a proposta do orçamento deveria ser formatada por um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência da República. A sua votação e aprovação caberiam não só a Câmara dos Deputados, mas também ao Conselho Fiscal, uma espécie de Senado Federal, que também contaria com dez membros de confiança nomeados pelo Presidente da República. Giacomoni afirma: “A verdade é que essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o Orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo”.<sup>23</sup>

O regime estadonovista criou, em 1938, o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), que iniciou o planejamento orçamentário

no Brasil, tendo como objetivo principal organizar anualmente a proposta orçamentária, de acordo com as instruções do Presidente da República.

Em 1938, como resultado da Primeira Conferência de Técnicos da Contabilidade Pública e Assuntos da Fazenda, promovida pelo Governo Federal, foram feitas as primeiras tentativas de padronização, que tiveram como base o padrão orçamentário elaborado pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças.

A **quinta constituição do Brasil** foi promulgada em 18/09/1946, logo após a redemocratização do País. Pelo seu conteúdo, o Executivo continuou a elaborar o projeto de lei orçamentária, passando, porém, a encaminhá-lo às casas do Congresso para discussão e aprovação, inclusive com a prerrogativa de emendas.

Essa constituição de 1946, denominada “planejamentista”, explicita as necessidades de se criarem planos setoriais e regionais, com reflexo direto na monetarização do orçamento, ao estabelecer vinculações com a receita. A experiência brasileira na construção de planos globais, até 1964, caracterizou-se por “contemplar somente os elementos de despesa com ausência da programação de objetivos, metas e recursos reais, intensificando as desvinculações dos Planos e dos Orçamentos”.<sup>24</sup>

O regime político resultante do movimento dos militares, em 1964, assumiu características autoritárias nunca vistas antes. Em consequência, a **sexta constituição brasileira** outorgada em 24/01/1967, estabeleceu regras de orçamento única e exclusivamente a favor do centralizador Poder Executivo, estendendo-as inclusive aos Estados e municípios. A grande decepção, em matéria de orçamento, ficou por conta da retirada sumária das prerrogativas do Poder Legislativo quanto às iniciativas de leis e emendas que criassem ou aumentassem despesas. Assim rezava o artigo 65:

É de competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio ou de qualquer modo autorizem, criem ou aumentem despesas.”

§1.º - Não será objeto de deliberação a emenda de que decorra aumento de despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem a modificar o seu montante, natureza e objetivo.

O Executivo, ao encaminhar a proposta orçamentária, torna explícito o conflito de interesses entre as possíveis alocações de recursos e a distribuição dos custos entre os diversos segmentos da sociedade. Além disso, não transitavam pelo Poder Legislativo o orçamento monetário, que continha a programação da política monetária e cambial, e o orçamento das empresas estatais, que abrangia as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e suas controladas, direta ou indiretamente, as autarquias, as fundações e os órgãos autônomos da administração indireta. Portanto, não passando pelo Poder Legislativo o orçamento monetário e o orçamento das empresas estatais, segundo Cruz, “as peças orçamentárias que iam ao encontro do Congresso Nacional tinham a inexpressiva participação de menos do que 20% dos recursos financeiros a movimentar”.<sup>25</sup>

Apesar de tudo, de fundamental importância para o processo orçamentário em todas as esferas de governo - federal, estadual, municipal e do Distrito Federal - tem sido, indubitavelmente, o papel desempenhado pela Lei 4320, de março de 1964. Nesse seu longo período de vigência, em momento algum serviu de empecilho para o surgimento de significativas reformas orçamentárias e financeiras, da adoção de técnicas mais modernas, o que lhe dá, efetivamente, o honroso aspecto de lei básica de orçamento. Comumente conhecida como Lei 4320/64, estabeleceu, logo no seu art. 2º: “A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo...”<sup>26</sup>

Em 1967, o Decreto-Lei 200, de 25 de março, criou o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, com a competência de elaborar a programação orçamentária e a proposta orçamentária anual. Por sua vez, o Ministro instituiu a Subsecretaria de Orçamento e Finanças, hoje Secretaria de Orçamento Federal (SOF), com a atribuição de órgão central do sistema orçamentário.

A década de 1980 iniciou-se, no campo político, com fortes pressões populares pela distensão do regime autoritário e abertura institucional. Os movimentos sociais ganharam as ruas e a finalidade da base política do regime veio à tona. Abriu-se espaço para as eleições - as “diretas já” - para Presidente da República, e para a convocação de uma Assembléia Nacional

Constituinte. A redemocratização do País e as liberdades individuais foram resgatadas.

Finalmente, em 05 de outubro de 1988, o País recebeu sua **sétima Carta Magna**, em vigor atualmente. Essa constituição atribuiu ao processo orçamentário uma seção especial e à parte: Título VI - Da Tributação e do Orçamento, Capítulo II das Finanças Públicas, Seção II dos Orçamentos.

A partir da sua promulgação ocorreram mudanças substanciais na prática orçamentária, devido às alterações impostas. Como decorrência, em nível de Estados e municípios, novas práticas avançadas foram introduzidas.

No campo técnico, as reformulações adotadas deram maior democratização às políticas públicas e uma participação mais ampla do Poder Legislativo no estabelecimento da programação econômico-financeira do Estado. Assim, a Constituição Federal (CF) resgatou as prerrogativas do Congresso Nacional de criar despesas e emendar a proposta orçamentária do Executivo e recuperou para a área de decisão do Poder Legislativo os assuntos referentes aos orçamentos das entidades descentralizadas.

A hierarquia dos instrumentos de planejamento orçamentário integrado está estabelecida no artigo 165 da CF, que diz: “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais”,<sup>27</sup> São documentos inovadores em relação aos processos orçamentários anteriores.

Observa-se que todo o processo alocativo de recursos está sob a égide da lei, e nada se faz em termos de despesa pública sem que exista uma autorização legislativa. Na prática, é a plena vivência do princípio da universalização orçamentária na ordem constitucional.

Em atendimento à própria Constituição Federal, surgiu, em 2000, a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal - LRF, de n.º 101/2000, que introduziu inovações na administração das finanças públicas, instituindo mecanismos de transparência fiscal e controle social dos gastos públicos.

Atualmente, encontra-se em tramitação no Congresso Nacional a Lei de Responsabilidade Social - LRS -, objetivando assegurar e formalizar o compromisso dos governantes em co-gestionar os recursos públicos, com participação ativa da

sociedade organizada. É preciso assegurar a destinação social dos tributos arrecadados, dando ao orçamento público a dimensão cidadã que precisava ter na sociedade.

#### 4 CONCLUSÃO

A gestão de uma instituição, independentemente de sua natureza jurídica, tem no seu orçamento um instrumento capaz de orientar as decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar os objetivos pretendidos, através da materialização das ações pensadas e programadas para um período determinado, no caso, um ano. A elaboração do orçamento permite identificar previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante. Por isso, o orçamento tem-se constituído no mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos.

No decorrer da história, a evolução conceitual do orçamento público, decorrente dos avanços dos conhecimentos teóricos empíricos da realidade na qual se inseriu, permite conceituá-lo de várias formas, desde a mais simples até uma concepção mais aprofundada.

**A primeira** delas, a mais simples de todas, diz: “Orçamento é a fixação das despesas a serem pagas em dado exercício, as quais serão contrabalançadas com a previsão da receita necessária”.<sup>28</sup> Limita-se, por um lado, a uma relação de receitas a serem arrecadadas – que são as origens – e, de outro lado, a uma relação de despesas – que são as aplicações –, sem nenhum compromisso em deixar transparentes os motivos e os objetivos do gasto e sem entrar no mérito do que se faz.

**A segunda** conceituação do orçamento público é tê-lo como um forte instrumento de controle sobre as finanças das entidades governamentais. Nesse sentido, Giacomoni diz: “... o orçamento público serviu como instrumento de controle, tanto do legislativo sobre o Executivo, como desse sobre suas próprias unidades integrantes”.<sup>29</sup> Complementa Antony: “...a elaboração do orçamento ocorre como parte do processo de controle administrativo”.<sup>30</sup> Para desempenhar esse papel, o orçamento revestiu-se de classificações orçamentárias elementares de receitas e despesas e uma roupagem que

permitiram registros contábeis que atendam às necessidades do setor público. Constituir-se-ia numa boa fórmula de controle, ao colocar frente a frente as receitas e as despesas.

**Na terceira** forma de conceituação, o orçamento público tem como função principal ser um instrumento de administração para materialização das ações do governo para que ele próprio possa funcionar e assim alcançar os objetivos voltados para a sociedade. Aqui nasce a idéia de orçamento-programa que estabelece os propósitos, os objetivos e as metas inseridas em uma estrutura de programas a realizar, fazendo a ligação entre o planejamento e as finanças e permitindo que os planos expressos em unidades de medida o sejam também em termos de dinheiro, possibilitando assim levá-los à execução prática. Essa conceituação aproxima o planejamento, o orçamento e os recursos financeiros.

Finalmente, a **quarta conceituação** é bem mais recente. Ao orçamento público é dado o caráter de principal documento para divulgação das ações do governo junto à sociedade. Nesta conceituação embute-se uma das principais obrigações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que é a publicação periódica e sistemática das informações sobre as receitas e as despesas da instituição pública, para que o cidadão possa saber o que está acontecendo e exercer sua cidadania na fiscalização do que o governo faz. Voltou o orçamento às suas origens, a ser o principal instrumento de controle social sobre o dinheiro público.

Na verdade, o orçamento é, antes de tudo, uma decisão de governo ou um exercício de poder e, nesse sentido, não só uma questão técnica, mas também política. Isto significa que todo orçamento público implica a determinação de prioridades, relacionadas, por sua vez, com a capacidade de intervenção e negociação de certos setores da sociedade ou com opções do próprio governo local. O orçamento permite a identificação dos recursos disponíveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas e afinadas com a política adotada pelo gestor público.

Pode-se dizer que o desenvolvimento do orçamento público implicou num grande avanço para a democracia e para as liberdades individuais, ao corroborar, na sua trajetória histórica, a separação dos poderes, condição *sine qua non* para um regime político democrático. Ao longo do tempo

transformou-se em um instrumento de bem-estar social, que deseja reduzir as despesas e diminuir a carga tributária. É sinônimo de esclarecimento das responsabilidades dos governantes perante a sociedade. Um bom orçamento pode prestar serviços e estimular o desenvolvimento. Se elaborado na direção certa, promove em muito o bem-estar social, mas se elaborado de forma errada, atrapalha e até inibe o desenvolvimento.

A sua origem e seus fundamentos são encontrados na própria história dos regimes democráticos. A sua força, o seu prestígio e a sua expressão na vida das sociedades estão na razão direta da maior ou menor consciência política das nações.

## REFERÊNCIAS

ANTONY, Robert N. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1970.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 mar. 1964.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento e Coordenação Geral. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em: 6 abr. 2001.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, Rio de Janeiro, 1938.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 4536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o código de contabilidade da União. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1938.

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

CRUZ, Flávio da. Comentários sobre a reforma orçamentária de 1988. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v.4, n.1, p.16-22, fev. 1992.

D'AURIA, Francisco. *Contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução de O.P. Tradução. São Paulo: Futura, 1998.

LYRA FILHO, João. *Despesas versus receita*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti Editores, 1956.

PINTO, Pedro A. *Dicionário de Sinônimos*. Rio de Janeiro. Ed. Científica, 1956.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF. Gestão democrática dos recursos. Brasília – DF: Teixeira Gráfica e Editora Ltda, 2004.

PYRR, Peter A. *Orçamento base zero*. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. São Paulo: Interciência, 1981.

<sup>3</sup>PINTO, Pedro A. *Dicionário de Sinônimos*. Rio de Janeiro: Ed. Científica, 1956.

<sup>4</sup>A principal fonte de sustentáculo do conteúdo deste tópico é a clássica obra de: BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 4 - 15.

<sup>5</sup>Ibid., p. 4.

<sup>6</sup>BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 5.

<sup>7</sup>Ibid., p. 5.

<sup>8</sup>GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 41.

<sup>9</sup>LYRA FILHO, João. *Despesas versus receita*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti Editores, 1956. p. 5.

<sup>10</sup>BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 4 - 9.

<sup>11</sup>GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 41.

<sup>12</sup>BURKHEAD, op. cit., p. 10.

<sup>13</sup>BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 12.

<sup>14</sup>Ibid., p. 12.

<sup>15</sup>BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 15.

<sup>16</sup>PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF. Gestão democrática dos recursos. Brasília – DF: Teixeira Gráfica e Editora Ltda, 2004, vol. 4, p. 13.

<sup>17</sup>GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 45.

<sup>18</sup>PYRR, Peter A. *Orçamento base zero*. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. São Paulo: Interciência, 1981. p. XV.

<sup>19</sup>KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução de O.P. Tradução. São Paulo: Futura, 1998. p. 330.

<sup>20</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1938.

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 403.

<sup>22</sup> BRASIL. Decreto nº 4536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o código de contabilidade da União. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1938.

<sup>23</sup> GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 49.

<sup>24</sup> BRASIL, Ministério do Planejamento e Coordenação Geral. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em: 6 abr. 2001.

<sup>25</sup> CRUZ, Flávio da. Comentários sobre a reforma orçamentária de 1988. In: *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 4, n. 1, p. 16-22, fev. 1992.

<sup>26</sup> BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 mar. 1964.

<sup>27</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal; Centro Gráfico, 1988.

<sup>28</sup> D'AURIA, Francisco. *Contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959. p. 19.

<sup>29</sup> GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 55.

<sup>30</sup> ANTONY, Robert N. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1970. p. 21.