



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Aviso nº 736 - GP/TCU

Brasília, 5 de outubro de 2024.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para ciência, cópia do Acórdão nº 1999/2024 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto) proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Ordinária de 25/9/2024, ao apreciar os autos do TC-015.377/2023-7, da relatoria do Ministro Walton Alencar Rodrigues.

O mencionado processo trata de levantamento realizado com o intuito de examinar os projetos de lei atinentes às novas regras orçamentárias e fiscais de que tratam os arts. 163, incisos I e V, e 165, § 9º, da CF/1988, que poderão substituir a Lei 4.320/1964.

Por oportuno, informo que o inteiro teor da deliberação ora encaminhada pode ser acessado no endereço eletrônico www.tcu.gov.br/acordaos.

Atenciosamente,

(Assinado eletronicamente)

MINISTRO BRUNO DANTAS
Presidente

A Sua Excelência o Senhor
Deputado Federal JÚLIO ARCOVERDE
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
Congresso Nacional
Brasília - DF

ACÓRDÃO Nº 1999/2024 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 015.377/2023-7.
2. Grupo II – Classe de Assunto: V – Relatório de Levantamento.
3. Interessados/Responsáveis:
 - 3.1. Interessado: Identidade preservada (art. 55, **caput**, da Lei n. 8.443/1992).
 - 3.2. Responsável: Identidade preservada (art. 55, **caput**, da Lei n. 8.443/1992).
4. Órgão/Entidade: Ministério do Planejamento e Orçamento.
5. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal).
8. Representação legal: não há.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de levantamento realizado com o intuito de examinar os projetos de lei atinentes às novas regras orçamentárias e fiscais de que tratam os arts. 163, incisos I e V, e 165, § 9º, da CF/1988, que poderão substituir a Lei 4.320/1964;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. informar à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, com fundamento no art. 41, inciso I, alínea “a”, e § 2º, da Lei 8.443/1992, que o levantamento a respeito dos projetos de lei PLP 295/2016 e PLP 25/2022, que tratam da Nova Lei de Finanças Públicas, prevista no art. 165, § 9º, da CF/1988, em substituição à Lei 4.320/1964, identificou as seguintes oportunidades de melhoria:

9.1.1. regulamentação das emendas parlamentares;

9.1.2. abrangência e cobertura do orçamento;

9.1.3. aplicabilidade da norma aos entes federativos;

9.1.4. conceituação para a dívida ativa, a dívida flutuante, o fato gerador da despesa e o conteúdo da nota de empenho;

9.1.5. critérios para realização de pagamentos por meio de despesas de exercícios anteriores (DEA);

9.1.6. regras de apresentação, no orçamento, das receitas provenientes de emissão de títulos e despesas com refinanciamento, bem como regras de transparência em relação ao manejo da dívida pública;

9.1.7. regulamentação de aspectos relevantes sobre precatórios, decorrentes das alterações promovidas nos regramentos constitucionais recentes;

9.2. informar à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, que o levantamento a respeito dos projetos de lei PLP 295/2016 e PLP 25/2022, que tratam da Nova Lei de Finanças Públicas, prevista no art. 165, § 9º, da CF/1988, em substituição à Lei 4.320/1964, identificou os seguintes pontos que merecem maior reflexão:

9.2.1. permissão da reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro;

9.2.2. permissão da emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte;

9.2.3. apresentação do anexo específico com os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente na mensagem do PLOA e não mais do PLDO;

9.2.4. proposta de retirar o anexo de investimentos plurianuais do PPA e integrá-lo ao PLOA e à LOA; e

9.2.5. previsão de que a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa da LDO ou do PLDO e, caso a LDO não tenha sido aprovada até o final do primeiro período legislativo, de que a estimativa do PLOA será igual à do PLDO; e

9.3. encaminhar cópia desta deliberação, acompanhada do relatório e do voto que a fundamentam, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério do Planejamento e Orçamento e ao Ministério da Fazenda.

10. Ata nº 39/2024 – Plenário.

11. Data da Sessão: 25/9/2024 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-1999-39/24-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Bruno Dantas (Presidente), Walton Alencar Rodrigues (Relator), Aroldo Cedraz, Antonio Anastasia e Jhonatan de Jesus.

13.2. Ministros-Substitutos convocados: Augusto Sherman Cavalcanti e Marcos Bemquerer Costa.

(Assinado Eletronicamente)
BRUNO DANTAS
Presidente

(Assinado Eletronicamente)
WALTON ALENCAR RODRIGUES
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA
Procuradora-Geral

VOTO

Tratam os autos de levantamento realizado com o objetivo de examinar os conteúdos dos projetos de lei complementar PLP 295/2016 e PLP 25/2022, em tramitação conjunta no Congresso Nacional, com vistas a promover uma discussão técnica a respeito das novas regras orçamentárias e fiscais que possam vir a compor a lei complementar de que tratam os artigos 163, incisos I e V, e o 165, § 9º, da CF/1988.

Sem andamento desde 24/3/2022, os referidos projetos de lei visam substituir a Lei 4.320/1964, recepcionada pela CF/1988 com *status* de lei complementar, que instituiu as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O trabalho desenvolvido visou a examinar os seguintes aspectos: a) atendimento aos requisitos definidos pela Constituição Federal; b) eficácia na substituição da legislação existente (Lei 4.320/1964); c) aderência às boas práticas de governança e gestão orçamentária; d) adequada normatização de aspectos financeiros e orçamentários fundamentais; e e) convergência e/ou duplicidade com a legislação vigente.

A fiscalização foi conduzida com zelo no âmbito Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal – AudFiscal, razão pela qual registro, desde já, os meus cumprimentos a todos os envolvidos pela qualidade das análises empreendidas e dos resultados apresentados.

Ao fim, a unidade técnica propõe informar à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, que identificou:

*I – como principais **deficiências**:*

- a) ausência de devida regulamentação sobre emendas parlamentares;*
- b) imprecisão sobre abrangência e cobertura do orçamento;*
- c) fragilidades na regência do plano plurianual (PPA); e*
- d) inexatidão quanto à aplicabilidade da norma aos entes federativos.*

*II – dentre os **pontos positivos** do projeto:*

- a) aprimoramento da conceituação das fases de execução da despesa orçamentária;*
- b) atualização da classificação das receitas e despesas;*
- c) ampliação dos princípios orçamentários;*
- d) tramitação do projeto de PPA no Congresso Nacional simultaneamente à do projeto de LDO, de forma a permitir que a LDO reflita as diretrizes e metas do novo PPA;*
- e) avanço nos conceitos e regras para controle e transparência, principalmente no que tange às informações de custos e avaliação de políticas e programas;*
- f) previsão de duas instâncias reguladoras na aprovação de normas complementares relativas à contabilidade;*
- g) previsão do plano de contas único, que estabelece parâmetro único para o registro contábil dos entes; e*
- h) avanço na regulamentação da contabilidade pública.*

*III – dentre os **pontos negativos** dos projetos:*

- a) permissão da reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro;*
- b) permissão da emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte;*
- c) apresentação do anexo específico com “os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e*

ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente” na mensagem do PLOA e não mais do PLDO;

d) proposta de retirar o anexo de investimentos plurianuais do PPA e integrá-lo ao PLOA e à LOA; e

e) a previsão de que a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa da LDO ou do PLDO e, caso a LDO não tenha sido aprovada até o final do primeiro período legislativo, a estimativa do PLOA será igual à do PLDO.

*IV – dentre as **lacunas** identificadas nos projetos:*

a) insuficiência de conceituação para a dívida ativa, a dívida flutuante, o fato gerador da despesa e o conteúdo da nota de empenho;

b) falta de definição dos critérios para realização de pagamentos por meio de despesas de exercícios anteriores (DEA);

c) inexistência de solução para a questão dos superávits financeiros dos fundos;

d) ausência de regra geral e perene para a forma de apresentação, no orçamento, das receitas provenientes de emissão de títulos e despesas com refinanciamento, bem como regras de transparência em relação ao manejo da dívida pública; e

e) falta de regulamentação de aspectos relevantes sobre precatórios, decorrentes das alterações promovidas nos regramentos constitucionais recentes.

f) que a pendência de deliberação sobre uma nova Lei Geral de Finanças Públicas e a consequente perpetuação da atual Lei 4.320/1964 acarretam grandes custos para o país, com prejuízo à segurança jurídica e à racionalidade nas finanças públicas, o que inclusive representa riscos para o desenvolvimento nacional;

Feito esse breve resumo, **passo a decidir.**

Primeiramente impõe-se destacar que este Tribunal já se manifestou formalmente no sentido de que a publicação da lei complementar de finanças públicas, prevista nos arts. 163 e 165, § 9º, inciso I, da CF/1988, contendo diretrizes claras para a elaboração e organização do plano plurianual (PPA), da lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e da lei orçamentária anual (LOA), constitui medida necessária para o avanço do arcabouço orçamentário brasileiro em direção às melhores práticas internacionais, bem como para suprir lacunas que comprometem a relevância, a coesão e a coerência das políticas de planejamento e orçamento do país (Acórdão 2516/2023-TCU-Plenário, relator E. Ministro Jorge Oliveira).

Exsurge, assim, a relevância do presente trabalho, que deve ter como principal resultado a identificação de possíveis riscos ao alcance desse objetivo, para servir, então, como subsídio para as discussões a serem travadas no Congresso Nacional.

Algumas inovações merecem especial destaque pelas melhorias concretas que podem trazer ao processo orçamentário brasileiro.

A primeira é a proposta de tramitação do projeto de PPA, no Congresso Nacional, simultaneamente à do projeto de LDO, visando permitir que, em um governo que se inicia, a LDO para o exercício seguinte reflita as diretrizes e metas do novo PPA.

Como é sabido, o PPA, com vigência de quatro anos, tem a função de estabelecer diretrizes, objetivos e metas de médio prazo da administração pública, ao passo que a LDO busca estabelecer as políticas públicas e respectivas prioridades para o exercício seguinte.

Idealmente, portanto, a LDO deve identificar, dentro do que foi fixado pelo PPA, as ações que receberão prioridade no exercício seguinte, orientando a elaboração da LOA e servindo de elo entre o planejamento de médio prazo e o orçamento anual.

Consoante descrito no TC 007.754/2023-0, que cuidou do Projeto da LDO de 2024, relator o E. Ministro Jhonathan de Jesus, existe um descompasso que faz com que, no primeiro ano de

mandato do Presidente da República, o Projeto de LDO para o exercício subsequente (segundo ano de mandato), seja elaborado e encaminhado para apreciação legislativa sem que exista ainda projeto ou lei do PPA para o quadriênio seguinte, de forma que essa LDO acaba por não refletir as diretrizes do futuro PPA.

A modificação proposta permite, assim, uma harmonização na tramitação desses projetos de lei – PPA, LDO e LOA - elimina a lacuna que resulta no descumprimento das finalidades pretendidas pelo legislador, notadamente no sentido de que o PPA deve servir como base do planejamento.

A segunda inovação diz respeito à ampliação do controle e da transparência, em especial no que tange às informações de custos e avaliação de políticas e programas governamentais.

Veja-se, por exemplo, o PLP 25/2022, que atribui ao gestor público a implementação, manutenção, monitoramento e a revisão dos controles internos, e estabelece a vinculação entre o sistema de custos, o monitoramento e avaliação de políticas públicas e o sistema orçamentário, o que permite que a elaboração do orçamento leve em consideração os custos e os resultados dos programas governamentais.

A maior novidade, porém, encontra-se no art. 68 do PLP 25/2022, que estabelece a revisão dos gastos públicos para entes federativos com mais de 200 mil habitantes e determina a elaboração do Anexo de Revisão de Gastos Públicos, que acompanhará o Projeto de LDO no último ano do mandato do chefe do Poder Executivo.

O projeto de lei incorpora, assim, o mecanismo denominado de *spending review*, que nada mais é do que o reexame periódico das despesas públicas para permitir a reavaliação dos programas governamentais a partir de análises de seus custos e benefícios.

Destaco que as vantagens da *spending review* foram extensamente analisadas no âmbito do TC 039.134/2019-9, que tratou de Auditoria Operacional sobre as obrigações de caráter continuado, relatado pelo E. Ministro Bruno Dantas, o que evidencia que sua potencial inclusão na futura lei geral de finanças públicas é deveras alvissareira.

II

Para além desses pontos de destaque, o exame efetuado pela equipe técnica trouxe elementos de preocupação que, pela relevância, entendo necessário aprofundar.

O PLP 25/2022 estabelece que os planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, bem como as políticas públicas e programas de governo serão aprovados por mero **Decreto** do Poder Executivo.

O projeto traz, ainda, um esvaziamento do PPA, transformando o “plano de governo” em *locus* central do planejamento de médio prazo.

Essas modificações têm, como efeito, o alijamento do Poder Legislativo do planejamento de médio prazo nacional, o que está em desacordo com as disposições constitucionais, notadamente com o inciso IV do art. 48 da Constituição Federal, que estabelece caber ao Legislativo dispor sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento.

A anulação do PPA encontra-se, aliás, na justificção contida no PLP 25/2022, qual seja: “*três instrumentos de planejamento: Planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento; políticas públicas e programas; e plano de governo. Evidencia-se, pois, que não haverá mais no arcabouço orçamentário o Plano Plurianual, sendo substituído pelos instrumentos de planejamento citados acima*”.

A literatura técnica há tempos aponta para a necessidade de o Brasil aperfeiçoar seus mecanismos atuais de planejamento de médio prazo, papel tradicionalmente atribuído ao PPA,

geralmente mediante adaptações que permitam o desenvolvimento de um Quadro de Despesas de Médio Prazo (*Medium Term Expenditure Framework – MTEF*).

Cite-se, como exemplo, o Fundo Monetário Internacional (FMI) que, em 2017, em documento denominado “*Technical Assistance Report: Supporting Implementation of the Expenditure Rule Through Public Financial Management Reforms*”, havia recomendado ao Brasil o desenvolvimento do denominado “Quadro Fiscal de Médio Prazo”, com vistas a melhorar a previsão macrofiscal de médio prazo; e o desenvolvimento de “Quadro de Despesa de Médio Prazo”, a fim de alinhar as prioridades orçamentárias em perspectiva plurianual.

Em obra elaborada em parceria com este Tribunal, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) asseverou que o PPA, embora não corresponda exatamente a um Quadro de Despesas de Médio Prazo (*Medium Term Expenditure Framework – MTEF*), ainda assim conserva importantes características para esse tipo de planejamento (*OECD Public Governance Reviews, Brazil’s Federal Court of Accounts – Insight and Foresight for Better Governance. 2017*).

Também o Banco Mundial, ao estudar o PPA, reconheceu que o modelo orçamentário brasileiro “*tem lançadas as bases para o desenvolvimento formal de um MTEF*” (Banco Mundial. *Beyond the annual budget: global experience with medium term expenditure frameworks. 2013. págs. 191-196*).

Consoante registrado pela unidade técnica, tanto na doutrina como nas avaliações realizadas por organismos internacionais, parece haver consenso no sentido de que o PPA, se aprimorado, pode ser convertido em um Quadro de Despesa de Médio Prazo, o que tem sido indicado como melhor prática no planejamento de médio prazo.

Causam espanto, assim, as propostas normativas no sentido do esvaziamento e até mesmo eliminação do PPA.

Este Tribunal recentemente realizou fiscalização, na modalidade acompanhamento, para avaliar a elaboração da proposta de PPA para o período de 2024 a 2027, objeto do TC 020.885/2023-7, relatado pelo E. Ministro Jorge Oliveira, ocasião em que foram identificados os diversos esforços empreendidos com o intuito de aperfeiçoar a utilização do PPA, com grandes avanços com relação aos planos anteriores.

As modificações constantes dos projetos ora examinados parecem ir em direção contrária aos esforços até aqui empreendidos, o que deve ser objeto de reflexão mais aprofundada.

III

Outra questão a merecer reflexão diz respeito à permissão para a reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro, o que tem sido reiteradamente repudiada por este Tribunal por prejudicar a fidedignidade das informações contábeis, podendo dar ensejo a verdadeiras fraudes fiscais, como bem ressaltou a unidade técnica.

Como exemplo, menciona-se o Acórdão 2.708/2018-TCU-Plenário, Ministro Vital do Rêgo, em que foram identificados os impactos sobre a apuração da “Regra de Ouro” em decorrência de remanejamentos de fontes de recursos realizados no âmbito da gestão da dívida pública mobiliária interna da União.

Efetivamente, após as despesas terem sido regularmente empenhadas, liquidadas e pagas com recursos de determinada fonte, não seria adequado alterar a origem desses recursos. Primeiro, por não representar a realidade dos fatos tais como ocorreram. Segundo, por caracterizar manipulação da execução orçamentária para favorecer o cumprimento de alguma regra ou limite que teria sido descumprido.

Cabe lembrar que, no âmbito da auditoria do Balanço Geral da União de 2016, de relatoria do E. Ministro Bruno Dantas, realizada no TC 029.130/2016-6, foi identificado o remanejamento irregular das fontes de recursos atinentes ao pagamento de R\$ 40 bilhões de despesa da dívida pública, o que reforça a necessidade de se repensar essa previsão contida nos projetos de lei.

IV

O relatório precedente reproduz os exames efetuados pela AudFiscal e contém os fundamentos para as observações e sugestões que apresenta, de modo que seu inteiro teor muito tem a contribuir para a melhoria das propostas legislativas tão relevantes como a que ora se examina.

Dito isso, entendo necessários dois ajustes na proposta formulada pela equipe técnica.

Em vez de classificar os achados como “deficiências”, “pontos positivos”, “pontos negativos” e “lacunas”, revela-se mais apropriado que este Tribunal se limite a apresentar os pontos em que há necessidade de maior reflexão ou de aprimoramento. Essa é, a meu ver, a melhor forma de contribuição ao processo legislativo.

Deixo de acolher, ainda, o exame e a proposta em relação aos superávits financeiros dos fundos públicos. A existência de eventual superavit em fundo público há de ser corrigida conforme a causa da sobra financeira: se decorrente de excesso de arrecadação ou de dificuldade de aplicação dos recursos. Não verifico situação em que seja desejável a desvinculação desses valores para emprego em outras finalidades que não as que ensejaram a instituição, pelo Parlamento, do fundo especial.

A única flexibilização cabível haveria de ser, sob pena de desvirtuar a finalidade legal, aquela estabelecida na própria lei que instituiu o fundo ou, eventualmente, em situações de calamidade pública em que a urgência e necessidade premente haveriam de justificar alguma desvinculação.

Ante o exposto, acolho as análises e conclusões consignadas no relatório precedente, que adoto como razões de decidir, com as ressalvas já apresentadas, e VOTO por que o Tribunal adote o de Acórdão que ora submeto à apreciação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 25 de setembro de 2024.

WALTON ALENCAR RODRIGUES
Relator

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 015.377/2023-7

Natureza: Relatório de Levantamento

Órgão/Entidade: Ministério do Planejamento e Orçamento

Responsável: Identidade preservada (art. 55, caput, da Lei n. 8.443/1992).

Interessado: Identidade preservada (art. 55, caput, da Lei n. 8.443/1992).

Representação legal: não há

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE LEVANTAMENTO. PROJETOS DE LEI DESTINADO À SUBSTITUIÇÃO DA LEI 4.320/1964. EXAME COMPARATIVO. OPORTUNIDADES DE MELHORIA. CIÊNCIA.

RELATÓRIO

Adoto, como relatório, a instrução elaborada no âmbito da Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal), vazada nos termos a seguir transcritos, com a qual anuíram os respectivos dirigentes (peças 5-7).

“I. INTRODUÇÃO

Trata o presente documento de Relatório de Levantamento – autorizado por meio de despacho de gabinete do relator Ministro Walton Alencar Rodrigues, de 6 de junho de 2023 – cujo objetivo foi examinar as novas regras orçamentárias e fiscais que possam vir a compor a lei complementar de que tratam os arts. 163, incisos I e V e 165, § 9º, da CF/1988, em substituição à Lei 4.320/1964 e promover uma discussão técnica a partir da análise de riscos e da obtenção de boas práticas sobre o tema.

2. O presente levantamento teve como objetos:

- Projeto de Lei do Senado 295, de 2016, de autoria do Senador Tasso Jereissati, cujo conteúdo estabelece normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

- Projeto de Lei Complementar 25, de 2022, de autoria dos Deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral, cujo conteúdo estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a elaboração de planos e orçamentos, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública, altera dispositivos da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável.

3. Essa fiscalização teve como objetivo examinar os conteúdos dos projetos de lei complementar PLP 295/2016 e PLP 25/2021, em tramitação no Congresso Nacional, com vistas a promover uma discussão técnica a respeito das novas regras orçamentárias e fiscais que possam vir a compor a lei complementar de que tratam o art. 163, incisos I e V e o art. 165, § 9º, da CF/1988, em substituição à Lei 4.320/1964.

4. Para realizar o presente trabalho, a equipe de auditoria buscou como referências normas em vigor e boas práticas relacionadas ao tema de finanças públicas. Entre elas, citam-se a Constituição

Federal de 1988, a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2023 (Lei 14.436/2022), o Manual Técnico de Orçamento válido para 2023, entre outros.

5. No âmbito das boas práticas, a OCDE estabelece premissas para um arcabouço jurídico relacionado às finanças públicas, que visam garantir uma gestão fiscal responsável, eficiente e transparente, em benefício da sociedade, a saber:

1. **Transparência:** a OCDE defende que a lei de finanças públicas deve garantir a transparência na gestão dos recursos públicos, com a divulgação regular de informações sobre a arrecadação e a aplicação dos recursos;
2. **Responsabilidade fiscal:** a OCDE recomenda que a lei de finanças públicas estabeleça regras claras para garantir a responsabilidade fiscal, como limites para o endividamento público e metas para o equilíbrio fiscal;
3. **Eficiência e eficácia:** a lei de finanças públicas deve garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos, com a avaliação regular dos programas e políticas públicas e a alocação de recursos de forma estratégica e baseada em evidências;
4. **Participação cidadã:** a OCDE defende que a lei de finanças públicas deve promover a participação cidadã na gestão dos recursos públicos, por meio de mecanismos de consulta e participação social;
5. **Coerência e consistência:** a lei de finanças públicas deve ser coerente e consistente com outras políticas públicas e objetivos de desenvolvimento, para garantir a integração e a sinergia entre as diferentes áreas de atuação do governo.

6. Desse modo, a equipe buscou analisar os dispositivos, verificando os seguintes aspectos: a) atendimento aos requisitos definidos pela Constituição Federal; b) eficácia na substituição da legislação existente (Lei 4.320/1964); c) aderência às boas práticas de governança e gestão orçamentária; d) cobertura de aspectos fundamentais para a adequada normatização de aspectos financeiros e orçamentários fundamentais; e e) convergência e/ou duplicidade com a legislação vigente.

7. Os principais aspectos que influenciam o risco do trabalho proposto são os destacados adiante.

Risco inerente

8. A promulgação de uma lei complementar que regule em caráter geral as finanças públicas demanda, além de amplo e aprofundado conhecimento técnico, muita capacidade política.

9. Por tratar de matérias relevantes e abrangentes, que alcançam todos os entes da Federação, as alterações propostas requerem participação ativa dos atores envolvidos e, portanto, atuação governamental estratégica e organizada. Nesse contexto, a discussão dos projetos de lei apresentados tem sido acompanhada ao longo dos anos por especialistas dos governos federal, estaduais, distrital e municipais, de tribunais de contas, do Ministério Público, de associações representativas desses segmentos, da sociedade civil e de universidades com experiência nos temas abordados.

10. A esse contexto, acrescentam-se a complexidade do tema, bem como a burocracia que envolve o processo legislativo. Dessa forma, as informações lançadas neste relatório podem não ser acolhidas pelo Parlamento, a quem a Lei Maior atribui a competência para deliberar sobre a referida matéria.

Risco de detecção

11. O risco de detecção para o presente trabalho é influenciado pela complexidade do objeto, que exige da equipe de fiscalização conhecimento especializado que permita aferir a essencialidade da

proposta apresentada pelo legislador. Somado a isso, tem-se a amplitude dos dispositivos das normas, que impossibilita uma análise exaustiva das propostas, o que pode acarretar alguma lacuna na análise realizada.

II. VISÃO GERAL DO OBJETO

II.1. Definição do problema

13. Embora o consentimento prévio do Parlamento para algumas despesas públicas já tenha sido expresso na Carta Magna inglesa de 1215, o regramento sobre a alocação dos recursos públicos por parte de um Poder Legislativo independente viria a se tornar uma das proposições mais importantes para os estudiosos dedicados à política no período do Iluminismo (Gary Cox, Mark Dincecco. “The Budgetary Origins of Fiscal-Military Prowess”. *Journal of Politics*. p. 25). Montesquieu escreve, em 1748, na obra *Do espírito das leis*, que “se o Poder Executivo estatuir sobre a arrecadação do dinheiro público de outra forma que não a do seu consentimento, não haverá mais liberdade, porque ele se tornará legislativo no ponto mais importante da legislação”. James Madison referiu-se, em *O Federalista*, de 1788, ao poder de dispor sobre recursos públicos como “a mais completa e efetiva arma que uma Constituição pode atribuir aos representantes do povo”. Anteriormente um tema secreto, acessado apenas pelo líder nacional, a questão das finanças públicas ganhou força paulatinamente nos países ocidentais, a partir do século XVII, como instrumento de limitação de tendências autoritárias e de manifestação do consentimento dos governados, por meio de seus representantes.

14. O estudioso inglês Albert Venn Dicey inovou, em 1885, no livro “Direito da Constituição”, ao identificar decididamente o Parlamento como ator central para tratar de matérias relativas à taxação, ao controle e à autorização para as despesas públicas. Ao contrário de juristas ingleses que o precederam, Dicey não equiparava ou cotejava as funções da Coroa e dos representantes nesse campo – para o autor, o “sistema de controle parlamentar” deveria “conferir [ao Legislativo] o controle completo sobre a despesa nacional”. Para Dicey, deveria ser superada a ideia medieval de que a despesa autorizada pelo Parlamento era “propriedade do rei”. Segundo ele, “os métodos segundo os quais os recursos seriam anualmente votados e alocados” pelo Legislativo levariam a uma autorização parlamentar “para cada item de despesa” (William Angus Bateman, “Parliamentary Control Of Public Money”. Dissertação. Gonville and Caius College, Universidade Cambridge. julho de 2018. P. 3-6).

15. Movimentos contemporâneos a esse para a estruturação das finanças públicas também se deram na Alemanha, na França, na Itália e na Espanha. Todavia, após esse impulso inicial, o desenvolvimento das finanças públicas na Europa obedeceu muito mais às particularidades de cada contexto nacional, com base em fundamentos analíticos internos de cada país, de acordo com sua conformação institucional, o que contribuiu para um atraso da internacionalização da disciplina de finanças públicas. Considerando esse quadro, Joseph Schumpeter bem afirmou que “o espírito de um povo, seu nível cultural, sua estrutura social, os bens que sua política é capaz de preparar – tudo isso, e mais, está escrito em sua história fiscal” (Claire Silvant e Javier San Julián Arrupe. *Public Finance in the History of Economics*. p. 4-5).

16. Dessa forma, seja nos países que implementam uma separação de poderes mais rígida, seja naqueles que seguem o modelo Westminster, houve uma preocupação com a participação legislativa no processo de autorização e fiscalização do gasto público. Por outro lado, o século XX foi marcado por um crescimento exponencial do tamanho e da complexidade dos governos, que ganharam novas atribuições, tanto pelo robustecimento do *welfare state*, como em negócios estrangeiros e na gestão de conflitos militares. Esse ambiente contribuiu, na prática, para uma manutenção do protagonismo do Executivo no processo orçamentário. Tal quadro se reverteu nos últimos anos, com a assunção de novos papéis e responsabilidades pelo Legislativo. Essa dinâmica é associada a uma perspectiva de maior restrição fiscal e de identificação de riscos sistêmicos à sustentabilidade das contas públicas, em

vista da transformação etária por que passam as sociedades e de demandas por uma orçamentação lastreada no desempenho.

17. A Constituição Federal brasileira estabelece, no § 9º de seu art. 165, que lei complementar deve 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, assim como sobre as normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta e condições para instituição e funcionamento de fundos. Além disso o art. 163, incisos I e V, da Constituição Federal prevê a edição de lei complementar que disporá sobre finanças públicas (inciso I) e fiscalização financeira da administração pública direta e indireta (inciso V). Na ausência da referida lei complementar, a Lei 4.320/1964 foi recepcionada como o instrumento legal que cumpre o dispositivo constitucional.

18. Embora exitosa na regulamentação das finanças públicas brasileiras desde 1964, a Lei 4.320/1964 tornou-se parcialmente desatualizada e mesmo inadequada para regular determinados institutos de Direito Financeiro, em virtude de mudanças significativas ocorridas ao longo dos anos. Com vistas a atender o novo contexto e o disposto na Constituição, foi proposto, em 1996, o Projeto de Lei Complementar 135/1996, ao qual foram apensados diversos outros projetos de lei sobre a matéria e sobre o qual muito se discutiu.

19. Novo esforço para aprovação da lei complementar foi feito em maio de 2009, com a proposição, pelo Senador Tasso Jereissati, de novo Projeto de Lei do Senado (PLS) 229. Até o final desse mesmo ano, foram apensados ao PLS 229/2009 os PLSs 175/2009, 248/2009 e 450/2009, que tratavam da mesma matéria, de autoria dos Senadores Raimundo Colombo, Renato Casagrande e César Borges, respectivamente. Com a aprovação dos requerimentos de apensamento, os quatro projetos passaram a tramitar conjuntamente. No entanto, quanto ao PLS 450/2009, a CCJ o julgou prejudicado, uma vez que visava a atender a situação conjuntural da crise econômica internacional vivenciada no exercício financeiro de 2009, que afetava a arrecadação de receitas dos entes da Federação.

20. Ao final do primeiro semestre de 2010, o PLS foi encaminhado à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE), na qual foi designado Relator o Senador Francisco Dornelles. Ao final de 2010, o Senador disponibilizou seu parecer com proposta de novo substitutivo, que, na ocasião, não foi submetido a votação na CAE, em virtude do encerramento da legislatura.

21. Com a nova legislatura iniciada em 2011, novamente o Senador Francisco Dornelles foi designado relator do PLS, disponibilizando, em junho de 2012, outro parecer. Em maio de 2016 o parecer foi aprovado pela CAE e em junho o substitutivo foi aprovado no Senado Federal e remetido para revisão na Câmara dos Deputados como PLP 295/2016, onde segue aguardando a Criação de Comissão Temporária pela Mesa Diretora.

22. Em março de 2022, o Deputado Felipe Rigoni, em coautoria com a Deputada Tabata Amaral, apresentou à Câmara dos Deputados o PLP 25/2022, sendo este apensado ao PLP 295/2016. O projeto apresentado encontra-se atualmente sujeito à apreciação do Plenário com regime de tramitação prioritário.

23. Como se pode perceber, a despeito dos esforços e de todo o tempo já decorrido, as tentativas anteriores não foram exitosas e as mais recentes ainda não lograram alcançar seus objetivos, o que atesta as dificuldades de se chegar a um consenso sobre o tema e demonstra a sua complexidade. A lei complementar prevista no art. 165, § 9º, da Constituição Federal abarca várias áreas de conhecimento, regulamenta aspectos de grande relevância e abrangência para a administração pública, envolve órgãos de interesses variados e estabelece regras para as três esferas de governo.

24. Desde 2009, o Tribunal de Contas da União tem atuado sobre o tema, por meio da participação em reuniões e debates e por meio da realização de estudos com informações técnicas capazes de subsidiar a discussão sobre os projetos em tramitação. Nessa esteira, as duas minutas de

substitutivo apresentadas pelo Senador Francisco Dornelles, ao final de 2010 e em junho de 2012, foram analisadas por auditores desta Corte de Contas, no âmbito de grupos de trabalho criados especificamente para esse fim, por meio da Portaria CCG 11/2011 e da Portaria Conjunta-Adplan/Semag 2/2012.

25. À primeira vista, o PLP 295/2016 e o PLP 25/2022 trouxeram modificações significativas em relação ao texto apresentado anteriormente pelo PLS 229/2009, apresentando uma proposta muito mais concisa e objetiva que a original. No entanto, alguns pontos merecem exame cuidadoso, principalmente no tocante a possíveis lacunas legislativas. Nesse sentido, e no intuito de se contribuir com as discussões que serão travadas no Congresso Nacional em torno dos projetos supracitados, entendeu-se necessário o aprofundamento da análise de seus dispositivos, de forma a contribuir para que a Nova Lei de Finanças finalmente entre em vigor, trazendo mais segurança jurídica para a gestão pública e para a sociedade.

II.2. Delimitação do objeto

26. O projeto de lei PLP 295, encaminhado para revisão da Câmara dos Deputados em 21 de junho de 2016, traz a seguinte estrutura:

TÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES (1º a 3º)
TÍTULO II DO PLANEJAMENTO
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (4º e 5º)
CAPÍTULO II DO PLANO PLURIANUAL (6º ao 9º)
CAPÍTULO III DA APRECIÇÃO DO PLANO PLURIANUAL (10 e 11)
TÍTULO III DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO
CAPÍTULO I DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (12 e 13)
CAPÍTULO II DA APRECIÇÃO DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (14 e 15)
CAPÍTULO III DO ORÇAMENTO ANUAL
SEÇÃO I Disposições Gerais (16 a 18)
SEÇÃO II Da Abrangência e do Conteúdo dos Orçamentos (19 a 26)
CAPÍTULO IV DA APRECIÇÃO DO ORÇAMENTO ANUAL (27 a 30)
CAPÍTULO V DAS ALTERAÇÕES DO ORÇAMENTO ANUAL (31 e 32)
TÍTULO IV DA EXECUÇÃO
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (33)
CAPÍTULO II DA EXECUÇÃO DA DESPESA (34 a 41)
CAPÍTULO III DOS PROCEDIMENTOS QUANTO À EXECUÇÃO OBRIGATÓRIA DAS EMENDAS INDIVIDUAIS (42 e 43)
CAPÍTULO IV DO RECONHECIMENTO E DO PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO DE EXERCÍCIO ANTERIOR (44 a 46)
TÍTULO V DOS CLASSIFICADORES ORÇAMENTÁRIOS
CAPÍTULO I DA CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA (47)
CAPÍTULO II DA CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA (48 a 55)
TÍTULO VI DOS FUNDOS (56 e 57)
TÍTULO VII DA CONTABILIDADE
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (58 e 59)
CAPÍTULO II DA CONTABILIDADE PATRIMONIAL (60)
CAPÍTULO III DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (61)
CAPÍTULO IV DA CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS (62 e 63)

CAPÍTULO V DOS SERVIÇOS DE CONTABILIDADE (64)

TÍTULO VIII DO CONTROLE, DOS CUSTOS E DA AVALIAÇÃO

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (65 e 69)

CAPÍTULO II DO CONTROLE INTERNO (70 a 72)

CAPÍTULO III DO CONTROLE EXTERNO (73)

CAPÍTULO IV DO CONTROLE SOCIAL (74)

CAPÍTULO V DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS (75)

CAPÍTULO VI DA AVALIAÇÃO DOS PROGRAMAS (76)

TÍTULO IX DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS (77 a 81)

27. O Relatório Final da Comissão de Assuntos Econômicos (Parecer 505/2016) – relator: Senador Ricardo Ferraço – que apresentou Substitutivo ao Projeto de Lei 229/2009, expõe os seguintes aspectos estruturantes e premissas do PLP 295/2016:

- Redução do nível de detalhamento dos dispositivos, de forma a preservar alguma flexibilidade aos entes da Federação, bem como eliminar matéria de menor amplitude, que possa ser tratada por lei ordinária ou pela lei de diretrizes orçamentárias (LDO) dos entes da Federação;
- Inclusão de capítulo para tratar do disciplinamento previsto no art. 165, § 9º, inciso III, da Constituição Federal, dispositivo inserido pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015, que estabeleceu o regime de execução obrigatória das emendas individuais aprovadas pelo Congresso Nacional;
- Retirada de alterações da Lei de Responsabilidade Fiscal relacionadas às regras que pudessem ser caracterizadas como tipicamente relacionadas ao controle da gestão, alterando somente assuntos que tratassem dos processos e procedimentos relacionados ao ciclo de gestão das finanças públicas;
- Antecipação do prazo de envio e apreciação do PPA para torná-lo igual ao da LDO. “Para possibilitar essa antecipação, o PPA deve ser simplificado, e ter por base o programa de governo apresentado pelo candidato vitorioso a cargo majoritário no Poder Executivo”;
- Instituição de metodologias, normas e procedimentos que orientem a pré-avaliação, revisão independente, seleção, implementação, ajuste, operação e avaliação das iniciativas e dos projetos de investimento que pleiteiem ou sejam financiados por recursos públicos, a exemplo de boas práticas internacionais na gestão dos investimentos públicos;
- Reforço do papel da LDO como instrumento de ligação entre o médio e curto prazo, ao estabelecer que o governo defina no Anexo de Metas Fiscais, que acompanha a LDO, o espaço fiscal para a inclusão de novos projetos de investimento em cada um dos quatro anos subsequentes ao que ela se refere;
- Fixação na LDO da previsão de receitas primárias, a ser usada durante toda a tramitação do projeto de LOA no Poder Legislativo, ou seja, a previsão de receitas primárias que o Poder Legislativo aprovar na LDO deverá ser mantida no projeto de LOA e eventuais acréscimos nas estimativas das receitas identificados durante a tramitação legislativa do projeto de lei orçamentária deverão ser incorporados à reserva de contingência;
- Melhoria da compreensão pelo cidadão comum da informação contida na lei orçamentária (sem perda de informação técnica), ao definir que eventuais acréscimos nas estimativas das receitas identificados durante a tramitação legislativa do projeto de lei

orçamentária deverão ser incorporados à reserva de contingência, tornando a Lei mais simplificada;

- Estabelecimento de procedimentos mais restritivos aos entes quanto à inscrição de despesas em restos a pagar, exigindo-se que, em cada exercício financeiro, a inscrição seja limitada à disponibilidade de caixa verificada por vinculação de recursos;
- Eliminação da parte referente à dívida pública (e à dívida ativa), por entender que o assunto já é disciplinado no âmbito da LRF;
- Inserção dos princípios de economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade para o exercício do controle;
- Aprimoramento do sistema de custos, de forma a possibilitar a geração periódica de informações de custos, com o intuito de subsidiar decisões quanto ao aperfeiçoamento da gestão, observando as orientações e procedimentos emitidos pelo Poder Executivo;
- Atribuição ao Poder Executivo da União do papel de estabelecer metodologias, conceitos, normas e procedimentos que orientarão o monitoramento e a avaliação de políticas públicas e sua articulação com ciclo orçamentário, buscando a convergência entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

28. O PLP 25/2022, apresentado ao Senado Federal no ano de 2022, traz a seguinte estrutura:

TÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES (1º e 2º)
TÍTULO II DO PLANEJAMENTO
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (3º e 4º)
CAPÍTULO II DO PLANO DE GOVERNO (5º)
TÍTULO III DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (6º)
CAPÍTULO II DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (7º e 8º)
CAPÍTULO III DA APRECIACÃO DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (9º)
CAPÍTULO IV DO ORÇAMENTO ANUAL
SEÇÃO I Disposições Gerais (10 a 12)
SEÇÃO II Da Abrangência e do Conteúdo dos Orçamentos (13 a 18)
CAPÍTULO V DA APRECIACÃO DO ORÇAMENTO ANUAL (19 a 22)
CAPÍTULO VI DAS ALTERAÇÕES DO ORÇAMENTO ANUAL (23 a 25)
TÍTULO IV DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (26)
CAPÍTULO II DA EXECUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA (27 a 35)
CAPÍTULO III DO RECONHECIMENTO E DO PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO DE EXERCÍCIO ANTERIOR (36 a 38)
TÍTULO V DOS CLASSIFICADORES ORÇAMENTÁRIOS
CAPÍTULO I DA CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA (39)
CAPÍTULO II DA CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA (40 a 47)
TÍTULO VI DOS FUNDOS PÚBLICOS (48 a 50)
TÍTULO VII DA CONTABILIDADE
CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (51 e 52)
CAPÍTULO II DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS (53)
CAPÍTULO III DA CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS (54 e 55)
CAPÍTULO IV DO SISTEMA DE CONTABILIDADE (56 e 57)

TÍTULO VIII DO CONTROLE, DOS CUSTOS E DA AVALIAÇÃO

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS (58 e 61)

CAPÍTULO II DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO (62 e 63)

CAPÍTULO III DO CONTROLE EXTERNO (64)

CAPÍTULO IV DO CONTROLE SOCIAL (65)

CAPÍTULO V DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS (66)

CAPÍTULO VI DA AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS (67 a 69)

TÍTULO IX DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

CAPÍTULO I DAS ALTERAÇÕES NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL PARA O FORTALECIMENTO DA GESTÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS (70)

CAPÍTULO II DEMAIS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS (71 a 76)

29. Ao final do texto do projeto, os autores do PLP 25/2022 apresentam as premissas que justificam o desenvolvimento e o conteúdo da proposta:

- O processo orçamentário dever respeitar os pressupostos da gestão fiscal responsável, bem como buscar atingir os melhores níveis de qualidade do gasto público;
- O planejamento da Administração Pública deve ser permanente e orientado para resultados, com foco no desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável;
- Apresentação do Plano de Governo, que deverá expor a situação do País e definir as diretrizes, os objetivos e as metas prioritárias da administração pública federal;
- Formulação da estratégia federal de desenvolvimento, formulada com horizonte prospectivo de no mínimo de dez anos e acompanhada de indicadores-chave de desempenho que permitam mensurar o progresso da nação, preferencialmente de forma comparativa com indicadores internacionais de desenvolvimento;
- A preocupação com a viabilização do investimento público, especialmente com relação a projetos que demoram mais de um exercício financeiro para serem executados;
- A busca pela convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público;
- A consonância e harmonia com a responsabilidade na gestão fiscal e a ação planejada e transparente preconizada na Lei Complementar nº 101/2000;
- A existência de um sistema de custos que possibilite a mensuração, o controle e a avaliação dos objetos de custos de acordo com sua relevância no processo de tomada de decisões;
- O monitoramento e a avaliação de políticas públicas de forma sistematizada, integrada e contínua;
- A criação de uma nova Instituição Fiscal Independente – IFI, vinculada ao Congresso e não mais ao Senado Federal, destinada a acompanhar o desempenho de indicadores fiscais e orçamentários determinantes para o equilíbrio de longo prazo no setor público.

II.3. Marco regulatório

30. As finanças públicas e as normas do Direito Financeiro encontram suas principais balizas normativas na Constituição Federal de 1988. O art. 24, incisos I e II; e §§ 1º a 4º submete as normas de Direito Financeiro no Brasil ao regime da legislação concorrente, atribuindo à União a competência

para fixar as normas gerais financeiras e aos estados e ao Distrito Federal a competência suplementar para legislar sobre o assunto.

31. Cumpre esclarecer que as normas gerais são aquelas veiculadoras de critérios ou institutos, de importância estrutural para a ordem jurídica, a serem observados de maneira uniforme por todos os níveis da Federação. As leis nacionais são aquelas aplicáveis a todas as ordens jurídicas parciais da Federação (federal, estaduais, distrital e municipais). Em regra, as normas gerais são veiculadas por leis nacionais.

32. Ademais, a CF/1988 destinou um capítulo inteiro para tratar do tema. Assim, os artigos 163 a 169 estabelecem regras e balizas para as finanças públicas no Brasil.

33. Além da Constituição, o arcabouço jurídico conta com duas principais leis nacionais veiculadoras de normas gerais de direito financeiro: a Lei 4.320/64 e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

34. A Lei 4.320/1964 estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Trata-se de uma lei de abrangência nacional que possui o *status* de lei complementar em função do fenômeno da recepção, sendo, portanto, materialmente complementar e formalmente ordinária.

35. A Lei de Responsabilidade Fiscal é uma lei complementar de abrangência nacional que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

36. Além disso, há três leis orçamentárias no Brasil:

a) Lei do Plano Plurianual (PPA): lei do planejamento de médio prazo para um período de quatro anos que estabelece, 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;

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): lei anual que compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, 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;

c) Lei Orçamentária Anual (LOA): lei anual que compreende: 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 e 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;

37. Existem também as leis de créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), que são aprovadas ao longo do exercício financeiro para realizar ajustes na lei orçamentária em vigor e viabilizar a realização de despesas não autorizadas originalmente - normalmente os créditos extraordinários são abertos por meio de medidas provisórias, no caso da União.

38. O formato, os prazos e a vigência das três primeiras leis referidas são regulados no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

39. Cabe ressaltar que existe uma relação de vinculação entre as leis orçamentárias, ou seja, o PPA vincula a LDO, a LOA e as leis de créditos adicionais. Já a LDO condiciona a LOA e as leis de

créditos adicionais. E a LOA obriga as leis de créditos adicionais. Assim, temos uma especial vinculação entre as leis ordinárias orçamentárias não observada entre as leis ordinárias normalmente.

Tabela 1 - Resumo ordenamento jurídico sobre finanças públicas

Norma	Abrangência	Espécie normativa
CF/88 (art. 24, incisos I e II, §§ 1º a 4º, art. 163 a 169)	Nacional	Norma Constitucional
Lei 4.320/1964 e LRF	Nacional	Lei Complementar
PPA, LDO e LOA	Federal, Estadual, Distrital e Municipal	Lei Ordinária

Fonte: Elaboração própria

II.4. Objetivos-chave

40. Para melhor entender os objetivos-chave das propostas legislativas em análise, replicam-se na tabela abaixo as suas respectivas ementas e o artigo 1º, das disposições preliminares:

Tabela 2 - Ementas e Disposições Preliminares

Projeto de lei	PLP 295/2016	PLP 25/2022
Ementa	Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.	Estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a elaboração de planos e orçamentos, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências.
Disposições preliminares (art. 1º)	Art. 1º Esta Lei Complementar dispõe sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização da lei do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e de suas alterações e estabelece normas de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, bem como condições para a instituição e o funcionamento de fundos, com amparo nos arts. 163, incisos I e V, e 165, § 9º, da Constituição Federal. § 1º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município. § 2º Nas referências a ente da Federação, União, Estado, Distrito Federal, Município, Tribunais de Contas, empresa controlada, empresa	Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a elaboração de planos e orçamentos, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública, com amparo nos arts. 163, incisos I e V, 165, § 9º, da Constituição Federal. § 1º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. § 2º Nas referências a ente da Federação, União, Estado, Distrito Federal, Município, Tribunais de Contas, empresa controlada e empresa estatal dependente, adota-se o entendimento constante dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. § 3º A cooperação entre os entes da Federação quanto à adoção dos processos e procedimentos definidos nesta Lei

	<p>estatal dependente e receita corrente líquida, adota-se o entendimento constante dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.</p> <p>§ 3º A cooperação entre os entes da Federação quanto à adoção dos processos e procedimentos definidos nesta Lei Complementar será promovida pelos órgãos centrais de planejamento e orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno do Poder Executivo federal e, conforme estabelece o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, apoiada por conselho de gestão fiscal.</p>	<p>Complementar será promovida pelos órgãos centrais de planejamento e orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno do Poder Executivo federal e, conforme estabelece o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 2000, apoiada por conselho de gestão fiscal.</p>
--	---	--

Fonte: Elaboração própria

41. Os dois projetos buscam cumprir as determinações do art. 163, incisos I e V da Constituição Federal dispendo sobre finanças públicas (inciso I) e fiscalização financeira da administração pública direta e indireta (V), além de cumprir as determinações do § 9º do artigo 169. Segundo a ementa do PLP 295/2016, a lei estabelecerá “normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública”. Já na ementa do PLP 25/2022, a lei estabelecerá “normas gerais de finanças públicas voltadas para a elaboração de planos e orçamentos, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública”, com o objetivo de “fortalecer a gestão fiscal responsável”.

42. O art. 1º do PLP 295/2016 estabelece o papel da Lei com base na cópia dos incisos I e II do § 9º do art. 165 da Constituição Federal. No entanto, embora o legislador não cite o inciso III, que estabelece a regulamentação de aspectos relacionados à execução obrigatória de emendas individuais e de bancada (§§ 11 e 12 do art. 166), o art. 25 do Projeto traz as primeiras regulamentações em relação ao tema.

43. Já o art. 1º do PLP 25/2022 afirma que a lei estabelece normas gerais de finanças públicas, não copia o texto da CF/1988 e remete aos artigos da Constituição que a preveem. Em que pese haja algumas diferenças entre as propostas, ficam claros os objetivos de ambos os projetos de atender aos requisitos constitucionais estabelecidos no art. 165, § 9º, incisos I e II.

44. Além disso, cabe ressaltar que ambos os projetos obrigam os entes federativos ao cumprimento da Lei, adotam as definições da LRF para ente da Federação, União, estado, Distrito Federal, município, Tribunal de Contas, empresa controlada e empresa estatal dependente, e estabelecem a promoção da cooperação entre os entes da Federação para adoção dos processos e procedimentos definidos na Lei.

II.5. Público-alvo e grupos de interesse

45. Conquanto as finanças públicas sejam tema que impacta, ainda que indiretamente, toda a população, talvez o grupo que mais seja afetado pelas propostas de mudanças de legislação aqui tratadas são os órgãos públicos responsáveis pela gestão financeira, orçamentária e contábil nas distintas esferas de governo.

46. Por tratarem de matérias relevantes e abrangentes, os projetos em tramitação têm sido, ao longo do tempo, acompanhados por especialistas dos governos federal, estaduais, distrital e municipais, de tribunais de contas, do Ministério Público, de associações representativas desses segmentos, da sociedade civil e de universidades com experiência nos temas abordados.

47. Não obstante, os principais atores responsáveis pela promulgação da nova lei de finanças públicas são os próprios autores dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, bem como os demais parlamentares, responsáveis por votar a proposta. Além deles, estão os representantes do Poder Executivo federal, principalmente os representantes da Casa Civil da Presidência da República, Ministério do Planejamento e Orçamento e Ministério da Fazenda, que também participam ativamente do processo de discussão e aprovação legislativa sobre o tema.

II.6. Aspectos orçamentários e financeiros

48. Conforme apresentado anteriormente, os projetos de lei aqui analisados buscam estabelecer normas gerais de finanças públicas, com foco no planejamento, orçamento, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública, de forma a atender os arts.163, incisos I e V, e 165, § 9º, da Constituição Federal.

49. Nesse sentido, o universo tratado pelas propostas legislativas engloba um conjunto amplo de recursos públicos, tais como, receitas e despesas orçamentárias, balanço patrimonial, informações sobre fundos, entre outros.

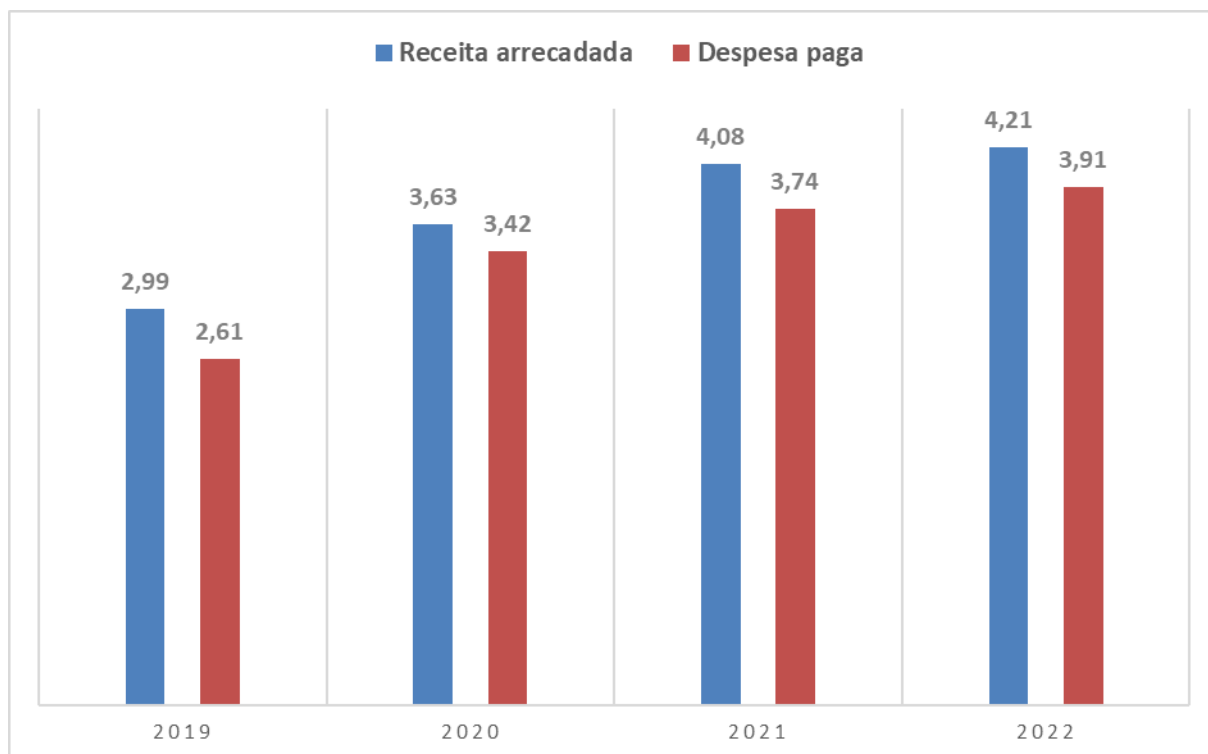
50. Para compreender a materialidade do objeto tratado neste relatório, levantaram-se os orçamentos da União nos últimos cinco anos (tabela 3), cuja soma superou o montante de 20 trilhões de reais em receitas estimadas e despesas fixadas, considerando os Orçamentos Fiscal (OF) e da Seguridade Social (OSS).

Tabela 3 - Receitas e despesas públicas nos últimos cinco anos (OF + OSS)

Exercício	LOA	Valor
2019	Lei 13.808/2019	R\$ 3.262.209.303.823,00
2020	Lei 13.978/2020	R\$ 3.565.520.100.068,00
2021	Lei 14.144/2021	R\$ 4.181.004.169.000,00
2022	Lei 14.303/2022	R\$ 4.730.024.789.081,00
2023	Lei 14.535/2023	R\$ 5.201.902.145.481,00

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados das leis orçamentárias anuais de 2019 a 2023

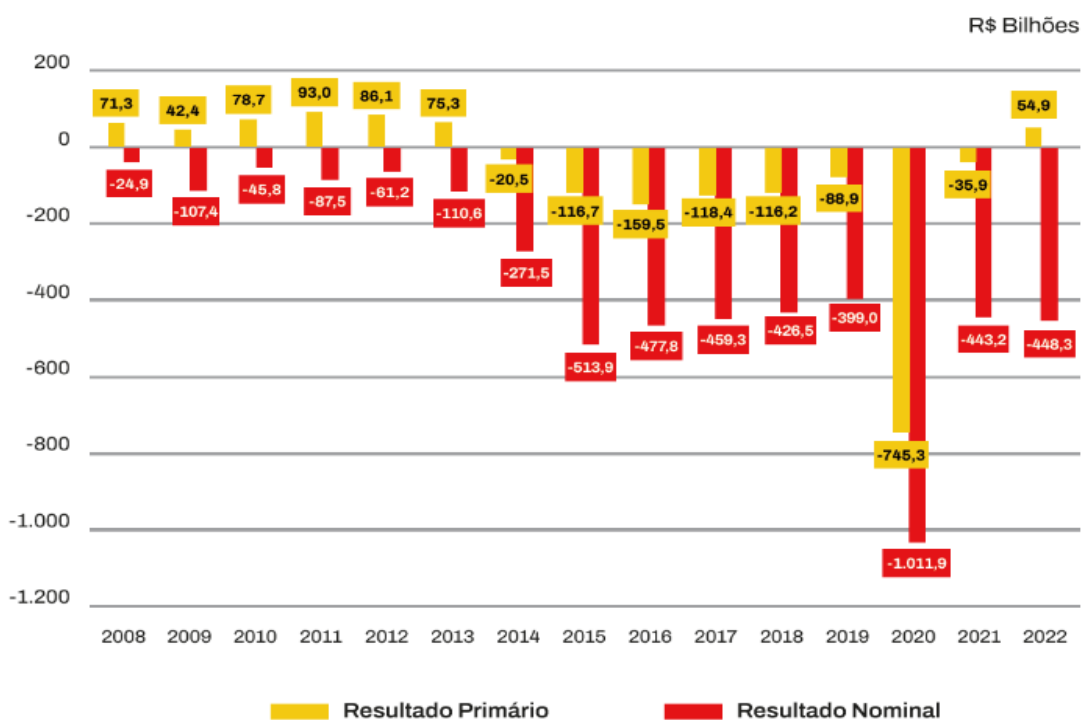
Gráfico 1 - Orçamento Fiscal e de Seguridade Social (em trilhões de reais)



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados do Portal da Transparência - <https://portaldatransparencia.gov.br/orcamento>

51. Em relação à situação fiscal, o gráfico seguinte apresenta a trajetória do resultado primário desde 2008, em que é possível observar o impacto da pandemia de Covid-19 no exercício de 2020.

Gráfico 2 - Resultado Nominal e Primário do Governo Federal – de 2008 a 2022



Fonte: Parecer Prévio sobre Contas do Presidente da República 2022 – Tribunal de Contas da União

52. No tocante às informações patrimoniais, o Patrimônio Líquido da União, em dezembro de 2021, era equivalente a R\$ 6,29 trilhões, conforme resultado apresentado pela auditoria financeira do Tribunal de Contas da União no Balanço Geral da União (BGU) de 2021 (tabela 3).

Figura 1 - Balanço Patrimonial 2021

		R\$ milhões			
ATIVO	31/12/2021	31/12/2020	PASSIVO	31/12/2021	31/12/2020
ATIVO CIRCULANTE	2.089.640	1.731.057	PASSIVO CIRCULANTE	1.946.607	1.946.607
Caixa e Equivalentes	1.831.413	1.546.339	Obrigações Trab. Prev. Assist. Curto Prazo	95.343	84.104
Créditos Curto Prazo	219.966	154.671	Empréstimos e Financ. Curto Prazo	1.697.115	1.708.285
Demais Créditos e valores de curto prazo	-	-	Fornec. e Contas a Pagar Curto Prazo	6.432	5.104
Investimentos e aplicações temporárias a Curto Prazo	2	3.468	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	53	44
Estoques	26.334	26.334	Obrigações repartição a outros entes	8.120	1.774
Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda	127	129	Provisões Curto Prazo	169.752	73.454
VPD Pagas Antecipadamente	156	116	Demais Obrigações Curto Prazo	96.502	73.843
ATIVO NÃO CIRCULANTE	4.204.413	3.971.040	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	9.387.536	8.200.193
Ativo Realizável a Longo Prazo	1.925.671	1.862.189	Obrigações Trab. Prev. Assist. Longo Prazo	7.943	2.954
Investimentos	504.994	470.122	Empréstimos e Financ. Longo Prazo	5.949.420	5.230.969
Imobilizado	1.761.356	1.629.160	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	587	970
Intangível	12.392	9.568	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	36	68
Diferido	-	-	Provisões Longo Prazo	3.331.126	2.847.102
			Demais Obrigações a Longo Prazo	98.421	118.128
			Resultado Diferido	2	2
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(5.166.800)	(4.444.703)
			Patrimônio Social/Capital Social	7.411	6.950
			AFAC	201	230
			Reservas de Capital	17	17
			Ajuste de Avaliação Patrimonial	1	1
			Reservas de Lucros	-	19
			Demais Reservas	398	183
			Resultados Acumulados	(5.173.434)	(4.450.709)
			(-) Ações/Cotas em tesouraria	(1.394)	(1.394)
TOTAL DO ATIVO	6.294.053	5.702.097	TOTAL PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	6.294.053	5.702.097

Fonte:

Parecer Prévio sobre Contas do Presidente da República 2021 – Tribunal de Contas da União

53. Embora as informações acima sejam diretamente relacionadas aos tópicos regulamentados pelos projetos de lei supracitados, outros aspectos financeiros, orçamentários, econômicos e sociais serão afetados pela norma que vier a entrar em vigor. Entre eles, citam-se o equilíbrio fiscal, o nível de endividamento público, o risco país, bem como os resultados das políticas financiadas e controladas pelo Estado.

54. Diante da materialidade e da relevância dos temas tratados nas propostas legislativas apresentadas, a aprovação da nova lei deve ser precedida de minuciosa análise de seus dispositivos, apresentada no tópico a seguir.

II.7. Metodologia

55. Com vistas a suscitar questões que merecem discussão a respeito da Nova Lei de Finanças Públicas, a equipe técnica buscou realizar análise dos Projetos de Lei em tramitação legislativa (PLP 295/2016 e PLP 25/2022) com base no exame dos seguintes aspectos: a) atendimento aos requisitos definidos pela Constituição Federal; b) aderência às boas práticas de governança e gestão orçamentária; c) eficácia na substituição da legislação existente (Lei 4.320/1964); d) cobertura de aspectos fundamentais para a adequada normatização de aspectos financeiros e orçamentários fundamentais; e e) convergência e/ ou duplicidade com a legislação vigente.

56. À luz de tais premissas, os auditores desenvolveram suas análises e organizaram suas ideias por meio do agrupamento temático dos dispositivos, divididos da seguinte maneira:

CONCEITOS GERAIS

Disposições Preliminares
Conceitos
Exercício financeiro
Aplicação do princípio da unidade de tesouraria
Ordenador de despesa
Fases da execução da despesa
Classificação da receita orçamentária
Classificação da despesa orçamentária
Suprimento de fundos
Restos a pagar
Despesas de exercícios anteriores
Fundos públicos
Prorrogação de prazo
Autógrafos das leis

LOA

Conteúdo do orçamento (LOA)
Detalhamento Orçamento Seguridade Social
Composição do PLOA
Vinculação da LOA a princípios e normas
Encaminhamento do PLOA
Propostas parciais
Precatórios
Reserva de Contingência
Regras Execução Provisória da LOA
Despesas anuladas e dívida ativa

PPA E INVESTIMENTOS

Planejamento
Plano Plurianual
Projetos de investimentos plurianuais
Investimentos
Compatibilidade entre contratos LOA e PPA

LDO

Conteúdo da LDO
Eficácia da LDO
Apreciação da LDO
Emenda à LDO

EMENDAS PARLAMENTARES E PROPOSTAS LEGISLATIVAS

Créditos adicionais
Apreciação do PLOA e emendas
Emendas impositivas (execução obrigatória)

REGRAS PARA EXECUÇÃO DA DESPESA

Programação e execução da despesa
Limitação de despesas
Regra de Ouro
Dívida pública
Despesas com pessoal
Auxílio financeiro/ transferências
Subvenções

TRANSPARÊNCIA E CONTROLE

Controle da Execução Orçamentária
Controle interno
Controle externo
Controle social
Avaliação de políticas e programas
Obras e serviços com indícios de irregularidades
Transparência
Sistemas de informação
Julgamento das contas do PR

CONTABILIDADE

Disposições gerais da Contabilidade
Contabilidade patrimonial
Demonstrações contábeis
Consolidação das contas públicas
Autarquias e outras entidades
Sistema de Contabilidade
Responsabilização dos agentes de contabilidade
Informações de custos

ALTERAÇÕES NA LRF

Regras para atendimento da LRF
RREO

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

57. Os projetos de lei foram discutidos pela equipe técnica, de forma a examinar os dispositivos à luz do arcabouço jurídico de direito financeiro e gestão fiscal atualmente vigente, com especial atenção às normas constitucionais. Procurou-se levantar eventuais lacunas, duplicidades e/ou inconsistências com os demais normativos atinentes à matéria, buscando-se sempre interpretar os dispositivos dos projetos de lei segundo os princípios que regem a administração pública e as normas voltadas para a gestão fiscal responsável. Ademais, intentou-se considerar as diferentes realidades dos entes da Federação, sem perder de vista o princípio federativo.

58. Ressalte-se, entretanto, que o exame da equipe técnica, embora abrangente, não foi exaustivo. Além disso, há que se considerar que o foco da análise, voltado para o controle externo da União, abarca apenas parte da complexidade dos temas.

59. Com vistas a enriquecer o trabalho, foi realizado no dia 20/6/2023 painel de discussão com representantes do Senado Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal e Sociedade Civil. O painel, com o objetivo de discutir avanços, riscos, lacunas e oportunidades de melhoria identificados na estrutura normativa de planejamento e orçamento do Brasil em vista dos referidos projetos de lei, contou com a presença do corpo técnico do TCU e dos seguintes especialistas em finanças públicas:

1. Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos, Consultora de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal;
2. Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Subsecretário de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional;
3. Geraldo Julião Júnior, coordenador do Fundo de Pensão dos Servidores Públicos Federais – representante da sociedade civil;
4. Victor Reis de Abreu Cavalcanti, Coordenador-Geral do Processo Orçamentário da Secretaria de Orçamento Federal;
5. Diego Cota Pacheco, Auditor Federal de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional.

60. Cumpre ressaltar que as discussões do evento alcançaram os mais diversos aspectos relacionados à Nova Lei Geral de Finanças Públicas, desde temas específicos de alta tecnicidade até os desafios políticos para aprovação da lei complementar. As contribuições dos painelistas foram de enorme valia para subsidiar as análises realizadas neste trabalho e enriqueceram sobremaneira a construção deste relatório.

61. A partir dos estudos realizados e das reflexões provocadas pelo painel, a equipe técnica buscou enfatizar aspectos relevantes (positivos e negativos) apresentados pelos projetos a serem levados em conta durante as discussões no Congresso Nacional, em especial, possíveis repercussões e riscos para a gestão das finanças públicas.

62. Cabe esclarecer que as observações apresentadas neste relatório são pontuais, não modificam nem corroboram os parâmetros adotados para tratamento das diversas demandas que os projetos buscam responder, pois não é papel do controle externo corroborar ou rechaçar essa ou aquela forma de tratar a matéria legislativa, tampouco propor uma terceira visão, procedimentos afetos à atividade legiferante, e não ao controle.

63. As propostas de mudanças aqui trazidas buscam fomentar a reflexão e a discussão sobre alguns riscos verificados nos PLPs 295/2016 e 25/2022: eventuais inconstitucionalidades, inconsistências ou imprecisões que possam acarretar interpretações errôneas ou que fragilizem o controle externo, a transparência e a responsabilidade na gestão fiscal. Registre-se que, a despeito disso, são perceptíveis os importantes avanços que o texto sinaliza ao tratar de várias matérias, e sua pertinência ao abordar as principais questões que inquietam aqueles que lidam com as finanças públicas no seu cotidiano.

64. Ratificou-se a impressão de que os projetos de lei são complexos, envolvem regras para as três esferas de governo, lidam com uma série de atores com interesses específicos e, até então, não têm sido exitosos em alcançar o consenso em relação às questões relevantes. Essa falta de êxito pode ser retratada tanto pela não aprovação de projetos anteriores, quanto, em relação aos projetos atuais, pelas idas e vindas que vêm ocorrendo desde os projetos iniciais até o mais recente. Ainda assim, no entendimento da equipe técnica, é exatamente a sua complexidade que exige a contribuição de diversos atores, pois cada setor traz consigo a experiência e peculiaridades específicas de sua área. É nesse contexto que se insere este trabalho. Não se pretende, de forma alguma, esgotar a discussão do

tema, mas fornecer subsídios embasados no olhar do controle externo, com o intuito de contribuir para a exitosa aprovação da lei complementar que regulamentará as finanças públicas brasileiras.

65. Passa-se, a seguir, à análise, primeiramente geral e, posteriormente detalhada, dos projetos de lei PLP 295/2016 e PLP 25/2022.

III. ANÁLISE DOS PROJETOS DE LEI

66. Conforme exposto anteriormente, a análise dos projetos de lei foi realizada por meio de agrupamentos temáticos, os quais estão tratados detalhadamente nesta seção.

III.1. Disposições Preliminares e Conceitos

67. Esta seção busca analisar os aspectos conceituais presentes nos projetos de lei, comparando-os com a Lei 4.320/1964.

<u>Lei 4.320/1964</u>	<u>PLP 295/2016</u>	<u>PLP 25/2022</u>
Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.	Art. 1º Esta Lei Complementar dispõe sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização da lei do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e de suas alterações e estabelece normas de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, bem como condições para a instituição e o funcionamento de fundos, com amparo nos arts. 163, incisos I e V, e 165, § 9º, da Constituição Federal.	Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a elaboração de planos e orçamentos, gestão e controle orçamentário, financeiro e patrimonial e criação e funcionamento de fundos da Administração Pública, com amparo nos arts. 163, incisos I e V, 165, § 9º, da Constituição Federal.

68. Ao comparar o item das disposições preliminares, percebe-se que PLP 295/2016 vai além do disposto na Lei 4.320/1964, no sentido de atender o disposto nos incisos I e II do § 9º do art. 165 da Constituição Federal, reproduzidos *in verbis*:

§ 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.

69. Cumpre observar que o legislador optou por não englobar o inciso III, que estabelece a regulamentação de aspectos relacionados à execução obrigatória de emendas individuais e de bancada (§§ 11 e 12 do art. 166), tampouco menciona os aspectos requisitados no art. 168, *caput*, da CF/1988.

70. As disposições preliminares do PLP 25/2022 atribuem à Nova Lei o papel de estabelecer normas gerais de finanças públicas. Diferentemente do PLP 295/2016, não copia o texto da CF/1988, mas se ampara nos artigos da Constituição que preveem a criação da lei complementar (arts. 163, incisos I e V, 165, § 9º).

71. Ambos os projetos obrigam os entes federativos ao cumprimento da Lei, adotam as definições da LRF para ente da Federação, União, Estado, Distrito Federal, Município, Tribunal de Contas, empresa controlada e empresa estatal dependente, e estabelecem a promoção da cooperação entre os entes da Federação para adoção dos processos e procedimentos definidos na Lei.

72. No seu art. 2º, o PLP 295/2016 conceitua diversos elementos fundamentais contidos no texto da Lei, tais como, diretrizes, programa, ação orçamentária, projeto, receita corrente e de capital etc.

73. No seu art. 2º, o PLP 25/2022, já no *caput* realça a obrigação do gestor público de buscar, além da gestão fiscal responsável, a qualidade do gasto público, sendo esta norteadada pelo planejamento e subsidiada pela avaliação de desempenho. Nesse sentido, os conceitos apresentados também definem termos relacionados ao desempenho governamental, tais como, economicidade, eficiência, efetividade, indicador de desempenho, entre outros. Observa-se, portanto, que o PLP 25/2022 mantém, em quase sua totalidade, os conceitos apresentados pelo PLP 295/2016 que se vinculam a aspectos orçamentários propriamente ditos e acrescenta conceitos relacionados a desempenho e eficiência alocativa.

74. Além disso, cabe observar que provavelmente devido à ausência de modernização da Lei 4.320/1964, um conjunto de conceitos vem sendo previsto anualmente nas LDOs da União, o que não será mais necessário uma vez aprovada uma nova lei complementar de finanças públicas, nos termos propostos pelos PLPs.

75. A seguir, empreende-se análise individual da regulamentação de elementos importantes para as finanças públicas presentes nos projetos de lei.

Exercício Financeiro

76. Ambos os projetos mantiveram o conceito de exercício financeiro exposto na Lei 4.320/1964 (art. 3º do PLP 295/2016 e art. 6º do PLP 25/2022), que coincidirá com o ano civil. Também permanece a aplicação do regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas, **para fins de elaboração e execução da lei orçamentária.**

Aplicação do princípio da unidade de tesouraria

77. O princípio da unidade está previsto no art. 2º da Lei 4.320/1964 e, de forma bastante clara, no seu art. 56, que estabelece que “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.”

78. Os projetos de lei conceituam e atribuem o princípio da unidade de tesouraria ao recebimento e a movimentação de recursos relativos às receitas orçamentárias (art. 33 do PLP 295/2016 e art. 26 do PLP 25/2022).

79. No PLP 25/2022 (art. 26, § 1º), há a adição de eventuais subcontas no conceito de unidade de tesouraria e, o § 3º do mesmo artigo possibilita a autorização excepcional da movimentação de recursos por intermédio de outras contas. Considerando a necessidade de flexibilização que possibilite a operacionalização da execução orçamentária, entende-se que o art. 26 do PLP 25/2022 avança ao regulamentar aspectos que já vêm ocorrendo na prática.

Ordenador de despesa

80. A Lei 4.320/1964 não inclui o conceito de ordenador de despesa, mas atribui, em seus arts. 58 e 64, os papéis da autoridade competente para realização de empenho e de ordem de pagamento. Já os PLPs normatizam os conceitos de ordenador de despesa, trazendo os seguintes elementos: definição, fundamentação dos atos, delegação da ordenação de despesa e competências.

81. O art. 35 do PLP 295/2016 estabelece que “autoridade competente é o ordenador de despesa e seu corresponsável expressamente designado e habilitado, assim entendido o agente da administração investido legalmente da competência para adotar as providências necessárias ao processamento da despesa orçamentária”. Cumpre observar que o art. 28 do PLP 25/2022 adiciona o termo “orçamentária” à denominação de ordenador de despesa.

82. No quesito fundamentação dos atos, o PLP 25/2022 (art. 28, § 1º) aprimora significativamente a proposta do PLP 295/2016 (art. 35, § 1º), pois vincula os atos e manifestações do ordenador de despesa ao ordenamento jurídico e aos princípios que regem a administração pública,

diferentemente do PLP 295/2016, que fundamenta os atos do ordenador de despesa na estrita convicção pessoal e, oportunamente, em parecer jurídico.

<u>PLP 295/2016 (art. 35)</u>	<u>PLP 25/2022 (art. 28)</u>
<p>§ 1º Os atos e as manifestações do ordenador de despesa, bem como do chefe, do dirigente ou da chefia colegiada, deverão fundamentar-se na estrita convicção pessoal e, quando for o caso, em parecer de assessoria jurídica formal.</p> <p>§ 2º A ordenação de despesa pode, mediante ato próprio, ser objeto de delegação, sendo que esta não exige o ordenador de despesa da responsabilidade pelos atos praticados pela autoridade delegada, salvo no caso de ato praticado ilegalmente e sem o conhecimento do ordenador.</p> <p>§ 3º É vedada a delegação da competência para a liquidação da despesa ao próprio ordenador.</p> <p>§ 4º As competências para liquidar a despesa e para ordenar-lhe o pagamento serão atribuídas, preferencialmente, num e noutro casos, a servidor público estável ou militar.</p>	<p>§ 1º Os atos e as manifestações do ordenador de despesa orçamentária, bem como do chefe, do dirigente ou da chefia colegiada, deverão fundamentar-se no ordenamento jurídico e nos princípios que regem a administração pública.</p> <p>§ 2º A ordenação de despesa orçamentária pode, mediante ato próprio, ser delegada, vedada a delegação da competência para a fase de liquidação da despesa orçamentária ao próprio ordenador.</p> <p>§ 3º As competências para liquidar a despesa orçamentária e para ordenar-lhe o pagamento serão atribuídas, preferencialmente, a servidor público em cargo efetivo ou militar.</p>

83. O art. 28, § 2º do PLP 295/2016 estabelece a manutenção da responsabilidade ao ordenador de despesa pelo ato delegado. Já o PLP 25/2022 não aborda a questão.

84. Em relação à realização de atos de liquidação e pagamento, o PLP 295/2016 dá preferência ao servidor público estável e ao militar, enquanto o PLP 25/2022 dá preferência ao servidor público em cargo efetivo e ao militar.

Fases da execução da despesa

85. Sobre esses conceitos, observa-se que os projetos aprimoram a Lei 4.320/1964 ao enunciar de forma sistematizada as três fases de execução da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento) e ao vincular cada fase à anterior e o empenho à prévia autorização orçamentária (art. 36 do PLP 295/2016 e art. 29 do PLP 25/2022).

Empenho

86. O art. 37 do PLP 295/2016 e o art. 30 do PLP 25/2022 mantêm o conceito de empenho, explicitam o comprometimento prévio de dotação orçamentária e definem requisitos necessários ao empenho.

87. No entanto, no tocante aos requisitos necessários ao empenho, os projetos diferem. O PLP 295/2016 considera como requisito a autorização prévia de chefe, dirigente ou direção colegiada do órgão ou entidade em que a unidade orçamentária esteja abrigada. Já o PLP 25/2022 não contém essa exigência. Haja vista ser o ordenador de despesa, autoridade competente para a execução do empenho, entende-se que, em regra, a inclusão de outra instância para autorização de empenho, embora promova o aumento do controle da despesa, pode causar transtornos ao processo de execução da despesa orçamentária.

88. No art. 29, § 2º, do PLP 25/2022 fica permitida, em caráter excepcional, a reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro. Sobre esse ponto, trabalho anterior desta Casa considerou essa prática indevida, por acarretar ausência da fidedignidade das informações contábeis.

89. O Acórdão 2.708/2018-TCU-Plenário (TC 025.720/2017-1, rel. min. Vital do Rêgo) apontou os impactos sobre a apuração da “Regra de Ouro” (art. 167, inciso III, da CF/1988) em decorrência de remanejamentos de fontes de recursos realizados no âmbito da gestão da dívida pública mobiliária interna da União, afirmando:

Nota-se que os procedimentos adotados afetaram a representação fidedigna das informações contábeis no âmbito da gestão da dívida pública mobiliária interna. Ademais, houve impacto no resultado das demonstrações financeiras do governo federal, de forma a favorecer o cumprimento do limite constitucional previsto no art. 167, inciso III, da CF/88.

90. No mesmo contexto, a auditoria do Balanço Geral da União de 2016, de relatoria do min. Bruno Dantas, realizada no âmbito do TC 029.130/2016-6, analisou a legalidade dos referidos ajustes, apontando o remanejamento irregular do pagamento de R\$ 40 bilhões de despesa da dívida pública, nos seguintes termos:

A auditoria identificou o cancelamento de despesas regularmente empenhadas, liquidadas e pagas no decorrer do exercício de 2016, com o **objetivo de alterar a fonte de recursos utilizada**, comprometendo a representação fidedigna dos eventos patrimoniais e a verificabilidade do fato contábil.

91. Nessa mesma linha, o trabalho do TCU que buscou verificar a confiabilidade dos registros e saldos da dívida pública federal divulgados no Balanço Geral da União em 31/12/2016 (Acórdão 1.755/2017-TCU-Plenário, referente ao TC 001.630/2017-2, sob a relatoria do min. Bruno Dantas) afirmou que:

O gerenciamento de fontes não pode ser feito às custas de significativa desordem nos registros e controles contábeis e orçamentários. Tal procedimento não está autorizado em nenhum normativo legal. Ademais, entende-se que o cancelamento de despesas já incorridas e pagas, para redirecionar a execução para outro empenho, fere os conceitos de representação fidedigna e de verificabilidade da informação contábil, conforme preceitua a NBC TSP Estrutura Conceitual.

92. De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, a qual estabelece conceitos para a elaboração de divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público, para ser útil, a informação contábil deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. Adicionalmente, a norma assevera que a informação deve ser verificável, ou seja, deve ser possível assegurar aos usuários que a informação contida nos relatórios contábeis represente fielmente os fenômenos que se propõe a representar.

93. Ante todo o exposto acima, entende-se que a permissão para reclassificar a vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro, conforme proposto pelo projeto, ainda que em caráter excepcional, é **indevida e eleva os riscos de fraude contábil**, a qual é caracterizada pela falsificação ou alteração de registros e/ou documentos contábeis ou auxiliares, pela omissão de movimentações, registro de transações sem comprovação ou prática contábil indevida. A ocorrência da fraude tem a intenção de lesar terceiros por meio de demonstrações falsas de situações patrimoniais (MEDEIROS, SERGIO E BOTELHO, 2004).

94. O art. 36, § 2º, do PLP 295/2016 estabelece que ato do órgão central de administração financeira do Poder Executivo federal poderá facultar a utilização, pelos entes da Federação, de outras fases de execução da despesa. Já o art. 29 do PLP 25/2022 estabelece que ato conjunto dos órgãos centrais de planejamento e orçamento, de administração financeira e de contabilidade do Poder Executivo federal poderá acrescentar outras fases de execução, aplicáveis ao todo ou à parte da despesa orçamentária e que os entes da Federação poderão acrescentar outras fases de execução no âmbito de sua competência.

95. Como é possível observar, as autorizações são bastante distintas. No primeiro, poderá ser facultada pelo órgão central de administração financeira a utilização de outras fases pelos entes da federação. Já no segundo, os órgãos centrais de planejamento e orçamento podem acrescentar outras fases, assim como os entes da federação no âmbito de sua competência. Ou seja, o PLP 25/2022 estabelece desde já a possibilidade de acréscimo de fase por todos os entes federativos. Ainda a esse respeito, cumpre ressaltar que há nos normativos vigentes (MTO e MCASP), a previsão de fases

adicionais ao empenho, liquidação e pagamento, como por exemplo, o pré-empenho. Considerando que a proposta dos projetos seria de permitir aos responsáveis pela gestão financeira de cada ente federativo o acréscimo de novas fases e não a alteração das etapas já regulamentadas, *a priori*, não se identificam riscos quanto a esse aspecto da norma.

96. Um aspecto alterado pelos projetos foi o critério de dispensa da emissão da nota de empenho. Na Lei 4.320/1964, a nota de empenho pode ser dispensada em casos especiais previstos na legislação específica (art. 60, § 1º). Já nos projetos, a nota de empenho pode ser dispensada por ato normativo dos órgãos centrais de administração financeira e contabilidade dos entes da Federação, o que confere a tais órgãos maior autonomia para disciplinar a matéria.

97. Registre-se que o art. 59 da Lei 4.320/1964, que limita o valor do empenho ao montante de créditos orçamentários concedidos, bem como trata da assunção de compromissos que extrapolem o fim do mandato de prefeitos, não foi reproduzido nos projetos.

98. A vinculação do empenho ao limite de créditos concedidos encontra-se no art. 167, inciso II, da CF/1988. Em relação aos itens atinentes aos municípios, contidos nos demais parágrafos do art. 59, a LRF (art. 42) se encarregou de regulamentar os aspectos de empenhos e de execução de despesas nos finais de mandatos.

99. Ainda sobre a fase de empenho, os projetos permitem, em caráter excepcional, a emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte (art. 37, § 5º do PLP 295/2016 e art. 30, § 2º do PLP 25/2022).

100. A nota de empenho é o documento oficial que destina o recurso orçamentário para a realização de determinada despesa. Sobre esse aspecto, cabe comentar que, pelo fato de a proposta dos PLPs flexibilizarem ainda mais o princípio da anualidade – já relativizado pela regulamentação de restos a pagar na Lei 4.320/1964 –, avistam-se riscos à transparência e à gestão orçamentária e financeira, principalmente no tocante à gestão dos estoques de restos a pagar. Razão pela qual considera-se necessária, pelo menos, a delimitação na própria Lei ou mediante delegação normativa, dos casos que configurariam a excepcionalidade prevista.

101. O art. 61 da Lei 4.320/1964 define o conteúdo da nota de empenho (nome do credor, a representação e a importância da despesa), bem como a dedução desta do saldo da dotação própria. De mesmo modo, o art. 37, § 2º, do PLP 295/2016 define que a nota de empenho identificará, pelo menos, o instrumento a que se refere, a parte a quem se deva fazer o pagamento, o objeto da despesa e seu valor, bem como o crédito orçamentário à conta do qual se dê o processamento da despesa. Diferentemente, o PLP 25/2022, embora preveja a emissão da nota de empenho como requisito necessário ao empenho, ela não estabelece o seu conteúdo, o que pode configurar uma importante lacuna na proposta da norma, haja vista a importância desses elementos para a gestão e controle da execução da despesa.

Liquidação e Pagamento

102. O art. 38 do PLP 295/2016 e o art. 31 do PLP 25/2022 aprimoram as definições e as bases da liquidação estabelecidas na Lei 4.320/1964, sendo praticamente iguais.

<u>Lei 4.320/1964</u>	<u>PLP 295/2016</u>	<u>PLP 25/2022</u>
Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.	Art. 38. Liquidação de despesa empenhada é o ato administrativo praticado por autoridade competente que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e o cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas e de dispositivos	Art. 31. Liquidação de despesa orçamentária empenhada é o ato administrativo praticado por autoridade competente que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e o cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas e de

	constitucionais e legais.	dispositivos constitucionais e legais.
--	---------------------------	--

103. O art. 65 da Lei 4.320/1964 determina que, “em casos excepcionais, o pagamento será efetuado por meio de adiantamento”. Assim como na Lei, ambos os projetos preveem a possibilidade de adiantamento de pagamento e avançam no tema, mas a abordagem entre eles é distinta. O art. 38, § 2º do PLP 295/2016 inclui na base para a liquidação documentos referentes a “adiantamentos por serviços, obras a executar e bens ou mercadorias a entregar”, ou seja, ele abrange já na fase de liquidação o tratamento de convênios e contratos em que ocorre o adiantamento do pagamento. O PLP 25/2022 retira o aspecto do adiantamento na fase de liquidação, mas trata a questão na fase de pagamento (art. 32, § 1º).

PLP 295/2016 – Art. 38	PLP 25/2022 – Art. 31
§ 2º A liquidação terá por base: I – as constituições ou leis orgânicas dos respectivos entes da Federação, a lei de diretrizes orçamentárias e o contrato ou outro documento de qualquer natureza, inclusive o referente a adiantamentos por serviços, obras a executar e bens ou mercadorias a entregar; II – os documentos, revestidos das formalidades legais, que comprovem a obrigação assumida; e III – a verificação física do cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas.	§ 2º A liquidação da despesa orçamentária terá por base: I – as constituições ou leis orgânicas dos respectivos entes da Federação, a lei de diretrizes orçamentárias e o contrato, ajuste ou documento de outra natureza; II – os documentos, revestidos das formalidades legais, que comprovem a obrigação assumida; e III – a verificação física do cumprimento efetivo das condições contratuais ou conveniadas.

104. O art. 39, § 1º, do PLP 295/2016 e o art. 32, § 1º, do PLP 25/2022 permitem o pagamento adiantado de parcela contratual, desde que atendidas de forma cumulativa as condições para sua realização, conforme apresentado na tabela abaixo:

PLP 295/2016 – Art. 39	PLP 25/2022 – Art. 32
§ 1º O pagamento de parcela contratual poderá ser adiantado, desde que, cumulativamente: I – as partes tenham assim pactuado; II – o valor antecipado seja proporcional e necessário à execução da respectiva etapa do objeto contratual; III – o contratado ofereça garantia real ou bancária suficiente à cobertura integral dos prejuízos potenciais ao erário; e IV – as normas pertinentes da lei de licitações e contratos sejam observadas.	§ 1º Não será permitido o pagamento antecipado de despesa orçamentária, exceto quando se referir à parcela contratual na vigência do respectivo contrato, convênio, acordo ou ajuste, segundo a forma de pagamento nele estabelecida, prevista no edital de licitação ou nos instrumentos formais de adjudicação direta, desde que, cumulativamente: I – seja precedido de empenho na dotação adequada; II – o valor antecipado seja proporcional e necessário à execução da respectiva etapa do objeto contratual; e III – o contratado preste garantia real ou bancária correspondente ao total do valor a ser antecipado, sem prejuízo de eventuais garantias para assegurar a plena execução do contrato.

105. Entende-se que os projetos apresentam melhoria em relação à Lei 4.320/1964 no tocante à definição da fase de pagamento, ao conceituar o pagamento da despesa liquidada como:

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

106. Além disso, ambos os projetos (art. 39, § 2º, do PLP 295/2016 e art. 32, § 2º, do PLP 25/2022) estabelecem a responsabilidade criminal, civil e administrativa pelo pagamento sem a devida liquidação, excetuando os casos passíveis de pagamento adiantado de parcela contratual e de utilização de suprimento de fundos.

Suprimento de fundos

107. Em que pese não haja na Lei 4.320/1964 a descrição explícita da modalidade de pagamento por suprimento de fundos, os artigos 68 a 70 tratam do tema, estabelecendo condições para o regime de adiantamento de recursos a servidor público.

108. O art. 40 do PLP 295/2016, bem como o art. 34 do PLP 25/2022 trazem o conceito, os casos permitidos e as vedações para realização de suprimentos de fundos, com algumas diferenças. Uma delas se refere ao fato de o PLP 295/2016 restringir a aplicação do suprimento de fundos a despesas orçamentárias de pequeno vulto.

109. O PLP 25/2022 é mais abrangente quanto ao montante das despesas. Contudo, ele especifica e restringe, no art. 34, incisos I a III, os casos o suprimento de fundos pode ser aplicado, *in verbis*:

I – para atender despesas eventuais, que exijam pronto pagamento;

II – quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme norma específica; ou

III – para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo editado pelo ente da Federação.

110. Assim, a proposta do PLP 25/2022 de abrange também despesas de maior vulto e deixa claros os casos de aplicação dessa modalidade de pagamento, em consonância com o Decreto 93.872/1986.

Restos a pagar

111. O art. 36 da Lei 4.320/1964 conceitua os restos a pagar como “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

112. Os artigos 44 e 45 do PLP 295/2016 regulamentam de forma mais detalhada os restos a pagar, estabelecendo seu conceito, suas condições para inscrição, a preferência da despesa empenhada e liquidada na inscrição, cancelamento automático de empenho não liquidado e não inscrito em RP e casos de cancelamento de restos a pagar inscritos. Por fim, o PLP considera irregular e lesivo à economia pública o descumprimento das condições e dos limites previstos no art. 45, os atos de empenhar despesas e de inscrevê-las em restos a pagar e a omissão no cancelamento de empenho ou de restos a pagar. Entende-se que tal iniciativa é benéfica às finanças públicas, uma vez que tal comando poderá mitigar riscos de inscrição/manutenção irregular de restos a pagar.

113. Os artigos 36 e 37 do PLP 25/2022 mantêm o conceito, estabelecem as condições para inscrição em RP, a preferência da despesa empenhada e liquidada na inscrição, o cancelamento automático do empenho.

114. Interessante observar que o PLP 295/2016 limita o montante de inscrição em RP das despesas financiadas por vinculação específica de recursos ao saldo da disponibilidade financeira da referida vinculação de recursos existente na data de encerramento do exercício financeiro (art. 44, inciso II). Já o PLP 25/2022 limita o montante de inscrição em RP de todas as despesas orçamentárias ao saldo da disponibilidade financeira existente na data de encerramento do exercício financeiro, não somente aquelas vinculadas (art. 36, inciso II).

115. A esse respeito, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 2023 (pág. 656-657) estabelece um terceiro critério para análise das disponibilidades e da inscrição de restos a pagar:

Neste demonstrativo, deverão ser apresentados, separadamente, o cálculo da disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados, bem como o cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes. Se restar saldo de disponibilidade de caixa líquida (após a inscrição em Restos a Pagar Não Processados do exercício) de recursos não vinculados, nas análises sobre o montante desse tipo de disponibilidade, este montante excedente pode ser considerado para cobrir eventuais

insuficiências que venham a ocorrer em fontes de recursos vinculados cuja própria disponibilidade não seja suficiente para honrar as respectivas obrigações financeiras contraídas. Com isso, para efeito de análise sobre o total da disponibilidade com recursos não vinculados, deve-se observar se existe insuficiência em alguma fonte vinculada, o que na prática, significa que recursos não vinculados foram utilizados na execução das despesas com recursos vinculados. Ressalta-se que, nessas análises, as disponibilidades de caixa de recursos vinculados não podem ser consideradas para cobertura de eventual insuficiência de recursos não vinculados.

116. Conforme apresentado pelo MDF 2023, os recursos não vinculados disponíveis podem ser utilizados para cobrir eventuais insuficiências de fontes vinculadas, desde que mantido o saldo total das disponibilidades de caixa neutro ou positivo. O contrário não é permitido. Fica clara, portanto, a necessidade de separação da demonstração da disponibilidade de caixa dos recursos não vinculados e da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes.

117. O art. 42 da LRF impede que, nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder ou órgão, seja contraída obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Observa-se, portanto, que os projetos apresentam um avanço em relação ao disposto no art. 42 da LRF sobre o tema, aplicando a restrição de forma anual e não somente ao fim do mandato. No entanto, nenhum deles utiliza o critério do MDF, que trata a questão de maneira mais aprofundada.

118. Ambos os projetos permitem o pagamento de empenho cancelado não inscrito em RP por meio de despesas de exercícios anteriores (DEA). No PLP 295/2016, se persistir o interesse da administração ou o direito do credor (art. 44, § 3º). Na proposta do PLP 25/2022, somente no caso de persistir o direito do credor (art. 36, § 3º).

<u>PLP 295/2016 – Art. 44</u>	<u>PLP 25/2022 – Art. 36</u>
§ 3º Na hipótese de persistir o interesse da administração pública ou o direito do credor relativamente a empenho cancelado na forma do § 2º, é facultado que a despesa orçamentária se realize à conta de despesas de exercícios anteriores.	§ 3º Na hipótese de persistir o direito do credor relativamente a empenho cancelado na forma do § 2º deste artigo, a despesa orçamentária será realizada à conta de despesas de exercícios anteriores.

119. Aparentemente, a redação do PLP 25/2022 é mais adequada. Primeiramente porque obriga a administração a pagar **por meio do registro de DEA** no caso de persistir o direito do credor, impedindo que o pagamento seja lançado como despesa do exercício corrente, diferentemente do que possibilita o PLP 295/2016, tendo em vista apenas facultar a realização de uma DEA. Além disso, o PLP 25/2022 não cogita o pagamento por meio de DEA de despesas referentes a empenhos cancelados exclusivamente por interesse da administração. A permissão ofertada pelo PLP 295/2016 vai de encontro ao princípio da anualidade orçamentária e restringe a competência do Poder Legislativo quanto à aprovação anual das despesas previstas na lei orçamentária.

120. Quanto ao cancelamento de restos a pagar, o art. 45 do PLP 295/2016 estabelece o cancelamento automático das despesas correntes, de capital e financiadas por operações de crédito, com prazos distintos para cada tipo de despesa, e permite que, em caráter excepcional, ato do Poder Executivo ressalve dos prazos estabelecidos as despesas cujo fato gerador já tenha ocorrido.

121. No caso do PLP 25/2022 (art. 37), não há uma diferenciação dos prazos de cancelamento de RP para os tipos de despesas, como ocorre, por exemplo no Decreto 93.872/1986. Todos os restos a pagar inscritos no encerramento de exercício financeiro que não tiverem sido pagos até o final do exercício subsequente deverão ser cancelados. Porém, o projeto permite ressaltar do prazo estabelecido as despesas cujo fato gerador já tenha ocorrido, como também as despesas relacionadas a licitações internacionais.

122. Embora os projetos utilizem o termo fato gerador como critério para ressalvar o prazo de cancelamento de restos a pagar, eles não explicitam o seu conceito. A esse respeito, cumpre registrar a ausência de definição de conceito relevante para a análise tanto orçamentária quanto patrimonial. A falta de clareza maior dessa conceituação por meio da lei pode causar incertezas e ambiguidades nos seus entendimentos e, conseqüentemente, práticas contábeis e orçamentárias indevidas. Não obstante, depreende-se do contexto dos artigos que ambos os projetos se referem à fase de liquidação da despesa ao utilizarem o termo “fato gerador”.

123. Se considerarmos como fato gerador a fase liquidação, entende-se razoável a flexibilização do prazo para cancelamento dos restos a pagar para os casos em que o fato gerador tenha ocorrido, dado que a liquidação gera para o credor o direito de receber o recurso. A mesma flexibilização para despesas relacionadas a licitações internacionais pode parecer questionável à primeira vista, uma vez que o empenho da despesa deve ser realizado após a homologação do resultado do certame e antes da assinatura do contrato, isto é, somente após o processo licitatório, conforme estabelecido pelas normas. No entanto, se tomarmos em conta a complexidade e a possível demora dos processos administrativos relacionados às licitações internacionais, a ressalva para o prazo de cancelamento de restos a pagar nesse caso também parece ser pertinente.

Despesas de exercícios anteriores

124. Tanto a Lei 4.320/1964 quanto os PLPs conceituam e estabelecem regras para o pagamento de despesas de exercícios anteriores, conforme apresentado na tabela abaixo:

Lei 4320/1964 (art. 37)	PLP 295/2016 (art. 46)	PLP 25/2022 (art. 38)
As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.	Poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada na lei orçamentária as despesas de exercício financeiro encerrado, para as quais a lei orçamentária respectiva consignava crédito próprio, que não tenham sido inscritas em restos a pagar, nem empenhadas na época própria, por erro de gestão , bem como os restos a pagar que tenham sido cancelados, mas ainda vigente o direito do credor, e os compromissos reconhecidos pelo ordenador de despesa após o encerramento do exercício correspondente, em decorrência de legislação Superveniente . § 1º Em quaisquer casos, a execução financeira identificará regularmente a classificação das despesas empenhadas no exercício seguinte à conta de despesas de exercícios anteriores, bem como o exercício a que pertencem. § 2º O disposto neste artigo não autoriza a quebra de contratos e o desrespeito a direitos de credores, passíveis de sanção na forma da lei.	Poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada na lei orçamentária, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica, as despesas: I – de exercício financeiro encerrado, para as quais a lei orçamentária respectiva consignava crédito próprio, que não tenham sido inscritas em restos a pagar, nem empenhadas na época própria; II – referentes a restos a pagar cancelados, mas ainda vigente o direito do credor; e III – de compromissos reconhecidos pelo ordenador de despesa após o encerramento do exercício correspondente. § 1º Em quaisquer casos, a execução financeira identificará regularmente a classificação das despesas orçamentárias empenhadas no exercício seguinte à conta de despesas de exercícios anteriores, bem como o exercício a que pertencem. § 2º O disposto neste artigo não autoriza a quebra de contratos e o desrespeito a direitos de credores, passíveis de sanção na forma da lei. § 3º O reconhecimento referido no inciso III deste artigo deverá ser precedido de adequado e regular processo administrativo .

125. A Lei 4.320/1964 prevê duas situações para pagamento de despesas ocorridas em exercícios anteriores com dotação e pagamento em exercício vigente. A primeira diz respeito àquelas para as quais havia dotação suficiente do orçamento do exercício de origem, mas que, por alguma razão, não se tenham processado na época própria. A segunda possibilidade é o pagamento de restos a pagar cancelados, mas ainda vigente o direito do credor. Os dois projetos inovam ao explicitar em lei

um novo tipo de DEA: a referente ao reconhecimento de passivos, que não passaram sequer pela orçamentação.

126. A visualização desse terceiro tipo de DEA é mais bem sistematizada no art. 38 do PLP 25/2022, que subdivide as DEAs em três tipos: a) inciso I - despesa que tinha dotação, mas não foi empenhada ou inscrita em RP em época própria; b) inciso II - RP cancelado mas com direito do credor vigente; e, c) inciso III - despesa ocorrida e nem mesmo orçada, tanto que o inciso sequer menciona a existência de dotação como faz o inciso anterior. Se houvesse necessidade de crédito orçamentário para o reconhecimento das despesas relacionadas no inciso III - **de compromissos reconhecidos pelo ordenador de despesa após o encerramento do exercício correspondente** - esse inciso teria o mesmo conteúdo do inciso II, não havendo, portanto, necessidade de sua existência.

127. A esse respeito, cumpre observar que, embora irregular (tendo em vista a vedação contida no art. 167, inciso II, da Constituição), a assunção de compromissos sem autorização orçamentária pode ocorrer. Dessa forma, entende-se que o ordenamento jurídico deve prever instrumentos que possibilitem à Administração honrar seus compromissos, independentemente da apuração de responsabilidades daqueles que deram causa à irregularidade.

128. A redação do PLP 295/2016 é mais confusa, pois não subdivide o *caput* em incisos, relacionando as hipóteses em texto corrido. Primeiro, citam-se as despesas “para as quais a lei orçamentária respectiva consignava crédito próprio, que não tenham sido inscritas em restos a pagar, nem empenhadas na época própria, **por erro de gestão**”, depois, faz-se referência aos “restos a pagar que tenham sido cancelados, mas ainda vigente o direito do credor”. Por fim, citam-se “os compromissos reconhecidos pelo ordenador de despesa após o encerramento do exercício correspondente, em decorrência de legislação superveniente”.

129. O art. 38 do PLP 25/2022 mantém a determinação prevista na Lei 4.320/1964 de que o pagamento das despesas obedeça, sempre que possível, a ordem cronológica. No PLP 295/2016 não há essa previsão.

130. Por fim, embora o PLP 25/2022 faça referências ao “adequado e regular processo administrativo” para o reconhecimento de compromisso após o encerramento do exercício, não há no projeto nenhum norte quanto a quais seriam os requisitos no processo para o reconhecimento da obrigação, incluindo as justificativas para a constituição desse passivo e as consequências das condutas irregulares.

131. Os projetos tampouco aventam a possibilidade de os órgãos justificarem porque não empenharam ou inscreveram em restos a pagar a despesa realizada no exercício anterior, fazendo com que elas tivessem que ser incorporadas no orçamento de exercício posterior como DEA, o que configura, em muitos casos, um “adiamento” indevido de obrigações realizadas, em desobediência ao art. 167, inciso II, da CF/1988.

132. Isso posto e, considerando a importância desse tema para a devida gestão financeira-orçamentária, entende-se que os projetos deveriam avançar no estabelecimento de procedimentos que permitissem apurar as razões para o pagamento de uma despesa como DEA, de forma a incorporar as disposições contidas no MCASP sobre o tema, principalmente no que tange à obrigatoriedade de justificativa para a realização desse tipo de despesa, assim como à obrigatoriedade de eventualmente se apurar a responsabilidade daqueles de que deram causa à irregularidade ante o art. 167, inciso II, da CF/1988.

Classificação da receita orçamentária

133. Em relação à classificação da receita orçamentária, os projetos apresentam uma simplificação significativa em relação ao disposto na Lei 4.320/1964.

134. No Capítulo II da Lei 4.320/1964, a classificação se dá por categorias econômicas (correntes e de capital), cujos conceitos e origens estão bem descritos na norma.

135. Os projetos, ao invés de definirem as categorias de forma detalhada, atribuem aos órgãos centrais de planejamento e orçamento, de administração financeira e de contabilidade do Poder Executivo federal a responsabilidade de estabelecer a classificação econômica e outras de caráter gerencial da receita. O art. 47, § 1º, do PLP 295/2016 estabelece a classificação em seu maior nível entre receitas correntes e receitas de capital. Já o art. 39, § 1º, do PLP 25/2022 estabelece que a classificação econômica da receita orçamentária buscará identificar a origem do recurso segundo a natureza de seu fato gerador.

136. Além disso, os projetos estabelecem, de forma igual, as seguintes classificações: esfera orçamentária, identificador de resultado primário e vinculação de recursos (art. 47, § 3º do PLP 295/2016 e art. 39, § 3º do PLP 25/2022).

137. Ambos os projetos obrigam os entes a observar a estrutura básica estabelecida pelo órgão federal, sendo que o desdobramento da classificação também poderá ser feito pelos órgãos do Poder Executivo de cada ente da Federação responsáveis pelo planejamento e orçamento e pela administração financeira, por meio de delegação.

Classificação da despesa orçamentária

138. No Capítulo III da Lei 4.320/1964, a classificação da despesa se dá por categoria econômica e por elementos, todos eles especificados na norma.

139. Nos projetos, o crédito orçamentário será constituído pelas seguintes classificações: por esfera, institucional, programática, funcional, econômica e por vinculação de recursos. Os PLPs esclarecem o que cada classificação informará sobre a despesa e deixam a cargo do órgão do Poder Executivo responsável pela elaboração da lei orçamentária do ente da Federação o estabelecimento de classificações auxiliares da despesa orçamentária, além das classificações por elemento de despesa orçamentária, por modalidade de aplicação e por identificador de resultado primário.

140. Cumpre destacar que, embora o PLP 25/2022 (art. 47, *caput*) considere a classificação auxiliar por identificador de resultado primário, ele não obriga a sua utilização entre as classificações auxiliares. Diferentemente do PLP 295/2016 (art. 55, § 3º), que exige minimamente as três classificações auxiliares: por identificador de uso, por identificador de doação e de operação de crédito e por identificador de resultado primário. Considerando que o Manual Técnico de Orçamento (MTO) da União estabelece que “o identificador de resultado primário, de caráter indicativo, tem como finalidade auxiliar a apuração do resultado primário previsto na LDO, devendo constar no PLOA Federal e na respectiva Lei em todos os GNDs”, não parece razoável desconsiderar essa classificação.

141. O art. 45 do PLP 25/2022 traz a definição de despesas correntes e de capital. Os conceitos de função e subfunção apresentados no PLP 25/2022, embora muito parecidos, não são idênticos aos definidos no MTO da União

142. A respeito da classificação da receita e da despesa, fica claro esforço do legislador em trazer para a LC os conceitos fundamentais da classificação atualmente em vigor.

Fundos públicos

143. No intuito de atender o disposto no art. 165 da CF/1988, os Títulos VI do PLP 295/2016 (artigos 56 e 57) e do PLP 25/2022 (artigos 48 a 50) abordam o tema dos fundos públicos de forma mais detalhada que a Lei 4.320/1964.

144. As propostas legislativas submetem os fundos e sua disponibilidade de caixa às normas financeiras da Administração Pública, definem a transferência de patrimônio e saldo financeiro em caso de extinção dos fundos. Além disso, estabelecem o conteúdo mínimo da lei que instituir o fundo, inserindo, inclusive, prazo de vigência. Sobre esse ponto, o PLP 295/2016 é mais aberto e permite a criação de fundo com prazo indeterminado. Já o PLP 25/2022 exige que a lei estabeleça o prazo de vigência do fundo (art. 49, inciso VI).

145. Considerando que a vedação para “criação de fundo público quando seus objetivos puderem ser alcançados mediante a vinculação de receitas específicas”, inserida no parágrafo único do art. 57 (PLP 295/2016) e no § 3º do art. 49 (PLP 25/2022) já existe na CF/1988 (art. 167, XVI), não se observa necessidade de esses dispositivos estarem nos projetos, uma vez que replicam o texto constitucional.

146. O art. 56, § 3º, do PLP 295/2016 prevê a avaliação sobre a conveniência da manutenção de recursos em fundos públicos minimamente a cada quatro anos. Já o art. 50 do PLP 25/2022 é mais taxativo em relação à avaliação dos fundos e estabelece a elaboração periódica de relatórios quanto à viabilidade de sua manutenção ou extinção. Os §§1º a 5º do art. 50 deste último projeto ainda estabelece prazos e medidas relacionados à avaliação dos fundos. Nesse sentido, entende-se que os procedimentos de avaliação contidos no PLP 25/2022 estão estabelecidos de forma mais clara e tendem a reduzir a elevada rigidez, aspecto bastante marcante no orçamento brasileiro.

147. Em suma, no tocante aos fundos, os projetos parecem atender parcialmente os requisitos do art. 165, § 9º, inciso II da CF/88, como também parecem avançar no sentido de buscar mais efetividade da aplicação desses recursos destinados às finalidades específicas. No entanto, em que pese haja previsão para reavaliação periódica dos fundos instituídos, a solução apresentada pelos projetos não parece ser suficiente para resolver integralmente a questão dos superávits financeiros dos fundos públicos. Assim, entende-se que os projetos deveriam avançar no sentido de estabelecer regras que permitissem flexibilizar a utilização de recursos ociosos em fundos superavitários, visando ao possível financiamento de outras áreas e políticas públicas deficitárias.

III.2. Lei Orçamentária Anual

148. Tema de grande relevância nacional, o orçamento do setor público está previsto em Seção específica do Capítulo II da Constituição Federal, nos artigos 165 a 169.

149. Especificamente sobre o orçamento, o artigo 165 estabelece que:

- O orçamento anual é uma lei de iniciativa do Poder Executivo (*caput*);
- A lei orçamentária anual (LOA) compreenderá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social, que deverão ser compatibilizados com o plano plurianual (§§ 5º e 7º);
- O projeto de lei orçamentária (PLOA) será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (§ 6º);
- A LOA deverá conter exclusivamente a previsão da receita e a fixação da despesa, com exceção da autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito (§ 8º);
- Lei complementar deverá dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização da lei orçamentária anual (§ 9º);
- A LOA poderá conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento (§ 14);
- A LOA deve observar, no que couber, os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 da Constituição (§ 16).

150. Além disso, os artigos 166 a 169 da CF/1988 definem diversas outras diretrizes a serem aplicadas às leis orçamentárias, incluindo regras para apreciação das leis, aprovação e execução de emendas parlamentares, abertura de créditos adicionais, instituição de fundos, entre outros.

151. Considerando haver normatização constitucional significativa sobre o orçamento público, a análise aqui realizada busca verificar a convergência dos dispositivos contidos nos projetos de lei (PLP 295/2016 e PLP 25/2022) com as regras preconizadas na CF/1988, de forma comparativa com a lei vigente (Lei 4.320/1964) e identificar eventuais lacunas e avanços normativos.

Princípios orçamentários

152. O art. 2º da Lei 4.320/1964 submete o PLOA e a LOA aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

153. O art. 16 do PLP 295/2016 e o art. 10 do PLP 25/2022 ampliam o rol de princípios que o PLOA e a LOA devem respeitar. O PLP 295/2016 institui, além da unidade, universalidade e anualidade, a fidedignidade, exclusividade, os princípios do art. 37 da CF/1988, sem prejuízo dos princípios estabelecidos anualmente na LDO. Além desses princípios, o PLP 25/2022 também inclui a programação, clareza, orçamento bruto, não afetação das receitas orçamentárias e equilíbrio. Observa-se que o PLP 25/2022 é mais abrangente em termos de princípios, mas ambos os projetos mantêm o disposto na Lei 4.320/1964 e são coerentes com a CF/1988.

154. Em relação às alterações na LOA, o PLP 295/2016 prevê a sua realização por meio de créditos adicionais. Já o PLP 25/2022 é menos específico ao dizer que as alterações na LOA serão introduzidas por meio de instrumentos retificadores.

Proposta Orçamentária

155. O art. 22 da Lei 4.320/1964 regulamenta o conteúdo da proposta orçamentária enviada pelo Poder Executivo, que deve conter, além do PLOA e das tabelas explicativas, mensagem com a exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, exposição e justificativa da política econômico-financeira e da receita e despesa.

156. O art. 18 do PLP 295/2016 estabelece outro conteúdo para a mensagem do Poder Executivo dos Entes: I - avaliação das necessidades de financiamento, demonstração de que o resultado primário ou nominal implícito no PLOA atende à meta fiscal estabelecida pela LDO; II - justificativa da estimativa e da fixação dos principais agregados da receita e da despesa orçamentária; III - especificação de novos projetos de investimentos; e justificativa, individualizada dos impedimentos que causem o adiamento ou suspensão dos projetos de investimentos plurianuais. Cabe ressaltar que o parágrafo único do artigo, ressalvados os itens do *caput*, delega às LDOs dos entes dispor sobre a estrutura da mensagem de encaminhamento.

157. O art. 12, inciso III, do PLP 25/2022, mantém o conteúdo previsto no PLP 295/2016 para a mensagem do Poder Executivo e inclui, para todos os entes, um anexo específico contendo os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

158. Como o art. 4º, § 4º, da LRF estabelece para a União que a mensagem que encaminhar o **PLDO** deverá apresentar anexo específico com “os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente”; o art. 75 do PLP 25/2022 propõe a revogação do parágrafo, pois esse mesmo projeto, no art. 12, determina para todos os entes a produção de anexo similar. No entanto, o que chama mais atenção é a mudança do instrumento pelo qual será informado o Anexo: altera-se do PLDO para a mensagem do PLOA.

159. As políticas econômicas monetária, creditícia e cambial possuem a função de nortear a lei orçamentária, razão pela qual a legislação vigente estabelece para a União que seus objetivos, parâmetros e projeções, por se tratar de diretrizes orçamentárias, devem constar da mensagem que acompanha o PLDO.

160. Além disso, por se tratar de parâmetros relevantes para a construção da meta fiscal, é mister que esse conteúdo seja elaborado e encaminhado em conjunto com o PLDO, e não posteriormente. Desse modo, entende-se necessária maior reflexão e discussão a respeito dessa mudança proposta.

161. O art. 12, § 1º, do PLP 25/2022 estabelece que a extrapolação de limites de despesas no projeto de lei orçamentária, relativamente aos valores estipulados pelo quadro das despesas de médio prazo que acompanha a LDO, será justificada de modo circunstanciado e implicará o imediato acionamento das medidas corretivas a que se referem os incisos I a X do art. 167-A da Constituição Federal (medidas de ajuste fiscal). A esse respeito, cabe levantar o risco de sobreposição ou incompatibilidade legislativa na esfera federal, decorrente da lei complementar prevista no art. 6º da Emenda Constitucional 126/2022, sobre a definição de novas regras fiscais no âmbito da União (PLP 93/2023), em tramitação no Congresso Nacional.

162. O art. 17 do PLP 295/2016 e o art. 11 do PLP 25/2022 estabelecem os prazos para envio do PLOA ao Poder Legislativo e para encaminhamento de proposta modificativa pelos chefes do Poder Executivo, de forma a atender os §§ 5º e 6º do art. 166 da CF/1988.

Conteúdo da LOA

163. O Capítulo I da Lei 4.320/1964 estabelece as informações que devem compor a LOA, incluindo todas as receitas e todas as despesas, vedadas quaisquer deduções.

164. Segundo o art. 3º, parágrafo único, da Lei 4.320/1964, ficam excluídas das receitas as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros. Além desses itens, o art. 19, § 1º, do PLP 295/2016 exclui das receitas orçamentárias: i) as receitas pertencentes a instituição privada em que o Poder Público tenha papel exclusivo de arrecadador; ii) no orçamento fiscal da União, as receitas pertencentes a estados, ao Distrito Federal e a municípios, inclusive seus órgãos e suas entidades; iii) no orçamento fiscal dos estados, as receitas pertencentes a municípios, inclusive seus órgãos e suas entidades; iv) no orçamento fiscal da União e dos estados, a parcela de receita que por determinação do art. 159 da Constituição Federal deva ser entregue a outro ente da Federação.

165. O PLP 25/2022 (art. 6º, inciso III) preserva os itens da Lei 4.320/1964 e acrescenta, na lista de exclusão das receitas orçamentárias, os recursos financeiros pertencentes a instituição privada em que o Poder Público tenha papel exclusivo de arrecadador.

166. Observa-se que os itens inseridos pelo PLP 295/2016 trazem uma proposta inovadora no sentido de registrar como receita orçamentária somente aquela pertencente ao ente federativo. Nesse sentido, não constariam no orçamento da União as receitas por ela arrecadadas que pertencem aos outros entes da Federação. O mesmo ocorreria com o orçamento dos estados em relação às receitas que pertencem aos municípios. Na sistemática atual, os recursos arrecadados pela União são registrados como receitas no orçamento da União e, ao serem transferidas, são registradas como despesas da União e como receitas nos orçamentos dos entes subnacionais recebedores dos recursos. Embora a proposta pareça fazer sentido, ela envolve uma mudança significativa na forma de concepção atual do orçamento público de modo geral. Além disso, cabe refletir sobre a possível perda de transparência das informações que, na sistemática atual, é preservada pelo registro das receitas (e posteriores despesas) no orçamento geral da União.

167. De outro modo, o PLP 25/2022 busca manter a estrutura atual das receitas orçamentárias, em que as receitas constam do orçamento fiscal do ente responsável por sua arrecadação e são posteriormente transferidas aos demais entes (como despesas).

168. Sobre a abrangência do Orçamento Fiscal (OF) e do Orçamento da Seguridade Social (OSS) - previstos no art. 165 da CF/1988 -, o art. 19 do PLP 295/2016 define que os orçamentos

compreenderão todas as receitas arrecadadas, enquanto o art. 13 do PLP 25/2022 diz que os orçamentos compreenderão a previsão de arrecadação de todas as receitas orçamentárias. Nesse caso, a redação do PLP 25/2022 parece fazer mais sentido, haja vista o conceito e o papel da LOA de estimar receitas e fixar despesas.

169. No tocante às despesas orçamentárias, o *caput* do art. 19 do PLP 295/2016 inclui no OF e OSS “todas as despesas da respectiva administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou que por intermédio deles se devam realizar”. O art. 13 do PLP 25/2022, por sua vez, retira do *caput* a expressão “ou por intermédio deles se devam realizar”.

170. Ainda sobre o conteúdo da LOA, ambos os projetos excluem dos orçamentos fiscal e da seguridade social os incentivos fiscais do art. 165, § 6º, da CF/1988, os conselhos de fiscalização de profissão regulamentada, constituídos sob a forma de autarquia e as entidades de direito privado, ressalvadas as empresas estatais dependentes e fundações públicas de direito privado.

171. O art. 6º da Lei 14.436/2022, LDO 2023, também estabelece a abrangência do OF e do OSS. Nesse caso, é possível perceber que há uma sobreposição sobre o tema e que, por questões de simplificação legislativa como também por conferir maior estabilidade ao critério, essas definições deveriam constar na Nova Lei de Finanças, e não anualmente na LDO. Isso também se aplica ao art. 46 da LDO 2023, que trata especificamente do Orçamento da Seguridade Social. Entende-se que esses artigos da LDO, uma vez contemplados na Nova Lei de Finanças, deixarão de constar das LDOs.

172. O PLP 295/2016, ainda em seu art. 19, inclui nas despesas orçamentárias todos os pagamentos relativos à dívida pública, mobiliária ou contratual, independentemente da origem dos recursos. Já o PLP 25/2022 segue a mesma linha, provavelmente por esse dispositivo já estar, de maneira similar, previsto no art. 5º, § 1º, da LRF: “Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual”. Por outro lado, o PLP 25/2022 no § 3º do art. 13 repete o § 6º do art. 5º da LRF que determina que “Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos”.

173. Em relação à consignação de crédito com finalidade imprecisa ou dotação ilimitada, o § 2º do art. 13 do PLP 25/2022 traz vedação igualmente determinada pelo art. 5º, § 4º, da LRF. Considera-se, portanto, desnecessário o dispositivo, uma vez que a LRF constitui lei de mesma força hierárquica que a Lei Geral de Finanças.

174. O art. 20 do PLP 295/2016 e o art. 14 do PLP 25/2022 estabelecem a abrangência e conteúdo do orçamento de investimento, previsto no inciso II do art. 165 da CF/1988.

175. O art. 21 do PLP 295/2016 e o art. 15 do PLP 25 trazem os elementos que devem integrar o PLOA e a respectiva lei, de forma a atualizar o disposto na Lei 4.320. Os projetos são bem parecidos entre si, mas diferem em três aspectos:

1) no item que estabelece o anexo discriminando os projetos de investimentos plurianuais, o PLP 25/2022 (art. 15, VI), determina-se que sejam destacados os projetos que serão iniciados no exercício, o que, *a priori*, proporciona maior transparência sobre o rol de projetos, facilitando a gestão e o controle;

2) no item que determina a discriminação da concessão de vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos ou alteração de estrutura de carreiras e a admissão de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos da administração direta ou indireta, o PLP 295/2016 (art. 21, § 3º) ressalva as empresas estatais não dependentes. Já o PLP 25/2022 (art. 15, § 3º) ressalva as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Nesse caso, observa-se que o PLP 295/2016, ao ressaltar

somente as estatais não dependentes, aplica às estatais dependentes a mesma regra da administração direta e indireta;

3) o art. 21, § 3º, do PLP 295/2016 prevê que o anexo dos projetos de investimentos plurianuais deverá discriminar, por órgão orçamentário, para cada um dos quatro exercícios financeiros subsequentes àquele a que a lei orçamentária se refere, o desembolso financeiro previsto com a execução de cada projeto de investimento plurianual. O PLP 25/2022 não replicou esse dispositivo, pois a sua proposta é no sentido de construir um registro centralizado de projetos de investimentos, feito pela União (exclusivamente no âmbito do Poder Executivo).

176. Com base no dispositivo supracitado e no art. 21, inciso VI, compreende-se que o PLP 295/2016 propõe retirar o anexo de investimentos plurianuais do PPA e integrá-lo ao PLOA e à LOA. A esse respeito, o art. 165, § 14, da Constituição estabelece que “a lei orçamentária anual poderá conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento”. Por outro lado, o seu art. 167 § 1º institui 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”.

177. Embora seja possível depreender do texto do projeto a intenção do legislador em regulamentar o art. 165, § 14, da CF/1988, a proposta de retirar do PPA o anexo de investimentos plurianuais, transferindo-o para o PLOA pode contrastar com o disposto na Constituição Federal, portanto, deve ser reavaliada.

178. Cabe registrar, que os arts. 9º e 11 da LDO 2023 também tratam da composição do PLOA e da LOA. Entende-se, portanto, que dispositivo dessa natureza deixarão de constar das LDOs quando sancionada a Nova Lei de Finanças.

179. O art. 22 do PLP 295/2016 prevê que a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa da LDO e, caso a LDO não tenha sido aprovada até o final do primeiro período legislativo, a estimativa do PLOA será igual à do PLDO.

180. Sobre esse ponto, cumpre trazer primeiramente as funções precípuas da LOA e da LDO, designadas no art. 165 da Constituição Federal. O § 8º institui que o papel da LOA consiste em estimar receitas e fixar despesas para o exercício financeiro a que se refere. O § 2º confere à LDO as seguintes atribuições: definir metas e prioridades da administração pública federal; estabelecer diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública; **orientar a elaboração da lei orçamentária anual**; dispor sobre as alterações na legislação tributária; e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

181. Considerando as atribuições constitucionais de cada lei orçamentária, fica claro que o papel de estimar as receitas primárias é da LOA, com base nas orientações consignadas pela LDO. Ademais, essa vinculação do valor das receitas primárias desconsidera o intervalo de tempo entre a formulação do PLDO e a aprovação do PLOA e todas as mudanças possíveis de ocorrer nesse ínterim.

182. Além disso, o § 2º do art. 22 do PLP 295/2016 prevê que:

Os efeitos financeiros das propostas que alteram a legislação tributária e de contribuições que estiverem em tramitação no Poder Legislativo e, sem que tenham sido consideradas na lei de diretrizes orçamentárias, vierem a ser sancionadas pelo Poder Executivo serão incorporados à lei orçamentária durante a sua execução, por intermédio de créditos adicionais.

183. Esse parágrafo parece reforçar a ideia de que a LOA dever estar vinculada à LDO. Na realidade, os efeitos financeiros das propostas que alteram a legislação tributária e de contribuições só deveriam ser incorporados à lei orçamentária por meio de créditos adicionais, após a sanção da Lei Orçamentária Anual, uma vez que compete à LOA a definição das receitas, e não à LDO. Nesse

contexto, considera-se a proposta do art. 22 do PLP 295/2016 indevida, razão pela qual a sua manutenção deve ser avaliada. Talvez, por essa razão, o PLP 25/2022 não manteve o conteúdo desse dispositivo.

184. O art. 23 do PLP 295/2016 e o art. 16 do PLP 25/2022 incluem no PLOA e na LOA da União as estimativas de receitas decorrentes da emissão de títulos da dívida pública e da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e as vinculam a despesas com refinanciamento, juros e encargos da dívida; despesas com o aumento do capital de empresas e sociedades em que a União detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto e que não estejam incluídas em programa de desestatização; e outras despesas autorizadas por lei específica ou, em caráter excepcional, pela lei de diretrizes orçamentárias.

185. Por último, cumpre assinalar que a ausência de uma definição clara da abrangência e cobertura (entidades envolvidas, transações e temas alcançados) do orçamento público gera dificuldades para a transparência, para a gestão orçamentária, financeira e contábil e para o controle legislativo, aspecto fortemente abordado no painel realizado no âmbito dessa fiscalização. Nessa ocasião, os especialistas apontaram ser esse um problema cuja solução deveria constar da nova lei geral de finanças. No entanto, verificou-se que os projetos aqui analisados não solucionam essa questão, uma vez que não estabelecem critérios para definir quais operações contábeis que não mobilizam recursos financeiros de imediato, mas que deveriam ser consideradas na lei orçamentária. Citam-se, como exemplo, as transações com impacto primário, mas sem fluxo financeiro.

Precatórios

186. A Lei 4.320/1964 trata do tema de precatórios em um único artigo, *in verbis*:

Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para êsse fim.

187. A Constituição Federal de 1988 reforçou o artigo supracitado, com os seguintes ditames:

Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§ 1º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, data em que terão atualizados seus valores, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte.

§ 2º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados ao Poder Judiciário, recolhendo-se as importâncias respectivas à repartição competente, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento, segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para o caso de preterimento de seu direito de precedência, o seqüestro da quantia necessária à satisfação do débito.

188. Por ser um tema de origem constitucional ou talvez pela ausência de lei que se prestasse a regulamentar os precatórios, este assunto tem sido regido, ao longo dos anos, por meio de emendas constitucionais: EC 62/2009, EC 94/2016, EC 113/2021 e EC 114/2021. Além disso, a LDO da União consigna Seção específica para regulamentar uma série de aspectos relativos a precatórios federais que,

por terem caráter geral e continuado, poderiam estar previstos na Lei de Finanças (artigos 29 a 39 da LDO 2023).

189. Dada a extensão da normatização do tema, verifica-se que os projetos de lei são bastante tímidos na regulamentação de precatórios, e replicam, em quase sua totalidade, artigos constantes da LDO, com exceção do § 4º de seus respectivos artigos, replicados abaixo.

190. O PLP 295/2016 e o PLP 25/2022 regulamentam o tema de forma quase idêntica em seus artigos 24 e 17, respectivamente, replicados na tabela a seguir.

PLP 295/2016	PLP 25/2022
<p>Art. 24. O Poder Judiciário encaminhará ao órgão do Poder Executivo responsável pela elaboração da lei orçamentária e aos órgãos e entidades devedoras, em até 40 (quarenta) dias antes do prazo respectivo fixado no art. 17 desta Lei Complementar, relação, discriminada por órgão da administração direta, autarquia e fundação e por grupo de despesa, dos débitos constantes de precatórios judiciais e dos depósitos judiciais em processos em que o poder público seja parte, apresentados aos tribunais até 1º de julho, a serem incluídos no projeto de lei orçamentária, observado o disposto no art. 100, § 1º, da Constituição Federal.</p> <p>§ 1º O projeto de lei orçamentária e a lei orçamentária somente incluirão dotações para o pagamento de precatórios cujos processos contenham certidão de trânsito em julgado da decisão exequenda e pelo menos um dos seguintes documentos:</p> <p>I – certidão de trânsito em julgado dos embargos à execução;</p> <p>II – certidão de que não tenham sido opostos embargos ou qualquer impugnação aos respectivos cálculos.</p> <p>§ 2º A inclusão de dotação no projeto de lei orçamentária e na lei orçamentária destinada ao pagamento de precatórios parcelados, conforme disposto no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, far-se-á de acordo com critérios estabelecidos na respectiva lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>§ 3º As dotações orçamentárias destinadas ao pagamento de débitos relativos a precatórios e requisições de pequeno valor deverão ser integralmente descentralizadas aos tribunais que proferirem as decisões exequendas, ressalvadas as hipóteses de causas processadas pela justiça comum estadual.</p> <p>§ 4º O tribunal estadual que proferir decisão em causa de competência da justiça federal deverá encaminhar ao tribunal regional federal localizado na respectiva região, até o dia 30 do mês de junho, relação de débitos relativos a precatórios e requisições de pequeno valor em decisões contrárias à União, por responsabilidade própria ou por sucessão.</p>	<p>Art. 17. O Poder Judiciário encaminhará ao órgão do Poder Executivo responsável pela elaboração da lei orçamentária e aos órgãos e entidades devedoras, em até 40 (quarenta) dias antes do prazo respectivo fixado no art. 11 desta Lei Complementar, relação, discriminada por órgão da administração direta, autarquia e fundação e por natureza de despesa, dos débitos constantes de precatórios judiciais e dos depósitos judiciais em processos em que o poder público seja parte, apresentados aos tribunais até 1º de julho, a serem incluídos no projeto de lei orçamentária, observado o disposto no art. 100, § 1º, da Constituição Federal.</p> <p>§ 1º O projeto de lei orçamentária e a respectiva lei somente incluirão dotações para o pagamento de precatórios cujos processos contenham certidão de trânsito em julgado da decisão exequenda e pelo menos um dos seguintes documentos:</p> <p>I – certidão de trânsito em julgado dos embargos à execução; e</p> <p>II – certidão de que não tenham sido opostos embargos ou qualquer impugnação aos respectivos cálculos.</p> <p>§ 2º A inclusão de dotação no projeto de lei orçamentária e na respectiva lei destinada ao pagamento de precatórios parcelados, conforme disposto no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, far-se-á de acordo com critérios estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>§ 3º As dotações orçamentárias destinadas ao pagamento de débitos relativos a precatórios e requisições de pequeno valor deverão ser integralmente descentralizadas aos tribunais que proferirem as decisões exequendas, ressalvadas as hipóteses de causas processadas pela justiça comum estadual.</p> <p>§ 4º O tribunal estadual que proferir decisão em causa de competência da justiça federal deverá encaminhar ao tribunal regional federal localizado na respectiva região, até o dia 30 do mês de junho, relação de débitos relativos a precatórios e requisições de pequeno valor em decisões contrárias à União, por responsabilidade própria ou</p>

	por sucessão.
--	---------------

191. Uma diferença sutil observada está na nomenclatura de termos dos projetos. O PLP 295/2016 estabelece que a relação dos débitos de precatórios e dos depósitos judiciais deve vir discriminada por órgão da administração direta, autarquia e fundação e por **grupo** de despesa. Já o art. 17 do PLP 25/2022 determina que a discriminação deve vir por órgão da administração direta, autarquia e fundação e por **natureza** de despesa. Ocorre que a natureza de despesa é uma classificação muito mais detalhada, nos termos do Manual Técnico de Orçamento (MTO). Embora o PLP 25/2022 tenha utilizado essa classificação, o conceito apresentado no art. 45, caput para o termo “natureza da despesa” equivale à definição dada pelo PLP 295/2016 (art. 53 § 1º) para “grupo de despesa” no art. 53 § 1º PLP 295/2016, ou seja, ambos se referem à “agregação de elementos de despesa”. Desse modo, visto que a diferença de nomenclatura pode gerar confusão na interpretação da norma, entende-se importante a padronização dos termos no sentido de manter a coerência com os conceitos do MTO.

192. Um ponto relevante que deveria ser regulamentado por lei complementar diz respeito às alterações promovidas nos regramentos constitucionais sobre o tema pela EC 113/2021, que possibilitou a utilização desses créditos de precatórios como “moeda” para negócios com o ente devedor:

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, com auto aplicabilidade para a União, a oferta de créditos líquidos e certos que originalmente lhe são próprios ou adquiridos de terceiros reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para:

I - quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente;

II - compra de imóveis públicos de propriedade do mesmo ente disponibilizados para venda;

III - pagamento de outorga de delegações de serviços públicos e demais espécies de concessão negocial promovidas pelo mesmo ente;

IV - aquisição, inclusive minoritária, de participação societária, disponibilizada para venda, do respectivo ente federativo; ou

V - compra de direitos, disponibilizados para cessão, do respectivo ente federativo, inclusive, no caso da União, da antecipação de valores a serem recebidos a título do excedente em óleo em contratos de partilha de petróleo.

Reserva de Contingência

193. Sobre esse tema, os projetos apresentam propostas distintas, conforme se observa na tabela abaixo.

PLP 295/2016	PLP 25/2022
<p>Art. 25. A lei orçamentária não conterà dotação para livre utilização pelo Poder Executivo, ressalvada dotação global denominada Reserva de Contingência e, no caso da União, reserva para alocação exclusiva pelo Congresso Nacional, cujos recursos poderão ser utilizados conforme dispõe o art. 32, § 1º, inciso III.</p> <p>§ 1º A Reserva de Contingência de que trata o caput terá o seu montante fixado anualmente pela lei de diretrizes orçamentárias de cada ente da Federação.</p> <p>§ 2º No caso da União, o projeto de lei orçamentária</p>	<p>Art. 18. A lei orçamentária não conterà dotação para livre utilização pelo Poder Executivo, ressalvada dotação global denominada Reserva de Contingência.</p> <p>§ 1º A reserva de contingência, definida com base na receita corrente líquida, será utilizada para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.</p> <p>§ 2º O projeto de lei orçamentária não conterà reserva para alocação exclusiva pelo Congresso</p>

<p>conterá reserva para alocação exclusiva pelo Congresso Nacional, considerada como despesa primária para efeito de apuração do resultado fiscal, em valor equivalente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida, destinado a atender as emendas individuais previstas no art. 166, § 9º, da Constituição Federal.</p> <p>§ 3º Caso a reserva referida no § 2º não seja totalmente utilizada pelo Congresso Nacional durante a apreciação do projeto de lei orçamentária, o saldo disponível será adicionado à Reserva de Contingência referida no caput.</p>	Nacional.
--	-----------

194. Ambos os PLPs vedam a dotação livre, mas ressalvam a Reserva de Contingência. Sobre esse ponto, nota-se que o PLP 25/2022, diferentemente do PLP 295/2016, destina a reserva de contingência para “o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”, igualmente estabelecido na LRF (art. 5º, inciso III). Observa-se nesse artigo, a tentativa do legislador em preservar a dotação primária para alocação de contingências.

195. O PLP 295/2016, assim como o art. 13, § 5º da LDO 2023 da União, prevê reserva para alocação do Congresso Nacional, destinando 1,2% da receita corrente líquida para atender as emendas individuais previstas no art. 166, § 9º da CF/1988. Já o PLP 25/2022 veda a reserva para a alocação exclusiva pelo Congresso Nacional.

196. Por um lado, a proposta do PLP 25/2022 busca prevenir a apropriação de recursos de reserva pelas emendas parlamentares, mas por outro, ele desconsidera as novas regras estabelecidas na Constituição em relação a emendas obrigatórias, como se discute no tópico deste relatório relativo às Emendas Parlamentares.

Propostas parciais

197. Os artigos 27 a 31 da Lei 4.320 regulamentam as propostas parciais das unidades administrativas, mas não foi encontrada nos projetos de lei regulamentação sobre o tema.

198. A LDO estabelece anualmente as diretrizes para envio das propostas orçamentárias dos demais Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública (art. 26, LDO 2023). Considerando ser esse um processo que se repete continuamente e ser essa uma diretriz de caráter geral que se replica anualmente, e não se restringe à administração federal, entende-se oportuno avaliar a pertinência do conteúdo desse artigo ser incluído na nova Lei Geral de Finanças. Inclusive para cumprir a seguinte norma constitucional:

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º. [CF 1988]

Despesas Anuladas e Dívida Ativa

199. Embora o art. 38 da Lei 4.320/1964 estabeleça que se “reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento do exercício considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”; os regramentos exarados pela Órgão Central de Contabilidade da União não consideram que o valor dos restos a pagar cancelados possa vir a ser considerado como receita orçamentária de exercícios subsequentes. No entanto, essa questão não envolve princípios contábeis, mas questões procedimentais, sendo, portanto, delegada a regulamentações complementares dos PLPs.

200. O conteúdo do art. 39 da Lei 4.320, que trata da dívida ativa foi atualizado pelo Decreto-Lei 1.735 de 1979. Em seguida, a Lei 6.830/1980 regulamentou a cobrança judicial da dívida ativa. Essa última Lei vem sendo atualizada, a última regulamentação é de 2014. Sendo que o seu art. 2º faz referências à Lei 4.320/1964, *in verbis*:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

201. O projeto substitutivo que apresentou o PLP 295/2016 justifica a decisão de não abordar o tema: “Com relação ao título que antes tratava dos fundos públicos e das dívidas, ativa e pública, eliminamos a parte referente à dívida pública (e à dívida ativa), por entender que o assunto já é disciplinado no âmbito da LRF.” (Parecer nº 505, de 2016 – Senado Federal).

202. No entanto, na LRF a dívida ativa é tratada em um único artigo, com a seguinte redação:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da **dívida ativa**, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

203. Nesse sentido, inclusive para a harmonização da legislação, seria importante que os projetos trouxessem uma definição de dívida ativa.

III.3. Plano Plurianual e Investimentos

204. O plano plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento de médio prazo preconizado pela Constituição Federal de 1988 para os entes públicos: União, estados, Distrito Federal e municípios. Cada um desses entes deve elaborar, a cada quatro anos, seu respectivo PPA, por meio de lei, onde devem constar os objetivos, diretrizes e metas da administração, bem como o rol de investimentos com duração superior a um ano.

205. A Constituição também estipula que o planejamento governamental será determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174, *caput*). Essa redação explicita a dupla função do planejamento governamental: além de determinar ao gestor público o teor das políticas e investimentos a serem conduzidos nos próximos anos, o planejamento serve como sinalizador para a tomada de decisão pelos atores de mercado.

206. Estevão Horvath sublinha que o planejamento, no arcabouço jurídico brasileiro, é uma obrigatoriedade para o setor público, tanto por força de ditames constitucionais, como pela própria necessidade de alocar os recursos públicos de maneira racional e eficiente (Estevão Horvath. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas**. Professor Titular – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 289-290). O autor citado também aponta o importante vínculo entre planejamento e investimentos: sem o devido planejamento governamental, tem-se como resultado a falta de continuidade nas ações públicas, quer se trate de obras ou de programas (*Ibid.*, pág 302).

207. Ademais, a má-alocação do capital (*capital misallocation*) tem figurado, na literatura internacional sobre o desenvolvimento econômico, como um dos fatores mais importantes para os contrastes de diferentes graus de produtividade e de renda entre os países. Binkai Chen e Justin Yifu Lin argumentam que o planejamento estatal é um importante fator explicativo para a má-alocação do capital, especialmente no caso dos países em desenvolvimento. Escolhas realizadas pelos planejadores estatais podem afetar de maneira decisiva a estrutura de capital da economia, tornando-a mais ou menos propícia a ganhos de produtividade (Binkai Chen e Justin Yifu Lin. *Development strategy*,

resource misallocation and economic performance. **Structural Change and Economic Dynamics**, Volume 59, 2021, páginas 612-634).

208. Dessa forma, é necessário que o marco normativo do país favoreça o planejamento, como atividade contínua e estruturada, tendente à orientação de esforços produtivos, além de conferir transparência e previsibilidade, e de fomentar a *accountability* dos gestores públicos.

209. A despeito disso, a atual Lei Geral de Finanças Públicas, a Lei 4.320/1964, não aborda diretamente o tema do planejamento governamental. Embora existissem, à época da aprovação da lei, planos nacionais de desenvolvimento, tais planos tiveram caráter heterogêneo, sem que houvesse uma continuidade no planejamento (Antônio Ricardo de Souza. As trajetórias do planejamento governamental no Brasil: meio século de experiências na administração pública. **Revista do Serviço Público**. Ano 55, Número 4, Out-Dez 2004).

210. A Constituição Federal de 1988 instituiu o plano plurianual, como um plano de vigência quadrienal, a ser elaborado em todas as esferas de governo. A Constituição determina alguns parâmetros mínimos: o PPA deve ser apresentado por meio de projeto de lei elaborado pelo Poder Executivo, conter objetivos, diretrizes e metas, para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para programas de duração continuada. A lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual devem guardar compatibilidade com o PPA (art. 165 da CF/1988, c/c art. 5º da LRF) e os investimentos com duração superior a um exercício devem ser incluídos no plano (art. 167, § 1º da CF/1988).

211. Além desses requisitos mínimos, a CF/1988 estabelece que, enquanto não for aprovada uma lei complementar disciplinando o PPA, sua propositura ocorrerá sempre no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo, devendo ser aprovado até o término desse ano, com vigência a partir do ano seguinte, até o primeiro ano do mandato subsequente. Esses prazos, definidos provisoriamente na Constituição, são considerados “cruéis e inconsistentes” por Ronaldo Garcia e José Celso C. Júnior, pois conferem “um ritmo frenético à elaboração dos projetos de LDO e do PPA de um novo governo, [...] fazendo com que pouca atenção seja dada à produção de tais instrumentos” (Ronaldo Coutinho Garcia e José Celso Cardoso Jr. *Subsídios para Repensar o Sistema Federal de Planejamento*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para Discussão n. 2061. Brasília: março de 2015. pág. 15).

212. Resta evidente que o regime constitucional pressupõe a elaboração de lei complementar que preveja disposições sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA (art. 165, § 9º, inciso I da CF/1988). Todavia, até o momento, essa lacuna não foi preenchida. Tampouco a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) o faz, tendo sido vetado seu art. 3º, que traria alguns requisitos específicos para o PPA.

213. Em sua redação original, o art. 3º da LRF previa a elaboração de Anexo de Política Fiscal, “em que serão estabelecidos os objetivos e metas plurianuais de política fiscal a serem alcançados durante o período de vigência do plano, demonstrando a compatibilidade deles com as premissas e objetivos das políticas econômica nacional e de desenvolvimento social”. Ademais, o dispositivo determinava que o projeto do PPA seria encaminhado ao Poder Legislativo até o dia trinta de abril do primeiro ano de mandato do Presidente da República. A principal justificativa para o veto foi a de que tal prazo representaria “reduzido período para a elaboração dessa peça, por parte do Poder Executivo, como também para a sua apreciação pelo Poder Legislativo”.

214. Essa incompletude do marco legal tem acarretado consequências negativas para a efetividade do plano plurianual no Brasil, como leciona James Giacomoni (artigo “Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar”. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro 38(1):79-91, jan./fev. 2004). Diante da inexistência de legislação que estabeleça uma estrutura permanente, o PPA passa por alterações profundas, segundo o

entendimento de cada nova equipe de governo, o que é um obstáculo à continuidade, à comparabilidade e à rastreabilidade, além de inibir o aperfeiçoamento do plano ao longo do tempo.

215. Por intermédio do Acórdão 3.090/2020-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo), o TCU alertou o Congresso Nacional sobre a necessidade de se suprir essa lacuna, bem como de dispor sobre as diretrizes e bases do planejamento (art. 174, § 1º da Constituição). No mesmo acórdão, o Tribunal ressaltou a necessidade de definição de uma estratégia nacional de longo prazo, contendo indicadores-chave nacionais, apta a orientar planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento.

216. Tendo em vista a exigência constitucional não atendida em lei até o momento, passa-se à análise da abordagem antevista para o PPA nos dois projetos de lei complementar em tela: PLP 295/2016 e PLP 25/2022.

217. O **PLP 295/2016** trata do planejamento governamental a partir do seu artigo 4º. Os artigos 4º e 5º versam sobre disposições gerais do planejamento, enquanto os artigos 6º a 11 cuidam do plano plurianual especificamente.

Disposições gerais sobre o planejamento no PLP 295/2016 (arts. 4º e 5º)

Art. 4º O processo de planejamento da administração pública será permanente e orientado para resultados, com foco no desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável, e compreenderá:

I – a elaboração de estudos, planos setoriais, diagnósticos e avaliações da situação existente;

II – a formulação das estratégias, dos objetivos e das prioridades nacionais de longo e médio prazos;

III – a definição das diretrizes, dos objetivos e das metas da administração pública;

IV – o estabelecimento de programas, com os respectivos indicadores, para o enfrentamento de desafios e o atendimento de demandas da sociedade;

V – a quantificação dos índices de referência;

VI – o acompanhamento da execução dos programas; e

VII – a avaliação e a divulgação dos resultados obtidos.

Parágrafo único. O processo de planejamento será caracterizado pela participação social em todas as suas fases, com o fortalecimento das instituições representativas e do diálogo constante entre o Estado e a sociedade.

Art. 5º Caberá ao Poder Executivo federal instituir metodologias, normas e procedimentos que orientem a pré-avaliação, a revisão independente, a seleção, a implementação, o ajuste, a operação e a avaliação das iniciativas e dos projetos de investimento que pleiteiem ou sejam financiados por recursos públicos federais.

Parágrafo único. As metodologias, as normas e os procedimentos referidos no caput, a serem seguidos por todos os entes da Federação, terão como objetivo:

I – melhorar a eficiência e a eficácia no uso dos recursos públicos, atribuindo-os a iniciativas que individualizem as necessidades e oportunidades de investimentos e gerem maior rentabilidade econômica e social, em conformidade com as diretrizes e os objetivos do plano plurianual; e

II – ampliar a capacidade do Estado de prover bens e serviços públicos à população.

218. O art. 4º caracteriza o planejamento governamental como um processo permanente e orientado para resultados, com foco no desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável. Esse artigo orienta que o planejamento seja construído com fundamento na elaboração e acompanhamento de programas, com diretrizes, objetivos e metas, assegurada a participação social. O art. 5º atribui à União a competência de prever metodologias, normas e procedimentos para o ciclo de planejamento, de observância obrigatória pelos demais entes públicos.

219. A centralização metodológica prevista nesses artigos se harmoniza com uma maior homogeneidade dos planos nacionais, conferindo à União o papel de disciplinar os instrumentos de planejamento governamental. Todavia, os artigos são tímidos ao abordar diretamente os atributos do planejamento. Poderia haver um maior detalhamento dos atributos dos planos de desenvolvimento, tornando mais específicas as definições para “diretriz”, “programa” e “indicador”, contidas no art. 2º do PLP 295/2016.

Disposições sobre o PPA no PLP 295/2016 (arts. 6º a 11)

Art. 6º O plano plurianual tomará por base o plano de governo do candidato eleito chefe do Poder Executivo e será estruturado por programas, que deverão contemplar todas as despesas associadas ao atendimento de seus objetivos. Art. 7º Além do disposto no art. 165, § 1º, da Constituição Federal, integrarão o plano plurianual:

I – diagnóstico regionalizado da situação socioeconômica, incluindo, no caso da União, a análise de cenários

macroeconômicos; e

II – demonstrativo, para cada programa, de seus objetivos e indicadores.

Parágrafo único. O plano plurianual da União conterá Anexo de Política Fiscal, que estabelecerá os objetivos de longo prazo da estratégia fiscal, bem como cenário fiscal prospectivo compreendendo:

I – para um período de 10 (dez) exercícios financeiros, projeções que indiquem como a estratégia de longo prazo se coaduna com os princípios da gestão fiscal responsável; e

II – para o período do plano plurianual, a especificação dos valores agregados previstos para as receitas, as despesas, os resultados primário e nominal, as dívidas e o patrimônio líquido.

Art. 8º Observado o disposto nesta Lei Complementar, lei específica de cada ente da Federação poderá dispor sobre:

I – o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminha o projeto de plano plurianual ao Poder Legislativo; e

II – quadros, demonstrativos, tabelas e outras informações que integrarão o plano plurianual.

Art. 9º O plano plurianual compreenderá o período iniciado no exercício referente ao segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e vigorará até o final do exercício financeiro do primeiro ano do mandato subsequente.

§ 1º O chefe do Poder Executivo encaminhará o projeto de plano plurianual ao Poder Legislativo até o dia 30 de abril do primeiro ano de seu mandato.

§ 2º É vedada a alteração do plano plurianual por intermédio da lei de diretrizes orçamentárias ou da lei orçamentária anual.

§ 3º As disposições do plano plurianual são indicativas e não constituem limites à programação e à execução das despesas expressas nas leis orçamentárias anuais e suas modificações.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios caso suas constituições ou leis orgânicas nada disponham em contrário.

Art. 10. Observado o disposto no art. 166 da Constituição Federal, na apreciação pelo Poder Legislativo do projeto de plano plurianual e de eventuais atualizações, as emendas que ampliem a despesa nele prevista somente poderão ser aprovadas caso indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação ou redução de outras despesas que perfaçam valores equivalentes aos acréscimos propostos.

Art. 11. O projeto de plano plurianual será devolvido para sanção até a data prevista para encerramento do primeiro período da sessão legislativa do primeiro ano do mandato do chefe do Poder Executivo.

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

220. Nos artigos 6º e 7º, o projeto desenha o PPA como instrumento baseado no plano de governo do Chefe do Executivo; o PPA deve, necessariamente, contemplar todas as despesas associadas ao atendimento dos objetivos previstos no plano de governo. O projeto adiciona ao PPA, além das categorias previstas no art. 165, § 1º, da Constituição, a exigência de apresentar diagnóstico regionalizado da situação socioeconômica, incluindo, no caso da União, a análise de cenários macroeconômicos; e de demonstrativo, para cada programa, de seus objetivos e indicadores. Outra inclusão é a de um Anexo de Política Fiscal, no caso do PPA da União, que estabelecerá os objetivos de longo prazo da estratégia fiscal; os valores previstos para as receitas, as despesas, os resultados primário e nominal, as dívidas e o patrimônio líquido no quadriênio; e projeções adicionais para um período de dez anos.

221. Esses artigos preconizam uma concepção universalista do PPA, ao firmar a obrigação de que preveja todas as despesas associadas ao atendimento dos objetivos previstos no plano de governo. Isso pode dificultar a designação de prioridades, além de tornar necessariamente mais desafiadora a missão de elaborar o plano. Os artigos demonstram também uma preocupação com a previsibilidade da gestão fiscal, mas, a exemplo dos arts. 4º e 5º, deixam de especificar os atributos de planejamento.

222. Embora haja uma deferência às atribuições constitucionalmente previstas para o plano plurianual, chama a atenção que o modelo de PPA afasta do plano o rol de investimentos plurianuais. Como decorre do art. 21, inciso VI, o PLP 295/2016 atribui a um anexo da lei orçamentária anual o papel de discriminar os projetos de investimentos plurianuais. Tal previsão vai de encontro à necessidade de elencar os investimentos plurianuais no PPA, estabelecida no art. 167, § 1º da Constituição Federal, *in verbis*: “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”.

223. Em seu art. 8º, o PLP 295/2016 confere a cada ente político a competência de legislar sobre o formato da mensagem que acompanha o projeto de lei do PPA, e a previsão de, em caráter adicional, formatar quadros, demonstrativos, tabelas e outras informações para o respectivo plano plurianual. O art. 9º descreve as etapas de elaboração do projeto de lei do PPA e determina que, em regra, as disposições do plano plurianual são indicativas e não constituem limites à programação e à execução das despesas expressas nas leis orçamentárias anuais e suas modificações.

224. Apesar do caráter meramente indicativo das disposições do plano, previsto no artigo anterior, o art. 10 restringe a apresentação, ao projeto de lei do PPA, de emendas que ampliem o total da despesa prevista: “as emendas que ampliem a despesa nele prevista somente poderão ser aprovadas caso indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação ou redução de outras despesas que perfaçam valores equivalentes aos acréscimos propostos”.

225. Por sua vez, o art. 11 fixa o prazo para aprovação do projeto, até o fim do “primeiro período da sessão legislativa do primeiro ano” de mandato do chefe do Executivo.

226. Segundo o art. 57 da Constituição, o primeiro período da sessão legislativa vai até 17 de julho. Com isso, o novo PPA teria de ser aprovado até essa data, no primeiro ano de mandato do Presidente da República. O mesmo prazo, ao final do primeiro período da sessão legislativa, é estabelecido para apreciação da LDO no PLP 295/2016. Com isso, os projetos do PPA e da LDO teriam tramitação simultânea no Congresso Nacional. Isso tornaria possível a harmonização do texto do PLDO, incluídas as metas e prioridades do projeto, com o novo PPA sendo apreciado no Congresso. Atualmente, existe um descompasso que faz com que a LDO seja objeto de deliberação legislativa antes da apreciação do PPA – com isso, a LDO termina por não refletir as diretrizes do PPA no primeiro ano de vigência do plano. Esse problema foi descrito pelo TCU no processo TC 007.754/2023-0 (rel. min. Jhonathan Jesus), que cuidou do PLDO 2024.

227. Além dos dispositivos acima, o PLP 295/2016 reza, em seu art. 51, parágrafo único, que os programas constantes da lei orçamentária deverão ser os mesmos programas constantes do plano plurianual em vigor. Essa previsão é salutar, ao prestigiar a rastreabilidade dos planos e leis orçamentárias.

228. Passa-se a descrever a concepção para o planejamento de médio prazo contida no **PLP 25/2022**. O projeto cuida do tema em seus artigos 3º a 5º.

Disposições gerais sobre o planejamento no PLP 25/2022 (arts. 3º a 4º)
Art. 3º O processo de planejamento da Administração Pública será permanente e orientado para resultados, com foco no desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável, e compreenderá os seguintes instrumentos: I – planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento; II – políticas públicas e programas; e III – plano de governo. § 1º O processo de planejamento será subsidiado pela avaliação periódica de resultados dos planos, políticas públicas e programas, bem como pela participação social, com o fortalecimento das instituições representativas e do diálogo entre o Estado e a sociedade. § 2º O planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, em observância ao art. 174, § 1º, da Constituição Federal, terá por diretrizes e bases: I – a efetivação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, declarados no art. 3º da Constituição Federal; II – o fortalecimento do regime democrático; III – a conciliação das dimensões econômica, social e ambiental do desenvolvimento e a harmonização de princípios de responsabilidade fiscal e social; e IV – a coordenação e coerência dos instrumentos de planejamento constantes dos incisos I a III do caput deste artigo. § 3º Salvo disposição constitucional em contrário, os instrumentos de planejamento constantes dos incisos I e II do caput deste artigo serão aprovados por Decreto do Poder Executivo. § 4º As exposições de motivos ou as justificações que acompanharem as proposições que derem origem aos instrumentos de planejamento constantes dos incisos I e II do caput deste artigo, sempre que possível, conterão os seguintes elementos: I – síntese do diagnóstico relativo à situação-problema a ser enfrentada; II – avaliação prévia de impacto, justificando-se a escolha da solução adotada entre as alternativas identificadas para o

enfrentamento da situação-problema;
III – objetivos a serem alcançados e seus respectivos indicadores de desempenho;
IV – as metas necessárias ao atendimento dos objetivos, com a indicação daquelas consideradas prioritárias;
V – prazo de duração e custo total estimado, desdobrado em bases anuais e com a segregação de todas as fontes de financiamento previstas;
VI – impacto fiscal para as contas públicas;
VII – periodicidade da avaliação dos resultados alcançados; e
VIII – estrutura de governança, com a definição da matriz de responsabilidade dos entes da Federação e dos órgãos ou das entidades incumbidas pelas atividades de coordenação, implementação, monitoramento e avaliação.

Art. 4º A União organizará e manterá registro centralizado de projetos de investimento que discrimine, para cada iniciativa:

I – classificação como investimento novo ou de retomada de investimento não concluído;
II – prazo de duração e o custo total estimado, desdobrado em bases anuais e com a segregação de todas as fontes de financiamento previstas;
III – execução física e financeira realizada e planejada, em bases anuais; e
IV – estimativa segregada das despesas de operação e de manutenção dos ativos de infraestrutura, bem como indicação do ente federado e do órgão orçamentário responsável por arcar com essas despesas.

§ 1º Caberá ao Poder Executivo federal instituir metodologias, normas e procedimentos de avaliação para a inclusão de iniciativa no registro centralizado de projetos de investimento a que se refere o caput deste artigo.

§ 2º Entende-se por projeto de investimento o conjunto de operações limitadas no tempo, para o planejamento, desenvolvimento de equipamentos e execução de obras de engenharia e serviços a elas associados, que envolva a implantação, ampliação ou melhoria de infraestrutura ou edificações, realizada por execução direta, indireta ou transferência de recursos para entes federados.

§ 3º Somente poderá ser incluído na lei orçamentária da União projeto de investimento que conste do registro centralizado de projetos a que se refere o caput deste artigo.

§ 4º A inclusão de projeto de investimento no registro centralizado de projetos não acarreta a obrigatoriedade de financiamento com recursos públicos federais. § 5º Será garantido o acesso público às informações do registro centralizado referido no caput deste artigo, conforme definido em regulamento.

229. Segundo o art. 3º, o planejamento é um processo permanente e orientado para resultados, com foco no desenvolvimento econômico, social e ambiental sustentável. São previstos os planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento; políticas públicas e programas; e plano de governo. À exceção do plano de governo, os demais são criados por intermédio de decreto do Poder Executivo. O artigo define ainda uma estrutura conceitual, a ser incluída na exposição de motivos ou justificção que acompanhe cada plano, contendo elementos como uma síntese da situação-problema a ser enfrentada; objetivos e indicadores de desempenho; metas, prazo de duração e impacto fiscal. O artigo também contém um parágrafo em que lança as diretrizes e bases do planejamento.

230. Percebe-se que o PLP 25/2022 avança mais que o PLP 295/2016 na definição dos atributos do planejamento governamental, além de fixar as diretrizes e bases do planejamento nacional. Tais atributos incidiriam para todos os instrumentos de planejamento governamentais, o que favorece a homogeneidade e facilita a elaboração e governança dos planos.

231. Nota-se que a elaboração dos planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e das políticas públicas e programas é atribuída a decreto do Poder Executivo, salvo disposição constitucional em contrário. Em contraste, o inciso IV do art. 48 da Constituição Federal estabelece que cabe ao Legislativo dispor sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento. Além disso, essa centralização dos planos no Poder Executivo mediante decreto alija o Poder Legislativo do planejamento de médio prazo nacional. Causa espécie que o Poder Legislativo, órgão dotado da competência de deliberar sobre a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, não participe da definição das macrodecisões de planejamento.

232. Em seu artigo 4º, o PLP 25/2022 cria um registro centralizado de projetos de investimento, a ser organizado e mantido pela União. Esse registro conteria um rol público de projetos de investimento, cuja gestão competiria ao Poder Executivo federal. Segundo o artigo, a inclusão na lei orçamentária da União de projeto de investimento é condicionada à presença nesse registro centralizado de projetos. Trata-se, assim, de previsão de rol independente de projetos de investimento.

Atualmente, a Constituição Federal comete ao PPA a função de conter os investimentos cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, como condição prévia para a aplicação dos recursos (art. 167, § 1º).

Disposições sobre o plano de governo no PLP 25/2022 (art. 5º)

Art. 5º O plano de governo a que se refere o art. 84, inciso XI, da Constituição, formulado em consonância com os instrumentos de planejamento previstos nos incisos I e II do art. 3º desta Lei Complementar, exporá a situação do País, definirá as diretrizes, os objetivos e as metas prioritárias da administração pública federal, solicitará ao Congresso Nacional as providências legislativas que julgar necessárias e conerá Anexo de Longo Prazo que compreenda:

I – a estratégia federal de desenvolvimento, desdobrada em suas dimensões econômica, social e ambiental;

II – projeções fiscais de longo prazo, acompanhadas da avaliação quanto à sustentabilidade da dívida pública; e

III – estimativa do impacto fiscal das providências legislativas julgadas necessárias para a consecução do plano de governo.

§ 1º A estratégia federal de desenvolvimento, formulada com horizonte prospectivo de no mínimo de dez anos, será acompanhada de indicadores-chave de desempenho que permitam mensurar o progresso da nação, preferencialmente de forma comparativa com indicadores internacionais de desenvolvimento.

§ 2º Observado o disposto nesta Lei Complementar, leis estaduais ou distritais poderão dispor, em lei específica, sobre o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminhar o plano de governo estadual, distrital ou municipal, quando previsto nas respectivas constituições ou leis orgânicas.

§ 3º O plano de governo, anualmente revisado, será apresentado pessoalmente pelo Chefe do Poder Executivo ao Poder Legislativo, no início da sessão legislativa, em sessão solene.

233. O PLP 25/2022 regulamenta, no art. 5º, o plano de governo. O projeto transforma o plano de governo em *locus* central do planejamento de médio prazo, em lugar do PPA, que não é mencionado no projeto, mas é subtendido da análise da justificação do citado projeto. Também há a previsão de um Anexo de Longo Prazo, que inclui projeções fiscais juntamente com a estratégia federal de desenvolvimento, que terá duração mínima de dez anos.

234. Com efeito, a justificação do projeto explica, em seu terceiro parágrafo, a intenção de suprimir o PPA. Embora o plano de governo delineado no projeto envolva a definição de objetivos e metas prioritárias da administração pública federal, resta claro que o plano de governo, proveniente de mensagem anual do chefe do Executivo, se limita a um veículo para apresentação das prioridades do governo. Trata-se, portanto, de uma mensagem unilateral, ao contrário do plano plurianual, que representa um compromisso pactuado entre os Poderes. Mais importante: além de a supressão do PPA não ser viável à luz do texto constitucional vigente, ela contraria a arquitetura do sistema orçamentário atualmente estabelecido para o país, composto pelo tripé: PPA, como instrumento de planejamento de médio prazo; LDO, a orientar a elaboração do orçamento; e LOA, anualmente prevendo receitas e autorizando despesas da administração pública.

235. A definição constitucional dessas três leis orçamentárias, cada uma com suas funções específicas, conforma o chamado *sistema de planejamento orçamentário brasileiro*, como explica Fernando F. Scaff (Fernando Facury Scaff. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 239 e ss.). Segundo o autor, a existência desse sistema é reafirmada pela exigência de que essas normas, de escopo distinto, guardem compatibilidade entre si, tal como prescrevem a Constituição Federal (art. 166, §§ 3º e 4º) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 16, § 1º, inciso II e art. 17, § 4º).

236. Especificamente quanto ao PPA, o doutrinador destaca a lógica da continuidade no planejamento orçamentário, além da sua função vinculativa dos planos e programas setoriais e regionais de desenvolvimento previstos na Constituição, o que é positivo, embora insuficiente, “para a formação de um verdadeiro sistema de planejamento governamental de longo prazo, essencial para o desenvolvimento de qualquer país” (SCAFF, *Ibid.*).

237. De maneira similar, Ronaldo Garcia observa que o atual modelo de planejamento é incompleto e não cumpre a função de orientar a atuação do setor público. O autor propõe uma reestruturação do PPA, para que se dedique especificamente a “problemas de alta complexidade – e ameaças e oportunidades identificadas e merecedoras de constarem do plano –, demandantes da atenção, da criatividade e do julgamento estratégico da Presidência da República”, a fim de que sejam

consagradas no plano “as verdadeiras prioridades do governante” (Ronaldo Coutinho Garcia. *PPA: O Que Não É e O Que Pode Ser*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2012).

238. O PPA também foi objeto de estudo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), na obra, elaborada em parceria com o TCU, em que perscrutou a governança pública brasileira. No trabalho, a OCDE afirma que, embora não corresponda exatamente a um Quadro de Despesas de Médio Prazo (*Medium Term Expenditure Framework – MTEF*), quadro normativo de planejamento de médio prazo preconizado pela organização – o PPA conserva importantes características, por ser um documento que visa ao aprimoramento da qualidade e da precisão do planejamento plurianual. A partir de seu diagnóstico, a OCDE recomenda ao TCU que promova, por meio de suas fiscalizações, o aprimoramento do planejamento de médio prazo, seja na coordenação de ações orçamentárias, seja na definição de estratégias de cada órgão público (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. *OECD Public Governance Reviews, Brazil’s Federal Court of Accounts – Insight and Foresight for Better Governance*. 2017. Seção 3.3).

239. O Banco Mundial produziu avaliação sobre a capacidade de planejamento das instituições de países emergentes. Em estudo de caso sobre o Brasil, o Banco Mundial ressalta que o PPA não vincula as alocações orçamentárias, o que reduz sua efetividade como instrumento para alocação estratégica de recursos. Também critica a imprecisão das estimativas de médio prazo do PPA, assim como a fragilidade dos indicadores de desempenho do plano, a inexistência de vínculo entre resultados dos programas e a alocação orçamentária, e a baixa capacidade de priorização. Por fim, o texto conclui que o Brasil não conta com um MTEF. A despeito desses apontamentos, o Banco Mundial reconhece que o modelo orçamentário brasileiro “tem lançadas as bases para o desenvolvimento formal de um MTEF” (Banco Mundial. *Beyond the annual budget: global experience with medium term expenditure frameworks*. 2013. págs. 191-196).

240. Tanto na doutrina como nas avaliações realizadas por organismos internacionais, parece haver um consenso de que o marco legal do PPA é incompleto e deve ser revisitado. No entanto, os estudiosos reconhecem no plano algum papel coordenador na definição de prioridades, e que, uma vez aprimorado, pode se converter em um MTEF para o país. As propostas na literatura convergem para uma reformulação, e não para uma eliminação do plano.

241. Os projetos de lei analisados assumem perspectivas bastante díspares para o planejamento governamental. O PLP 295/2016 exige que o PPA contemple todas as despesas necessárias para o atendimento dos objetivos previstos no plano de governo. No entanto, não especifica as características dos atributos de planejamento, delegando essa tarefa à União.

242. Quanto ao PLP 25/2022, nota-se um maior avanço no estabelecimento dos atributos para todos os instrumentos de planejamento governamentais, para os quais também prevê diretrizes e bases, em atendimento ao art. 174, § 1º da Constituição. Todavia, o PLP 25/2022 projeta a eliminação do plano plurianual, que seria substituído pelo plano de governo. Essa alteração distancia-se do marco constitucional para o planejamento de médio prazo, além de abalar essa função pública, tendo em vista que o PPA é um diploma legal, pactuado com o Poder Legislativo, a prever uma estrutura de programas, diretrizes, objetivos e metas, os quais são passíveis de maior governança, em contraposição ao plano de governo, veiculado por mensagem unilateral do Chefe do Poder Executivo.

243. Ao afastarem do PPA o rol de investimentos plurianuais, ambos os projetos, à primeira vista, vão de encontro à prescrição do art. 167, § 1º, da Constituição, segundo a qual a realização de investimentos com duração superior a um ano é condicionada à inclusão no PPA.

244. Em comum, os projetos são insuficientes na definição de atributos dos planos governamentais, embora o PLP 25/2022 apresente algum esforço nesse sentido. Os projetos também não aprofundam a estruturação de marco conceitual dispendo sobre a interrelação desses atributos – o

que pode ser identificado, por exemplo, no *GPRA Modernization Act*, legislação adotada nos Estados Unidos em 2010.

245. Ao invés de fragilizar ou eliminar o PPA, o papel constitucionalmente previsto para a lei complementar é o de dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano (art. 165, § 9º, inciso I, da CF/1988). A elaboração da lei geral de finanças públicas deve prestar-se para o preenchimento dessa lacuna, saneando as falhas atuais do PPA, a fim de estruturá-lo como real instrumento de planejamento, orientação e transparência para as prioridades do setor público no Brasil.

III.4. Lei de Diretrizes Orçamentárias

246. A Constituição Federal de 1988 passou a prever a necessidade de edição da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), a cada ano, com a finalidade precípua de orientar a elaboração da lei orçamentária anual, estabelecendo as metas e prioridades da administração pública federal e as diretrizes de política fiscal (art. 165, § 1º, da CF/88). Além disso, a Constituição determina que a LDO institua as metas fiscais, em consonância com uma trajetória sustentável da dívida pública, além de dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

247. Segundo o texto constitucional, a LDO também deve disciplinar, para a União, os termos em que as despesas primárias discricionárias atenderão ao dever de se executar as programações orçamentárias, adotando-se os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade (art. 165, §§ 10 e 11). Também deverá a LDO da União possuir anexo com previsão de agregados fiscais, e com a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade daqueles em andamento (art. 165, § 12). Outra atribuição da LDO é a de cuidar do cronograma para análise e verificação de eventuais impedimentos das programações e demais procedimentos necessários à viabilização da execução dos respectivos montantes, a fim de ensejar a garantia de execução das emendas individuais e de bancada dos parlamentares federais, conforme art. 166 da CF/1988.

248. A lei de diretrizes orçamentárias deverá conter, segundo a Constituição, os limites a serem observados para a elaboração da proposta orçamentária dos tribunais do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública (arts. 99, 127 e 134). Durante a execução orçamentária, é vedada a realização de despesas ou a assunção de obrigações que extrapolem os parâmetros da LDO, exceto quando previamente autorizadas mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais.

249. A Constituição impõe baliza para a admissão de pessoal na esfera pública, bem como a criação de cargos e a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, ao condicionar essas medidas a autorização específica na LDO (art. 169).

250. A Constituição indica ainda que a vigência, os prazos, a elaboração e a organização da LDO serão regidos por lei complementar (art. 165, § 9º, inciso I). Alguns dos preceitos básicos sobre o tema são descritos no texto constitucional: a LDO e suas emendas serão apreciadas conjuntamente pelas duas Casas do Congresso Nacional, após a emissão de parecer da Comissão Mista de Orçamento, e tanto o projeto de lei quanto quaisquer de suas emendas deverão guardar compatibilidade com o plano plurianual (art. 166). A aprovação da LDO é condição para que seja interrompida a sessão legislativa ordinária no Congresso (art. 57, § 2º).

251. Existem disposições adicionais sobre a LDO na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), particularmente em seu art. 4º, que traz comandos adicionais para a elaboração da LDO. Consoante o dispositivo, a LDO disporá também sobre o equilíbrio de receitas e despesas, critérios para limitação de empenho, controle de custos e avaliação de programas, e condições para transferências de recursos a entidades. A LDO contará com anexo de metas fiscais, contendo projeções para agregados fiscais ao longo de três anos, e anexo de riscos fiscais, onde serão avaliados passivos contingentes. O art. 4º

também determina que o projeto de LDO seja acompanhado de anexo com os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e as metas de inflação para o exercício subsequente.

252. Outras atribuições para a LDO estão previstas de maneira esparsa na Lei de Responsabilidade Fiscal. Segundo a LRF, a LDO conterá: a forma de utilização e montante da reserva de contingência (art. 5º, inciso III); demonstração do impacto das operações do Banco Central (art. 7º, § 2º); regras para programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º); termos em que serão priorizados os projetos em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público (art. 45).

253. Ainda, a LDO poderá conter, facultativamente: requisitos adicionais para criação de renúncias de receitas (art. 14); rol de despesas ressalvadas das exigências para criação de gastos (art. 16, § 3º); percentuais discriminados por Poder e órgão para a entrega de recursos destinados a despesas com pessoal (art. 20, § 5º); condições para despesas com horas extras, quando a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite de cada Poder ou órgão (art. 22, parágrafo único, inciso V); exigências adicionais para a realização de transferência voluntária (art. 25, § 1º); e condições adicionais para a destinação de recursos ao setor privado, a fim de cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas (art. 26).

254. Nota-se que, em ampla medida, o conjunto das funções atribuídas à LDO é harmônico com a natureza temporária da lei e com suas finalidades: orientar a elaboração do orçamento anual, traçar as metas e prioridades da administração pública e as diretrizes de política fiscal, além de concorrer para a publicidade e *accountability* da gestão.

255. Segundo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, enquanto não for editada a lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, incisos I e II, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (ADCT, art. 35, § 2º). Ocorre que a lei complementar referida nunca foi editada. Como se trata de matéria eminente de finanças públicas, é plausível que esse diploma conste da lei geral de finanças públicas a que refere o art. 163, inciso I, da Constituição.

256. Por força do citado art. 163, inciso I, a Constituição recepcionou com natureza de lei complementar dispositivos da Lei 4.320/1964, aprovada na origem como lei ordinária, e que tem por objeto ser uma lei geral de direito financeiro (veja-se decisão do STF na ADI 1726 MC/DF). Entretanto, por ter sido editada muito antes do texto constitucional vigente, a Lei 4.320/1964 não contempla aspectos relacionados à LDO, tampouco foi alterada para atender a essa finalidade.

257. Com as alterações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o Banco Mundial conceitua a LDO como um Quadro Fiscal de Médio Prazo (Medium Term Fiscal Framework, MTFF), pela presença de projeções para os principais agregados fiscais para período de três exercícios. Essas projeções trianuais são apresentadas de maneira sucessiva, a cada ano, no Anexo de Metas Fiscais. Segundo o estudo *Beyond the Annual Budget* (pág. 18), o MTFF é a versão mais simples de um Quadro de Despesas de Médio Prazo (MTEF), pois se limita ao controle das variáveis fiscais. As etapas mais avançadas de implementação dizem respeito ao controle vinculado ao orçamento - *Medium Term Budgetary Framework* (MTBF) - e ao desempenho - *Medium-Term Programme Framework* (MTPF). O elo com as projeções orçamentárias e de desempenho não é suficientemente suprido pelo plano plurianual, como se discute no tópico deste relatório relativo ao PPA.

258. Dessa forma, a LDO resta caracterizada como lei de vigência anual, cuja função primordial é a de orientar a elaboração do orçamento, além de conferir transparência à projeção de agregados fiscais que fundamenta a orçamentação e aos riscos contingentes capazes de fragilizar a sustentabilidade fiscal da União.

259. Ocorre que a LDO passou por uma expansão contínua nas últimas décadas, o que a levou a alcançar matérias que não seriam aquelas pertinentes ao seu escopo próprio. Um indício dessa constatação é a própria análise quantitativa sobre o texto da lei, excluídos os anexos. A LDO relativa a 1993 (Lei 8.447/1992) contava com 53.394 caracteres, dispostos em 61 artigos compreendendo 291 dispositivos legais. A LDO 2003 (Lei 10.524/2002) possuía 114.570 caracteres, 102 artigos e 635 dispositivos. A LDO de 2013 (Lei 12.708/2012) tinha 193.463 caracteres, 132 artigos e 1.010 dispositivos. A LDO de 2023 (Lei 14.436/2022) ora em vigor ostenta 293.141 caracteres, 185 artigos e 1.424 dispositivos.

260. Para além de uma inflação nos números, a análise qualitativa explicita a presença de matérias extemporâneas. Conquanto não seja o propósito deste trabalho fazer uma avaliação minuciosa do cabimento de cada dispositivo da LDO, pode-se mencionar os seguintes exemplos de temas sobranes: estrutura do orçamento público (arts. 5º a 9º); composição do orçamento de investimentos (art. 49); execução provisória do projeto de lei orçamentária (art. 70); adequação orçamentária das alterações na legislação (arts. 131 a 143); elaboração de quadro-resumo sobre auditorias operacionais do TCU (art. 150); e contabilidade patrimonial (art. 171, § 4º).

261. A contínua expansão da LDO ao longo dos anos é explicada, em parte, pela desatualização da Lei 4.320/1964. Ao investigar as causas das transformações por que passou a LDO, José Serra apontava, já em artigo de 1993, a necessidade de aprovação de uma lei geral de finanças públicas. Segundo o autor, na ausência da lei de finanças, “[a] Lei de Diretrizes Orçamentárias tem sido utilizada para preencher aquele vazio legal. Nela são apreciadas dezenas de dispositivos legais que deveriam fazer parte da lei complementar que não existe” (José Serra. “As vicissitudes do orçamento”. Revista de Economia Política; 13 (4), out-dez. 1993). Tratando da ampliação do conteúdo da LDO, Weder de Oliveira preleciona:

Independentemente do mérito do conteúdo extraconstitucional, enquanto as leis de diretrizes orçamentárias avançam irrestritamente em espaços legislativos não ocupados pelo ato legislativo competente (lei complementar, lei orçamentária, leis ordinárias), *suas expressas funções constitucionais esmaecem na mesma proporção*, concorrendo essa prática para distanciar a LDO de seu sentido no sistema e de sua gênese: ser o lócus dos grandes debates e decisões orçamentárias, macroeconômicas e de políticas públicas, dando-se, assim, plena razão aos seus críticos históricos.

É indesejável que uma lei temporária, como a LDO, disponha sobre matérias permanentes de elevada importância para as finanças públicas. **Isso porque a rediscussão anual sobre esses temas aumenta os custos decorrentes das negociações políticas atreladas a cada tramitação de lei no Congresso.** O caráter perene desses assuntos se reflete na necessidade de repeti-los na LDO a cada ano. Deve-se buscar um formato para a LDO que abranja os assuntos que, por sua natureza, são mais convenientes à deliberação anual, bem como aqueles que são exigidos por lei. (Weder de Oliveira. *Lei de Diretrizes Orçamentárias*. 1.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.) [grifo nosso]

262. Outra consequência negativa dessa ampliação substantiva da LDO é a de restringir a previsibilidade e a segurança jurídica. Por um lado, a LDO assume papéis sem lastro constitucional, e sem amparo em legislações permanentes, como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Por outro, os comandos da LDO que dizem respeito a temas de natureza permanente podem não se repetir em versões futuras da lei nos exercícios seguintes, o que lança incertezas sobre a função administrativa e sobre a própria atuação legislativa em matéria orçamentária.

263. O tratamento dado à lei de diretrizes orçamentárias nos projetos de lei de finanças públicas em tela revela que, no PLP 295/2016, a LDO encontra regência nos arts. 12 a 15.

264. Segundo o art. 12, *caput*, o conteúdo do projeto de lei de diretrizes orçamentárias e o da LDO se restringirão ao previsto na própria lei geral de finanças públicas, no art. 165, § 2º, da Constituição Federal, e no art. 4º da LRF. Essa inovação é bem-vinda, ao demarcar o conteúdo da LDO àquilo que lhe é atribuído pela Constituição e pela legislação específica. Atualmente, a LDO experimenta um aumento progressivo de sua extensão, como discutido em outros capítulos deste levantamento.

265. No art. 12, § 1º, há ditame relativo à abrangência das receitas na LDO – segundo o texto, a estimativa das receitas orçamentárias para o exercício a que se refere a LDO deverá ser abrangente, detalhando todas as naturezas de receita que serão consideradas na lei orçamentária.

266. O art. 12, § 2º opera a nova atribuição à LDO, de conter rol de projetos de investimentos plurianuais, apresentando-se separadamente o montante anual a ser gasto com investimentos plurianuais anteriormente já aprovados, bem como o espaço fiscal para novos investimentos plurianuais cuja execução financeira esteja prevista para se iniciar a partir do exercício financeiro a que se refere. Assim, com tal alteração, somada ao art. 7º do projeto de lei, e à nova redação que o PLP 295/2016 atribui ao art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF, o PPA deixa de conter rol de investimentos plurianuais, sendo essa função deslocada para a LDO. Essa mudança contradiz o art. 167, § 1º, da CF/1988, como já mencionado.

267. O art. 13 dispõe sobre os prazos para aprovação e vigência da lei de diretrizes orçamentárias. Segundo a proposta, o prazo de encaminhamento ao Poder Legislativo do PLDO será até 30 de abril do exercício financeiro anterior ao que a LDO se refere, exceto se as constituições estaduais ou leis orgânicas distrital e municipais definirem prazo diverso. A eficácia da LDO é delimitada para o período a partir da data de sua publicação até o final do exercício financeiro subsequente, aplicando-se à lei orçamentária do referido exercício.

268. Segundo o art. 14 do PLP 295/2016, emenda para ampliação de despesas do PLDO deve indicar fonte de recurso, dentre aqueles previstos no projeto de lei de diretrizes orçamentárias. A redação do artigo espelha a dos arts. 10 e 28 do PLP 295/2016, que veiculam restrição semelhante para os projetos de PPA e LOA, respectivamente, em linha com o art. 63, inciso I, da Constituição Federal.

269. O art. 15 mantém o atual prazo para aprovação do PLDO pelo Congresso: até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. Vencido o prazo sem a apreciação do projeto, este passa a tramitar com prioridade. Uma inovação positiva do artigo é a de que, no primeiro ano do mandato do chefe do Poder Executivo, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias somente poderá ser votado depois de aprovado o projeto de plano plurianual. Ao contrário do que ocorre hoje, essa previsão obriga a LDO a se amoldar ao plano plurianual já no primeiro ano de vigência do PPA. O artigo também contém cláusula de antivigência: não sendo aprovado até 30 dias antes da data-limite para encaminhamento do PLOA, o PLDO deverá ser adotado como base para elaboração do projeto de lei orçamentária.

270. Consoante o art. 18, parágrafo único, do projeto, a lei de diretrizes orçamentárias de cada ente da Federação poderá dispor sobre o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminhará o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo, observado o padrão mínimo determinado pela lei geral de finanças.

271. O art. 21, § 2º, estipula que cada ente poderá definir, em sua respectiva lei de diretrizes orçamentárias, os quadros-síntese por órgão e unidade orçamentária, presentes no anexo dos orçamentos fiscal e da seguridade social, a ser formulado anualmente na lei orçamentária.

272. Segundo o art. 22, a estimativa das receitas primárias que constará do projeto de lei orçamentária encaminhado ao Poder Legislativo será igual à estimativa constante da lei de diretrizes orçamentárias. Caso a lei de diretrizes orçamentárias não tenha sido aprovada, a estimativa das receitas do PLOA será a que tiver constado do projeto de lei de diretrizes orçamentárias. Ainda segundo o

texto, quando houver a aprovação de propostas em tramitação que alterem a legislação tributária, sem que tenham sido consideradas na lei de diretrizes orçamentárias, os recursos adicionais serão incorporados à lei orçamentária durante a sua execução, por intermédio de créditos adicionais. Caso haja acréscimos à receita primária decorrentes da correção de erros e omissões, tais valores serão incorporados à reserva de contingência, conforme art. 29, § 1º. A vinculação direta prevista no art. 22 pode tornar excessivamente rígida a previsão de receitas do PLOA, obrigando o Poder Executivo a desconsiderar, em suas programações, novas receitas reestimadas entre a elaboração/aprovação do PLDO e o encaminhamento do PLOA.

273. O art. 24, § 2º, do PLP 295/2016 franqueia à LDO o estabelecimento de critérios para a inclusão de dotação no projeto de lei orçamentária e na lei orçamentária destinada ao pagamento de precatórios parcelados, conforme disposto no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

274. O art. 25 do projeto prevê que a reserva de contingência terá o seu montante fixado anualmente pela lei de diretrizes orçamentárias de cada ente da Federação. Nos termos do art. 30, § 2º, inciso II, a LDO poderá definir as despesas correntes que poderão ser executadas caso o PLOA não for sancionado até 31 de dezembro.

275. A LDO poderá contemplar a delegação da competência para abertura de crédito suplementar autorizado na LOA por ato próprio de cada Poder, a teor do art. 31, § 1º, do PLP 295/2016. Cada ente da Federação poderá fixar, na LDO, prazo final para o encaminhamento ao Poder Legislativo dos projetos de crédito suplementar ou especial, segundo o art. 31, § 3º. Cada ente poderá, ainda, estabelecer as condições ou as despesas que exigirão projetos de lei específicos relativos a crédito, nos termos do art. 32, § 5º.

276. O art. 38, § 2º, inciso I, do projeto torna possível que a lei de diretrizes orçamentárias aponte parâmetros para o ato de liquidação de despesa empenhada.

277. Segundo o art. 43, no âmbito da União, a execução igualitária e impessoal das programações referidas no art. 166, § 11, atenderá aos critérios universais e objetivos a serem estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, independentemente de autoria da emenda.

Alterações da LRF, propostas no PLP 295/2016, que dizem respeito à LDO

Art. 77. A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º

I –

g) os quadros orçamentários consolidados que integrarão a lei orçamentária;

IV – estipulará parâmetros ou limites a serem seguidos no projeto de lei orçamentária e na lei orçamentária:

a) para a programação orçamentária do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública; e

b) relativos à expansão da despesa com pessoal;

V – estabelecerá despesas orçamentárias que poderão ter como fonte operações de crédito decorrentes de emissão de títulos.

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e a lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, relativas aos resultados primário e nominal, para o exercício a que se referirem e para os 4 (quatro) subsequentes, sem prejuízo do estabelecimento de metas adicionais relativas às receitas, às despesas e ao montante da dívida pública.

§ 2º O Anexo mencionado no § 1º conterá, ainda:

II – demonstrativo das metas anuais, contendo os principais itens das receitas e das despesas orçamentárias, instruído com memória e metodologia de cálculo que demonstrem que os valores apresentados refletem o impacto da legislação vigente, comparando-os com os valores estimados para o exercício em curso e os realizados nos 2 (dois) exercícios anteriores;

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita; e VI – demonstrativo da consistência das metas anuais com as premissas e os objetivos de política fiscal definidos na lei do plano plurianual.

.....” (NR)

278. O PLP 295/2016 altera o art. 4º da LRF, para assinalar que a LDO deverá dispor sobre os quadros orçamentários consolidados que integrarão a lei orçamentária. Outros papéis atribuídos pelo projeto à LDO são: estipular parâmetros ou limites a serem seguidos no projeto de lei orçamentária e na lei orçamentária para a programação orçamentária dos poderes e para a expansão da despesa com pessoal; estabelecer despesas orçamentárias que poderão ter como fonte operações de crédito decorrentes de emissão de títulos; ampliar a extensão das projeções do Anexo de Metas Fiscais, para o exercício a que se refere a LDO mais quatro anos. O texto determina a inclusão do Anexo de Metas Fiscais na própria LDO, além de constar do PLDO. Ademais, segundo o projeto, o Anexo de Metas Fiscais: deixa de conter demonstrativo sobre receitas obrigatórias de caráter continuado; passa a encartar demonstrativo da consistência das metas anuais com as premissas e os objetivos de política fiscal definidos na lei do plano plurianual; em seu demonstrativo das metas anuais, deverá ser demonstrado que os valores apresentados refletem o impacto da legislação vigente, e o prazo de evidenciação se restringe ao exercício em curso e os dois anteriores.

279. No PLP 25/2022, a LDO é delineada nos arts. 7º a 10. Como se verá a seguir, a principais novidades do projeto para a LDO são a criação do quadro da despesa de médio prazo e do anexo de revisão de gastos públicos.

280. De maneira salutar, similarmente ao PLP 295/2016, o PLP 25/2022 também procura restringir o crescimento da extensão da LDO, impondo, em seu art. 7º, que o conteúdo da LDO deve se restringir ao previsto na própria lei geral de finanças públicas, no art. 165, § 2º, da Constituição Federal, e no art. 4º da LRF.

281. Quanto às receitas orçamentárias, o art. 7º, § 1º prevê que as estimativas na LDO deverão conter de forma agregada todos os itens de receita, destacando as primárias das financeiras. No § 2º, há autorização para que a LDO a disponha sobre os quadros orçamentários consolidados que integrarão a lei orçamentária.

282. O art. 7º, § 3º faz remissão ao art. 165, § 2º, inciso III da Constituição. Todavia, tal dispositivo constitucional não existe. Verifica-se, portanto, erro material no texto.

283. O art. 7º, § 4º permite que a LDO autorize ressalvas à Regra de Ouro (regra prevista no art. 167, inciso III, da Constituição), designando despesas correntes cujo financiamento provenha excepcionalmente de operações de crédito.

284. Segundo o art. 7º, § 5º, do PLP 25/2022, a LDO poderá conter condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas e privadas, desde que compatíveis com o disposto no art. 35 do projeto. Atualmente, a LDO já cuida de transferências, com fulcro no art. 16 da Lei 4.320/1964.

285. No art. 7º, § 6º, consta a possibilidade de que a lei de diretrizes orçamentárias contenha normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, desde que compatíveis com a própria lei geral de finanças públicas.

286. Em seu art. 8º, o PLP 25/2022 trata de prazos para a aprovação do projeto e da vigência da LDO. Conforme o texto, a LDO tem eficácia, a partir de sua aprovação, até o fim do exercício a que se refere. O artigo confere prazo mais longo à meta fiscal e aos limites globais e individuais, com eficácia pelo período de referência do cenário fiscal e do quadro da despesa de médio prazo. O prazo para encaminhamento do PLDO ao Congresso passa a ser trinta de abril do ano anterior ao que se refere a lei, exceto se as constituições estaduais ou leis orgânicas definirem prazo diverso.

287. Em função do art. 9º do PLP 25/2022, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias deverá ser aprovado pelo Congresso Nacional até trinta de junho. Vencido o prazo sem a apreciação do projeto, este passa a tramitar com prioridade. O artigo também contém cláusula de antivigência: não

sendo aprovado até trinta dias antes da data-limite para encaminhamento do PLOA, o PLDO deverá ser adotado como base para elaboração do projeto de lei orçamentária.

288. Segundo o art. 10, § 1º, a elaboração do PLOA e a lei orçamentária deverão observar, entre outros, os princípios plasmados na LDO.

289. O art. 12, inciso II, indica que as receitas e despesas constantes do quadro das despesas de médio prazo da LDO devem ser explicitadas na mensagem do Poder Executivo que encaminhar o projeto de lei orçamentária. Em virtude do art. 12, § 1º, quando houver, no PLOA, extrapolação dos valores aduzidos pelo quadro das despesas de médio prazo, esse fato será justificado de modo circunstanciado e implicará o imediato acionamento das medidas corretivas a que se referem os incisos I a X do art. 167-A da Constituição Federal. O art. 23, § 6º salienta que os créditos extraordinários não se sujeitam aos limites fixados pelo quadro das despesas de médio prazo definido na LDO.

290. O art. 12, § 2º, permite que a LDO disponha sobre o conteúdo e a estrutura da mensagem do Poder Executivo que encaminhará o projeto de lei orçamentária.

291. O art. 15, § 2º, prevê que cada ente poderá definir, em sua respectiva lei de diretrizes orçamentárias, os quadros-síntese por órgão e unidade orçamentária, a serem encartados no anexo dos orçamentos fiscal e da seguridade social da LOA.

292. O art. 16, inciso III, permite que a LDO autorize ressalvas à Regra de Ouro (regra prevista no art. 167, inciso III, da Constituição), designando despesas correntes cujo financiamento provenha excepcionalmente de operações de crédito.

293. Conforme o art. 17, § 2º, do PLP 25/2022, poderá a LDO estabelecer critérios para a inclusão de dotação no projeto de lei orçamentária e na lei orçamentária destinada ao pagamento de precatórios parcelados, conforme disposto no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

294. O art. 19 dispõe que, caso o Poder Executivo não encaminhe o projeto de lei orçamentária no prazo fixado na lei geral de finanças públicas, o Legislativo considerará como proposta a lei orçamentária em vigor, compatibilizando-a com a lei de diretrizes orçamentárias.

295. Segundo o art. 21, § 2º, quando houver alterações nas estimativas de receita primária, que não tenham sido consideradas na lei de diretrizes orçamentárias, esses recursos serão incorporados à lei orçamentária durante a sua execução, por intermédio de créditos adicionais.

296. A LDO poderá, de acordo com o art. 22, § 2º, inciso II, definir despesas autorizadas a serem executadas provisoriamente, caso a lei orçamentária anual não seja sancionada até trinta e um de dezembro.

297. A LDO poderá contemplar a delegação da competência para abertura de crédito suplementar autorizado na LOA por ato próprio de cada Poder, conforme art. 23, § 1º, do PLP 25/2022. Cada ente da Federação poderá fixar, na LDO, prazo final para o encaminhamento ao Poder Legislativo dos projetos de crédito suplementar ou especial, segundo o art. 23, § 3º. Cada ente poderá, ainda, estabelecer as condições ou as despesas que exigirão projetos de lei específicos relativos a créditos adicionais, nos termos do art. 24, § 7º.

298. O art. 31, § 2º, inciso I, do projeto denota que a lei de diretrizes orçamentárias poderá apontar parâmetros para o ato de liquidação de despesa empenhada.

299. Prevê o art. 33 que a LDO fixará critérios para limitação de despesas orçamentárias primárias discricionárias por cada Poder, bimestralmente, caso a realização das receitas orçamentárias e a execução das despesas orçamentárias possam não comportar o cumprimento da meta de resultado primário ou nominal. A LDO poderá ressaltar do contingenciamento algumas despesas.

300. O PLP 25/2022 cria a sistemática de revisão de gastos nos entes com mais de 200 mil habitantes. Segundo o art. 68, no último ano de mandato do chefe do Poder Executivo, a Mensagem que encaminhar o PLDO será acompanhada do Anexo de Revisão de Gastos Públicos. Nesse anexo, serão apresentadas conclusões, recomendações e propostas de alteração legislativa, em função da revisão de gastos públicos, inclusive na forma de renúncias de receitas. Adicionalmente, o dispositivo faculta o encaminhamento de revisões seletivas nos demais exercícios. A revisão possui o objetivo de criar espaço fiscal destinado à contenção ou repriorização do gasto público, por meio de ganhos de eficiência ou melhorias de estratégias da atuação governamental.

Alterações da LRF, propostas no PLP 25/2022, que dizem respeito à LDO

Art. 70. A Lei Complementar nº 101, de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal e:

I - disporá sobre a forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses e segundo os critérios previstos na lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, da Constituição Federal; e

II – estipulará parâmetros relativos à expansão da despesa orçamentária com pessoal.

§ 1º Conforme disposto no art. 165, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e a lei de diretrizes orçamentárias Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo, em que serão estabelecidas metas anuais de resultado primário, para o exercício a que se referirem e para os três subsequentes, sem prejuízo do estabelecimento de metas adicionais relativas ao resultado nominal, às receitas orçamentárias e ao montante da dívida pública.

§ 2º Conforme disposto no art. 165, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e a lei de diretrizes orçamentárias Anexo do Quadro da Despesa de Médio Prazo, em que serão estabelecidos limites individualizados para a programação orçamentária dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público, da Defensoria Pública e das áreas temáticas do restante do Poder Executivo, de caráter mandatório para o exercício a que se referirem e indicativo para os três subsequentes.

§ 3º O Anexo mencionado no § 1º deste artigo conterá, ainda:

.....
II – demonstrativo das metas e dos limites globais anuais, contendo os principais itens das receitas e das despesas orçamentárias, instruído com memória e metodologia de cálculo que demonstrem que os valores apresentados refletem o impacto da legislação vigente, comparando-os com os valores estimados para o exercício em curso e os realizados nos dois exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com o disposto no art. 164-A, parágrafo único, da Constituição Federal;
.....

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita orçamentária.

301. No que tange às alterações do art. 4º da LRF, que cuida da lei de diretrizes orçamentárias, o PLP 25/2022 situa essas mudanças em seu art. 70. O texto prevê que a LDO disporá sobre limitação de empenho, conforme dispuser a lei geral de finanças públicas. Também compete à LDO, segundo o art. 70, estipular parâmetros relativos à expansão da despesa orçamentária com pessoal.

302. Segundo o projeto, o Anexo de Metas Fiscais é renomeado de Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo, no qual serão estabelecidas metas anuais de resultado primário, para o exercício a que se referir e para os três subsequentes, sem prejuízo do estabelecimento de metas adicionais relativas ao resultado nominal, às receitas orçamentárias e ao montante da dívida pública. O texto determina a inclusão do Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo na própria LDO, além de constar do PLDO.

303. Ademais, o Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo deixa de conter demonstrativo sobre despesas obrigatórias de caráter continuado; seu demonstrativo das metas anuais passa a conter também os limites globais, devendo ser demonstrada a sustentabilidade da trajetória da dívida pública (conforme art. 164-A da CF/1988), e que os valores apresentados refletem o impacto da legislação vigente; o prazo de evidenciação do demonstrativo se restringe ao exercício em curso e os dois anteriores.

304. Nesse artigo, também é criado um anexo da LDO: o Anexo do Quadro da Despesa de Médio Prazo, que constará tanto do projeto como da lei de diretrizes orçamentárias. Nesse anexo, serão estabelecidos limites individualizados para a programação orçamentária dos Ministérios e órgãos dos

Poderes, de caráter mandatório para o exercício a que se referirem e indicativo para os três subsequentes.

305. Nota-se que ambos os projetos convergem em vários aspectos. Os projetos reestruturam os anexos à LDO – com configurações distintas, ambas as propostas acrescentam dados úteis e relevantes do ponto de vista da transparência. Possivelmente um futuro andamento do projeto de nova lei de finanças envolva a junção desses elementos.

306. Quanto à estrutura da LDO propriamente dita, o PLP 25/2022 carrega uma redação mais moderna e consentânea com o Novo Arcabouço Fiscal (PLP 93/2023), ao dispor sobre o Quadro da Despesa de Médio Prazo. Como já mencionado, a alteração tendente a aproximar a LDO do formato MTEF se relaciona com a literatura e as boas práticas internacionais. Também é bem-vinda a inovação representada pelo Anexo de Revisão de Gastos Públicos.

307. Demais, é forçoso ressaltar que a lei de finanças públicas deverá refletir com maior clareza o regime fiscal sustentável advindo da Lei Complementar 200/2023, no âmbito do Novo Arcabouço Fiscal, consoante art. 6º da Emenda Constitucional 126/2022. Destaca-se, como exemplo, a dinâmica prevista no PLP 93/2023 para o contingenciamento, que destoa dos projetos ora analisados.

308. Merece ser reavaliada a disposição do PLP 295/2016, segundo a qual a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa constante da lei de diretrizes orçamentárias. Essa vinculação integral obrigatória parece excessiva, podendo-se cogitar de outra solução menos rígida. Também é problemática, nesse projeto, a transposição para a LDO do rol de projetos de investimentos plurianuais, em contradição ao art. 167, § 1º, da CF/1988, conforme examinado em detalhes na seção dedicada ao PPA no presente trabalho.

309. Outra distinção que pode ser aprimorada é a maior clareza na separação entre matérias de natureza permanente, que devem preferencialmente ser abrigadas na lei geral de finanças, e temas mais sujeitos a mudanças anuais, para cuja previsão é vocacionada à LDO.

III.5. Emendas parlamentares e Propostas legislativas

310. A apreciação da proposta orçamentária por um Parlamento independente é um verdadeiro marco da evolução do Estado liberal, do sistema de freios e contrapesos e da atribuição do poder decisório sobre as finanças públicas (*power of the purse*) aos legisladores.

311. Em diversos países, como o Brasil, o poder de emenda é ínsito à atividade legislativa. Contudo, os regimes jurídicos diferem bastante quanto à possibilidade de os legisladores aporem emendas à lei orçamentária submetida pelo Poder Executivo. Nesse âmbito, o Brasil sobressai como um dos países mais permissivos para emendas parlamentares ao Orçamento.

312. Estudo publicado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresenta um comparativo das funções desempenhadas pelo Poder Legislativo ao apreciar o Orçamento. De acordo com o texto, o envolvimento do Legislativo no processo orçamentário é importante, mas essa participação deve ser lastreada em uma legislação que propicie melhores entregas para a sociedade. Do contrário, o resultado pode ser o oposto ao pretendido: ineficiências, conflitos exacerbados e impasses nas negociações (Paul Posner e Chung-Keun Park. *Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations*. OECD Journal On Budgeting – Volume 7 – no. 3. 2007, págs. 23 e 24).

313. O estudo propõe uma agenda positiva para a participação legislativa no processo orçamentário, que pode ser resumida nos seguintes aspectos: realização de reformas que fortaleçam a capacidade de gestão do orçamento, o que passa por uma perspectiva de médio prazo e pela possibilidade de revisão de políticas públicas e de benefícios fiscais; maior compartilhamento de informações e definição de prioridades comuns entre o Legislativo e técnicos do Executivo; fortalecimento do processo de definição de metas fiscais e aderência às metas estabelecidas;

fortalecimento da capacidade de processamento e análise de informações orçamentárias pelo Legislativo para apoiar a tomada de decisão por parlamentares; maior supervisão do desempenho da gestão por parte do Legislativo, com o auxílio dos órgãos de controle; e avanço de iniciativas conjuntas dos Poderes Executivo e Legislativo para maior transparência, controle e divulgação de informações críveis e úteis para o debate público (idem, págs. 24 e 25).

314. A Nota Técnica “*Role of the Legislature in Budget Processes*”, publicada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), contém uma análise conceitual do papel do Poder Legislativo no processo orçamentário. O autor, Ian Lennert, apresenta um conjunto de recomendações relevantes para o aprimoramento do processo orçamentário, com foco em uma atuação mais efetiva dos parlamentares.

315. Restrições à capacidade de realizar emendas parlamentares no Orçamento ajudam ao alcance da consolidação fiscal e de uma posição fiscal sustentável. Segundo o autor, se os representantes eleitos procuram atender a seus eleitores principalmente por meio do aumento de despesas, ao invés de servir ao interesse nacional pela obtenção e manutenção de uma posição fiscal sustentável, a imposição de restrições formais sobre o poder de emendar o Orçamento se justifica (Ian Lennert. *Role of the Legislature in Budget Processes*. Fundo Monetário Internacional. Abril de 2010, pág. 14).

316. O autor explica que, em alguns países, o Legislativo pode aumentar a despesa total, desde que indique novas fontes de receitas. Em outros países, a exemplo do Chile, não é possível aumentar o montante total, mas apenas realocar dotações entre as rubricas orçamentárias – essa restrição conduz a uma maior sustentabilidade fiscal. Por fim, em alguns países, não existe a possibilidade de emendar o Orçamento: o Legislativo pode apenas aprovar ou rejeitar o projeto de lei. Segundo o autor, recomenda-se que as restrições ao poder de emenda exijam, no mínimo, que seja preservada a meta de resultado proposta pelo Executivo; no entanto, mesmo nesse caso, se o Congresso usa seus poderes para aumentar ou redistribuir o orçamento, isso pode resultar em perda da eficiência, especialmente se os parlamentares fizerem essas alterações para atender a demandas de sua base política (idem, págs. 13 e 14).

317. Os textos consultados ressaltam que a participação legislativa na aprovação do orçamento é desejável, como órgão fiscalizador, propositivo e legitimador das alocações de recursos públicos. No entanto, os dois estudos indicam que, em meio a uma variedade de experiências internacionais, o processo orçamentário pode levar a resultados insatisfatórios; a participação legislativa deve ser calcada em bons princípios, e amparada em legislação que favoreça decisões benéficas para a sociedade, em termos de uma alocação de recursos racional e planejada.

Disposições gerais sobre o poder de emenda ao orçamento na CF/1988

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

318. Originalmente, o poder de emenda ao projeto de lei orçamentária foi disciplinado pelo art. 166, § 3º, da Constituição. Segundo essa norma, as emendas ao projeto de lei orçamentária devem: manter compatibilidade com as diretrizes orçamentárias e o plano plurianual; indicar a origem dos recursos necessários, exigindo-se anulação de outra despesa (ou seja, o Congresso deve observar a

meta fiscal estabelecida), não sendo possível anular dotações de pessoal e seus encargos, serviço da dívida, e transferências tributárias; ou cuidar da correção de erros e omissões, admitindo-se ainda alterações do texto do projeto de lei.

Espécies de emendas orçamentárias da União na CF/1988
<p>Art. 166. (...)</p> <p>§ 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 2% (dois por cento) da receita corrente líquida do exercício anterior ao do encaminhamento do projeto, observado que a metade desse percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.</p> <p>§ 9º-A Do limite a que se refere o § 9º deste artigo, 1,55% (um inteiro e cinquenta e cinco centésimos por cento) caberá às emendas de Deputados e 0,45% (quarenta e cinco centésimos por cento) às de Senadores.</p> <p>§ 10. A execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no § 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do § 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais.</p> <p>§ 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações oriundas de emendas individuais, em montante correspondente ao limite a que se refere o § 9º deste artigo, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165 desta Constituição, observado o disposto no § 9º-A deste artigo.</p> <p>§ 12. A garantia de execução de que trata o § 11 deste artigo aplica-se também às programações incluídas por todas as emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal, no montante de até 1% (um por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.</p> <p>Art. 166-A. As emendas individuais impositivas apresentadas ao projeto de lei orçamentária anual poderão alocar recursos a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios por meio de:</p> <p>I - transferência especial; ou</p> <p>II - transferência com finalidade definida.</p> <p>§ 1º Os recursos transferidos na forma do caput deste artigo não integrarão a receita do Estado, do Distrito Federal e dos Municípios para fins de repartição e para o cálculo dos limites da despesa com pessoal ativo e inativo, nos termos do § 16 do art. 166, e de endividamento do ente federado, vedada, em qualquer caso, a aplicação dos recursos a que se refere o caput deste artigo no pagamento de:</p> <p>I - despesas com pessoal e encargos sociais relativas a ativos e inativos, e com pensionistas; e</p> <p>II - encargos referentes ao serviço da dívida.</p> <p>§ 2º Na transferência especial a que se refere o inciso I do caput deste artigo, os recursos:</p> <p>I - serão repassados diretamente ao ente federado beneficiado, independentemente de celebração de convênio ou de instrumento congêneres;</p> <p>II - pertencerão ao ente federado no ato da efetiva transferência financeira; e</p> <p>III - serão aplicadas em programações finalísticas das áreas de competência do Poder Executivo do ente federado beneficiado, observado o disposto no § 5º deste artigo.</p> <p>§ 3º O ente federado beneficiado da transferência especial a que se refere o inciso I do caput deste artigo poderá firmar contratos de cooperação técnica para fins de subsidiar o acompanhamento da execução orçamentária na aplicação dos recursos.</p> <p>§ 4º Na transferência com finalidade definida a que se refere o inciso II do caput deste artigo, os recursos serão: I - vinculados à programação estabelecida na emenda parlamentar; e</p> <p>II - aplicados nas áreas de competência constitucional da União.</p> <p>§ 5º Pelo menos 70% (setenta por cento) das transferências especiais de que trata o inciso I do caput deste artigo deverão ser aplicadas em despesas de capital, observada a restrição a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo.</p>

319. No entanto, no decorrer dos anos, foram introduzidas na Constituição outras regras referentes a emendas orçamentárias: no art. 166, §§ 9º a 11 (emendas individuais obrigatórias), § 12 (emendas obrigatórias de bancada estadual ou distrital), artigo 166-A (transferências especiais). Além disso, sob o argumento de se corrigirem “erros e omissões”, foi criada, por meio das LDOs, a possibilidade de as emendas de relator (RP 9) incluírem novas programações, o que foi posteriormente declarado inconstitucional pelo STF nas ADPFs 850, 851, 854 e 1014. Essa inovação na estrutura de emendas parlamentares por meio de leis de diretrizes orçamentárias reforça ainda mais a necessidade de uma lei complementar que regulamente o tema. Há ainda as emendas de comissão legislativa permanente (arts. 43 a 45 da Resolução 1/2006 do Congresso Nacional).

Emendas orçamentárias de comissão na Resolução 1/2006 do Congresso Nacional
<p>Art. 43. As comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados e as comissões mistas permanentes do Congresso Nacional, no âmbito de suas competências regimentais, poderão apresentar emendas ao projeto.</p>

Art. 44. As emendas de Comissão deverão:

I - ser apresentadas juntamente com a ata da reunião que decidiu por sua apresentação;

II - ter caráter institucional e representar interesse nacional, observado o disposto no art. 47, incisos II a V, vedada a destinação a entidades privadas, salvo se contemplarem programação constante do projeto;

III - conter, na sua justificação, elementos, critérios e fórmulas que determinem a aplicação dos recursos, em função da população beneficiada pela respectiva política pública, quando se tratar de transferências voluntárias de interesse nacional.

§ 1º Poderão ser apresentadas, por comissão, até 8 (oito) emendas, sendo 4 (quatro) de apropriação e 4 (quatro) de remanejamento.

I - (Revogado)

II - (Revogado)

§ 2º As Mesas Diretoras do Senado Federal e da Câmara dos Deputados poderão apresentar emendas, sendo até 4 (quatro) de apropriação e até 4 (quatro) de remanejamento.

Art. 45. As emendas de remanejamento somente poderão propor acréscimos e cancelamentos em dotações de caráter institucional e de interesse nacional, no âmbito do mesmo órgão orçamentário e do mesmo grupo de natureza de despesa, observada a compatibilidade das fontes de recursos.

320. O exame do **PLP 25/2022** revela que o diploma proposto praticamente passa ao largo de questões relativas a emendas parlamentares no processo orçamentário. As únicas menções ao poder de emenda são feitas nos arts. 20 e 21 do projeto. Segundo o art. 20, além das restrições previstas no art. 166, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal, as emendas não poderão propor a anulação de despesa obrigatória, salvo se comprovado erro ou omissão de ordem técnica; e, no caso de a anulação ou redução de despesa orçamentária se der em atividade de manutenção administrativa, isso não deverá prejudicar o adequado funcionamento do serviço público. O art. 21 prevê que eventuais acréscimos na estimativa das receitas orçamentárias primárias resultantes de emendas que objetivem a correção de erros ou omissões deverão ser incorporados à Reserva de Contingência.

321. No **PLP 295/2016**, são incluídas todas as restrições disciplinadas pelo PLP 25/2022, além de regras adicionais. Em seu art. 28, inciso III, há a exigência de que, quando emenda ao PLOA indicar anulação ou redução de despesa, essa medida deve observar a classificação de menor nível utilizada no projeto de lei orçamentária. O projeto também requer, em seus arts. 10 e 12, que as emendas ao projeto de plano plurianual e ao projeto de diretrizes orçamentárias, quando propuserem ampliação de despesa, indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação ou redução de outras despesas que perfaçam valores equivalentes aos acréscimos propostos.

322. O PLP 295/2016 determina, em seu art. 25, a manutenção de reserva de 1,2% da Receita Corrente Líquida (RCL), para atendimento a emendas individuais, conforme redação pretérita do art. 166, § 9º da Constituição (alterada pela EC 126/2022, que elevou para 2% da RCL o valor destinado a emendas individuais); tal reserva legislativa figura, ao lado da reserva de contingência, como as únicas dotações de livre utilização possíveis. Nos arts. 42 e 43, o projeto rege a execução obrigatória de despesas individuais e a sua alocação equitativa e pessoal.

323. Já o PLP 25/2022 veda totalmente o estabelecimento de reserva orçamentária de livre dotação, desconsiderando as novas regras estabelecidas na Constituição em relação a emendas obrigatórias. Essa inconsistência gera o questionamento de como será equacionado o desenho orçamentário para satisfazer a esse tipo de emendas.

324. Ambos os projetos trazem, em alguma medida, avanços para uma melhor governança das emendas parlamentares ao orçamento. No entanto, pode-se considerar, em função dos recentes e sucessivos incrementos, seja nos valores alocados, seja na diversidade de tipos de emendas parlamentares e de reformas constitucionais para acomodá-las, que o tema exige uma competente regência legal, que seria extremamente oportuna com o advento de uma nova lei geral de finanças públicas, e que os PLPs 25/2022 e 295/2016 não se prestam a fazê-lo em grau suficiente. Ressalte-se que o estatuto de lei complementar, por sua estatura, perenidade e natureza complementar ao texto constitucional, se afigura como o mais recomendável para regulamentar a operacionalização das emendas parlamentares.

325. Também chama a atenção o montante de recursos direcionados a emendas parlamentares. Nos Estados Unidos, país organizado sob a forma federativa e reconhecido pela abertura à participação legislativa no orçamento, foi instituído, de 2011 a 2021, um banimento das chamadas “*earmarks*”, ou emendas para projetos locais. Essa vedação foi afastada em 2022, ano em que a lei de despesas federais previu 15 bilhões de dólares para “financiamento de projetos comunitários” (*community project funding*), por indicação de congressistas. O montante é inferior a 1% do total de 1,7 trilhão de dólares do orçamento para gastos discricionários autorizado até setembro de 2023. Em comparação, no Brasil a previsão orçamentária de alocação para emendas parlamentares foi de R\$ 39,2 bilhões em 2023, o equivalente a 18,8% dos R\$ 208,1 bilhões de despesas discricionárias federais.

326. Conforme comentado anteriormente, as emendas parlamentares são disciplinadas, na esfera federal, precipuamente no âmbito da Constituição e das leis de diretrizes orçamentárias, e em normativos das Casas legislativas. Atualmente, a Constituição Federal prevê as emendas individuais (art. 166, §§ 9º a 11) – que podem ser de transferência especial ou transferência com finalidade definida (art. 166-A) – e emendas de bancada estadual ou distrital (art. 166, § 12). Existem ainda as emendas de comissão legislativa permanente (arts. 43 a 45 da Resolução 1/2006 do Congresso Nacional) e emendas de relator-geral (art. 53, IV, da Resolução 1/2006 do Congresso Nacional), sendo que as emendas de relator-geral devem se limitar à correção de erros e omissões, por força de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) nas ADPFs 850, 851, 854 e 1.014.

327. No processo legislativo, as emendas parlamentares ao orçamento também são classificadas quanto à origem dos recursos indicados. As emendas de apropriação são aquelas que propõem acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, como fonte de recursos, a anulação equivalente de dotações da reserva de contingência; as emendas de remanejamento propõem acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, a anulação de outras dotações, exceto as da reserva de contingência; as emendas de cancelamento propõem, exclusivamente, a redução de dotações constantes do projeto.

328. O Tribunal de Contas da União tem analisado as emendas parlamentares em suas fiscalizações, seja nos relatórios anuais sobre as Contas do Presidente da República, seja em auditorias específicas. No relatório sobre as Contas do Presidente da República de 2022, por exemplo, o Tribunal indicou, que, nos últimos anos, ocorreu um aumento significativo da influência do Poder Legislativo na alocação dos recursos orçamentários. No item 4.2.1 desse relatório, o TCU aponta que “este fato se torna ainda mais claro quando se observam os recursos destinados a investimentos (GND 4)”. Segundo o texto, com o incremento das emendas de relator-geral (Identificador de Resultado Primário - RP 9), a proporção de investimentos federais alocados por emendas parlamentares alcançou o patamar de 42% no biênio 2020-2021. Com a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do uso de emendas RP 9 para novas programações, o Congresso Nacional aprovou a EC 126/2022, alterando o método de cálculo do limite das emendas individuais (art. 166, § 9º, da CF/1988), enquanto nas emendas de bancada estadual permanece o parâmetro de 1% da RCL do exercício anterior (art. 166, § 12, da Constituição).

329. No mesmo relatório, o TCU apontou os riscos associados a tão vultosa alocação de recursos públicos por emendas parlamentares, nos seguintes termos:

Impende ressaltar a premissa básica em termos de eficiência alocativa de que qualquer distribuição de recursos do orçamento deveria se alinhar ao planejamento governamental. Nesse cenário, a diminuição da capacidade do Poder Executivo em determinar a destinação dos investimentos pode impactar a eficiência alocativa do orçamento, em especial quanto às alocações destinadas à consecução de políticas públicas estruturantes, que, via de regra, transcendem questões locais, posto que devem ser pensadas para a solução de problemas que afetem o desenvolvimento econômico e social do país como um todo. (item 4.2.1 do relatório sobre as Contas do Presidente da República de 2022)

330. Outras questões relevantes acerca das emendas parlamentares ao orçamento foram assinaladas no voto da Ministra-Relatora, Rosa Weber, quando do julgamento de mérito das ADPF que questionaram as emendas de relator-geral no STF, como, por exemplo, “a pulverização dos investimentos públicos, a precarização do planejamento estratégico dos gastos e a perda progressiva de eficiência econômica, tudo em detrimento do interesse público”.

Danos para as políticas públicas decorrentes de tal mecanismo de alocação também foram elencados no Estudo Técnico 22/2021, da Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, “a sistemática vigente não estimula a coordenação programática entre as políticas públicas desenvolvidas pelo Poder Executivo federal e as ações locais financiadas por intermédio das emendas”. Além disso, note-se que a atual prática relativa às emendas parlamentares tem se valido fortemente da reserva de contingência, por intermédio das emendas de apropriação. Embora a reserva de contingência se destine formalmente ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 5º, inciso III, “b”), o TCU consignou no relatório sobre as Contas do Presidente de 2022 que

“o grupo da reserva de contingência tem sido utilizado como repositório de valores a serem alocados em emendas parlamentares no curso do processo legislativo. Então, via de regra, após aprovação e sanção do orçamento, restam na reserva de contingência apenas valores rotulados como de impacto financeiro (não primário) no resultado fiscal, não havendo execução orçamentária de tais valores ao longo do exercício” (item 2.5.1.2 do relatório sobre as Contas do Presidente da República de 2022)

331. Assim, após a apropriação de recursos para emendas parlamentares no orçamento, via de regra, não resta dotação primária para alocação em contingências.

332. Por conseguinte, vislumbra-se um quadro cabal, seja na literatura especializada sobre o tema, seja nas análises empreendidas por organizações internacionais de referência e por órgãos técnicos de fiscalização e controle, a indicar a necessidade de que a dinâmica de alocação de recursos orçamentários por emendas parlamentares seja disciplinada por um normativo permanente e de suficiente estatura jurídica, capaz de conferir previsibilidade, condições e limites para essa importante modalidade de programação orçamentária.

333. Com efeito, a necessidade de que a normatização das emendas parlamentares seja realizada na lei geral de finanças públicas já é reconhecida no texto constitucional vigente, ao se dispor, no art. 166, § 11, da Constituição, que os critérios para a execução equitativa das programações oriundas de emendas individuais serão definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165, isto é, na lei geral de finanças públicas.

334. Ainda no escopo da atuação legislativa sobre a alocação de recursos públicos, persiste uma relevante indefinição, no caso de políticas públicas instituídas pelo Congresso Nacional. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) delinea, em seus arts. 14 e 16, as medidas prudenciais tidas como pré-requisitos para a criação ou expansão de ação governamental com impacto fiscal. Custeadas ora por meio de novas despesas orçamentárias, ora por benefícios de natureza tributária, novas medidas legislativas devem ser acompanhadas pela demonstração de sua adequação orçamentária, conforme os citados artigos da LRF.

335. Sem embargo, no curso da tramitação dos projetos de lei (incluindo a oposição de vetos e suas rejeições) que criam ou expandem políticas públicas, a verificação do atendimento a esses requisitos pode não ocorrer, o que resulta na aprovação de medidas legislativas que impõem novas obrigações para os cofres públicos, sem que tenham sido observados os requisitos fixados na LRF.

336. O Tribunal de Contas da União possui entendimento consolidado, à luz do Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário (rel. min. Raimundo Carreiro) e do Acórdão 62/2020-TCU-

Plenário (rel. min. Bruno Dantas), de que medidas legislativas que criem ou expandam políticas com impacto fiscal, caso tenham sido aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente de finanças públicas, não são aptas a produzir efeitos até que sobrevenha o atendimento das condições estabelecidas no ordenamento jurídico, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal e a respectiva Lei de Diretrizes Orçamentárias. Isso porque, embora tenham existência e validade jurídicas, medidas nessa situação não possuem eficácia, não sendo capazes de mobilizar recursos públicos sem a observância das condições determinadas pela legislação específica de Direito Financeiro aplicável a cada caso. Os acórdãos mencionados se reportam a situações em que há impacto fiscal por meio do incremento da despesa, bem como na criação ou expansão de benefícios tributários.

337. Essa análise ganhou um novo enfoque com a promulgação da Emenda Constitucional 128/2022, que inclui, no artigo 167 da Constituição, o § 7º, com a seguinte redação:

a lei não imporá nem transferirá qualquer encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público, inclusive despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo, na forma do inciso IV do caput do art. 7º desta Constituição.

338. Nesse contexto, a lei geral de finanças públicas pode desempenhar uma função altamente relevante, ao tutelar o patrimônio público e estabelecer os critérios para verificação da vedação imposta pela Emenda Constitucional 128/2022, assegurando que somente produza efeitos a legislação aprovada em harmonia com o ordenamento jurídico, no que diz respeito ao atendimento das condições necessárias para a mobilização de recursos governamentais.

339. Ademais, também seria desejável que apresentasse uma disciplina normativa clara para as situações em que o rito legislativo esperado não se verifique na prática, inclusive em casos de rejeição de veto, prevendo solução institucional para o cumprimento das exigências associadas à responsabilidade na gestão fiscal, especialmente à demanda de evidenciar a adequação e compensação orçamentária, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal e da EC 128/2022. Assinale-se que nenhum dos dois projetos de lei estudados alcança esse tema.

340. Em suma, tem-se como fundamental que a nova lei geral de finanças públicas traga disciplina cuidadosa para proteger a boa participação legislativa no processo orçamentário e no desenvolvimento de políticas públicas.

341. No que atine às emendas parlamentares ao orçamento, tanto o PLP 295/2016 como o PLP 25/2022 contêm algumas inovações benéficas para o processo legislativo. No entanto, ambos os projetos se encontram bastante aquém do que seria plausível e necessário para que a sistemática de oposição de emendas parlamentares alcance os padrões contemplados na literatura e boas práticas internacionais. Isso abrange aspectos como: controle do montante total alocado por emendas; maior convergência entre as emendas e o planejamento para cada setor; harmonização e coerência das emendas com a gestão do Poder Executivo; parâmetros que limitem a distribuição arbitrária entre municípios e evitem a preterição de populações apenas por critérios políticos; e maior rastreabilidade dos recursos provenientes de emendas.

342. Outro aspecto importante, não endereçado pelos projetos analisados, conforme apontado no texto, é o de versar sobre as situações em que medidas legislativas que criem ou expandam políticas com impacto fiscal são aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente de finanças públicas.

III.6. Regras para execução da despesa

343. Neste item serão tratadas questões referentes à conceituação da execução direta e indireta da despesa, os condicionantes da despesa de execução indireta e à limitação de despesas. Serão também abordados alguns temas cuja normatização por meio de lei complementar contribuiria em muito para a consistência do arcabouço jurídico, mas que não foram contemplados nos projetos. A conceituação da despesa, as suas fases de execução e a conceituação do ordenador de despesa são tratadas no tópico referente aos conceitos gerais da Nova Lei de Finanças.

Transferências

344. As regras de execução das despesas mediante transferências previstas nos PLPs são muito semelhantes e se distinguem bastante da Lei 4.320/1964. No entanto, muitos regramentos originais da Lei, que são aqui analisados, foram paulatinamente sendo alterados devido à atualização dos próprios demonstrativos contábeis, conforme autorizado no art. 113 da Lei 4.320/1964: “Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda (...) atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei”. Por fim, em relação à União, a LDO vem sendo um relevante instrumento de normatização da execução das despesas mediante transferências.

345. O *caput* do art. 27 do PLP 25/2022 e do art. 34 do PLP 295/2016, que são idênticos, atribuem, aos órgãos responsáveis da gestão orçamentária e financeira, a obrigação de viabilizar execução orçamentária e financeira da despesa, tanto direta quanto indireta. Os dois primeiros parágrafos dos artigos, definem, nos mesmos termos, o que é execução direta e indireta da despesa. Sendo a execução direta aquela realizada pela unidade detentora do crédito (ou por ela descentralizada para outra unidade do OFSS do próprio ente).

346. A execução indireta é subdividida em dois tipos: a realizada por outro ente da Federação (ou consórcio), mediante delegação, cuja responsabilidade é exclusiva do ente transferidor; e por transferência, para a execução da despesa em ação de relevante interesse público, que não seja de responsabilidade exclusiva do ente transferidor. Em qualquer execução indireta, conforme o § 3º dos dois artigos, há obrigação pelo recebedor do crédito de execução do ajuste firmado e de prestar contas. No artigo do PLP 25/2022 há ainda um parágrafo sobre projetos de investimentos plurianuais.

347. O *caput* do art. 35 do PLP 25/2022 e o do art. 41 do PLP 295/2016 definem que toda despesa de execução indireta que não seja por delegação (responsabilidade exclusiva do transferidor) é denominada por auxílio financeiro. Este auxílio se subdivide em quatro tipos conforme o recebedor da transferência financeira: pessoa física, entidade privada sem fins lucrativos, entidade privada com fins lucrativos e os entes federativos. Os cinco parágrafos dos artigos estabelecem condições para a realização das transferências.

348. Na Lei 4.320/1964 as despesas, por categoria econômica, são distribuídas entre correntes (custeio e transferências correntes) e capital (investimentos, inversões e transferências de capital). As transferências correntes referem-se a despesas para as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, incluindo as contribuições e subvenções (sociais – para instituições de caráter assistencial ou cultural, sem fins lucrativos - e econômicas – para empresas) destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

349. Originalmente na Lei, coerente com a definição de transferências correntes e com a amplitude do orçamento da época, também eram considerados como transferências o pagamento de inativos e pensionistas, os benefícios sociais e os juros. As transferências de capital incluíam os auxílios, subsídios e a amortização. Os auxílios derivam diretamente da Lei de Orçamento e as contribuições, de lei especial anterior. Enfim, grosso modo, as transferências correntes instituídas pela própria lei orçamentária eram subsídio; e, se fossem transferência de capital, auxílio. Os arts 16 a 20 e o art. 21 estabelecem condições para a realização das subvenções e auxílios. No decorrer dos anos,

foram criados os grupos de despesas que substituíram essas subdivisões básicas originais das despesas correntes e de capital.

350. Pelas informações apresentadas, vê-se que nos projetos houve uma simplificação dos conceitos, a distinção da finalidade da transferência (corrente ou de capital) não foi incorporada como critério. Também não foram denominadas de forma diferente as transferências determinadas pelo próprio orçamento e aquelas oriundas de lei prévia. Pelos PLPs, qualquer transferência que não seja por delegação denomina-se auxílio financeiro e as suas subdivisões são definidas pelas características do beneficiário.

351. No entanto é interessante observar que as restrições às subvenções sociais e econômicas instituídas na Lei, nos arts. 16 a 18 e aos auxílios (art. 21) apresentam semelhanças às restrições apresentadas aos auxílios financeiros (art. 35 do PLP 25/2022 e art. 41 do PLP 295/2016). O quadro seguinte apresenta os regramentos da Lei 4.320/1964 e o PLP 25/2022.

<u>Lei 4.320/64 (art. 35)</u>	<u>PLP 25/2022 (art. 6º)</u>
<p>I) Das Subvenções Sociais</p> <p>(...)</p> <p>Art. 17. Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.</p> <p>II) Das Subvenções Econômicas</p> <p>Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.</p> <p>Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:</p> <p>a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;</p> <p>b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.</p> <p>Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.</p> <p>Art. 21. A Lei de Orçamento não consignará auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos.</p> <p>Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às transferências de capital à conta de fundos especiais ou dotações sob regime excepcional de aplicação.</p>	<p>Art. 35. (...)</p> <p>§ 1º A concessão de auxílio financeiro a pessoas físicas ou a entidades privadas é condicionada à existência de autorização legal.</p> <p>§ 2º O auxílio financeiro previsto no caput, inciso III, deste artigo (entidade privada com fins lucrativos), depende da identificação de cada entidade beneficiária dos recursos na lei de que trata o § 1º deste artigo.</p> <p>§ 3º A lei orçamentária não consignará auxílio financeiro para despesa orçamentária que resulte em bem que possa ser incorporado ao patrimônio de entidade privada com fins lucrativos.</p> <p>§ 4º A alocação de recursos para a cobertura de diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda e entre taxas de juros, bem como para o pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais, deverão observar o disposto neste artigo.</p> <p>§ 5º A transferência financeira para órgão ou entidade pública ou privada poderá ser feita por intermédio de instituição ou agência financeira oficial, que atuará como mandatária para execução e fiscalização, devendo a nota de empenho ser emitida até a data da assinatura do respectivo acordo, convênio, parceria, ajuste ou instrumento congêneres.</p>

352. Por fim, cabe observar que o art. 25 da LRF regulamenta as transferências voluntárias e o art. 26, a destinação de recursos públicos ao setor privado. Sendo que há uma incompatibilidade entre o § 1º do art. 35 do PLP 25/2022, que estabelece que o auxílio a pessoas físicas e entidades privadas é condicionado a existência de autorização legal, e o *caput* do art. 26 da LRF que estabelece que a “destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais”.

Contingenciamento

353. O estabelecimento do contingenciamento diante da possibilidade de não cumprimento da meta fiscal foi estabelecido no artigo 9º da LRF. O art. 35 do PLP 25/2022 traz uma nova regulamentação da regra, tema que não consta do PLP 295/2016. O quadro abaixo reproduz os dois artigos.

LRF (art. 9º)	PLP 25/2022 (art. 33º)
<p>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 subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.</p> <p>§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. (Redação dada pela Lei Complementar nº 177, de 2021)</p> <p>§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Vide ADI 2238)</p> <p>§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.</p> <p>§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.</p>	<p>Art. 33. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização das receitas orçamentárias e a execução das despesas orçamentárias poderão não comportar o cumprimento da meta de resultado primário ou nominal, os Poderes, o Ministério Público e a Defensoria Pública promoverão a necessária limitação de suas despesas orçamentárias primárias discricionárias, até o trigésimo dia subsequente, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.</p> <p>§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>§ 3º O Poder Executivo apurará o montante necessário e informá-lo-á, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre, a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública.</p> <p>§ 4º O montante da limitação a ser promovida pelos Poderes e órgãos referidos no caput deste artigo será estabelecido de forma proporcional à participação de cada um no conjunto das dotações orçamentárias classificadas como despesas orçamentárias primárias discricionárias, conforme o identificador de resultado primário.</p>

354. Além de diferenças de redação, há distinções de conteúdo que merecem ser destacadas. Em primeiro lugar, cabe frisar que o *caput* do art. 35 do PLP 25/2022 inclui o crescimento das despesas como motivador do contingenciamento. Essa possibilidade de contingenciamento em função da previsão de elevação das despesas obrigatórias já era contemplada pelo TCU há vários anos. Por exemplo, o Acórdão 1.253/2005-TCU-Plenário (TC-007.465/2005-0, relator ministro Walton Alencar Rodrigues) decidiu por:

9.2. determinar à Secretaria do Tesouro Nacional que, com fulcro no § 1º do art. 1º da Lei Complementar 101/2000, com vistas a evidenciar o montante contingenciado em função da previsão de elevação das despesas obrigatórias em maio/2005, encaminhe, no prazo de 15 dias, a este Tribunal:

9.2.1. a metodologia e a memória de cálculo dos dispêndios à conta de subsídios, subvenções, securitização e reordenamento de passivos constantes da avaliação do contingenciamento efetuada em maio de 2005 (item 2, folha 187 do relatório);

9.2.2. a metodologia de que trata o item anterior concomitantemente com as posteriores divulgações dos relatórios de avaliação;

355. Outro ponto a destacar é a inclusão da Defensoria Pública entre os órgãos que deverão promover o contingenciamento, essa proposta tem como referência a EC 80/2014, que concedeu às

defensorias públicas a autonomia funcional e administrativa e a iniciativa de sua proposta orçamentária.

356. Cabe também ressaltar que, embora o projeto mantenha a competência da LDO para fixar critérios do contingenciamento, o § 4º do art. 33 elimina a possibilidade da exclusão de despesas discricionárias da base contingenciável ao definir a base como “o conjunto das dotações orçamentárias classificadas como despesas orçamentárias primárias discricionárias”.

357. O artigo do projeto exclui o § 3º do art. 9º da LRF, considerado inconstitucional pelo STF e não incorpora a alteração à LRF realizada pela LC 177/2021 que incluiu, entre as despesas não sujeitas a contingenciamento, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade.

358. Por fim, o projeto propõe em seu art. 70, referente às mudanças na LRF, que o disposto no § 5º do art. 9º (apresentação ao Congresso Nacional sobre os resultados da política monetária) seja movido para o art. 7º da LRF, que é sobre o resultado do Bacen.

359. Apesar de o projeto reescrever o art. 9º da LRF, não foi encontrada no PLP 95/2022 qualquer proposta de revogação do artigo da LRF, mesmo não tendo sentido a permanência dos dois artigos no arcabouço jurídico. Também não foram encontradas menções aos regramentos constantes § 4º do art. 9º da LRF, que normatiza as avaliações quadrimestrais do cumprimento das metas fiscais. Se a proposta for a revogação do artigo, já que todos os outros parágrafos e o *caput* foram de alguma forma abordados, é importante a incorporação deste parágrafo, pois ele determina a avaliação quadrimestral do cumprimento da meta fiscal e possibilita ao Legislativo um controle concomitante do tema.

Demais Temas: Regra de Ouro e Dívida Pública

360. Nesse item são apresentados alguns temas que não constam dos projetos de lei, mas que, no nosso entender, a sua inclusão no nova Lei Geral de Finanças contribuiria para a robustez do arcabouço fiscal.

361. O inciso III do *caput* do art. 167 da CF/1988 veda “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”. Esta proibição de as receitas de operações de crédito superarem as despesas de capital é conhecida como Regra de Ouro, que em última instância visa coibir o financiamento de despesa corrente com endividamento.

362. Nos últimos anos, a União foi obrigada a se utilizar dessa excepcionalização da Regra de Ouro (trecho final do inciso III) para custear despesas correntes com operação de crédito, por meio de crédito adicional aprovado por maioria absoluta. Esses valores vinham indicados na LOA como despesas condicionadas e toda a sua operacionalização era definida na respectiva LDO. As normas variaram nos respectivos exercícios. Um regramento geral em relação à questão contribuiria para uma maior previsibilidade e regularidade no tratamento do tema, pelo menos no âmbito da União.

363. A seguir são apresentados os artigos da LDO 2023 em relação ao tema:

Art. 23. O Projeto de Lei Orçamentária de 2023 e a respectiva Lei poderão conter receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, cujas execuções ficam condicionadas à aprovação do Congresso Nacional, por maioria absoluta, de acordo com o disposto no inciso III do *caput* do art. 167 da Constituição, ressalvada a hipótese prevista no § 3º deste artigo.

§ 1º Os montantes das receitas e das despesas a que se refere o *caput* serão equivalentes à diferença positiva, no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, entre o total das receitas de operações de crédito e o total das despesas de capital.

§ 2º A mensagem de que trata o art. 11 apresentará as justificativas para a escolha das programações referidas no caput, a metodologia de apuração e a memória de cálculo da diferença de que trata o § 1º e das respectivas projeções para a execução financeira dos exercícios de 2023 a 2025.

§ 3º Os montantes referidos no § 1º poderão ser reduzidos em decorrência da substituição da fonte de recursos condicionada por outras fontes, observado o disposto na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 50, inclusive a relativa a operação de crédito já autorizada, disponibilizada por prévia alteração de fonte de recursos, sem prejuízo do disposto no art. 62.

(...)

Art. 62. As alterações orçamentárias de que trata este Capítulo devem observar as restrições estabelecidas no inciso III do caput do art. 167 da Constituição.

§ 1º Enquanto houver receitas e despesas condicionadas, nos termos do disposto no art. 23, as alterações orçamentárias realizadas no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União não poderão ampliar a diferença entre as receitas de operações de crédito e as despesas de capital considerada na Lei Orçamentária de 2023.

§ 2º Após a redução do total de despesas condicionadas na forma prevista no § 3º do art. 23, eventual diferença entre as receitas de operações de crédito e as despesas de capital deverá ser adequada até o encerramento do exercício.

§ 3º Para fins do cálculo da diferença mencionada nos § 1º e § 2º, consideram-se:

I - as fontes de recursos de operações de crédito que financiem despesas fixadas na Lei Orçamentária de 2023 e em seus créditos adicionais; e

II - as despesas de capital fixadas na Lei Orçamentária de 2023 e em seus créditos adicionais.

364. Também, pelo menos no âmbito da União, seria importante uma regra geral e perene na forma de apresentação no orçamento das receitas provenientes de emissão de títulos e despesas com refinanciamento, bem como regras de transparência em relação ao manejo da dívida pública; temas hoje regulamentados pelas respectivas LDOs.

365. Embora não satisfaça às questões citadas no parágrafo anterior, o PLP 25/2022 avança no tema, ao propor, em seu art.16, a incorporação à LOA de informações sobre as projeções de emissão de títulos e de remuneração das disponibilidades da União, além restringir a utilização dessas fontes a despesas específicas:

Art. 16. No caso da União, serão consignadas no projeto de lei orçamentária, e na lei, estimativas de receitas orçamentárias decorrentes da emissão de títulos da dívida pública e da respectiva remuneração de suas disponibilidades para fazer face, estritamente, a:

I – despesas orçamentárias com o refinanciamento, os juros e os encargos da dívida, interna e externa, de responsabilidade direta ou indireta do Tesouro Nacional ou que venham a ser de responsabilidade da União;

II – despesas orçamentárias com o aumento do capital de empresas e sociedades em que a União detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto e que não estejam incluídas em programa de desestatização; e

III – outras despesas orçamentárias cuja cobertura com a receita orçamentária prevista no caput seja autorizada por lei específica ou, em caráter excepcional, pela lei de diretrizes.

III.7. Transparência e Controle

366. O controle e a transparência são elementos constitutivos da *accountability* pública que, segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), é “a obrigação imposta aos agentes e entidades públicos de responderem de forma fiscal, gerencial e programática quanto aos recursos que lhes foram conferidos a quem lhes acometeram tais recursos”.

367. Para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), *accountability* representa “manter alguém responsável, usado como sinônimo do dever prestação de contas, com o intuito de melhorar a possibilidade de as pessoas mais vulneráveis na sociedade expressarem as necessidades.”

368. Além do conceito supracitado, a OCDE também estabelece premissas para garantir a adequada gestão das finanças públicas – apresentadas em seção anterior deste relatório (item 18) – tais como, transparência, responsabilidade fiscal, eficiência e eficácia.

369. Na legislação brasileira, o atendimento a tais premissas vem sendo perseguido por meio da Constituição Federal, da Lei 4.320/1988, da Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), do Decreto 9.203/2017 e da Lei 12.527/2018 (Lei de Acesso à Informação) e de outras normas.

370. Dada a sua relevância, os projetos de lei aqui analisados buscaram ampliar consideravelmente os temas do controle e da transparência em relação ao conteúdo presente na Lei 4.320/1964, o que se revela já no próprio Título das normas.

Lei 4.320/1964	PLP 295/2016	PLP 25/2022
TÍTULO VIII Do Contrôlo da Execução Orçamentária	TÍTULO VIII DO CONTROLE, DOS CUSTOS E DA AVALIAÇÃO	TÍTULO VIII DO CONTROLE, DOS CUSTOS E DA AVALIAÇÃO
Art. 75. O contrôlo da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.	Art. 65. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da Federação, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e quanto à aplicação das subvenções e das renúncias de receita, será exercida pelo sistema de controle interno definido nos arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal e pelo respectivo Poder Legislativo, mediante controle externo. § 1º Sem prejuízo do disposto no caput , é de competência do gestor o controle prévio da gestão. § 2º No caso de transferências intergovernamentais que não constituam receita própria do ente beneficiário, a verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade da gestão, bem como da eficiência, da eficácia e da efetividade da aplicação do recurso, ficará a cargo do órgão repassador do recurso e dos sistemas de controle interno e externo que sobre ele tenham jurisdição. § 3º A verificação de que trata o § 2º poderá ser exercida com o auxílio dos respectivos órgãos de controle interno, assim como por meio de cooperação técnica com os órgãos de	Art. 58. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da Federação, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, inclusive quanto aos auxílios financeiros e às renúncias de receita orçamentária, será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder definido nos arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal. § 1º Sem prejuízo do disposto no caput deste artigo, é competência do gestor público assegurar a implementação, a manutenção, o monitoramento e a revisão dos controles internos da gestão . § 2º No caso de transferências intergovernamentais que não constituam receita orçamentária própria do ente beneficiário, a verificação dos aspectos referidos no caput ficará a cargo do órgão repassador do recurso e dos sistemas de controle interno e externo que sobre ele tenham jurisdição. § 3º A verificação de que trata o § 2º deste artigo poderá ser exercida em cooperação com os órgãos de controle interno e externo dos entes beneficiários. § 4º A fiscalização de que trata o caput deste artigo, nas hipóteses de renúncia de receita orçamentária, abrangerá órgãos ou entidades supervisores, operadores ou que tenham atribuição relacionada à gestão do

	controle externo dos entes beneficiários. § 4º Quanto à renúncia de receita, a fiscalização de que trata o caput abrangerá órgãos ou entidades supervisores, operadores ou que tenham atribuição relacionada à gestão do recurso.	recurso, devendo as informações sobre os beneficiários e valor das renúncias concedidas e as condições para sua concessão e fruição serem publicadas periodicamente pelos órgãos concedentes.
--	---	---

371. Os artigos 75 a 82 da Lei 4.320/1964 abordam os tipos de controle a serem exercidos: legalidade, fidelidade funcional e cumprimento do programa de trabalho (art. 75); preveem a verificação prévia, concomitante e posterior da legalidade dos atos de execução orçamentária; definem a prestação ou tomada de contas, bem como o controle exercido pelo Poder Legislativo.

372. Os projetos de lei detalham o tema do controle e acrescentam a informação dos custos, prevista no art. 50 da LRF, bem como a avaliação de políticas e programas públicos.

373. No item das disposições gerais, o art. 65 do PLP 295/2016 define a fiscalização a ser exercida mediante controle interno e externo, com base nos artigos 31, 70 e 74 da CF/1988; atribui ao gestor o controle prévio da gestão; regula o controle das transferências intergovernamentais; e define a abrangência da fiscalização de renúncia de receita.

374. O art. 58 do PLP 25/2022 define igualmente a fiscalização a ser exercida, com base nos mesmos artigos da CF/1988 (31, 70 e 74). No entanto, ele **atribui ao gestor público a asseguração da implementação, manutenção, monitoramento e a revisão dos controles internos.**

375. Os §§ 2º e 3º do art. 58 do PLP 25/2022 regulam o controle das transferências intergovernamentais, atribuindo ao órgão repassador e aos sistemas de controle interno e externo que sobre ele tenham jurisdição a responsabilidade de verificação dos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos recursos transferidos, podendo essa verificação ser exercida em cooperação com os órgãos de controle interno e externo dos entes beneficiários. Sobre esse tema, cumpre observar que existe um grave problema – já apontado em trabalhos do TCU – na rastreabilidade dos recursos transferidos pela União a entes subnacionais, que compromete sobremaneira o devido controle sobre esses gastos, em função da dificuldade operacional de apurar a aplicação desses recursos por estados, DF e municípios.

376. Em que pese o art. 163-A, incluído pela Emenda Constitucional 108/2020, estabeleça medidas para a garantir da rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade do emprego dos recursos transferidos, esse ainda é um aspecto que precisa de aprimoramento no âmbito da Administração Pública, conforme apontado nos recentes Acórdãos 517/2023-TCU-Plenário e 518/2023-TCU-Plenário, ambos de relatoria do Ministro Vital do Rêgo.

377. No Acórdão 518-2023-TCU-Plenário foi também discutida a competência de controle das transferências especiais, instituídas pela Emenda Constitucional 105/2019. O entendimento ali exarado e os ditames estabelecidos no artigo 166-A, inciso I, da CF/1988 reforçam ainda mais a necessidade de melhoria dos mecanismos de rastreabilidade dos recursos. No referido *Decisum*, decidiu o TCU que a fiscalização da aplicação dos recursos compete aos órgãos de controle locais. Porém, o cumprimento das condicionantes para transferência dos recursos cabe aos órgãos federais.

378. Convém destacar que atualmente não é possível a aferição do cumprimento das condicionantes para a transferências de recursos mediante transferências especiais, dada à inexistência de informações sobre a execução dos recursos pelos entes subnacionais.

379. Diante desse quadro, por intermédio do item 9.3 do Acórdão 518/2023-TCU-Plenário, esta Corte de Contas determinou as seguintes medidas:

9.3. determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) que:

9.3.1. elabore anteprojeto de instrução normativa, a ser submetido à presidência do TCU, para a regulamentação, entre outras coisas que julgar necessárias em face do disposto na presente deliberação, dos elementos e informações que deverão ser fornecidos na Plataforma +Brasil (ou no Transferegov.br) bem como dos respectivos prazos a serem observados pelos entes federados beneficiários das transferências especiais referidas no art. 166-A, inciso I, da Constituição Federal, a fim de que este Tribunal possa fiscalizar o cumprimento das condicionantes previstas nos §§ 1º, incisos I e II; 2º, inciso III; e 5º do aludido dispositivo e adotar as providências decorrentes;

9.3.2. prepare minuta de acordo de cooperação técnica com os tribunais de contas estaduais e dos municípios e com a Controladoria-Geral da União, com o fim de se permitir que tanto o TCU quanto a CGU fiscalizem eventualmente a aplicação dos recursos de transferências especiais, para formalização de representação ao órgão de controle local, em caso de verificação de irregularidade da sua competência julgadora, bem como de se possibilitar a troca de informações respeitantes ao cumprimento das condicionantes impostas pela Constituição Federal;

380. Note-se que tais medidas estabelecidas pelo TCU visam conferir maior transparência ao emprego de recursos públicos. Dada essa realidade, entende-se que os projetos poderiam avançar um pouco mais no tema, no sentido de estabelecer requisitos mínimos de transparência, de forma a “possibilitar a comparação e a rastreabilidade dos dados de forma objetiva, rápida e facilitada, a partir de dados provenientes da execução orçamentária e financeira.” (relatório do Acórdão 517/2023-TCU-Plenário).

381. O § 4º do art. 58 do PLP 25/2022 define a abrangência da fiscalização de renúncia de receita, obrigando os órgãos concedentes a publicarem periodicamente informações sobre beneficiários, valor e condições das renúncias concedidas. Assim, observa-se na proposta do PLP 25/2022 maior clareza dos controles internos e maior transparência nas renúncias de receitas orçamentárias.

<u>Lei 4.320/1964</u>	<u>PLP 295/2016</u>	<u>PLP 25/2022</u>
<p>Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.</p> <p>Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.</p>	<p>Art. 66. Prestarão contas, nos termos do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, os responsáveis pelos Poderes, pelos órgãos e pelas entidades e quaisquer pessoas responsáveis por bens e valores públicos.</p> <p>§ 1º As contas dos administradores e responsáveis por bens e valores públicos serão examinadas anualmente pelo sistema de controle interno e submetidas ao julgamento do tribunal de contas, sob a forma de prestação ou tomada de contas.</p> <p>§ 2º A prestação de contas conterà obrigatoriamente declaração, elaborada pelo dirigente máximo da unidade cujas contas são apresentadas, sobre a adequação do seu controle aos termos desta Lei Complementar e, em caso de não adequação, declaração sobre as deficiências observadas e planos de ação e cronogramas para corrigi-las.</p> <p>§ 3º Independentemente de quem esteja à frente de sua administração, os órgãos e as entidades serão objetivamente responsáveis pela comprovação do emprego de recursos recebidos a título de transferência, sendo-lhes facultado o exercício do direito de regresso contra aqueles cuja ação tenha dado ensejo à responsabilidade do ente.</p> <p>§ 4º As entidades privadas autônomas de serviço social e de formação profissional</p>	<p>Art. 59. Prestarão contas, nos termos do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, os responsáveis pelos Poderes, pelos órgãos e pelas entidades e quaisquer pessoas responsáveis por bens e valores públicos.</p> <p>§ 1º As contas dos administradores e responsáveis por bens e valores públicos serão prestadas anualmente ao tribunal de contas que os jurisdicionam.</p> <p>§ 2º Os tribunais de contas definirão quais prestações de contas serão submetidas a julgamento a cada exercício, sem prejuízo da</p> <p>sujeição integral dos responsáveis à obrigação de prestar contas anuais e do disposto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.</p> <p>§ 3º A prestação de contas conterà obrigatoriamente declaração, elaborada pelo dirigente máximo da unidade cujas contas são apresentadas, sobre a adequação dos controles internos de sua gestão, conforme normativos aplicáveis ao ente, indicando possíveis deficiências observadas e planos de ação e cronogramas para corrigi-las.</p> <p>§ 4º As entidades privadas de serviços sociais autônomas estão sujeitas ao</p>

	<p>submeter-se-ão à fiscalização do tribunal de contas no que concerne ao controle finalístico da aplicação dos recursos recebidos.</p> <p>§ 5º É facultado aos tribunais de contas deliberar sobre a dispensa da obrigação instrumental de que trata este artigo, sem prejuízo da sujeição integral dos responsáveis à obrigação de formar as contas anuais e a todos os demais meios de controle de que trata esta Lei Complementar.</p>	<p>controle finalístico pelo sistema de controle interno e pelo tribunal de contas ao qual se jurisdicionam, para verificação dos requisitos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos recursos públicos aplicados.</p>
--	--	--

382. Conforme apresentado na tabela acima, a normatização da prestação de contas, um importante elemento da *accountability* pública, está mais detalhada nos projetos do que na Lei 4.320/1964. No entanto, chama atenção o fato de os PLPs não fazerem nenhum tipo de menção a aspectos de desempenho na regulamentação da prestação de contas.

383. Ao longo dos anos, o TCU, juntamente com os órgãos jurisdicionados, tem buscado atualizar o Relatório de Gestão - documento oficial do processo de prestação de contas, entregue anualmente pelos gestores aos órgãos de controle - de forma a torná-lo, cada vez mais, num instrumento de demonstração da eficácia da gestão e não somente num relatório de atesto da conformidade de procedimentos. Esse movimento busca trazer ao processo de prestação de contas o foco nas entregas a serem realizadas por cada organização pública, em direção a uma Administração Pública mais gerencial e menos burocrática.

384. Considerando que os PLPs trazem, ao longo de seus textos, diversos aspectos relativos à gestão e controle de resultados, seria razoável incluírem esse tema também na regulamentação da prestação de contas, promovendo, assim, uma gestão mais voltada ao desempenho e ao atendimento das necessidades da sociedade.

385. O PLP 295/2016 (art. 66, § 3º) estabelece a responsabilidade objetiva dos órgãos e entidades pela comprovação do emprego de recursos públicos, submete as entidades privadas autônomas de serviço social e de formação profissional ao controle finalístico da aplicação dos recursos recebidos, exercido pelo tribunal de contas. Já o PLP 25/2022 (art. 59, § 4º) não inclui as entidades de formação profissional no rol das organizações sujeitas ao controle, mas submete as entidades privadas de serviços sociais autônomos ao controle finalístico pelo sistema de controle interno e pelo tribunal de contas, explicitando os critérios a serem verificados (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade).

386. Sobre a aplicação do controle das entidades de formação profissional, o entendimento do TCU é no sentido de que, embora não sejam pessoas jurídicas de direito público, por serem entidades de natureza jurídica parafiscal e por gerenciarem recursos públicos, devem se submeter ao controle desses recursos, conforme disposto no Acórdão 2.562/2008-TCU-Plenário:

A respeito dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, a farta jurisprudência desta Corte é no sentido de que tais entidades têm natureza autárquica *sui generis*; arrecadam e gerenciam recursos públicos de natureza parafiscal; sujeitam-se aos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública; integram, por força constitucional e legal, o rol dos jurisdicionados deste Tribunal (...)

387. Os projetos também estabelecem o compartilhamento de informações entre os órgãos de controle, bem como a realização de audiência pública semestral pela Comissão do Poder Legislativo para que o tribunal de contas possa relatar as atividades e os achados do período (arts. 68, 69 do PLP 295 e arts. 60, 61 do PLP 25), conforme apresentado abaixo.

388. O art. 69 do PLP 295 estabelece:

Até 60 (sessenta) dias após o encerramento de cada semestre, a comissão do Poder Legislativo que detenha a atribuição de exercer a fiscalização e o controle dos atos do Poder Executivo dos entes da Federação que tenham tribunal de contas com jurisdição exclusiva no território do respectivo ente realizará audiência pública para que o tribunal relate as atividades e os achados ocorridos no período, de forma complementar ao exigido pelo art. 71, § 4º, da Constituição Federal, asseguradas a ampla divulgação prévia da realização da audiência e a participação da sociedade civil organizada.

389. O art. 61 do PLP 25/2022 altera o texto original, propondo:

Nos entes da federação com mais de 200 (duzentos) mil habitantes, o Poder Legislativo realizará, em até 60 (sessenta) dias após o encerramento de cada semestre, audiência pública para que o tribunal de contas que tenha jurisdição no respectivo território relate as atividades e os achados ocorridos no período, de forma complementar ao exigido pelo art. 71, § 4º, da Constituição Federal, asseguradas a ampla divulgação prévia da realização da audiência e a participação da sociedade civil organizada.

390. O PLP 25/2022 buscou viabilizar a proposta inicialmente apresentada pelo PLP 295/2016 ao limitar a obrigação aos entes federativos com mais de 200 mil habitantes. No entanto, segundo estimativa feita pelo [Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística](#) (IBGE) em julho de 2021, há no Brasil cerca de 155 municípios com mais de 200 mil habitantes, sendo que 41 desses municípios se encontram no estado de São Paulo, seguido de Rio de Janeiro (15) e Minas Gerais (13).

391. Cumpre, porém, lembrar que o regime de prestação de contas ora vigente no país segue periodicidade anual, fazendo refletir sobre a razoabilidade da periodicidade semestral, proposta para realização das audiências.

Controle Interno

392. Sobre o controle interno, o art. 70 do PLP 295/2016 define atribuições ao sistema de controle interno para os diversos Poderes e órgãos, em complemento às definidas no art. 74 da CF/1988; estabelece as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria e correição, com suas respectivas finalidades (art. 71) e; atribui a cada Poder, ao Ministério Público e à Defensoria Pública do ente da Federação definir a organização administrativa para o exercício dessas funções.

393. O PLP 25/2022 segue a mesma proposta do PLP 295/2016, mas é mais sucinto ao estabelecer as atribuições e funções do sistema de controle interno (artigos 62 e 63). O PLP 295/2016, nesse quesito, se apresenta mais detalhado e completo.

Controle Externo

394. Em relação ao controle externo, ambos os projetos são bastante sucintos, haja vista que as atribuições desse tipo de controle já estão bem definidas no art. 71 da CF/1988.

395. O artigo 73 do PLP 295/2016 busca manter o disposto no art. 81 da Lei 4.320/1964, ao estabelecer que o controle externo será exercido diretamente pelo Poder Legislativo ou com auxílio do tribunal de contas, com a finalidade de assegurar a observância dos princípios do art. 37 da Constituição e verificar a probidade administrativa, a guarda e o emprego legal e econômico dos dinheiros públicos (art. 73).

396. Além da finalidade descrita acima, o art. 64 do PLP 25/2022 atribui ao controle externo a fiscalização do cumprimento desta lei de finanças. Também define que as contas anuais prestadas pelo Chefe do Poder Executivo devem abranger as regras de informações contábeis estabelecidas nesta e nas demais leis de finanças públicas, além dos resultados da execução dos planos, políticas e programas de governo.

397. Interessante observar que o PLP 25/2022 estabelece de maneira mais evidente a necessidade do controle externo de desempenho, ao determinar que as contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo devam conter os resultados da atuação estatal.

398. O PLP 25/2022 inova ao estabelecer prazo de sessenta dias para julgamento das contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, contados a partir do recebimento do parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas, sem impedimento do ente federativo fixar outro prazo.

399. A definição de prazo para julgamento das contas do Presidente da República tem sido discutida há anos no Congresso Nacional. Em 2016, foi discutida proposta de emenda constitucional (PEC 40), que buscava alterar o inciso IX do art. 49 da Constituição, estabelecendo como competência exclusiva do Congresso “julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República, no prazo de sessenta dias referido no art. 71, I, e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo”. No entanto, a PEC foi arquivada em 2018, ao final da Legislatura.

400. A respeito desse tema, cumpre destacar que a competência do Congresso Nacional para julgar as contas do Presidente da República faz parte do controle político que consiste, em essência, no contínuo acompanhamento do desempenho do Governo na execução dos planos e ações aprovados, bem como da adequação desses para a solução dos problemas apontados. Trata-se da instituição de controles sobre atos que expressam escolhas ou diretrizes, aprovadas em conjunto por meio das leis orçamentárias, como também, sobre as entregas daquilo que foi acordado em prol da sociedade. Esse controle político é (ou deveria ser) portanto, uma importante contribuição do Congresso para o processo político, mediante o qual se propiciam o debate, a crítica e se justificam ou não, as opções governamentais voltadas à implementação do bem-comum.

401. Essa atribuição dada ao Congresso é de tal relevância que, no decorrer dos anos, houve outras tentativas de estabelecer o prazo para julgamento das contas. Cabe realce a recente LDO 2023, que estabeleceu no seu art. 167:

O Congresso Nacional, na forma prevista no inciso IX do caput do art. 49 da Constituição, julgará as contas de 2023 a serem prestadas pelo Presidente da República e apreciará os relatórios de 2023 sobre a execução dos planos de governo até o encerramento da sessão legislativa de 2024.

Controle Social

402. Talvez por ser um tema bastante recente, não há na Lei 4.320/1964 nenhuma referência ao controle social.

403. Embora não seja possível afirmar que o controle social no Brasil teve sua origem na Constituição Federal de 1988, podemos dizer, com certeza, que a “Constituição Cidadã” foi um marco para a sua construção. Concebida à luz da democracia participativa, a Carta Política em vigor reconhece o caráter complementar entre a representação política tradicional e a participação popular direta, instituindo importantes mecanismos de participação popular, que transcendem o direito de voto.

404. Além das medidas constitucionais, merece destaque, também, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de 1995, que defendia o controle social crescente como forma de garantir serviços de qualidade e estabeleceu “a criação de mecanismos que viabilizem a integração dos cidadãos no processo de definição, implementação e avaliação da ação pública.”

405. A partir da década de 1990, foram editadas diversas normas, dispondo, entre outros, sobre: a criação de Organizações Sociais (Lei 9.637/1998), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Lei 9.790/1999), Conselhos de Saúde, Educação, Assistência Social, de proteção da infância e adolescência e Tutelares (Leis 8.142/1990, 9.394/1996, 8.742/1993 e 8.069/1990) e Conselhos no âmbito de programas e fundos governamentais; a instituição de instrumentos e procedimentos de transparência e gestão fiscal (LC 101/2000, art. 48; Leis 9.755/1998 e 9.452/1997); a realização de

audiências e consultas públicas (LC 101/2000, art. 9º, § 4º; Leis 9.784/1999, arts. 31/34; 8.666/1993, art. 39; 10.257/2001, art. 40, I, c/c 52; 9.427/1996; 9.472/1997); a participação no processo orçamentário (Leis 10.257/2001, art. 44; 10.933/2004, art. 12, § 1º); e a apresentação de denúncias e representações (Leis 9.452/1997, art. 3º; 8.666/1993, art. 113). Existem, ainda, em tramitação no Congresso Nacional, diversos projetos visando aperfeiçoar os mecanismos de controle social.

406. O art. 65 do PLP 295/2016 traz a previsão constitucional do controle social e garante o acesso a todas as informações relativas às finanças públicas e outras contábeis não orçamentárias. Já o PLP 25/2022 garante o acesso a dados e informações da gestão fiscal e remete aos artigos da LRF que abordam a transparência da gestão fiscal (arts. 48 e 48-A).

407. O art. 74, § 2º da CF/1988 estabelece que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”. Ambos os projetos (art. 74, § 2º, do PLP 295 e art. 65, § 2º, do PLP 25) ampliam tanto o rol de legitimados quanto os destinatários das denúncias, ao proporem que “qualquer cidadão, associação, sindicato, organização social ou partido político é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante os órgãos de controle interno e externo”.

408. A esse respeito, entende-se que a ampliação dos legitimados, incluindo as organizações sociais, se trata de considerável iniciativa de fomento à Participação Cidadã, preconizada pela OCDE como uma importante premissa das leis de finanças públicas.

Informações de Custos

409. A necessidade de informação de custos é explicitada pela Lei 4.320/1964, que prevê em seus artigos 85 e 99 a contabilidade de custos para os serviços industriais.

410. Mais adiante, reconhecendo a relevância da informação de custos para o processo de tomada de decisão e a melhoria do processo de avaliação da gestão pública, o Decreto-Lei 200/67 define que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (art. 79).

411. Reforçando a importância desse processo, o Decreto 93.872/1986 acrescenta a necessidade de apurar e evidenciar o custo dos projetos e atividades, além de estabelecer restrições à unidade administrativa gestora que não disponibilizar as informações pertinentes para permitir a mensuração de custos. Dentre outras, dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e detalha a forma pela qual a contabilidade deve apurar os custos dos serviços.

412. Posteriormente, nessa mesma linha de aprimorar o processo de tomada de decisão no setor público, a Lei 101/2000, em seu art. 50, § 3º, determina a implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação, vindo a ser um dos marcos legais mais importantes do processo de criação do Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante) e de seu sistema informacional (Sistema de Informações de Custos – SIC).

413. A LRF também atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4º, a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento: “Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: ... e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.”

414. O art. 15 da Lei 10.180/2001, “Lei dos Sistemas”, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, determina que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da Administração.

415. Segundo o Acórdão 2.515/2019-TCU-Plenário:

a contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial sumamente relevante, a possibilitar o levantamento dos custos diretos e indiretos atinentes à provisão de bens e serviços. Trata-se de informação crucial para a tomada de decisões numa organização, permitindo a detecção mais precisa de desperdícios e ineficiências.

416. Não restam dúvidas, portanto, sobre a necessidade de se levantarem tais informações e utilizá-las na avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento público. No entanto, o Acórdão supracitado, constatou que, embora o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) tenha representado um avanço da contabilidade de custos no governo federal, a integração planejamento-custos ainda não foi alcançada.

417. Segundo o Acórdão, não se identificou, na elaboração do PPA 2020-2023, uma evolução no que diz respeito aos custos:

Não há registro de que a contabilização dos custos das políticas haja sido considerada no processo de planejamento. Com essa integração, seria viável, por exemplo, que um programa finalístico do PPA fosse desenhado a fim de incorrer o mínimo possível de custos, com os mesmos resultados, o que geraria ganhos de eficiência e imediatos benefícios à sociedade.

A integração entre a contabilidade de custos e o planejamento governamental é um dos itens merecedores de atenção nas próximas iterações dos instrumentos de planejamento federais. A condução de revisões de gastos (*spending reviews*) representaria um avanço substancial na compreensão dos custos decorrentes das políticas governamentais.

418. O art. 75 do PLP 295/2016 define os objetivos do sistema de custos. O art. 66 do PLP 25/2022 mantém a proposta do PLP 295/2016, mas aprimora sua redação ao dividir o dispositivo em pressupostos e objetivos, deixando o texto mais claro:

§ 1º São pressupostos da informação de custos:

I – possibilitar a mensuração, o controle e a avaliação dos objetos de custos de acordo com sua relevância no processo de tomada de decisões;

II – permitir a comparabilidade entre os objetos de custos afins; e

III – acompanhar a evolução dos custos, referenciada em base histórica.

§ 2º A informação de custos no setor público tem por objetivo:

I – apoiar as funções de planejamento e orçamento;

II – dar suporte ao processo de tomada de decisões, na gestão das finanças públicas;

III – contribuir para a redução de custos e para a melhoria da qualidade dos gastos e dos serviços públicos;

IV – subsidiar a avaliação das políticas públicas; e

V – proporcionar maior evidenciação do uso dos recursos públicos.

419. Fica evidente que os projetos buscam reforçar a importância do sistema de informações de custos, deixando claros seus pressupostos e a que essas informações se prestam, mas não regulamentam quais informações deveriam ser disponibilizadas, deixando, aparentemente, essa prerrogativa ao órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal.

420. Embora pareça ser razoável deixar a regulamentação das informações contidas e gerenciadas pelo sistema de custos a cargo do órgão responsável por sua manutenção, os projetos deveriam regulamentar um conjunto mínimo de informações a serem disponibilizadas pelo governo – incluindo custos com pessoal – bem como prever mecanismos capazes de viabilizar a integração entre

a contabilidade de custos e o planejamento governamental, no sentido de garantir que os objetivos ali explicitados sejam de fato alcançados.

Avaliação dos Programas

421. No final da década de 1970, com a crise do *welfare state*, junto com o movimento da nova administração pública, o Estado é fortemente questionado tanto em suas funções quanto na real eficácia de suas ações interventoras na realidade social. A partir de então, a compreensão do sucesso e do fracasso das políticas públicas passou a ser fundamental para o melhor desempenho da administração pública.

422. A construção histórica da agenda de políticas públicas no Brasil pode ser identificada e dividida em etapas. Impulsionada pela transição democrática, a análise de políticas públicas experimentou um *boom* na década de 1980, provocado inicialmente pelo redimensionamento e reconstrução da agenda vigente no período da ditadura militar e, posteriormente, pela perplexidade e o desencantamento em relação ao Estado, que levaram a um maior interesse sobre as condições de efetividade da ação pública (MELO, Marcus André. As sete vidas da agenda pública brasileira. In: RICO, Elizabeth Melo (Org.). Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate. São Paulo: Cortez, 1998. p. 11-28).

423. Assim, pode-se afirmar que a avaliação de políticas públicas é prática historicamente recente no Estado brasileiro, razão pela qual a Lei 4.320, promulgada em 1964, não menciona nada a respeito.

424. Com a evolução da ação estatal e a necessidade de transformar a administração pública burocrática em uma administração mais gerencial, focada na entrega de resultados para a sociedade, procedimentos de monitoramento e avaliação dos programas e políticas públicas se iniciaram nos órgãos públicos federais e de alguns entes federativos.

425. Ao longo das últimas décadas, um conjunto de manuais e guias tem sido desenvolvido pelos órgãos centrais dos Poderes Executivo e Legislativo, no intuito de orientar os gestores e promover o monitoramento e a avaliação das políticas e programas públicos. A título de exemplo, citamos os guias elaborados pela Casa Civil, em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex ante*, volume 1. Brasília: IPEA, 2018; Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post*, volume 2. Brasília: IPEA, 2018.

426. Apesar da vasta literatura, estudos e referenciais a respeito de programas e políticas públicas, a inserção no arcabouço jurídico de norma rígida que obrigue a gestão pública a monitorar e avaliar seus resultados, de forma a demonstrar à sociedade que os recursos públicos estão sendo aplicados de maneira profícua e com eficiência, é bastante recente. Em 2021, a Emenda Constitucional 109, estabeleceu que “os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei” (art. 37, § 16). Nesse contexto, é razoável afirmar que os projetos para a Nova Lei Geral de Finanças Públicas contribuem para atendimento do dispositivo constitucional, como também para avançar sobre o tema.

427. O art. 76 do PLP 295/2016 atribui ao Poder Executivo Federal a tarefa de estabelecer mecanismos para orientação do monitoramento e avaliação de políticas públicas e para a articulação destas com o ciclo orçamentário. Além disso, ele define critérios de aferição de desempenho, critérios para o monitoramento e avaliação das políticas, e determina a sua realização contínua, que pode ser executada por instituições ou especialistas com experiência no tema.

428. Os artigos 67, 68 e 69 do PLP 25/2022 exploram mais o tema, determinando ao Poder Executivo Federal a realização sistematizada, integrada e contínua do monitoramento e avaliação de

políticas públicas. Interessante destacar que, segundo a redação proposta no art. 67, essa competência é destinada unicamente à União, ficando os demais entes eximidos da responsabilidade e incumbência desse processo, pois sua participação teria caráter opcional, conforme observa-se a seguir:

Art. 67. **Cabe ao Poder Executivo federal**, no âmbito de sua competência, realizar de forma sistematizada, integrada e contínua, o monitoramento e a avaliação de políticas públicas.

(...) § 3º **Poderão ser estabelecidos programas de cooperação entre os entes federados** para a implementação de monitoramento e avaliação de políticas públicas (grifo nosso).

§ 4º Órgãos e entidades públicas da Administração Pública, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, compartilharão bases de dados e informações necessárias às atividades de monitoramento e avaliação de que trata o caput, na forma de convênios e acordos de cooperação técnica.

429. Depreende-se do texto acima que, em que pese grande parte das políticas públicas serem executadas nos estados e municípios da federação, esses entes estariam obrigados somente ao compartilhamento de bases de dados e informações necessárias às atividades de monitoramento e avaliação. Embora essa lógica seja aplicável às políticas de caráter nacional, ela não aplica a todo e qualquer tipo de política pública, principalmente àquelas implementadas a nível regional e/ou local.

430. Além disso, tal dispositivo aparentemente vai de encontro ao art. 37, § 16, da CF/1988, incluído pela EC 109/2022, que determina que **todos os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente**, devem realizar avaliação das políticas públicas.

431. Considerando a dimensão do país, sua constituição política e o dispositivo constitucional, entende-se adequado promover reflexão e discussão sobre os papéis e responsabilidades de cada ente federativo no processo de monitoramento e avaliação de políticas e programas públicos, de forma que a proposta normativa deixe claramente estabelecido qual será a responsabilidade e a contribuição de cada ente federativo nesse processo tão importante para o cumprimento da *accountability* pública.

432. Em seguida, o PLP 25/2022 define os critérios de avaliação das políticas, prevê a cooperação e o compartilhamento de dados entre os entes para sua implementação e estabelece a possibilidade de contratação mediante processo seletivo público. Atribui ao Poder Executivo Federal a normatização dos procedimentos que orientem o monitoramento e a avaliação de políticas públicas em andamento e das propostas de criação, expansão e reformulação de políticas públicas e sua articulação com o ciclo orçamentário, bem como determina a divulgação da avaliação das políticas. Sobre esse ponto, cumpre ressaltar a relevância da presença no projeto da avaliação das propostas de criação, expansão e reformulação de políticas e sua articulação com o ciclo orçamentário, considerando o seu impacto nos gastos públicos e no equilíbrio das contas públicas, conforme já ponderado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

433. O art. 68 do PLP 25/2022 define a revisão dos gastos públicos para entes federativos com mais de 200 mil habitantes, trazendo para a discussão o conceito de *spending review*, e determina a elaboração do Anexo de Revisão de Gastos Públicos, que acompanhará o PLDO no último ano do chefe do Poder Executivo.

434. Tendo em vista a essencialidade da revisão dos gastos baseada em resultados de políticas e programas para a priorização e eficiência alocativa dos recursos públicos, considera-se louvável a intenção do legislador de incorporar esses conceitos e práticas na Nova Lei de Finanças.

435. O art. 69 do PLP 25/2022 se alia ao art. 14 da LRF, ao determinar critérios mínimos para a lei que criar ou prorrogar incentivo ou benefício de natureza financeira, tributária ou creditícia, tais como, objetivo a ser alcançado, responsáveis pela supervisão, monitoramento e avaliação, e prazo, que deve estar limitado a cinco anos.

436. A questão do prazo de duração para o incentivo ou benefício é extremamente relevante, uma vez que a política se presta a modificar a realidade atual, que supostamente deverá ser melhorada ao longo dos anos. O artigo prevê a possibilidade de prorrogação do incentivo ou benefício, mediante estudo que demonstre a efetividade da política em relação aos objetivos pretendidos, o que demonstra considerável evolução no tocante à gestão de benefícios e incentivos de natureza financeira, tributária ou creditícia.

437. Observa-se que esse artigo não estabelece a necessidade de lei específica para criação e prorrogação de benefícios ou incentivos. No entanto, o art. 74 do projeto que trata dos benefícios e incentivos vigentes, determina que a sua prorrogação somente ocorrerá por meio de lei específica. Nesse sentido, depreende-se do texto que o PLP 25/2022 atribui a necessidade de edição de lei específica para prorrogar incentivo ou benefício somente àqueles já instituídos.

438. O artigo 74 do PLP 25/2022 institui a necessidade de prorrogação, por lei específica, dos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia da União concedidos por tempo indeterminado. Caso contrário, estes serão extintos após o término do quarto exercício de vigência da nova Lei de Finanças.

439. Segundo a ONU e o CIAT (2018, p.20), o desenho de incentivos fiscais deve considerar três aspectos fundamentais: 1º) as questões de elegibilidade, que envolvem a definição do público-alvo e o tipo de benefício a ser concedido; 2º) as questões de implementação, que abrangem a conformidade inicial às condições de qualificação, a declaração e o monitoramento da continuidade da conformidade e a possibilidade de abusos dos regimes de incentivos fiscais; 3º) questões de revisão e extinção do benefício.

440. Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020, p.92), a avaliação de resultados da política pública, sob a perspectiva do fiscalizador, consiste em “verificar se foram realizadas avaliações e se os resultados destas demonstram o valor público da política e orientam os decisores acerca da necessidade de sua continuidade, otimização ou extinção”.

441. A esse respeito, o Referencial de Controle de Benefícios Tributários (TCU, 2022, p. 184), aponta que:

um dos grandes problemas dos benefícios tributários é que, uma vez instituídos, eles não passam pela análise anual do Legislativo durante a discussão da peça orçamentária e não há um processo sistemático para verificar em que medida os benefícios tributários são um instrumento com resultados melhores do que as despesas diretas e qual o peso que cada instrumento deve ter dentro da política pública.

442. Sobre esse aspecto, entende-se que o art. 74 do PLP 25/2022 busca criar mecanismo normativo que exija minimamente um esforço de revisão e análise sobre a permanência dos incentivos criados, promovendo um importante avanço em relação ao processo de avaliação e revisão dos benefícios concedidos. Entretanto, ainda não foi suficiente para atender aos requisitos estabelecidos pelo § 4º do art. 4º da Emenda Constitucional 109/2021, assunto que foi aprofundado em outra seção deste relatório.

443. Por fim, cumpre ressaltar que apesar de art. 69 do PLP 25/2022 trazer critérios para a criação e prorrogação de incentivos ou benefícios, bem como a necessidade de sua revisão, ele não atende todos os requisitos estabelecidos na Emenda Constitucional 109/2021, art. 4º, § 4º, reproduzido *in verbis*:

Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa; II - regras para a avaliação periódica

obrigatória dos impactos econômicos sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput deste artigo.

444. Nesse sentido, dada a relevância e o impacto dos benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia nas finanças públicas, entende-se necessária uma revisão dos parâmetros regulamentados pelos artigos 69 e 74 do PLP 25/2022, de forma a compatibilizá-los aos ditames estabelecidos pela EC 109.

445. De forma geral, é possível observar um avanço significativo na regulamentação do controle apresentada pelos projetos que: exigem transparência e conformidade da ação governamental; instituem o controle de desempenho da sua atuação, ao definir critérios para monitoramento e avaliação dos programas e políticas públicas e; estabelecem uma alocação de recursos mais estratégica, ao determinar a revisão dos gastos públicos e sua articulação com o ciclo orçamentário.

III.8. Contabilidade

446. Na análise das normas referentes à contabilidade nos PLPs e na Lei 4.320/1964, chama atenção o fato de os projetos serem muito semelhantes, embora no geral, o PLP 25/2022 tenha uma maior preocupação em definir os conceitos utilizados; e de que os dois projetos se distinguem significativamente da Lei.

447. Essa diferença já se explicita nas regras gerais quanto à definição do exercício financeiro e da forma de apropriação das receitas e despesas no exercício. Nesse sentido, o quadro abaixo apresenta a respectiva regra na Lei e nos projetos.

Lei 4320/1964 (art. 35)	PLP 295/2016 (art. 3º)	PLP 25/2022 (art. 6º)
Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas.	Art. 3º (...) Parágrafo único. Para fins de elaboração e execução da lei orçamentária , pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; e II – as despesas nele empenhadas.	Art. 6º. (...) § 1º Para fins de elaboração e execução da lei orçamentária, pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas orçamentárias nele arrecadadas; e II – as despesas orçamentárias nele empenhadas. § 2º Entende-se por: I – receita orçamentária: recurso estimado na lei orçamentária anual ou arrecadado durante o exercício financeiro, ainda que não previsto no orçamento; e II – despesa orçamentária: despesa fixada na lei orçamentária anual ou executada no exercício financeiro.

448. É interessante observar que a definição de despesa orçamentária constante do § 2º do PLP 25/2022 introduz um novo conceito – o de despesa executada – sem explicitar a que se refere. Supõe-se que, no caso, trate-se da despesa empenhada, conforme referenciado no § 1º, pois a despesa fixada na lei orçamentária é a dotação. O que parece ser uma diferença sutil “**Para fins de elaboração e execução da lei orçamentária**”, na realidade não o é. Na medida que, na Lei, o conceito de apropriação é geral, pode ser entendido que ele deve ser utilizado para todos os fins, inclusive na apuração do patrimônio. Ou seja, mesmo tendo ocorrido o fato gerador da receita, por prudência, o valor só pode ser apropriado após a sua arrecadação.

449. Esse entendimento norteou a análise da equipe técnica do TCU, no TC 026.069/2008-4, de relatoria do ministro Augusto Nardes, que avaliou a legalidade de alguns registros contábeis no Siafi e a legalidade da aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na União. A motivação do processo foi o Ministério da Fazenda ter editado a Portaria 184/2008 determinando à STN o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas

Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

450. As normas citadas previam a apuração do patrimônio pelo regime de competência, ou seja, o reconhecimento dos efeitos das transações de receitas e despesas patrimoniais e outros eventos no período em que ocorrem, independentemente do recebimento ou do pagamento. Em consequência, a equipe técnica, com anuência do então Secretário da Semag, propôs entre outras medidas que fosse firmado o entendimento de que (peça 5, p.1 a 37):

I.7) no Brasil, à luz da Lei nº 4.320/1964, o regime contábil das receitas, tanto no enfoque orçamentário quanto no patrimonial, é o de "caixa" (conforme item "10.5"), exceto quanto ao disposto no § 1º, do artigo 39, da Lei nº. 4.320/64, que estabelece procedimento de exceção ao regime contábil de "caixa" das receitas, tanto para a ótica orçamentária quanto para a patrimonial.

451. A exceção citada, refere-se ao registro da dívida ativa. De acordo com o entendimento a ser firmado, foi proposto que se determinasse à STN que:

II.5) em obediência ao disposto nos artigos 35, 39 e 104 da Lei nº 4.320/1964, bem como no Anexo de nº 15 — Demonstração das Variações Patrimoniais, abstenha-se de registrar, sob a ótica patrimonial, as receitas públicas pelo regime contábil da "competência".

452. Do despacho do Secretário Semag à época, merece destacar as seguintes observações (peça 5, p.48 a 50 e peça 6, p. 1):

6. Inicialmente, impende registrar que é de todo louvável e necessário o esforço empreendido pelo Poder Executivo e pelo Conselho Federal de Contabilidade no sentido de buscar a convergência dos procedimentos contábeis com padrões internacionais. (...). No contexto da globalização, a harmonização internacional das normas contábeis impõe-se como uma necessidade, em razão da integração dos mercados, e uma exigência de investidores e credores, para viabilizar a comparação de informações entre diferentes entidades.

7. Entre os benefícios da adoção dos padrões internacionais, apontam-se a facilidade para o comércio internacional, a maior transparência das informações e, conseqüentemente, o aumento da confiança dos investidores nas organizações, que poderão gerar mais empregos e riqueza para o país.

(...)

13. No esteio desse processo de convergência, em 14 de outubro de 2008, a STN e a Secretaria de Orçamento Federal — SOF editaram a Portaria Conjunta nº 3, que aprovou, para todos os entes da Federação, a padronização de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e das despesas públicas. Em que pese o nobre objetivo das ações de convergência, alinho-me ao entendimento de que duas das modificações realizadas carecem de embasamento legal, conforme demonstrado na análise empreendida, de modo claro e didático, na instrução às fls. 179/237. Essas alterações consistem na alteração do regime de escrituração da receita pública e na retificação (dedução) integral dos restos a pagar não processados no Balanço Patrimonial.

14. No que tange ao regime de escrituração da receita pública, determina a referida portaria que seja adotado o regime de competência. Contudo, na Lei nº 4.320, de 1964, verifica-se a opção do legislador pela adoção do regime de caixa para as receitas públicas, como exaustivamente demonstrou o Auditor Federal de Controle Externo na instrução retro mencionada.

(...)

16. O regime de escrituração das receitas públicas é uma norma geral estabelecida na Lei nº 4.320, de 1964. Uma vez que essa lei tem **status** de lei complementar, somente por outra lei complementar o regime pode ser alterado. E não poderia ser de outro modo, dado o **impacto substancial** que o regime de escrituração da receita tem sobre os montantes dos ativos apresentados no balanço do ente público.

17. A modificação de preceito tão caro à contabilidade pública deve ser cuidadosamente analisada, pois traz consigo implicações consideráveis, conforme relatado na instrução.

18. No contexto de harmonização com as IPSAS, é necessário que a alteração do regime de caixa para o regime de competência para as receitas públicas ocorra em conjunto com a mitigação de tais riscos. Impende desenvolver mecanismos que garantam a gestão fiscal responsável, em observância ao disposto no § 1º do art. 1º da LRF:

(...)

20. Em suma, **a definição do regime contábil, quiçá uma das mais importantes definições da contabilidade, não pode ficar à mercê de uma escolha circunstancial e circunscrita ao Poder Executivo**, sem a participação do Congresso Nacional, consoante determina o sistema de freios e contrapesos (**checks and balances**) estabelecido pela Constituição de 1988. (destaques do original)

453. No entanto, em 2012, a análise da equipe técnica não foi compartilhada pelo Plenário (Acórdão 158/2012-TCU-Plenário), que acolheu a tese de que a Lei 4.320/1964 permitia outra interpretação de apropriação de receita nos registros patrimoniais. Ao Acórdão foram interpostos embargos de declaração que foram julgados em 2018 (Acórdão 2.621/2018 - TCU – Plenário), que esclareceu que (peça 37, p. 2):

9.2. esclarecer ao embargante que, na contabilidade do setor público brasileiro, não obstante a atestada legalidade do modelo atual com o uso do regime de competência, devem ser mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias, bem como que a contabilização pelo regime de competência, também, não pode implicar necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar 101/2000; ou constituir mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária;

454. Enfim, os dois projetos incluem no corpo da Lei, logo nas primeiras definições orçamentárias, que há a possibilidade de outra forma de apropriação da receita, ao definirem que a apropriação pela arrecadação é para fins orçamentários. Extinguindo, portanto, qualquer vedação da apropriação das receitas por competência para outros fins. Essa distinção é ratificada no Título VII - Da Contabilidade - dos respectivos projetos.

455. Outra diferença digna de realce é a forma de regramento das normas contábeis. A Lei 4.320/1964 tem uma série de artigos regulando temas mais específicos de execução rotineira da contabilidade como: escrituração por partida dobradas, controle contábil de contratos, créditos e débitos com individualização do credor/devedor, registro contábil da execução da despesa, registro contábil de eventos de natureza financeira orçamentária e extraorçamentária, registro dos bens patrimoniais, conciliação entre eventos orçamentários e eventos independentes da execução orçamentárias para apuração patrimonial, normas para avaliação de elementos patrimoniais. Em contraposição, os PLPs, no primeiro artigo das disposições gerais do título referente à contabilidade,

relatam que estabeleceram apenas as normas gerais e delegam a proposição e edição de normas específicas ao órgão central de contabilidade do Poder Executivo Federal e Conselho de Gestão Fiscal (CGF). O quadro seguinte reproduz os respectivos artigos nos dois projetos.

<u>PLP 295/2016 (art. 58)</u>	<u>PLP 25/2022 (art. 51)</u>
<p>Art. 58. A contabilidade aplicada ao setor público observará as normas gerais constantes deste Título e as normas específicas editadas pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal, as quais buscarão, subsidiariamente, a convergência às normas brasileiras de contabilidade e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, especialmente no que se refere:</p> <p>I – ao reconhecimento, à mensuração, ao registro, à apuração, à avaliação e ao controle do patrimônio; e</p> <p>II – às demonstrações contábeis.</p> <p>Parágrafo único. As normas específicas de que trata o caput serão compatíveis com as normas gerais de que trata este Título e ratificadas pelo conselho de gestão fiscal mencionado no art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, especialmente no que se refere:</p> <p>I – à aplicação dos procedimentos contábeis patrimoniais;</p> <p>II – às demonstrações contábeis complementares às definidas pelas normas gerais estabelecidas neste Título;</p> <p>III – ao plano de contas padronizado para os entes da Federação;</p> <p>IV – aos registros contábeis referentes à execução orçamentária, em conjunto com o órgão central de orçamento do Poder Executivo federal, observadas as demais disposições desta Lei Complementar; e</p> <p>V – ao registro, ao controle e à evidenciação de fatos contábeis específicos relacionados a situações que exijam tratamento diferenciado devido a sua complexidade ou, ainda, devido a suas peculiaridades em decorrência da legislação aplicável.</p>	<p>Art. 51. A contabilidade aplicada ao setor público observará normas gerais constantes desta Lei Complementar e normas complementares aprovadas pelo conselho de que trata o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 2000, especialmente no que se refere:</p> <p>I – ao reconhecimento, à mensuração, à evidenciação e ao controle do patrimônio público; e</p> <p>II – aos relatórios contábeis de propósito geral.</p> <p>§ 1º As normas complementares de que trata o caput buscarão convergência às normas brasileiras de contabilidade e, sempre que possível, aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.</p> <p>§ 2º Cabe ao órgão central de contabilidade da União elaborar e propor as normas complementares de que trata o caput quanto aos seguintes aspectos:</p> <p>I – aplicação dos procedimentos contábeis patrimoniais;</p> <p>II – relatórios contábeis de propósito geral;</p> <p>III – plano de contas padronizado para os entes da Federação;</p> <p>IV – registros contábeis referentes à execução orçamentária, em conjunto com o órgão central de orçamento da União; e</p> <p>V – reconhecimento, mensuração, evidenciação e controle de transações específicas relacionadas a situações que exijam tratamento diferenciado devido a sua complexidade ou peculiaridades.</p> <p>§ 3º Para os fins deste Título, considera-se:</p> <p>I – reconhecimento: processo de incorporação de um item mensurável no corpo de uma demonstração contábil;</p> <p>II – mensuração: processo de avaliação que busca representar fidedignamente, em termos monetários, o valor de um item apresentado nos relatórios contábeis;</p> <p>III – evidenciação: processo de divulgação da informação contábil que contribui para a transparência da informação apresentada nos relatórios contábeis; e</p> <p>IV – regime de competência: corresponde ao reconhecimento dos efeitos das transações de receitas e despesas patrimoniais e outros eventos no período em que ocorrem, independentemente do recebimento ou do pagamento.</p>

456. É interessante observar que nos dois projetos cabe ao órgão central de contabilidade da União a proposição de normas complementares relativas à contabilidade, no entanto, em nenhum deles, o órgão tem competência exclusiva para editar tais normas. No PLP 295/2016, essas normas editadas têm de ser ratificadas pelo CGF (art. 67 da LRF) e, na redação do PLP 25/2022, o órgão propõe e elabora as normas e o CGF as aprova. Esse envolvimento de duas instâncias na aprovação de normas complementares é salutar dado o fato de as normas editadas se aplicarem a todos os entes federativos, muitas vezes com complexidade e perspectivas muito diversas.

457. Em sequência serão analisados os outros artigos do Título de Contabilidade dos projetos, sempre que houver disposição semelhante na Lei 4.320/1964, ela também será referenciada.

458. A Lei 4.320/1964, em seu art. 83 estabelece que a “contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. De maneira similar os artigos 52 e 59 dos PLP 25/2022 e PLP 295/2016, respectivamente apresentam o objeto e os objetivos da contabilidade. Mais uma vez os artigos são muito semelhantes, a principal diferença é a introdução de dois parágrafos no PL mais recente. O § 2º conceitua situação patrimonial líquida. O **§ 3º estabelece o regime de competência para a análise da situação patrimonial**. Esses dois parágrafos reproduzem as definições do art. 60 do PLP 295/2016.

PLP 25/2022 (art. 52)

Art. 52. A contabilidade aplicada ao setor público tem por objeto o patrimônio, que compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações dos órgãos e entidades do setor público, bem como os seus fundos, em relação aos quais deverá:

- I – evidenciar a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa;
- II – demonstrar a execução orçamentária e os resultados patrimoniais;
- III – fornecer elementos para a prestação de contas dos gestores públicos;
- IV – subsidiar a geração de informação de custos, nos termos do art. 66 desta Lei Complementar; e
- V – favorecer o exercício dos controles interno, externo e social.

§ 1º A contabilidade aplicada ao setor público observará, em seus registros, a documentação

comprobatória das transações, prevalecendo, em caso de conflito, a essência econômica, financeira e patrimonial sobre os aspectos formais.

§ 2º Considera-se situação patrimonial líquida a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido.

§ 3º As alterações da situação patrimonial serão reconhecidas conforme o regime de competência, independentemente da execução orçamentária.

459. A Lei 4.320/1964, em seu art. 101 estabelece que os “resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais”. Os arts. 102 a 105 da Lei estabelecem os conteúdos destes demonstrativos. Nos projetos de lei, não há detalhes sobre os conteúdos dos demonstrativos, apenas a determinação que eles deverão conter informações para satisfazer as obrigações da contabilidade pública registradas no art. 52 do PLP 25/2022 ou no art. 59 do PLP 295/2016.

460. Os regramentos referentes aos Relatórios/Demonstrações Contábeis estão estabelecidos no art. 53 PLP 25/2022 e no art. 61 do PLP 295/2016. Nestes dois artigos há uma diferença importante: enquanto o artigo do PLP 295/2016 regulamenta as demonstrações contábeis; o artigo do PLP 25/2022 é mais abrangente, ele utiliza o conceito de “relatório contábil”, que abrange as demonstrações contábeis, mas não se restringe a elas. O conteúdo do caput do art. 61 específico às demonstrações contábeis, é apresentado no § 1º do art. 53 do PLP 25/2022.

PLP 25/2022 (art. 53)

Art. 53. Considera-se relatório contábil todo aquele destinado a atender às necessidades dos usuários em geral, elaborado a partir da informação contábil, inclusive as demonstrações contábeis e as notas explicativas.

§ 1º Com fundamento na escrituração efetuada durante o exercício financeiro, os órgãos e as entidades do setor público elaborarão os relatórios contábeis exigidos pelas normas complementares mencionadas no art. 51, caput, desta Lei Complementar.

§ 2º O conjunto dos relatórios contábeis deverá conter, no mínimo, informações que atendam ao disposto no art. 52 desta Lei Complementar.

§ 3º Os relatórios contábeis deverão conter notas explicativas que apresentem informações sobre sua base de elaboração e sobre os procedimentos contábeis utilizados, além de informações adicionais relevantes para sua compreensão e outros elementos necessários para evidenciar a evolução patrimonial do órgão ou entidade do setor público e sua execução

orçamentária.

§ 4º Os entes da Federação deverão elaborar demonstrações contábeis consolidadas.

461. Em relação à consolidação das contas públicas dos entes da Federação é interessante observar que essa norma já existia na Lei 4.320/1964. No entanto, ela não vislumbrava um plano de contas único como determinam os PLPs, mas previa a consolidação por meio dos respectivos orçamentos e do Balanços Patrimoniais que teriam estrutura idêntica para todos os entes. Essas disposições da Lei não se encontram no Título da Contabilidade, mas nas disposições finais. O quadro seguinte apresenta os artigos da Lei e do PLP 25/2022, pois os artigos dos dois projetos são praticamente iguais.

462. A previsão legal desse plano de contas nos PLPs é importante pois estabelece um parâmetro único para o registro contábil dos entes, facilitando a consolidação e o controle. Embora o plano de contas único já esteja em vigor por determinação de portarias de órgãos do Poder Executivo da União, estas constituem instrumento normativo precário, cabendo à lei complementar sobre normas gerais de finanças regulamentar tema de tal relevância.

Lei 4.320/1964 (arts. 111 e 112)	PLP 25/2022 (arts. 54 e 55)
<p>Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.</p> <p>§ 1º Os quadros referidos neste artigo terão a estrutura do Anexo nº 1.</p> <p>§ 2º O quadro baseado nos orçamentos será publicado até o último dia do primeiro semestre do próprio exercício e o baseado nos balanços, até o último dia do segundo semestre do exercício imediato àquele a que se referirem.</p>	<p>Art. 54. A Administração Pública organizará a informação contábil com base em plano de contas padronizado para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.</p> <p>§ 1º A estrutura do plano de contas deverá permitir a sua utilização por todos os entes da Federação, a elaboração dos relatórios contábeis e dos demonstrativos fiscais.</p> <p>§ 2º O plano de contas de que trata o caput deste artigo poderá ser desdobrado pelos entes, em função de suas peculiaridades, além do nível padronizado para a Federação, obedecidas as normas complementares do art. 51, caput, desta Lei Complementar.</p>
<p>Art. 112. Para cumprimento do disposto no artigo precedente, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal remeterão ao mencionado órgão, até 30 de abril, os orçamentos do exercício, e até 30 de junho, os balanços do exercício anterior.</p> <p>Parágrafo único. O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a Estados, Municípios ou Distrito Federal, cuja concessão não decorra de imperativo constitucional,</p> <p>dependerá de prova do atendimento ao que se determina neste artigo.</p>	<p>Art. 55. Os entes da Federação encaminharão ao órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal seus dados contábeis, relatórios e demonstrativos fiscais, conforme periodicidade e padrões por ele estabelecidos.</p> <p>§ 1º Os relatórios previstos no art. 165, § 3º, da Constituição Federal e no art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 2000, deverão ser elaborados com base na escrituração contábil.</p> <p>§ 2º A consolidação nacional e por esfera de governo das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, a que se refere o art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, será elaborada pelo órgão central de contabilidade da União.</p>

463. Em relação às Áreas de Evidenciação e aos Serviços/Sistema de Contabilidade, é interessante observar que há regramentos tanto nos PLPs quanto na Lei. Sendo que o PLP 295/2016 inclui além das disposições contidas na Lei, a punição do agente público que criar obstáculos ao serviço de contabilidade. O PLP 25/2022 incorpora a disposição do PLP anterior e acrescenta que a “atividade contábil será organizada sob a forma de sistema, instituído em lei de cada ente da Federação, que definirá suas finalidades, organização e competências, e regulamentado pelo Poder Executivo.”

Lei 4320/1964 (arts. 85 e 89)	PLP 25/2022 (arts. 56 e 57)
<p>Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o</p>	<p>Art. 56. A atividade contábil será organizada sob a forma de sistema, instituído em lei de cada ente da Federação, que definirá suas finalidades,</p>

acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.	organização e competências, e regulamentado pelo Poder Executivo. Parágrafo único. O Sistema de Contabilidade realizará as atividades voltadas ao registro, ao tratamento e ao controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial dos entes da Federação e orientará a aplicação das normas desta Lei Complementar, com vistas à elaboração de relatórios contábeis.
Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.	Art. 57. Deverão ser fornecidos ao Sistema de Contabilidade, no desempenho da sua missão institucional, todos os processos, documentos e informações relativos às transações que devam ser evidenciadas. § 1º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação do sistema de contabilidade no desempenho de sua missão institucional ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal. § 2º Respondem pelas transações evidenciadas pela contabilidade os agentes que lhes deram origem.

464. Outro ponto relevante, que já existia na Lei de 1964, são as informações relativas a custos. No entanto, essas informações se restringiam aos serviços públicos industriais (art. 99). A LRF ampliou os horizontes dessa análise de custos para toda a administração pública, ao determinar que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (art.50, § 3º). Em consonância com esse regramento os dois PLPs (no art. 66 do PLP 25/2022 e no art. 75 do PLP 295/2016) normatizam o tema de maneira idêntica, há apenas uma redistribuição de alguns tópicos entre *caput* e parágrafos.

PLP 25/2022 (art. 66)
Art. 66. O sistema de custos referido no art. 50, § 3º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, possibilitará a geração periódica de informações de custos, observadas as orientações e os procedimentos emitidos pelo Poder Executivo de cada ente da Federação. § 1º São pressupostos da informação de custos: I – possibilitar a mensuração, o controle e a avaliação dos objetos de custos de acordo com sua relevância no processo de tomada de decisões; II – permitir a comparabilidade entre os objetos de custos afins; e III – acompanhar a evolução dos custos, referenciada em base histórica. § 2º A informação de custos no setor público tem por objetivo: I – apoiar as funções de planejamento e orçamento; II – dar suporte ao processo de tomada de decisões, na gestão das finanças públicas; III – contribuir para a redução de custos e para a melhoria da qualidade dos gastos e dos serviços públicos; IV – subsidiar a avaliação das políticas públicas; e V – proporcionar maior evidenciação do uso dos recursos públicos. § 3º Os entes da Federação observarão padrão mínimo das informações de custos a ser estabelecido pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal, de forma a viabilizar a comparabilidade da informação de custos.

465. Por fim, os artigos 107 a 110 da Lei 4.320/1964 tratam dos orçamentos das entidades autárquicas ou paraestatais, inclusive de previdência social ou investidas de delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, bem como da incorporação de seus resultados nos orçamentos dos entes. É questionável se esses artigos foram sequer recepcionados pela Constituição de 1988. De qualquer forma, a abrangência dos OFSS e do orçamento de investimentos das empresas estatais, em consonância com as normas constitucionais, é regulamentada nos arts. 13 e 14 do PLP 25/2022 e nos arts. 19 e 20 do PLP 295/2016, analisados em outros tópicos do trabalho.

466. Em conclusão a esse tópico pode-se afirmar que os dois projetos dão um passo significativo na gestão da contabilidade pública brasileira, em especial por fixarem em lei

complementar uma série de regras que, talvez pela própria ausência da edição da Lei Geral de Finanças prevista na CF/1988, vêm sendo estabelecidas por meio de normas infralegais, indiferente ao seu mérito e qualidade. Em uma comparação entre os dois projetos, ressalta-se a grande semelhança entre eles, no entanto, pode-se observar que no PLP mais recente tem uma melhor estruturação dos tópicos bem como uma maior conceituação dos itens abordados.

467. Todavia, foi verificado, nos dois projetos, a ausência dos conceitos de dívida fluante e consolidada, conceitos existentes na Lei 4.320/1964. A omissão do conceito de dívida consolidada ou fundada é suprida pelas definições do art. 29 da LRF. Em relação à dívida fluante, não foi identificada sua definição em nenhuma outra lei.

III.9. Alterações na Lei de Responsabilidade Fiscal

468. Os dois projetos propõem alterações na LRF. As mudanças aventadas pelo PLP 295/2016 são pontuais, enquanto aquelas do PLP 25/2022 são de maior vulto. Este último projeto está propondo mudanças mais radicais no arcabouço vigente como, por exemplo a eliminação do PPA e a criação do Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo na LDO, nesse sentido é necessário reformar a LRF de forma a compatibilizá-la com essas mudanças.

469. As propostas do PLP 295/2022, art.77, podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- Altera o *caput* do art. 4º da LRF - artigo que dispõe sobre o conteúdo da LDO - indicando que a LDO deverá dispor sobre os quadros orçamentários que integrarão a LOA e estabelecer parâmetros tanto para a expansão das despesas de pessoal quanto para a elaboração da programação orçamentária do Poder Judiciário, do Poder Legislativo, do Ministério Público e da Defensoria Pública. Além de definir as despesas orçamentárias que poderão ser financiadas com operação de crédito.
- Altera os dois primeiros parágrafos do art. 4º que regulam o Anexo de Metas Fiscais, alterando o número de exercícios a serem incluídos, excluindo do Anexo o demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e criando um demonstrativo abordando a consistência das metas anuais fixadas com o PPA.
- O PLP propõe a inclusão da execução das despesas primárias obrigatórias como motivação do contingenciamento das despesas discricionárias, modificando o art 9º da LRF, que trata do contingenciamento de despesas. Regulamenta, na própria Lei Complementar, a necessidade de o Poder Executivo comunicar aos outros Poderes e órgãos autônomos o montante necessário de contingenciamento e estabelece que todas as despesas primárias discricionárias estão sujeitas ao contingenciamento.

470. A exclusão do demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e a determinação de que todas as despesas primárias discricionárias estão sujeitas ao contingenciamento também constam do PLP 25/2022.

471. A seguir serão elencadas as propostas de alteração constantes do PLP 25/2022:

Art. 4º da LRF - PLP 25/2022

472. O PLP 25/2022, em seus arts. 70 e 71, altera o *caput* do art. 4º da LRF, tornando-o bem mais simples, pois muitas das atribuições estabelecidas na versão atual do *caput* passaram a ser regulamentadas em artigos específicos do PLP 25/2022:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal e:

I - disporá sobre a forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses e segundo os critérios previstos na lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, da Constituição Federal; e

II – estipulará parâmetros relativos à expansão da despesa orçamentária com pessoal.”

O PLP 25/2022 também altera os parágrafos do art. 4º referentes ao Anexo de Metas Fiscais nos seguintes termos:

§ 1º Conforme disposto no art. 165, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e a lei de diretrizes orçamentárias Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo, em que serão estabelecidas metas anuais de resultado primário, para o exercício a que se referirem e para os três subsequentes, sem prejuízo do estabelecimento de metas adicionais relativas ao resultado nominal, às receitas orçamentárias e ao montante da dívida pública.

§ 2º Conforme disposto no art. 165, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e a lei de diretrizes orçamentárias Anexo do Quadro da Despesa de Médio Prazo, em que serão estabelecidos limites individualizados para a programação orçamentária dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público, da Defensoria Pública e das áreas temáticas do restante do Poder Executivo, de caráter mandatório para o exercício a que se referirem e indicativo para os três subsequentes.

473. Por fim, o § 3º proposto (§ 2º da LRF) altera dois demonstrativos do anexo de metas fiscais (no projeto, Anexo do Cenário Fiscal de Médio Prazo):

§ 3º O Anexo mencionado no § 1º deste artigo conterà, ainda:

.....

II – demonstrativo das metas e dos limites globais anuais, contendo os principais itens das receitas e das despesas orçamentárias, instruído com memória e metodologia de cálculo que demonstrem que os valores apresentados refletem o impacto da legislação vigente, comparando-os com os valores estimados para o exercício em curso e os realizados nos dois exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com o disposto no art. 164-A, parágrafo único, da Constituição Federal;

.....

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita orçamentária.

474. O § 4º que regulamentava o conteúdo da mensagem presidencial de encaminhamento do PLOA é revogado pelo art. 75 do Projeto, pois a ele mesmo passa a regulamentar o tema.

Art. 5º da LRF - PLP 25/2022

475. Para compatibilização com o art. 12 do Projeto e com a exclusão do PPA, o seu art. 75 revoga o § 5º do art. 5º que vedava:

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

Art. 7º e 9º da LRF - PLP 25/2022

476. Como foi tratado no item referente à execução da despesa, o PLP 25/2022 em seu art. 33 reescreve o art. 9º da LRF. Embora não tenha sido localizada no projeto qualquer proposta de revogação deste artigo da LRF, também não foram encontradas menções aos regramentos constantes § 4º que normatiza as avaliações trimestrais do cumprimento das metas fiscais. No entanto, o § 5º do art. 9º foi remanejado para o art. 7º.

Art. 8º da LRF - PLP 25/2022

477. Um ponto que merece destaque na análise das alterações da LRF é a revogação do parágrafo único do art. 8º da LRF pelo art. 75 do Projeto. Esse parágrafo determina que as receitas vinculadas não podem ser utilizadas para outros fins, ou seja, as disponibilidades dessas fontes têm que ser preservadas para serem utilizadas em exercícios posteriores.

Art. 67 da LRF - PLP 25/2022

478. O formato e as atribuições do Conselho de Gestão Fiscal são estabelecidos no art. 67 da LRF, nos seguintes termos:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o caput instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

479. Embora a LRF tenha previsto uma série de atribuições relevantes a este Conselho, ele nunca foi criado. Houve mais de um projeto de lei propondo a sua criação. No entanto, provavelmente devido à amplitude prevista - constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade - não se conseguiu chegar a um consenso que culminasse na aprovação de uma lei dispondo sobre a composição e a forma de funcionamento.

480. Nesse sentido é alvissareira a proposição do PLP de alterar o art. 67 nos seguintes termos:

Art. 67 O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, com vistas a:

.....

§ 2º Lei ordinária federal disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Demais mudanças do PLP 25/2022

- Compatibilização dos arts. 16 e 17 da LRF com a exclusão do PPA;
- Alteração do § 3º do art. 33 da LRF reduzindo as sanções para a realização de contratação de operação de crédito que infrinjam os regramentos estabelecidos na própria LRF; e

- Inclusão do art. 67-A na LRF que cria a Instituição Fiscal Independente no âmbito do Congresso Nacional com concomitante encerramento das atividades Instituição Fiscal Independente do Senado Federal.

Lei Complementar 200/2023

481. Na análise deste item é importante ressaltar que, em dezembro de 2022, foi aprovada a Emenda Constitucional 126, cujos artigos 6º e 9º desconstituem o regime fiscal vigente (Teto de Gastos), o qual é baseado no limite de despesas primárias, corrigido anualmente pela variação do IPCA, ao estabelecerem que:

Art. 6º O Presidente da República deverá encaminhar ao Congresso Nacional, até 31 de agosto de 2023, projeto de lei complementar com o objetivo de instituir regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico, inclusive quanto à regra estabelecida no inciso III do caput do art. 167 da Constituição Federal.

(...)

Art. 9º Ficam revogados os arts. 106, 107, 109, 110, 111, 111-A, 112 e 114 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias após a sanção da lei complementar prevista no art. 6º desta Emenda Constitucional.

482. Em observância aos citados dispositivos constitucionais, o Poder Executivo elaborou o projeto de lei complementar (PLP 93/2023), o qual foi aprovado por meio da Lei Complementar 200/2023.

483. A supracitada lei mescla no mesmo arcabouço um regime de metas fiscais e de limite de despesa primária. A meta de resultado primário deve ser compatível com a estabilização da dívida e há um intervalo de +/- 0,25 p.p. do PIB no aferimento do seu cumprimento. O limite individualizado para as despesas primárias é estabelecido para os Poderes e órgãos autônomos, inclusive para a Defensoria Pública da União (DPU). Há uma série de despesas excluídas do limite. Além da atualização monetária, o projeto prevê um aumento real das despesas limitado a 70%/50% da variação real da receita, assegurado o crescimento mínimo de 0,6% a.a. e máximo de 2,5% a.a. O contingenciamento de despesas permanece obrigatório e há medidas de ajuste no caso de descumprimento da meta de resultado primário. O sucesso da estrutura montada sustenta-se no crescimento da receita.

484. Em relação à LRF, a nova lei essencialmente altera o seu art. 4º, que regulamenta o conteúdo da LDO - compatibilizando-o com o arcabouço fiscal desenhado. Nesse sentido, a LC 200/2023 acrescenta o § 5º (obrigatório para a União e opcional para os demais entes) que modifica o conteúdo do anexo de metas fiscais. São previstas metas anuais por três exercícios com margem de tolerância no aferimento de seu cumprimento; um marco fiscal de médio prazo; o estabelecimento da trajetória da dívida por dez anos cujos resultados primários sejam consistentes com a estabilização da relação dívida/PIB; e, limites e parâmetros orçamentários para os Poderes e órgãos autônomos.

485. Nesse cenário, torna-se imperioso que a Nova Lei de Finanças se compatibilize com o novo regime fiscal, visando mitigar a fim de gerar maior segurança aos administradores públicos, assim como propiciar meios para o alcance dos objetivos pretendidos pelo legislador constitucional - garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico.

III.10. Disposições Finais e Transitórias

486. O título das disposições finais da Lei 4.320/1964 determina ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda a publicação do balanço consolidado das contas de todos os entes federativos, suas autarquias e entidades e do quadro baseado em dados orçamentários; define o prazo máximo para que os entes remetam seu respectivos orçamentos e balanços do exercício

anterior e vincula o pagamento de auxílio e contribuição ao atendimento dessa determinação. Esses aspectos foram tratados em item específico que analisou o Capítulo de Contabilidade dos projetos de lei.

487. As disposições finais do PLP 295/2016 (artigos 77 a 81) abordam os seguintes aspectos: ressalva das novas regras de restos a pagar as despesas já inscritas em RP; ressalva das novas regras de fundos públicos aos fundos já instituídos; revoga a Lei 4.320/1964 e; aplica da nova lei ao PPPA, PLDO e PLOA que forem elaborados após entrada em vigor da Lei, com exceção dos municípios, que poderão aplicar a partir da elaboração do segundo projeto de lei do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias ou de lei orçamentária. Cabe destaque o art. 78 do PLP 295/2016 que determina que, na ausência do Conselho de Gestão Fiscal previsto no art. 67 da LRF, serão válidos os atos editados pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal.

488. As disposições finais do PLP 25/2022 (artigos 71 a 76) tratam dos seguintes pontos: conceito e normatização da Dívida Ativa; ressalva das novas regras de restos a pagar as despesas já inscritas em RP; extinção dos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia da União não prorrogados por lei específica até o término do quarto exercício de vigência da Lei de Finanças; aplicação da nova lei ao PPPA, PLDO e PLOA que forem elaborados após entrada em vigor da Lei, excetuando os municípios na mesma linha do PLP 295/2016; e prazo de dois anos após publicação da Lei para adequação dos fundos públicos já instituídos às novas regras.

489. Quanto à edição de normas complementares de contabilidade previstas neste projeto de lei, o art. 72 atribui essa competência ao órgão central de contabilidade, enquanto não implantado o Conselho de Gestão Fiscal, previsto no art. 67 da LRF.

490. Os conceitos de Dívida Ativa são parecidos na Lei 4.320/1964 e no PLP 25/2022, conforme se observa na tabela abaixo. Entretanto, percebe-se que o projeto caracteriza melhor a necessidade de apuração de liquidez e certeza como requisito para cobrança judicial ou extrajudicial dos créditos da Fazenda Pública. Já o PL 295/2016 não aborda o tema.

Lei 4.320/1964	PLP 25/2022
<p>Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)</p> <p>§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)</p> <p>§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)</p> <p>§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade</p>	<p>Art. 71. O crédito da Fazenda Pública, de natureza tributária e não tributária, bem como os valores correspondentes a multas, juros de mora e encargos, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, será inscrito, na forma da legislação específica, como dívida ativa, em registro próprio, após apurada sua liquidez e certeza.</p> <p>§ 1º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública de qualquer origem ou natureza.</p> <p>§ 2º O valor do crédito da Fazenda Pública em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da dívida ativa, incidindo, a partir da conversão, encargos para a recomposição do valor do crédito e os juros de mora.</p> <p>§ 3º Transcorrido o prazo para pagamento de que trata o <i>caput</i>, somente se procederá à cobrança judicial ou extrajudicial dos créditos da Fazenda Pública após apuração de liquidez e certeza pelo órgão competente para inscrição em dívida ativa.</p>

administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)	
--	--

491. Considerando que as disposições finais são normalmente utilizadas para abordar ressalvas e aspectos gerais da norma, os PLPs parecem ser bastante coerentes. Observa-se que os conteúdos das disposições finais e transitórias dos projetos são similares, com algumas pequenas distinções. O PLP 25/2022, além de abordar os temas inseridos pelo PLP 295/2016, normatiza a Dívida Ativa, estabelece a extinção dos incentivos ou benefícios e, diferentemente do PLP 295/2016, aplica as novas regras de fundos públicos aos fundos já instituídos após dois anos de publicação da Lei.

IV. CONCLUSÃO

492. A consolidação de normas esparsas em leis nacionais sobre finanças públicas, numa estrutura complexa conhecida na literatura especializada como *public financial management* (PFM), tem ocorrido ao redor do globo. As transformações enfrentadas pelos governos e os novos desafios para a gestão pública fomentaram reformas das leis de finanças. Houve ondas de alterações legislativas, chegando-se a falar de uma segunda e de uma terceira geração de reformas. Ferramentas de avaliação, como o programa *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA), permitiram obter a conclusão de que a maior qualidade das leis de finanças públicas está correlacionada a uma maior renda *per capita* (Verena Fritz, Marijn Verhoeven e Ambra Avenia. *Political Economy of Public Financial Management Reforms: Experiences and Implications for Dialogue and Operational Engagement*. Banco Mundial. Washington, D.C. (EUA), 2017. p. 19).

493. A despeito de todas essas inovações técnicas, o Brasil ainda conta com uma lei básica de finanças públicas prestes a completar sessenta anos. A Lei 4.320/1964, elogiável em sua origem, como lei que consagrou a autonomia do Direito Financeiro no país, a conferir unidade e sistematicidade à regulação da atividade financeira estatal. À época de sua elaboração, a Lei 4.320/1964 disciplinou matérias como a elaboração de orçamentos públicos, previsão de receitas, fixação de despesas e utilização do crédito público (Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi, Werther Botelho Spagnol. *Curso de direito financeiro e tributário* – 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 73).

494. A Lei 4.320/1964 passou por quatro Constituições e variados regimes de governo; o que chama a atenção não é apenas o lapso temporal de sua vigência (registre-se que é mais antiga que as leis gerais de finanças de países latino-americanos como Argentina, Chile, México, Colômbia e Equador), como também o fato de que a Lei 4.320/1964 já não é capaz de orientar, do ponto de vista material, o modelo estabelecido pelo Constituinte de 1988, nem as alterações havidas na gestão contábil, financeira, orçamentária e na governança da federação brasileira. O esforço necessário para adaptá-la seria tão vasto que se impõe a necessidade de erigir nova lei, coerente em seu todo e adequada ao regime jurídico brasileiro contemporâneo.

495. A Constituição de 1988 prevê, em seu art. 165, § 9º, a elaboração de uma Lei Geral de Finanças Públicas, sob a forma de lei complementar, à qual cumpre reger as leis orçamentárias de iniciativa do Poder Executivo (PPA, LDO e LOA), nos seguintes termos:

§ 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.

III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto nos §§ 11 e 12 do art. 166.

496. Além disso, o art. 168 da CF/1988 estabelece à lei complementar a função de regulamentar a entrega de recursos financeiros aos outros Poderes, *in verbis*:

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

497. Por fim o ADCT, no § 2º do art. 35, estabelece, além da vigência do PPA, prazos provisórios para o trâmite no Congresso Nacional das leis orçamentárias, enquanto não for aprovada a nova Lei de Finanças, prazos esses vigendo há mais de trinta anos.

498. Ora, salvo as definições gerais sobre as leis orçamentárias estabelecidas no próprio art. 165 e dos prazos definidos no ADCT, ainda não existe uma norma geral relativa ao PPA. Em relação à LDO, o art. 4º da LRF estabelece alguns regramentos, e, por fim, assume-se que, em relação à LOA, a Lei 4.320/1964, quando compatível com a Constituição Federal, exerce papel regulamentador. As “normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” também estão a cargo da lei vigente.

499. Logo, a inexistência de uma nova lei complementar de finanças públicas, em si, resulta em lacuna no ordenamento brasileiro, tendo em vista o art. 165, § 9º, da Constituição. Conforme decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 1.726/DF, a Lei 4.320/1964 foi recepcionada com *status* de lei complementar. Contudo, a mera recepção dessa lei não supriu a necessidade de modernização da disciplina das finanças públicas no Brasil.

500. Carlos Barcelos investiga as circunstâncias que envolvem a manutenção da Lei 4.320/1964 em vigor por mais de cinco décadas. O autor observa que, conquanto a lei tenha perdurado, ocorreram mudanças de grande monta no processo de orçamentação pública brasileiro desde a promulgação desse diploma legal. A coexistência dessas alterações com uma lei antiga pode ser compreendida em vista do forte declínio da importância e da influência da Lei 4.320; a reconfiguração do orçamento foi operada no âmbito da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal, das leis de diretrizes orçamentárias, e outras normas. O autor considera que a principal causa da perpetuação da Lei 4.320/1964 são os “significativos custos políticos, cognitivos e financeiros envolvidos na elaboração de uma nova norma com esta envergadura”. Também ressalta que a “permanência [da Lei 4.320/1964 coexistindo com outras normas de planejamento e orçamento] significa que a matriz institucional da governança orçamentária é complexa, densa (múltiplas camadas de normas), diversa e cheia de inconsistências. Isso contradiz a expectativa de uma matriz institucional homogênea, coerente e bem acoplada” (Carlos Leonardo Klein Barcelos. *Governança orçamentária e mudança institucional: o caso da norma geral de direito financeiro – Lei no 4.320/64*. 2012. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012. págs. 234 a 245).

501. Muitas hipóteses foram levantadas para justificar a não edição de uma lei estruturante como essa, prevista há mais de trinta anos. Provavelmente não existe apenas uma causa, mas um conjunto de causas. Um dos fatores que dificultam a sua edição é a própria abrangência federativa. A edição da Norma Geral de Finanças se depara com o grande desafio de estabelecer normas para realidades bem distintas. Tem-se a União, que só no Poder Executivo são dois milhões de servidores ativos e inativos, os estados e Distrito Federal, já bastante diversos entre si, e os municípios, cujas populações variam de 833 habitantes (Serra da Saudade, Minas Gerais) a 11,4 milhões de habitantes em São Paulo. A existência de contextos tão diferentes gera necessariamente estruturas administrativas também muito diferenciadas e, muitas vezes, regramentos necessários e pertinentes para a União não se coadunam com as diversas realidades municipais e estaduais.

502. Vale ressaltar que a perpetuação da Lei 4.320/1964 no ordenamento não implica mero inconveniente ou dissabor para os operadores da administração financeira e orçamentária no país. Tamanha é a distorção gerada por lacunas e inadequações da lei, que a disciplina das finanças públicas

frequentemente se dá por vias transversas, seja por intermédio de emendas à constituição, seja por regulamentos administrativos do Poder Executivo e das Casas legislativas. Nem a elevada rigidez constitucional, nem a precariedade de regulamentos infralegais, traduz *locus* próprio para a fixação de norma jusfinanceira. O resultado é o de uma insegurança jurídica generalizada, que atinge gestores, legisladores, fornecedores, cidadãos e órgãos de controle.

503. Uma das consequências nocivas do quadro atual recai sobre as diferentes esferas de governo da federação. A Constituição Federal de 1988 prevê arranjo federativo próprio. A Lei 4.320/1964 foi elaborada em contexto distinto, e não permite aferir com clareza o alcance das normas gerais, nem o campo de atuação que possa ser atribuído aos entes, o que pode não atender às suas especificidades operacionais. Além disso, em alguns aspectos, a exemplo da produção de informações e dados contábeis, vem ocorrendo nos últimos anos uma centralização na União. Uma nova lei geral de finanças públicas deveria delimitar as normas gerais, assegurada a competência legislativa suplementar dos estados e Distrito Federal, em consonância com art. 24 da CF/1988 e com a diversidade dos entes.

504. No fulcro da desvirtuação normativa mencionada anteriormente, um fenômeno importante é o da hipertrofia da lei de diretrizes orçamentárias (LDO). Criada pelo Constituinte de 1988, a LDO é lei de vigência anual; devendo, por sua própria natureza, dispor sobre temas atrelados ao horizonte temporal de um exercício financeiro. No caso da União, dada a inaptidão da Lei 4.320/1964 para cuidar das finanças públicas nos dias de hoje, diversos temas de natureza perene têm sido inseridos na LDO. Chega a haver uma repetição de dispositivos na LDO, ano após ano, e uma inflação na quantidade de artigos. Ora, a aprovação da LDO está sujeita a prazos exíguos, e deve, para fins de clareza e de atendimento à Constituição, ater-se ao disposto no art. 165, § 2º. A inclusão de temas de interesse permanente numa lei temporária, como a LDO, subtrai da sociedade a capacidade de debater e de aperfeiçoar soluções para os problemas de finanças públicas.

505. A inaplicabilidade da Lei 4.320/1964 para os dias atuais também se verifica na falta de conceituação de matérias e de atributos relevantes para a gestão financeira. Trata-se de lei defasada, que não oferece respostas para assuntos como o regime de emendas parlamentares, o qual foi recentemente incrementado por força de emendas à Constituição e hoje tem repercussão sobre a capacidade de planejamento estatal e sobre a alocação de despesas discricionárias. A Lei 4.320/1964 tampouco acompanhou a evolução de temas como o planejamento de longo prazo, a integração do orçamento com compromissos fiscais de médio prazo, os mecanismos de governança pública, o papel do centro de governo, os novos vetores de publicidade e controle dos atos de gestão, e a observância das regras fiscais em vigor, podendo ser mencionada a lacuna quanto à operacionalização do art. 167, inciso III, da Constituição, referente à Regra de Ouro.

506. À luz dessas considerações, fica clara a patente desatualização da vigente Lei 4.320/1964, e impõe-se a necessidade de se apreciar um novo diploma normativo apto a cumprir a função de lei geral de finanças públicas do Brasil, sanando os problemas decorrentes da atual insegurança jurídica. Nesse contexto, é mister que a nova norma confira adequada flexibilidade para que os entes subnacionais possam tratar de particularidades ou de situações críticas que eventualmente surjam no manejo das finanças, como já ocorreu na esfera federal, em que as LDOs solucionaram impasses relevantes como, por exemplo, a observância da Regra de Ouro na elaboração do projeto de lei orçamentária através de despesas condicionadas à autorização legislativa.

507. Como exposto neste levantamento, os principais projetos de lei complementar ora em tramitação com vistas a substituir a Lei 4.320/1964 – o PLP 295/2016 e o PLP 25/2022 – contêm importantes avanços em matérias como a disciplina das etapas da receita e despesa, o procedimento para aprovação do orçamento anual, o conteúdo das leis orçamentárias, e a governança das finanças públicas. Por exemplo, o PLP 295/2016 se notabiliza por uma melhor caracterização das leis orçamentárias dos entes federados, ao passo que chama a atenção, no PLP 25/2022, a bem-vinda

criação de anexos para o quadro de despesas de médio prazo e para a avaliação sistemática de políticas públicas.

508. Num compêndio das melhorias já presentes nos projetos, podem ser citados:

- o aprimoramento da conceituação das fases de execução da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento);
- a atualização da classificação das receitas e despesas;
- a ampliação dos princípios orçamentários;
- a tramitação do projeto de PPA no Congresso Nacional simultaneamente à do projeto de LDO, o que permitiria que a essa última reflita as diretrizes e metas do PPA já no primeiro ano de vigência do plano;
- o avanço considerável nos conceitos e regras para controle e transparência, principalmente no que tange às informações de custos e avaliação de políticas e programas;
- a previsão de duas instâncias reguladoras na aprovação de normas complementares relativas à contabilidade;
- a previsão do plano de contas único nos PLPs, que estabelece um parâmetro único para o registro contábil dos entes, facilitando a consolidação e o controle; e
- o avanço significativo na regulamentação da contabilidade pública.

509. Os projetos se caracterizam por incorporar à lei o que se tornou praxe na Administração, dando *status* de lei complementar a um conjunto de regras que já são aplicadas na prática.

510. Contudo, os dois projetos ostentam limitações dignas de registro. Importante mencionar que os projetos praticamente passam ao largo da sistemática de emendas parlamentares, que tem recebido crescente atenção do constituinte derivado e carreado vultosos recursos públicos. Os projetos também falham ao dispor sobre o planejamento, de maneira inadequada e, por vezes, incompatível com a Constituição de 1988 – o PLP 25/2022 chega a propor a extinção do PPA. Houve uma busca, nos dois projetos, por uma regência flexível para a anualidade orçamentária, que poderia ser mais refinada.

511. Dentre os temas cuja regulamentação prevista nos projetos é questionável, por oferecerem riscos às finanças públicas ou ao atingimento dos objetivos governamentais de médio prazo, mencionam-se os seguintes:

- a permissão, em caráter excepcional, da reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro – sobre esse ponto, trabalho anterior do TCU considerou essa prática indevida, por acarretar ausência da fidedignidade das informações contábeis;
- a permissão, em caráter excepcional, da emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte (art. 37, § 5º do PLP 295/2016 e art. 30, § 2º do PLP 25/2022) – avistam-se riscos à transparência e à gestão orçamentária, principalmente no tocante à gestão dos estoques de restos a pagar, caso não sejam delimitados os casos que configurariam a excepcionalidade prevista;
- a apresentação do anexo específico com “os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente” na mensagem do PLOA, e não mais do PLDO;
- a proposta de retirar o anexo de investimentos plurianuais do PPA e integrá-lo ao PLOA e à LOA; e

– a previsão de que a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa da LDO e, caso a LDO não tenha sido aprovada até o final do primeiro período legislativo, a estimativa do PLOA será igual à do PLDO.

512. Quanto às lacunas identificadas nos projetos, os PLPs 295/2016 e 25/2022 deixam de delimitar precisamente a **abrangência** e a **cobertura** (entidades envolvidas, transações e temas alcançados) do orçamento governamental, tarefa fundamental para maior segurança jurídica no setor público brasileiro. Outra oportunidade não aproveitada plenamente nos projetos é a da **conceituação dos objetos do Direito Financeiro**. Poderia haver também maior clareza na **especificação do espaço normativo dos entes federados**, de maneira suplementar à legislação geral sobre finanças, e reconhecendo as peculiaridades locais.

513. Adicionalmente, cumpre registrar outras lacunas detectadas nos projetos:

– insuficiência de conceituação para a dívida ativa, a dívida fluante, o fato gerador e o conteúdo da nota de empenho;

– falta de definição dos critérios para realização de pagamentos por meio de despesas de exercícios anteriores (DEA);

– inexistência de solução para a questão da utilização dos superávits financeiros dos fundos;

– ausência de regra geral e perene para a forma de apresentação, no orçamento, das receitas provenientes de emissão de títulos e despesas com refinanciamento, bem como regras de transparência em relação ao manejo da dívida pública; e

– falta de regulamentação de aspectos relevantes sobre precatórios, decorrentes das alterações promovidas nos regramentos constitucionais recentes.

514. Especificamente no que tange às leis orçamentárias, os projetos podem ser aprimorados para a construção de um efetivo sistema trino, por meio dos seguintes preceitos: resgate do PPA como núcleo integrador do planejamento de médio prazo no setor público; atribuição clara à LDO de temas de natureza essencialmente anual e capazes de modernizar a governança orçamentária; delimitação útil das transações que devem ser consignadas na LOA.

515. No tocante ao controle, cabe observar que os projetos de lei ampliaram consideravelmente o tema em relação ao conteúdo presente na Lei 4.320/1964, apresentando como principais avanços: i) maior clareza dos controles internos e maior transparência nas renúncias de receitas orçamentárias; ii) regulamentação do controle das transferências intergovernamentais; iii) maior detalhamento da normatização da prestação de contas; iv) reforço à necessidade do controle externo de desempenho; v) estabelecimento de prazo para julgamento das contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo; vi) fomento ao controle social e à Participação Cidadã, preconizada pela OCDE como uma importante premissa das leis de finanças públicas; vii) reforço à importância do sistema de informações de custos, deixando claros seus pressupostos e finalidades; viii) previsão da avaliação de políticas públicas (criação, expansão e reformulação), com divulgação dos resultados alcançados e sua articulação com o ciclo orçamentário; e ix) estabelecimento de critérios para a criação e prorrogação de incentivos ou benefícios, bem como a promoção da revisão e análise sobre a permanência dos incentivos criados, promovendo um importante avanço em relação ao processo de avaliação e revisão dos benefícios concedidos.

516. Não obstante, constata-se algumas lacunas e oportunidades de evolução normativa nos projetos, capazes de promover relevante progresso do controle e conseqüente aprimoramento no processo de priorização e eficiência alocativa dos recursos públicos, tais como: i) estabelecimento de requisitos mínimos de transparência para as transferências intergovernamentais, no sentido de permitir a rastreabilidade dos recursos transferidos; ii) previsão de critérios de desempenho na regulamentação

da prestação de contas; iii) regulamentação de um conjunto mínimo de informações sobre custos que deveriam ser disponibilizadas pelo governo, bem como de mecanismos capazes de viabilizar a integração entre a contabilidade de custos e o planejamento governamental; iv) estabelecimento de papéis e responsabilidades de cada ente federativo no processo de monitoramento e avaliação de políticas e programas públicos; v) revisão dos parâmetros para revisão e avaliação dos benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia nas finanças públicas, de forma a compatibilizá-los aos ditames estabelecidos pela EC 109/2021.

517. Ao longo do presente levantamento, foram trazidas a lume questões como essas, dizendo respeito a forças e deficiências detectadas no PLP 295/2016 e no PLP 25/2022. O objetivo principal deste trabalho foi o de contribuir, dessa maneira, para a imprescindível atualização da principal lei sobre finanças públicas brasileira, a Lei 4.320/1964. Mais do que apenas uma extensão para abarcar soluções já existentes que não são abrangidas pela lei atual, espera-se que a redação da nova lei complementar seja capaz de lidar com questões que continuam abertas, mas não foram enfrentadas até o momento nos dois projetos.

V. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

518. Ante o exposto, submetem-se os autos ao ministro-relator, com a seguinte proposta de deliberação:

a) **informar**, com fundamento no art. 146, § 3º, da Lei 14.436/2022 (LDO 2023), c/c o art. 41, inciso I, alínea “a” e § 2º, da Lei 8.443/1992, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, que o levantamento a respeito dos projetos de lei PLP 295/2016 e PLP 25/2022, que tratam da Nova Lei de Finanças Públicas, prevista no art. 165, § 9º, da CF/1988, em substituição à Lei 4.320/1964, identificou:

a.1) como **principais deficiências**:

a.1.1) ausência de devida regulamentação sobre emendas parlamentares;

a.1.2) imprecisão sobre abrangência e cobertura do orçamento;

a.1.3) fragilidades na regência do plano plurianual; e

a.1.4) inexatidão quanto à aplicabilidade da norma aos entes federativos;

a.2) dentre os **pontos positivos** dos projetos:

a.2.1) o aprimoramento da conceituação das fases de execução da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento);

a.2.2) a atualização da classificação das receitas e despesas;

a.2.3) a ampliação dos princípios orçamentários;

a.2.4) a tramitação do projeto de PPA no Congresso Nacional simultaneamente à do projeto de LDO, o que permitiria que a LDO reflita as diretrizes e metas do PPA já no primeiro ano de vigência do plano;

a.2.5) o avanço considerável nos conceitos e regras para controle e transparência, principalmente no que tange às informações de custos e avaliação de políticas e programas;

a.2.6) a previsão de duas instâncias reguladoras na aprovação de normas complementares relativas à contabilidade;

a.2.7) a previsão do plano de contas único, que estabelece um parâmetro único para o registro contábil dos entes, facilitando a consolidação e o controle; e

a.2.8) o avanço significativo na regulamentação da contabilidade pública;

a.3) dentre os **pontos negativos** dos projetos:

a.3.1) a permissão, em caráter excepcional, da reclassificação da vinculação de recursos de despesa orçamentária executada dentro do mesmo exercício financeiro – sobre esse ponto, trabalho anterior do TCU considerou essa prática indevida, por acarretar ausência da fidedignidade das informações contábeis;

a.3.2) a permissão, em caráter excepcional, da emissão de nota de empenho para atender a obrigações cujo implemento de condição deva ocorrer no exercício seguinte (art. 37, § 5º do PLP 295/2016 e art. 30, § 2º do PLP 25/2022) – avistam-se riscos à transparência e à gestão orçamentária, principalmente no tocante à gestão dos estoques de restos a pagar, caso não sejam delimitados os casos que configurariam a excepcionalidade prevista;

a.3.3) a apresentação do anexo específico com “os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente” na mensagem do PLOA e não mais do PLDO;

a.3.4) a proposta de retirar o anexo de investimentos plurianuais do PPA e integrá-lo ao PLOA e à LOA; e

a.3.5) a previsão de que a estimativa das receitas primárias do PLOA será igual à estimativa da LDO e, caso a LDO não tenha sido aprovada até o final do primeiro período legislativo, a estimativa do PLOA será igual à do PLDO;

a.4) dentre as **lacunas** identificadas nos projetos:

a.4.1) insuficiência de conceituação para a dívida ativa, a dívida fluante, o fato gerador e o conteúdo da nota de empenho;

a.4.2) falta de definição dos critérios para realização de pagamentos por meio de despesas de exercícios anteriores (DEA);

a.4.3) inexistência de solução para a questão dos superávits financeiros dos fundos;

a.4.4) ausência de regra geral e perene para a forma de apresentação, no orçamento, das receitas provenientes de emissão de títulos e despesas com refinanciamento, bem como regras de transparência em relação ao manejo da dívida pública; e

a.4.5) falta de regulamentação de aspectos relevantes sobre precatórios, decorrentes das alterações promovidas nos regramentos constitucionais recentes;

a.5) que a pendência de deliberação sobre uma nova Lei Geral de Finanças Públicas e a consequente perpetuação da atual Lei 4.320/1964 acarretam grandes custos para o país, com prejuízo à segurança jurídica e à racionalidade nas finanças públicas, o que inclusive representa riscos para o desenvolvimento nacional;

b) **encaminhar cópia** do acórdão a ser proferido à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério do Planejamento e Orçamento e ao Ministério da Fazenda, informando-lhes que o inteiro teor da deliberação poderá ser consultado no Portal do TCU (www.tcu.gov.br/acordaos);

c) **encerrar** o presente processo, nos termos do art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”

TERMO DE CIÊNCIA DE COMUNICAÇÃO

(Documento gerado automaticamente pela Plataforma Conecta-TCU)

Comunicação: Aviso 000.736/2024-GABPRES

Processo: 015.377/2023-7

Órgão/entidade: SF - Comissão Mista de Orçamento - CMO

Destinatário: COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF

Informo ter tomado ciência, nesta data, da comunicação acima indicada dirigida à/ao COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF pelo Tribunal de Contas da União, por meio da plataforma Conecta-TCU.

Data da ciência: 07/10/2024

(Assinado eletronicamente)

Maria do Socorro de Lacerda Dantas

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.