



**J. TEIXEIRA MACHADO JÚNIOR**

# **TEORIA E PRÁTICA DE ORÇAMENTO MUNICIPAL**

**47**

# CADERNOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Coleção criada por

BENEDICTO SILVA

Copyright da

*ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA*

A Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP) tem por objetivo formar e aperfeiçoar gerentes e administradores profissionais.

Criada e mantida pela Fundação Getúlio Vargas, sob o patrocínio das Nações Unidas e com a ajuda financeira do Governo do Brasil, a Escola funciona em regime de colaboração com a União, Estados e Territórios e Municípios brasileiros.

Seu programa de ensino e pesquisa é franqueado aos demais países da América Latina através de bolsas de estudo.

Estes Cadernos destinam-se a remediar, em parte, a falta de literatura especializada, com que se vêem a braços, nos países da América Latina, os estudantes de administração.

A aquisição dos Cadernos poderá fazer-se por meio de cheque bancário ou vale postal enviado ao

Serviço de Publicações da

**Fundação Getúlio Vargas**

PRAIA DE BOTAFOGO, 186

Caixa Postal 4081

Telefones: 46-5107 e 46-4010

RIO DE JANEIRO

51.922  
1111.2+  
CAFリニ



# TEORIA E PRÁTICA DE ORÇAMENTO MUNICIPAL

**ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**J. TEIXEIRA MACHADO JÚNIOR**

# **TEORIA E PRÁTICA DE ORÇAMENTO MUNICIPAL**



**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS**

**SERVIÇO DE PUBLICAÇÕES**

**RIO DE JANEIRO — GB**

**1962**

- *É a vida política do município que dá sentido palpável ao postulado democrático de que cada eleitor é uma parcela da soberania popular.*
- *Parodiando MUNRO, para quem “a cidade moderna é a maior obra da raça humana”, podemos dizer que o governo municipal é a mais importante instituição política até agora criada pelo homem.*
- *Afinal de contas, as cidades são os laboratórios do progresso, os postos avançados da civilização.*

BENEDICTO SILVA

*in Teoria das Funções Municipais* (Rio, Fundação Getúlio Vargas, 1954).

# ÍNDICE

PREFACIO .....	IX
I. INTRODUÇÃO .....	1
1. Considerações gerais — 2. Metodologia — 3. Conceitos básicos.	
II. UNIDADE E UNIVERSALIDADE DO ORÇAMENTO MUNICIPAL .....	7
1. Conceito clássico de unidade — 2. Novo conceito de unidade — 3. Unidade substantiva — 4. Conceito clássico de universalidade — 5. Conceito econômico de universalidade — 6. Universalidade para o planejamento — 7. Situação atual desses princípios.	
III. A RECEITA MUNICIPAL .....	15
1. Conceito de receita — 2. Receita e renda — 3. Classificação da receita pública no Dec. 2416/40 — 4. Crítica à classificação do Dec. 2416/40 — 5. Classificação do Conselho Técnico de Economia e Finanças — 6. Classificação do IBAM — 7. Classificação administrativa — 8. Impostos e taxas — 9. Contribuição de melhoria — 10. Quadro comparativo dos três tributos.	

<b>IV. A DESPESA MUNICIPAL .....</b>	<b>33</b>
1. Conceito de despesa — 2. Classificação da despesa no Dec. 2416/40 — 3. A classificação constitucional — 4. A classificação do Substitutivo do CTEF — 5. A classificação do Governo Federal do Brasil — 6. A classificação da CEPA — 7. Classificação administrativa — 8. A guisa de conclusão sobre a classificação orçamentária.	
<b>V. APRESENTAÇÃO DO ORÇAMENTO .....</b>	<b>53</b>
1. Discriminação — 2. Demonstrativos — 3. Mutações patrimoniais — 4. Codificação — 5. Padronização — 6. A lei orçamentária — 7. A incidência da receita — 8. Operações de crédito — 9. Balanço — 10. Publicação — 11. Serviços industriais — 12. Estrutura do orçamento municipal.	
<b>VI. ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....</b>	<b>85</b>
1. Órgão competente — 2. Anexos na fase de elaboração — 3. Prazos — 4. Fixação da Receita — 5. Estimativa da Receita.	
<b>VII. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....</b>	<b>95</b>
1. Exercício financeiro — 2. Empenho e lançamento — 3. Vigência dos créditos — 4. Recursos para abertura de créditos — 5. Execução da receita — 6. Pagamento das despesas — 7. Empenho da despesa variável — 8. Nota de empenho — 9. Balancete de empenhos — 10. Restos a pagar — 11. Custos dos serviços públicos.	
<b>VIII. TOMADA DE CONTAS NA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL .....</b>	<b>115</b>
1. Tipos de controle — 2. Julgamento das contas — 3. Tribunais de contas municipais.	

## PREFÁCIO

*A guisa de comentários do Decreto-lei nº 2.416 de 17 de julho de 1940, oferecemos o presente trabalho a nossos alunos, a todos os que passaram por nossos cursos na EBAP e no IBAM, aos técnicos de orçamento e aos Contadores das Prefeituras e dos Estados brasileiros.*

*Algumas idéias novas no que se refere ao processo orçamentário podem ser encontradas no decurso da leitura desses comentários, cujo escopo maior é provocar o pensamento dos que lidam diariamente com o orçamento municipal e não obstante termos partido de um instituto legal de mais de 20 anos de existência e cuja reformulação todos reconhecemos como necessária, pelo menos para a devida adaptação aos novos preceitos legais vigentes no país a partir de 1946.*

*Estes comentários são escritos com base não só na teoria pura do orçamento público como da experiência que temos obtido da análise de inúmeros documentos orçamentários que chegam diariamente ao IBAM, das respostas a consultas que nos obrigam ao estudo e da análise administrativa nos campos orçamentário e contábil que, como elemento da equipe de técnicos do IBAM, temos realizado in-loco em várias Prefeituras, das quais vale citar Porto Alegre (RS), Maringá (PR), Sumaré (SP), Rio Verde (GO), Brasília (DF), Barra do Piraí (RJ), Recife (PE) e Macapá, Território Federal do Amapá, bem como para o Estado da Paraíba.*

*Agradeceríamos imensamente críticas e sugestões que nos fôsem enviados sobre os presentes comentários, bem como poderemos responder a consultas sobre o orçamento público, através das páginas da REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL, editada bimestralmente pelo IBAM.*



Aproveitamos a oportunidade para externar o nosso mais subido reconhecimento ao Prof. Diogo Lordello de Mello, a quem tivemos a honra de substituir na direção do IBAM e ao Dr. Cleantho de Paiva Leite, Diretor-Executivo desse Instituto, pela oportunidade que nos tem sido proporcionada de realizar pesquisas, análises e estudos no campo de nossa especialidade, sem o que nossas aulas teriam perdido grande parte da objetividade necessária ao ensino, utilizando, agora, exclusivamente exemplos brasileiros e, sem o que, estes comentários, também, não teriam sido escritos.

## CAPÍTULO I

# INTRODUÇÃO

1. Considerações gerais —
2. Metodologia
3. Conceitos básicos.

## 1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Estes comentários terão presentes quatro observações que reputamos essenciais.

I) O Decreto-lei nº 2.416, promulgado em 17 de julho de 1940, em regime constitucional inteiramente diferente do vigente, apresenta incongruências e dissonâncias que precisam ser sanadas.

II) O Congresso estuda a reforma das normas gerais do Direito Financeiro, com base no dispositivo constitucional próprio, embora com a costumeira lentidão dos nossos trabalhos legislativos quando não há interesses pessoais ou de grupos.

III) De 1940 a esta parte, a teoria orçamentária e especialmente a técnica orçamentária têm evoluído enormemente; o Bureau de Orçamento, as Universidades e os centros de pesquisa norte-americanos têm produzido um farto material de estudo; professores brasileiros têm visitado aquele país, a Grã-Bretanha, a França, a Suécia e introduzido novas idéias na

literatura do orçamento público; professores estrangeiros têm ministrado cursos e realizado trabalhos de elaboração orçamentária em vários pontos do país, injetando novos conceitos. As Nações Unidas, por intermédio de seu Departamento de Estudos Econômicos, têm, por sua vez, contribuído para a reforma do conceito e da prática orçamentária no mundo inteiro. Esse fluxo de idéias e práticas tinha necessariamente de repercutir no Brasil. Lentamente nos Estados e nos Municípios, mais aceleradamente no Governo Federal que tem, sempre, sido o maior beneficiário das idéias novas, embora — devemos dizê-lo francamente — não tenha sabido ou querido aproveitá-las com maior penetração. Em todo o caso, pelo menos, a classificação das contas tem sido alterada nos orçamentos federais a fim de possibilitar uma visão econômica da ação do governo.

IV) Devemos ter em conta, ainda outro fator de relevante im-

portância que é o grau de cultura dos funcionários municipais de hoje, em relação ao dos funcionários de então. Atualmente, pelo aparecimento de institutos educacionais de todos os ramos pelo país inteiro e a ânsia incontida da mocidade brasileira de aprender cada vez mais, o grau de cultura dos funcionários municipais é bem maior do que o era nos idos de 1940. Tivemos disso prova exuberante no curso que ministramos em São Paulo para um grupo de 50 funcionários de Prefeituras do interior paulista, constituído de economistas, contadores, bacharéis em direito, e estudantes dos últimos anos do ensino médio ou das escolas superiores daquele Estado, sem contar os que têm passado pelos cursos da Escola Brasileira de Administração Pública ou pelo Laboratório de Administração do Instituto Brasileiro de Administração Municipal.

Desnecessário é acentuar a importância desse fenômeno educacional no aprimoramento das técnicas da administração pública.

## 2. METODOLOGIA

Utilizaremos neste trabalho o método de transcrever cada artigo e sobre o mesmo elaborar as considerações que julgarmos necessá-

rias. Devemos, outrossim, prevenir o leitor de que nosso estudo terá uma orientação eminentemente técnica e não jurídica. Quando dizemos técnica, estamos pensando primordialmente em orçamento como instrumento de administração, que facilite ao responsável pela coisa pública a congregação de elementos que lhe permitam tomar decisões apropriadas e levar a cabo tais decisões no atendimento dos objetivos governamentais. Esta observação é importante porque demonstra imediatamente que não encaramos o orçamento unicamente como uma peça da contabilidade, nem como um instituto estritamente jurídico, mas como um instrumento ativo de administração: o orçamento está basicamente entrelaçado com o planejamento e contém as contas prospectivas do governo. A contabilidade organiza meramente as contas retrospectivas. O Direito providencia a estrutura legal em que regem as relações entre os cidadãos.

## 3. CONCEITOS BÁSICOS

Antes de passarmos aos comentários dos artigos do Decreto-lei 2.416/40, é necessário fixar três conceitos que julgamos essenciais. Ei-los.

*Orçamento* é o plano de trabalho de um governo, expresso em termos de dinheiro e os meios de seu financiamento, mais exatamente, "o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa". (1)

*Lei Orçamentária* é o ato Poder Legislativo, com a sanção do Executivo, de acordo com as normas constitucionais vigentes no país e que aprova o orçamento.

*Sistema orçamentário* é o conjunto de métodos e práticas de governo que tem por fim a elaboração, votação, execução e fiscalização das políticas financeiras e dos programas, possibilitando ao governo a obtenção dos objetivos políticos, econômicos e sociais de acordo com as idéias dominantes na sociedade. O principal atributo de um sistema orçamentário é a obtenção e o uso de dinheiro para permitir a realização de serviços que se espera ou se exige do governo.

---

(1) Allen D. Manvel, *Philosophy and Essencials Of Budgeting* (Washington, D. C., Bureau Of The Budget, Outubro 1943 — Tradução do autor), pág. I.

## CAPÍTULO II

# UNIDADE E UNIVERSALIDADE DO ORÇAMENTO MUNICIPAL

1. Conceito clássico de unidade — 2. Novo conceito de unidade — 3. Unidade substantiva — 4. Conceito clássico de universalidade — 5. Conceito econômico de universalidade — 6. Universalidade para o planejamento — 7. Situação atual desses princípios.

"Art. 1º — O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimientos de fundos, incluindo-se na despesa tôdas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos."

Este primeiro artigo contém os dois princípios da teoria do orçamento público: o princípio da unidade e o da universalidade. Vejamos, cada um de per si.

#### 1. CONCEITO CLASSICO DE UNIDADE

Podemos dizer que há duas concepções para a unidade orçamentária: a unidade formal do documento orçamentário e a unidade de caixa, segundo a escola clássica e neo-clássica das Finanças Públicas.

A unidade orçamentária, tal como entendida atualmente foi

melhor conceituada por Gaston Jèze <sup>(2)</sup> e consiste "em apresentar o orçamento de tal forma que seja suficiente fazer duas somas para obter o total das despesas e o total das receitas e uma subtração entre dois totais para saber se o mesmo apresenta um equilíbrio, um excedente de receita ou um "deficit". Vê-se por essa definição que, mesmo erigido em princípio constitucional em 1946, está ele longe de ser obedecido no Brasil, pois nenhum dos orçamentos públicos no nosso país permite êsse quadro idealizado pelo escritor francês, se considerarmos o volume de serviços realizados pelos governos.

A unidade de caixa é uma das instituições orçamentárias oriundas da Grã-Bretanha, através da criação do Fundo Consolidado, no Banco da Inglaterra e no Banco da Irlanda, nos quais são recolhidas

---

(2) Gaston Jèze, *Cours de Science des Finances Et de Legislation Financière Française — Théorie Générale du Budget* — Sixième édition, Paris, 1922, apud Sebastião Sant'Ana e Silva, os *Princípios Orçamentários*, Caderno nº 6 (Rio, EBAP, FGV, 1954) pág. 19.

tôdas as receitas públicas e à conta do referido fundo são atendidas tôdas as ordens pelo Tesouro. Léon Say, citado por Sant'Ana e Silva, era bastante rigoroso no tocante à unidade de Caixa:

"Sòmente existe unidade orçamentária quando se consegue fazer entrar tôdas as receitas em uma caixa única e fazer sair o numerário para tôdas as despesas de um mesmo e grande fundo comum." (3)

O princípio da unidade de caixa tem levado necessariamente os tratadistas a pensarem na unidade de conta, mas tudo, como bem assinala Wagner (4) não é senão uma consequência do princípio da unidade orçamentária "ou a reunião de tôdas as receitas e despesas da gestão econômica em questão em um único orçamento".

Vê-se, pois, que, em última análise, tudo se resume na unidade de documento. Ademais, na prática, não nos parece possível reunir em uma só conta tôdas as transações do governo e, num país como o Brasil, em que cada Estado-membro vale em extensão por

outro país, tampouco nos parece possível a utilização de uma caixa única, especialmente no Governo Federal. Por outro lado, a contabilidade possui técnicas próprias para, mesmo utilizando várias contas e várias caixas, dar com precisão o estado real de cada conta e de cada tesouraria.

Para a teoria do orçamento público resta, portanto, a unidade de documento que, a nosso ver, se formalizaria na unidade da lei.

## 2. NOVO CONCEITO DE UNIDADE

Tem-se reconhecido a necessidade de redefinição do conceito do princípio de unidade orçamentária tão incisivamente pôsto na Constituição Federal, mas sem aplicação prática. Dêsse modo a revisão dêsse conceito deve ser feita, não só para que "sua integridade se imunize contra as lesões inevitáveis, como porque a pressão do intervencionismo estatal em marcha jamais se conciliará com a rigidez da imposição vigente, embora inspirem regras românticas de clareza e sinceridade." (5)

(3) Apud Sebastião Sant'Ana e Silva, *op. cit.*, pág. 19.

(4) *Ib. op. cit.*, pág. 20.

(5) João Lyra Filho, *Despesa Versus Receita* (Rio de Janeiro, Irmãos Pongetti — Editôres, 1956) pág. 17.



Essa recomposição do conceito do princípio da unidade somente poderá ser coroada de sucesso se atentarmos para dois fatos: primeiro, a separação entre lei e documento orçamentário; e, segundo, se tivermos bem compreendida a definição acima transcrita, de orçamento como plano de trabalho e não como mero plano financeiro de receitas e despesas.

Se, portanto, entendermos que as atividades governamentais são um complexo de programas de trabalho a executar e que o orçamento é a expressão formal destes programas e se, ainda, admitirmos a separação entre lei e documento orçamentário, como aliás já o faz o Governo Federal, podemos formular aquele conceito para definir a unidade orçamentária — não como a reunião de todos os programas de trabalho num único orçamento — mas como a impossibilidade da existência simultânea, em relação a um mesmo programa de trabalho, de mais de um orçamento, ou em outros termos:

"Unidade orçamentária não significa que a lei orçamentária não

se subdivida em muitos orçamentos que nela se entrossem, e, sim, que dois orçamentos diferentes não podem coexistir em relação a um idêntico programa de trabalho." (6)

Tal concepção da unidade da lei orçamentária é prenhe de consequências práticas, pois o orçamento poderá desdobrar-se em tantos documentos quantos os necessários para o cumprimento dos vários programas de um governo, mas todos se entrosarão na lei orçamentária, que deve exprimir com exatidão a posição de equilíbrio, de *superavit* ou *deficit* nas finanças governamentais.

Mas não pára aí a benesse de consequências úteis para a teoria e a prática orçamentárias, dessa nova concepção do princípio da unidade orçamentária. De fato, Harold D. Smith, um homem que viveu fazendo orçamentos para o governo federal e governos estaduais e fazendo conferências sobre o mesmo assunto, nos EE.UU., elaborou uma doutrina acerca do orçamento público. Dessa doutrina vale a pena, aqui, ressaltar o prin-

---

(6) Alfredo Nasser, "O Planejamento" na Teoria Administrativa de Fayol, in Taylor e Fayol, por Benedicto Silva, Caderno nº 44 (Rio, EBAP, FGV, 1960) pág. 199. As pessoas familiarizadas com a teoria de Fayol sobre o planejamento já sentiram que essa definição é uma adaptação de seu princípio de unidade para o planejamento.

cípio orçamentário dos "múltiplos processos" segundo o qual o orçamento deve ser preparado de acordo com as atividades de cada repartição. Não é possível, exemplificava êle, que se prepare o orçamento de uma ferrovia explorada pelo governo do mesmo modo que se prepara o orçamento de uma escola primária. São atividades diversas com problemas diferentes. Isto quer dizer que o orçamento, meio e não fim, deve ser adaptado às necessidades de cada atividade governamental.

Ora, tal não poderia ser praticado dentro da rigidez clássica do princípio da unidade formal do documento, mas pode sê-lo dentro da flexibilidade da unidade de lei orçamentária e pluralidade de orçamentos entrosados naquela. <sup>(7)</sup>

### 3. UNIDADE SUBSTANTIVA

É de utilidade assinalar agora a lição de Pedro Muñoz Amato <sup>(8)</sup> sobre a regra da unidade de documento, conta e caixa que, segun-

do êle, "são meramente instrumentais e seu cumprimento não assegura, só por si a unidade substantiva ao programa orçamentário". "Esta" — continua o Professor da Universidade de Pôrto Rico — "se produzirá quando tôdas as decisões estiverem entrelaçadas num conjunto que constitua, realmente, um plano bem integrado. A êsse respeito, o importante é traçar as ramificações dos programas, coordenar suas fases distintas, calibrar a intensidade relativa das diferentes partes e determinar as relações de tempo, para que haja harmonia na totalidade do esforço."

Estas palavras de Pedro Muñoz Amato dão nova força e vitalidade ao velho princípio da unidade, pois que o alia ao conceito de planejamento.

### 4. CONCEITO CLÁSSICO DE UNIVERSALIDADE

A concepção clássica desse princípio já foi admiravelmente revista para compreender dois novos

---

(7) Para um estudo dos princípios de Harold D. Smith, vide J. Teixeira Machado Jr., *Administração Orçamentária Comparada* (Rio, Caderno nº 55, ed. EBAP-FGV, 1960) pág. 63 e Harold Smith, in *Revista do Serviço Público* (Rio, DASP, nºs 1/2, Vol. IV, Ano IX) págs. 40-47.

(8) Pedro Muñoz Amato, *Orçamentos*, (Rio, Caderno nº 41, ed. EBAP-FGV, 1958), pág. 11.

sentidos: o econômico e o de planejamento administrativo. Começamos, porém, pelo conceito clássico, que é simples: "tôdas as receitas e despesas do governo devem ser incluídas no orçamento e sujeitas ao ciclo orçamentário: elaboração, votação, execução e fiscalização." A prática dêsse princípio permite ao Legislativo:

"a) conhecer "a priori" tôdas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;

b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita ou despesa sem prévia autorização parlamentar;

c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las." (9)

#### 5. CONCEITO ECONÔMICO DE UNIVERSALIDADE

Na conceituação econômica, o princípio da universalidade consistirá em apresentar o orçamento como um sistema consolidado das transações do setor público, de modo a permitir:

"a) conhecer o volume e a importância do setor público da economia nacional e compará-lo com o setor privado da mesma economia;

b) conhecer exatamente o volume da pressão fiscal, ou seja, o valor exato da parcela da renda nacional absorvida pelo Estado através da tributação;

c) mostrar clara e precisamente qual a participação do Estado na formação da renda nacional;

d) demonstrar com clareza o resultado final (*deficit* ou *superavit*) das transações correntes do governo e o volume total dos investimentos programados no setor público da economia." (10)

#### 6. UNIVERSALIDADE PARA O PLANEJAMENTO

Pedro Muñoz Amato, desenvolvendo os trabalhos do Departamento de Estudos Econômicos das Nações Unidas, diz, com muita propriedade, que "um orçamento pode ser muito compreensivo (universal) no sentido mecânico da contabilidade e, ao mesmo tempo,

(9) Sebastião Sant'Ana, *op. cit.*, pág. 14.

(10) Sebastião Sant'Ana, *op. cit.*, pág. 16.

muito incompleto no plano substantivo das decisões — no que se refere aos propósitos de atender a problemas humanos, considerados em tôdas as suas complicações e à luz dos meios mais adequados para a respectiva solução.” (11) Estamos, pois, diante de um nôvo conceito de universalidade, originado do fato de considerar-se o orçamento como um programa de trabalho de governo. O Prof. da Universidade de Pôrto Rico denomina êsse conceito de “aplicação substantiva” do princípio da universalidade. Segundo êsse conceito, o importante não é o aspecto formal de que tôdas as receitas e tôdas as despesas estejam sujeitas ao processo orçamentário, mas “o importante é reunir todos os elementos *substantivos* (grifo do original) necessários à articulação do programa total do governo.”

Para o administrador, sobretudo para o Prefeito municipal, esta é a mais importante e mais prática concepção do velho princípio da universalidade, pois que para o Prefeito, administrador por excelência, o orçamento deve ser sempre considerado como um instrumento de trabalho, de tomada de

decisões, de cumprimento de programas.

#### 7. SITUAÇÃO ATUAL DESSES PRINCÍPIOS

Como já dissemos acima, ambos os princípios são hoje regra constitucional de Direito Orçamentário no Brasil, obrigando os três níveis de governo: federal, estadual e municipal, *ex-vi* do artigo 73 e do parágrafo único do artigo 22 da Carta Política do país. Devemos, contudo, considerar que a redação da Constituição difere da do 2.416, pois que inclui um advérbio “discriminadamente”, o que deu força de constitucionalidade a outro princípio orçamentário: o da discriminação, ou especialização, da despesa pública.

Observamos, porém, que sendo a redação da Constituição não só mais completa que a do 2.416, e principalmente pela regra da anterioridade da norma constitucional, deve prevalecer a redação do estatuto político da nação. Assim, pois, a *unidade*, a *universalidade* e a *discriminação* dos orçamentos no Brasil decorrem do artigo 73 da Constituição e não de lei ordinária.

---

(11) Pedro Muñoz Amato, *op. cit.*, pág. 11.

### CAPÍTULO III

## A RECEITA MUNICIPAL

1. Conceito de receita — 2. Receita e renda —
3. Classificação da receita pública no Dec. 2416/40 — 4. Crítica à classificação do Dec. 2416/40 — 5. Classificação do Conselho Técnico de Economia e Finanças — 6. Classificação do IBAM — 7. Classificação administrativa — 8. Impostos e taxas — 9. Contribuição de melhoria — 10. Quadro comparativo dos três tributos.

## 1. CONCEITO DE RECEITA

"§ 1º — A receita dividir-se-á em ordinária e extraordinária, compreendendo aquela as seguintes categorias:

- 1) receita tributária, abrangendo os impostos e as taxas;
- 2) receita patrimonial;
- 3) receita industrial;
- 4) receitas diversas."

Este parágrafo tem uma importância fundamental na teoria e na prática do orçamento público, pois de imediato introduz um conceito básico: o da receita, e um problema dos mais relevantes em administração orçamentária: o da classificação das contas públicas, embora, aqui, restrito à receita.

O conceito mais genérico da receita nos é dado por Aliomar Baleeiro nos seguintes termos:

*"A Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento nôvo e positivo."* (12)

Como se vê, é um conceito contábilístico, nem sempre, no entanto, seguido na prática, pois muita vez tanto o contador como o técnico de orçamento usam a palavra *receita* num sentido mais amplo, qual seja o de ingresso de recursos para os cofres públicos, embora haja um correspondente aumento de passivo ou diminuição do ativo. Daí preferirmos seguir a lição de Hugh Dalton segundo a qual a receita dos poderes públicos pode ser definida *lato sensu* e *stricto sensu*. (13)

Em sentido lato, corresponde a quaisquer entradas de numerário

---

(12) Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças* (Rio de Janeiro: Ed. Revista Forense, 1958, 2ª Edição), pág. 158.

(13) Hugh Dalton, *Princípios de Finanças Públicas*, tradução de Maria de Lourdes Modiano, revista por Aliomar Baleeiro. (Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1960) pág. 23.

para as Tesourarias dos poderes públicos, compreendendo, assim, os empréstimos, que por sua vez pesarão no passivo. <sup>(14)</sup>

De outra parte, o sentido resstrito corresponde exatamente à definição transcrita acima e devida ao ilustre professor e político brasileiro, isto é, aquelas entradas que se incorporam ao patrimônio do poder público, sem obrigação de devolução posterior e das quais o governo pode gastar, na perseguição dos objetivos estabelecidos na política pública, ou seja, na contrapartida: a despesa.

Como regra, o técnico de orçamento utiliza a palavra receita no sentido amplo, lato, compreensivo, universal, total, i. e., de todas as entradas para os cofres públicos. Daí a necessidade de distinguir, na prática, o que é receita propriamente dita, do que é receita gravada ou onerada.

Nessa ordem de idéias, convém mais uma vez fazer referência à definição do Prof. Aliomar Baleeiro para salientar que as receitas impróprias não são somente aquelas que criam um passivo correspondente, mas também aquelas que determinam uma diminuição do ativo e que entram, portanto,

com reservas ou condições. Tal é o caso da fonte de receita extraordinária sob o título de "Alienação de Bens Patrimoniais", que, embora se integre no patrimônio, necessariamente determina uma diminuição do valor do mesmo pela saída do bem alienado.

## 2. RECEITA E RENDA

Não há, até o momento, um conceito que estabeleça uma distinção prática entre receita e renda no que tange à classificação orçamentária, embora a lei do imposto de renda o faça, mas sem interesse no caso em estudo.

Podemos dizer que, de modo geral, receita é o gênero, ao passo que renda é a espécie. Assim, dizemos: Receita Ordinária, abrangendo diversos tipos de rendas: tributária, patrimonial, industrial, etc.

## 3. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA NO DEC. 2416/40

O próprio parágrafo comentado cria uma classificação geral, ampla, das receitas dos Estados e Municípios: *receita ordinária e receita extraordinária*, subdividindo a pri-

---

(14) Dalton, *op. cit.*, pág. 23.

meira em rendas: *tributária, patrimonial, industrial e diversas.*

A renda tributária, por seu turno, é subdividida em impostos e taxas, cuja conceituação é dada no parágrafo segundo, que comentaremos a seguir. Os impostos e as taxas são discriminados no Anexo nº 2 que acompanha o decreto em estudo.

As demais receitas ordinárias não apresentam a terceira divisão e são de logo discriminadas no mesmo Anexo.

As receitas extraordinárias não apresentam a segunda e a terceira, aparecendo logo discriminadas no referido Anexo.

De modo que a situação, sob o ponto de vista de codificação, seria a seguinte:

# 1 — Receita ordinária

## 11 — Receita tributária

### 111 — Impostos

#### 111.1 — Impôsto Territorial

#### 111.2 — Impôsto Predial

.....

### 112 — Taxas

#### 112.1 — Taxas Rodoviárias

#### 112.2 — Taxas de Serviços de Trânsito etc.

.....

## 12 — Receita Patrimonial

### 121 —

#### 121.1 — Renda Imobiliária

#### 121.2 — Renda de Capitais

## 13 — Receita Industrial

### 131 —

#### 131.1 — Transportes

#### 131.2 — Comunicações etc.



## 14 — Receitas Diversas

## 141 —

141.1 — Receitas de Mercados, Feiras e  
Matadouros

141.2 — Receita de Cemitérios.

## 2 — Receita Extraordinária

## 21 —

## 211 —

211.1 — Alienação de Bens Patrimoniais

211.2 — Cobrança da Dívida Ativa

.....

4. CRÍTICA À CLASSIFICAÇÃO DO  
DEC. 2416/40

Por que dividir as receitas públicas em ordinárias e extraordinárias?

Qual o critério para adotar tal sistema de classificação?

Que outro critério se deverá seguir para uma perfeita classificação orçamentária?

Aliomar Baleeiro revela que o critério que determinou a adoção da classificação acima foi o "de regularidade ou relativa periodicidade."

Segundo esse critério as receitas ordinárias seriam periódicas, regu-

lares, normais, ao passo que as extraordinárias "padecem de caráter mais ou menos esporádico, ou, pelo menos inconstante, e, não raro, excepcional". Cita então, como exemplo o caso dos "impostos somente decretados em circunstâncias anormais, como os de caráter transitório, a serem criados em tempo de guerra." (15)

Entretanto, quem observar a prática orçamentária dos Estados e Municípios brasileiros, dentro mesmo da estrutura do Dec.-lei nº 2.416/40, verifica que esse não é o critério seguido. De fato, relacionadas como receitas extraordinárias estão várias fontes que

(15) Aliomar Baleeiro, *op. cit.*, pág. 158.

na realidade brasileira tornaram-se regulares, periódicas, anuais, algumas delas até criadas na Constituição Federal como obrigação orçamentária da União e dos Estados para com os Municípios, como as cotas referidas no § 4º do artigo 15 e no artigo 20 da Carta Política da Nação.

Convém salientar que a Constituição Federal, que cria uma classificação da despesa pública como veremos adiante, não estabelece nenhum sistema de classificação das receitas, permitindo inteira liberdade ao legislador ordinário, ou mesmo ao administrador, para estabelecer a classificação que melhor atender aos interesses do poder público. Nesse ponto, foi sábia a Constituição Federal.

Por outro lado, vê-se que a classificação adotada pelo 2.416 não segue o critério de dividir as receitas públicas segundo o conceito *lato* ou *stricto sensu* pois que, no conjunto das receitas extraordinárias, há várias fontes que são de receita propriamente dita de vez que, recebidas, integrarão definitivamente o patrimônio municipal ou estadual, tais como "Cobrança da Dívida Pública", "Receita de Indenizações e Restituições", para citar apenas duas. De onde se conclui que quem estiver interessado

em conhecer as fontes reais de receitas públicas terá de fazer uma análise dos orçamentos e balanços a fim de deduzir as receitas próprias das reais, isto é, aquelas que são mero suprimento de Tesouraria das que realmente integram o patrimônio municipal ou estadual.

#### 5. CLASSIFICAÇÃO DO CONSELHO TÉCNICO DE ECONOMIA E FINANÇAS

Como se sabe, encontra-se no Senado Federal, sob o nº 38/52, um projeto de reforma do Dec.-lei 2.416. A esse projeto, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda ofereceu um estudo à guisa de substitutivo, o qual contempla no seu artigo quarto a matéria da classificação da receita pública, fazendo-se do seguinte modo:

"Art. 4º — A receita dividir-se-á em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º — São Receitas Correntes as rendas tributária, patrimonial e industrial e, ainda, os recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, para aplicação em despesas correntes.

§ 2º — São Receitas de Capital o produto de alienação de bens

e de operações de crédito, os recursos financeiros recebidos de pessoas de direito público ou privado, para aplicação em despesas de capital, amortização de empréstimos concedidos, e, ainda o *superavit* do orçamento corrente.

§ 3º — O *superavit* do orçamento corrente, destina-se a evidenciar a poupança fiscal no exercício e assim, não constituirá item da receita orçamentária.

§ 4º — A classificação da receita por fontes obedecerá ao seguinte esquema:

## RECEITAS CORRENTES

### *Renda Tributária*

Impostos

Taxas

Contribuições de Melhoria

### *Renda Patrimonial*

Rendas Imobiliárias

Rendas de Valores Imobiliários

Outras Rendas Patrimoniais

### *Renda Industrial*

Renda de Empresas Públicas

Rendas de Serviços Públicos

### *Transferências Correntes* *Rendas Diversas*

Multas

Contribuições

Cobrança da Dívida Ativa

Alienação de Bens Móveis

Outras Rendas Diversas

## RECEITAS DE CAPITAL

Operações de Crédito

Alienação de Bens Imóveis

Amortização de Empréstimos

Concedidos

Transferência de Capital.

Deduzimos, imediatamente, que o Substitutivo acompanha em parte as lições do Departamento de Estudos Econômicos das Nações Unidas e, conseqüentemente, preconiza uma classificação estritamente de atributos econômicos para a receita dos Estados e Municípios brasileiros, sem levar em conta, de um lado, as peculiaridades dos nossos Estados e especialmente das Municipalidades e, de outro — essa também desprezada pelas Nações Unidas — a necessidade de dar-se ao orçamento público uma classificação que atenda mais de imediato ao interesse do administrador que ao do economista.

Cremos, ainda, que a classificação da receita sugerida pelo Subs-

titutivo apresenta-se por demais técnica sob o ponto de vista econômico, podendo daí decorrer que a prática não corresponda à teoria, dada a falta de pessoal especializado.

Todavia, devemos salientar que é um passo à frente, e um passo muito avantajado, que o Conselho Técnico de Economia e Finanças oferece aos técnicos de orçamento dos Estados-membros e dos Municípios com esse Substitutivo, pois quebra a arcaica dicotomia de receitas ordinárias e receitas extraordinárias que não se baseia em qualquer critério lógico, pois, como vimos, a periodicidade e a frequência das fontes de receitas seriam, teoricamente, a base do critério para tal divisão, que a prática, no entanto, desprezou, para classificar como receitas extraordinárias fontes perenes, anuais, como as multas, o produto da cobrança da dívida ativa e classificar como receita ordinária fontes escassas ou incertas como "alienação de bens patrimoniais", pois não podemos crer que os Municí-

pios alienem bens anualmente ou, pelo menos, tal não é desejável. O Substitutivo, por seu lado, segue estritamente o caráter econômico. Tem pelo menos um critério firmemente estabelecido. Todavia, como bem assinala o próprio trabalho do Departamento Econômico das Nações Unidas <sup>(16)</sup> "é provável que a distinção entre rendas tributárias e rendas não tributárias seja mais importante para fins administrativos do que para a análise econômica." E tanto quanto são interessados os Municípios brasileiros, estamos muito mais preocupados com os fins administrativos do que com a análise econômica. Nesse sentido, portanto, voltaremos ao assunto, apresentando uma classificação da receita pública em bases pragmáticas, isto é, que permita ao administrador conhecer as melhores fontes de receita do Município e analisá-las quanto às suas potencialidades atuais e futuras.

Devemos, de passagem, advertir que a divisão dos impostos em

---

(16) Nações Unidas, *Estrutura do Orçamento e Classificação das Contas Públicas*, tradução de Aluizio Loureiro Pinto (Rio de Janeiro — Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas, 1959), pág. 37.

diretos e a divisão da receita entre receitas derivadas da renda e receitas derivadas do capital não tem o menor interesse para o administrador no nível municipal.

Outra vantagem do Substitutivo é introduzir o título de TRANSFERÊNCIAS, embora achemos que seja um excesso técnico sua divisão em Transferências Correntes e Transferências de Capital, por ser de difícil aplicação e verificação.

Não se compreende, porém, por que o Substitutivo não discrimina os subtítulos da conta "Transferências Correntes", que devem ser os do item 7 do presente capítulo, sob a classificação de "Rendas Transferidas".

O Substitutivo preocupado em definir "Receitas Correntes" e "Receitas de Capital", noções relativamente novas na terminologia do orçamento brasileiro, omitiu-se de definir o que são "Transferências Correntes" e "Transferências de Capital", noções tão novas no Brasil quanto as primeiras.

Podemos entender como "Transferências", na parte das receitas, aquelas rendas recebidas por um governo, não pelo seu poder de tributação, pela aplicação de seu patrimônio ou por serviços diretamente prestados ao público, mas

que lhe são entregues por outro governo, por força de lei ou não, mas sem obrigação de devolução.

Dizem-se "Transferências Correntes", se o emprêgo desses valores se fizer em despesas correntes sem um vínculo a determinado programa.

Dizem-se "Transferências de Capital" se vinculados a um determinado programa, destinado principalmente a investimentos públicos.

Assinalamos ainda que o Substitutivo elimina o erro crasso de classificar sob o título geral de Receitas Extraordinárias fontes perenes, permanentes, periódicas, de receitas públicas, passando-as, então, para o título geral de Receitas Correntes — Rendas Diversas. Queremo-nos referir às fontes denominadas Multas e Cobranças da Dívida Ativa.

No subtítulo Renda Patrimonial, o Substitutivo muda o nome da fonte "Receita de Capital" para "Rendas de Valores Mobiliários", denominação mais moderna, mais tecnicamente exata e que não gerará dúvida com o título geral de Receitas de Capital, que são todas aquelas destinadas a financiar as Despesas de Capital, ou sejam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.

6. CLASSIFICAÇÃO DO IBAM  
MODELO DE CÓDIGO TRIBUTA-  
RIO MUNICIPAL DO IBAM

O Modelo de Código Tributário Municipal oferecido pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal aos Municípios brasileiros adota um critério pragmático para a classificação das fontes de renda dos Municípios que pode, entretanto, ser perfeitamente utilizado pelos Estados. Devemos, porém, antes de expor o critério do IBAM, salientar que o mesmo se filia à escola alemã, com a dicotomia de receitas derivadas ou de economia pública, e receitas originárias ou de economia privada. Às primeiras, o IBAM faz corresponder o conceito de tributo e às segundas o de preço. Para tais conceitos, recomendamos ao leitor a proveitosa leitura do mencionado modelo. (17)

O mérito da classificação do modelo de Código apresenta-se justamente em fazer a correspondência do conceito de preço para as receitas de economia privada, i. e., aquelas para as quais o poder pú-

blico cobra *preços*, na qualidade de empresa prestadora de serviço ou fornecedora de bens. No preço há uma contra-partida de serviço, um *qui pro quo* ao passo que os tributos são cobrados pelo poder público em virtude do poder de império, que lhe é atribuído em caráter exclusivo e permanente, como entidade de Direito Público Interno, e para os quais não existe o *qui pro quo* a que se refere Hugh Dalton. (18)

O IBAM tira daí consequências práticas muito importantes com base na ordem jurídica. Assim, os tributos só podem ser cobrados em virtude de lei, ao passo que os preços podem ser cobrados mediante *atos administrativos*.

Aplicando essa conceituação à classificação do Dec.-Lei nº 2.416, diríamos que a cobrança das rendas tributárias — código 111 e 112 — de nossa codificação está vinculada a uma lei prévia e conseqüente inclusão no orçamento anual, enquanto que as receitas patrimoniais, industriais, e diversas e também as extraordinárias,

(17) Instituto Brasileiro de Administração Municipal, *Modelo de Código Tributário Municipal*, (Rio de Janeiro, GB., Rua Miguel Pereira, 34, Humaitá, 1959 Edição Própria) pág. 3 e seg.

(18) Dalton, *op. cit.*

compreender-se-iam nas que podem ser cobradas mediante atos administrativos. A verdade, porém, é que a classificação do 2.416 apresenta-se algo confusa, de modo que o enquadramento por nós tentado do conceito de tributos e de preços dado pelo IBAM à classificação do Dec.-lei 2.416 não pode apresentar-se como definitiva e aplicável à prática.

Convém notar, porém, que o modelo de Código Tributário do IBAM tem suas disposições limitadas ao campo dos tributos — impostos, taxas e contribuição de melhoria — não se preocupando mais profundamente com as demais fontes de renda municipal. Não obstante, o modelo é acompanhado de um anteprojeto de lei de preços pelo qual se observa que algumas das receitas classificadas pelo Dec.-lei 2.416 entre as taxas para fins hospitalares, para fins educativos, taxa e emolumentos de estabelecimento de ensino e as taxas sobre consumo de luz e energia elétrica, passarão à categoria de preços.

#### 7. CLASSIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA

Uma classificação que tivesse em vista sobretudo o interesse do administrador, no âmbito municipa-

pal, em conhecer suas fontes de renda, distribuiria estas do seguinte modo:

#### 1. Renda Tributária

- 10 — Impostos
  - 10.1 Predial
  - 10.2 Territorial Urbano
  - 10.3 Territorial Rural
  - 10.4 De Ind. e Profissões
  - 10.5 De Transmissão "Inter Vivos"
  - 10.6 De Diversões Públicas
- 11 — Taxas
  - 11.1 De Expediente
  - 11.2 De Segurança Pública
  - 11.3 De Limpeza Pública
  - 11.4 De Aferição de Pesos e Medidas
  - 11.5 De Licença
  - 11.6 De Serviços Diversos
- 12 — Contribuição de Melhoria

#### 2. Rendas Transferidas

- 20 — Transferências da União
  - 20.1 Cota do Imp. de Renda
  - 20.2 Cota do Imp. do Cons.
  - 20.3 Cota do Imposto Único sobre Lubrif. Líquidos
  - 20.4 Outras Transf. da União
- 21 — Transfer. do Estado
  - 21.1 Cota do excesso de Arrecadação
  - 21.2 Outras Transferências do Estado

3. *Renda Patrimonial*

30 — Rendas de Valores Imobiliários

30.1 Aluguel

.....

31 — Renda de Valores Mobiliários

31.1 Dividendos da Petrobrás

31.2 Dividendos da RFFSA

31.3 Juros de Dep. Bancários

4. *Renda Industrial*

40 — Renda de Empresas Públicas

40.1 Serviços Industriais (Discriminar o serviço)

41 — Renda de Serv. Públicos

41.1 Matadouros

41.2 Mercados e Feiras

5. *Rendas Diversas*

50 — Diversas Rendas

50.1 Multas

50.2 Contribuições Diversas

50.3 Outras Rendas Diversas

6. *Rendas de Mutações Patrimoniais*

60 — Alienações de Bens Patrimoniais

60.1 De Bens Imóveis

60.2 De Bens Móveis

61 — Cobrança da Dív. Ativa

61.1 Do Imposto Predial

61.2 Do Imposto Territorial

.....

62 — Operações de Crédito

62.1 (Discriminar por tipo de empréstimo)

63 — Emprést. Concedidos

63.1 Cotas de Amortização

A Classificação que apresentamos acima extingiria a dicotomia de receitas ordinárias e extraordinárias, que nada exprime, abrindo margem a classificação mais racional.

Além disso, ela é pragmática, pois atende ao aspecto prático do administrador que deseja, principalmente, conhecer as suas fontes de renda e quais as que estão produzindo melhor resultado. Possui atributo econômico, porque distingue as rendas em: a) produzidas no setor privado e transferidas para o setor público, que são tôdas compreendidas no código 1; b) as originariamente recebidas pela União e pelos Estados e transferidas para os Municípios, que são aquelas abrangidas pelo código 2; c) as rendas produzidas pela movimentação do patrimônio público, decorrentes de inversões ou participações financeiras, as do código 3; d) as decorrentes de serviços prestados ou bens fornecidos, as do grupo 4; aquelas sem classificação específica, compreendidas no código 5; e) por fim as re-



ceitas provenientes de mutação, mas não de aplicação, do patrimônio, com o código 6.

Tal classificação é ainda extremamente simples, pois embora se baseie, em parte no Substitutivo do Conselho Técnico de Economia e Finanças, dêle se aparta em vários pontos. Senão vejamos: 1) não usa a terminologia de RECEITAS CORRENTES e RECEITAS DE CAPITAL, que pode ser compreendida, pelos menos experientes, como uma sobrevivência da velha dicotomia já acima citada; 2) não separa as TRANSFERÊNCIAS CORRENTES das TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL, o que complicaria a prática orçamentária dos Municípios; 3) reúne tôdas as ALIENAÇÕES em um só grupo, considerando a distinção entre alienação de bens móveis (sem autorização legislativa) e alienação de bens imóveis (com autorização legislativa), de exclusiva base legal, sem influência de ordem administrativa no que tange à produção de renda; 4) por fim, abandonando definitivamente a classificação clássica de RECEITAS ORDINÁRIAS e RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS, dá, no entanto, a base exata para que se atenda ao conceito de receita *lato sensu* e receita *stricto sensu* men-

cionado no início dos comentários a êsse parágrafo primeiro. De fato, as receitas *stricto sensu* são tôdas elas — com exceção das compreendidas no grupo 6 o qual comporta, justamente, as rendas que determinam uma diminuição do patrimônio, e as que determinam um aumento de passivo real.

#### 8. IMPOSTOS E TAXAS

“§ 2º — A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública; a taxa, para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral, ou de determinados grupos de pessoas.”

O assunto regulado neste parágrafo diz respeito mais diretamente à teoria das Finanças Públicas, do que propriamente ao orçamento. Em todo o caso, vale assinalar que o Dec.-lei 2.416/40 deixou de referir-se aos preços. Para orientação dos leigos, transcrevemos os conceitos básicos de imposto, taxa e contribuição de melhoria,

que formam o gênero dos tributos, e, de preços, que como vimos, corresponde às receitas cujas fontes geradoras são de economia privada embora muitas vezes de caráter monopolístico.

*Imposto:* "Entende-se por imposto a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição dêsse pagamento." (19)

*Taxa:* "Cobram-se as taxas quando alguém se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos." (20)

*Preços:* "Os preços referem-se a coisas e, às vezes, a serviços de caráter industrial ou comercial (transportes ferroviários, marítimos, comunicações telegráficas etc.)." (21)

O Código-Modelo do IBAM esclarece ainda mais o assunto de forma simples e objetivando o caso particular das Prefeituras Municipais.

"O pagamento do imposto não está prêso a *nenhuma contraprestação* por parte da Prefeitura em forma de determinado serviço, específico, êsse caráter de contraprestação de serviços distingue a taxa do imposto, aproximando-a, entretanto, dos preços. A distinção entre taxa e preço far-se-á em função da *natureza* do serviço prestado. Assim, os preços referem-se a serviços de tipo industrial, prestados pela Prefeitura em caráter de empresa, serviços suscetíveis de serem explorados por empresa privada. Tal não acontece em relação às taxas, que se referem a serviços jurídico-administrativos, serviços imanentes à natureza do Poder Público, que só por êle podem ser prestados." (22)

#### 9. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Como é óbvio, o Decreto-lei nº 2.416/40, na sua redação primitiva

(19) Baleeiro, *op. cit.*, pág. 397.

(20) Idem, *ib.*, pág. 339.

(21) Idem, *ib.*, pág. 166.

(22) Renato Agostini Xavier, *in op. cit.*, pág. 6 e seg.

não incluía a Contribuição de Melhoria, a qual foi introduzida na sistemática da tributação no Brasil pela Constituição Federal de 1946, no artigo 30, número I, *in verbis*:

Art. 30 — Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I — contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

.....

Para melhor caracterização dêste tributo tão mal aplicado no Brasil, permitimo-nos transcrever trecho da introdução escrita pelo Prof. Renato Agostini Xavier ao Modelo de Código Tributário Municipal editado pelo IBAM.

"A contribuição de melhoria, ao contrário da taxa não se destina a cobrir despesas de manutenção, mas sim, a indenizar o Poder Público de despesas relativas a determinados *investimentos*. (Grifo do original). Assim, enquanto a taxa é cobrada quando da prestação do serviço resultam benefícios de ordem pessoal ou diferencial e, por isso, suscetíveis de avaliação subjetiva, a contribuição de melhoria repousa sobre benefícios de caráter real, vale dizer, que atingem não ao indivíduo, mas ao seu patrimônio, e que são, por isso, suscetíveis de avaliação objetiva. Isso significa que a contribuição de melhoria só deve ser cobrada quando, em virtude de obra pública, resultar valorização objetivamente mensurável das propriedades."

# IDENTIFICAÇÃO E DISTINÇÃO DAS FONTES DE RENDA PÚBLICA

Críté- rios		Obrigatorie- dade de in- clusão em Orçamento (Art. 141, § 34 C.F.)	Lançamento Coativo	Sem prestação de serviço	Prestação de Serviço de Natureza Jurídico-Ad- ministrativa	Lançamento com Base na Valorização Imobiliária	Fornecimento de Coisa	Prestação ou Locação de Serviço	Lançamento com Base no Custo
RENDAS TRIBUTARIAS	Impostos	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NAO	NAO	NAO
	Taxa	SIM	SIM	NÃO	SIM	NAO	NAO	NAO	NAO
	C. Melhoria	SIM	SIM	NÃO	NAO	SIM	NAO	NAO	NAO
Rendas não Tributárias	Preço	NAO	NAO	NÃO	NAO	NÃO	SIM	SIM	SIM

## CAPÍTULO IV

### A DESPESA MUNICIPAL

1. Conceito de despesa — 2. Classificação da despesa do Dec. 2416/40 — 3. A classificação constitucional — 4. A classificação do Substituto do CTEF — 5. A classificação do Governo Federal do Brasil — 6. A classificação da CEPA — 7. Classificação administrativa — 8. A guisa de conclusão sobre a classificação orçamentária.

## 1. CONCEITO

De modo geral, podemos conceituar a despesa pública como aquelas atividades pelas quais o Governo realiza suas funções de atendimento às necessidades públicas. Este conceito evidentemente, exige a definição de necessidades públicas. Este conceito evidentemente, exige a definição de necessidades públicas, valor flutuante ao sabor das escolas econômicas em que se situem os autores e os leitores.

Em nossa época há uma ampliação das necessidades coletivas e conseqüentemente o crescimento das despesas públicas, porque os Governos são, mais e mais, chamados a satisfazer necessidades, que, outrora, de natureza particular, se tornaram públicas. De fato tais necessidades são hoje sentidas não por um reduzido número de pessoas, mas por uma coletividade inteira. Modernamente, a saúde do indivíduo não é só uma preocupação de natureza individual mas in-

terresa a tãda a sociedade. Interessa que o operário seja hígido, não faltando ao trabalho e assim, não concorrer para a diminuição da produção. Não interessa somente aos pais que o filho aprenda a ler e aprenda um ofício. Isto hoje é reclamado pelo próprio processo econômico que exige mão-de-obra especializada para não parar e desenvolver-se.

Necessidades públicas, portanto, são as necessidades coletivas, as que interessam, não exclusivamente ao indivíduo como unidade do grupo social, mas a tãda a coletividade. Vão, na fase atual da história da humanidade, num crescendo surpreendente, pois que a própria humanidade se socializa.

\* \* \*

Como vimos para a receita municipal, também, a despesa comporta um sentido lato e um estrito. Aquêlê compreendido como tãda a saída de dinheiro, embora corresponda a um aumento do ativo ou a uma baixa de passivo.

O sentido estrito limita o conceito de despesa às saídas sem correspondência imediatas no ativo e no passivo como meras contas de resultado. É o conceito da contabilidade mercantil, quase nunca utilizado na contabilidade pública e menos ainda na técnica orçamentária.

Aliomar Baleeiro dá-nos dois conceitos de despesa pública que nos permitimos transcrever:

"Em primeiro lugar, designa (a despesa pública) o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos." (22a)

"Uma despesa pública é também, noutro conceito, a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo." (22a)

A última definição é mais completa, mais geral, porque abrange os fins que o Estado tem em mira alcançar ao realizar as despesas públicas. Compreende, pois, em si, o conceito de planejamento embora ele não esteja claro e

também o conceito jurídico quando exige a autorização legislativa.

De modo particular, devemos compreender a despesa municipal não como o gasto ou o empenho puro e simples dos dinheiros públicos, mas o esforço despendido através de todo um processo que denominamos generalizadamente de execução orçamentária da despesa para o atendimento daquelas metas prefixadas pelo Legislativo e pelo Executivo.

## 2. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA NO DEC. 2.416/40

"§ 3º — A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por unidades administrativas ou por serviços.

§ 4º — Para cada unidade administrativa ou serviço haverá dotações distribuídas pelos seguintes elementos:

Pessoal	{	Fixo
		Variável
Material	{	Permanente
		De consumo
Despesas Diversas."		

(22a) Baleeiro, op. cit., pág. 65.

Estes dois parágrafos contêm a classificação da despesa e, de acôrdo com a moderna conceituação de classificação orçamentária, apresentam-na pelos atributos de "unidade administrativa" e de "função".

É evidente que a palavra "serviço" no final dêsse parágrafo refere-se, não à unidade administrativa como sói, às vêzes, ser empregada, mas na acepção de "função" ou de "atividade", e, nesse sentido, o Dec.-lei nº 2.416 teria dado um largo passo na melhoria da classificação das contas públicas se usasse a conjunção "e" em lugar de "ou", pois aí estaria dada a base legal para a classificação funcional, mesmo porque a alternativa "por unidades administrativas ou por serviços" não tem sentido desde que cada serviço estará, necessariamente, sob a responsabilidade de uma unidade administrativa, entendida a palavra serviço como sinônima de função ou atividade. A leitura do artigo segundo (item 4) e seu parágrafo primeiro robustece a convicção de que os idealizadores do Dec.-lei 2.416 tinham em mente a idéia funcional. Tanto isto é verdade que no seu Anexo 1 estabeleceu dez serviços classificados de 0 a 9, dentro dos quais criou dez subdivisões de

serviços também numeradas de 0 a 9, perfazendo um total de 100 sub-serviços.

\* \* \*

A redação precisa dos parágrafos terceiro e quarto aqui comentados seria:

"§ 3º — A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por unidades administrativas e por funções, estas divididas em atividades.

§ 4º — Para cada unidade administrativa serão determinadas as funções e atividades e dentro destas haverá dotações distribuídas pelas seguintes verbas:

- 1 — Despesas de Funcionamento;
- 2 — Despesas de Transferência;
- 3 — Despesas de Capital."

Acrescentar-se-ia, então um parágrafo quinto:

"§ 5º — Dentro das verbas apropriar-se-ão os elementos de despesas distribuídas em consignação e subconsignação, conforme plano de contas a ser elaborado pelo serviço próprio."

\* \* \*

Ao discriminar os subserviços ou atividades o 2.416/40 classifi-



cou o Legislativo (subalgarismo 0) e o Judiciário (subalgarismo 1, como subdivisões do algarismo 0) — Administração Geral". Tal procedimento não mais se justifica hoje, face à categoria de Podêres que se defere ao Legislativo e ao Judiciário. Ambos terão orçamentos próprios aprovados embora na mesma Lei orçamentária.

Por outro lado, as funções 0 e 1 são tipicamente de Administração e não se justificam estejam separadas. Sòmente um desconhecimento da teoria da Administração poderia determinar a classificação criada pelo 2.416/40 que tentou uma separação das "atividades meios" das "atividades fins", mas de modo muito incipiente. É claro que em 1939 os conhecimentos da teoria da Administração não eram tão difundidos e poderíamos mesmo dizer que apenas seu estudo se iniciava no Brasil, e dêste modo não é de estranhar que noções tão elementares não fôssem bem aprendidas e postas em prática.

Assim se explica a divisão em dois grupos "Administração Geral" e "Exação e Fiscalização Financeira" e ainda a subdivisão "Administração Superior — 0" que se encontra em todos os Ser-  
viços.

A análise do Serviço 0 — Administração Geral, além do que já foi dito quanto aos Podêres Legislativo e Judiciário, revela outras incongruências. A inclusão do Executivo como uma subdivisão da Administração Geral é uma delas, pois na realidade a posição é inversa, i. e., dentro do Executivo se identificam várias funções tais como Administração Geral, Segurança Pública, etc. Cada uma delas decomposta em subfunções ou atividades.

Verificamos, portanto, que a discriminação da despesa no 2.416/40 precisa de um reajustamento total às idéias modernas da Administração Pública.

Como conclusão a êstes comentários e exclusivamente a título exemplificativo, vale dizer que as despesas municipais seriam distribuídas do seguinte modo:

Poder Legislativo

— Discriminar por órgãos e funções

Poder Executivo

— Gabinete do Prefeito

— Discriminar por funções e subfunções, quando fôr o caso

Diretoria de Administração Geral

— Idem

Diretoria de Fazenda

— Idem

Diretoria de Viação e Obras  
Públicas

— Idem

Diretoria de Educação e Cul-  
tura

— Idem

Diretoria de Saúde e Higiene

— Idem

Assim, ficam bem separados os dois Podêres constitutivos dos Municípios: O Legislativo e o Executivo, cada qual subdividido nos seus órgãos componentes, com suas respectivas funções, às quais se apropriarão, por meio de verbas, as dotações orçamentárias.

Dentro do Poder Executivo, podemos identificar a Diretoria de Administração Geral e a Diretoria de Fazenda como órgãos de meios, isto é, aqueles que tratam dos elementos necessários à realização dos fins municipais a cargo dos órgãos de linha que, no exemplo acima, seriam as Diretorias de Viação e Obras Públicas, de Educação e Cultura e de Saúde e Higiene.

Tomemos, como exemplo, a Diretoria de Fazenda. Admite-se, geralmente, como órgãos de uma Diretoria de Fazenda os seguintes: Diretoria de Fazenda

Setor de Administração (desnecessário em uma Prefeitura pequena);

Setor de Tributação e Receita;

Setor de Orçamento e Contabilidade;

Setor de Tesouraria.

As funções e subfunções exercidas serão identificadas dentro de cada setor, o que ajudará a determinação dos custos por função e por unidade administrativa, permitindo a pronta identificação dos responsáveis pela programação e execução dos serviços municipais.

É evidente que as funções assim identificadas não se confundem com as discriminadas pelo 2º algarismo da codificação do 2.416/40, porque, ali, foram apresentadas as grandes funções municipais, as quais se confundem quase que inteiramente com os próprios órgãos que constituem o organograma da Prefeitura. (22b)

---

(22b) Sobre o assunto leia-se com proveito: Benedicto Silva, *Teoria das Funções Municipais* (Rio, FGV, Caderno nº 17, 1954) e Diogo Lordello de Mello, *Panorama da Administração Municipal Brasileira* (Rio, FGV, Caderno nº 26, 1955). *A Moderna Administração Municipal* (Rio, FGV, Caderno nº 46, 1960). — *Curso de Administração Municipal* (Rio, FGV, Caderno nº 18, 1954).

Ao finalizar esses comentários ao sistema do 2.416/40, cumprenos salientar o fato de que a classificação funcional tão apregoada hoje em dia como descoberta dos técnicos brasileiros que elaboraram o anteprojeto do Dec.-lei 2.416 em 1939. Pena é que não se tenha criado em torno dêsse dispositivo legal uma teoria orçamentária e é de abismar o profundo desprezo que nós, brasileiros, em matéria de administração pública, votamos aos estudos teóricos, como se a teoria não fornecesse a base para o aperfeiçoamento das práticas diuturnas.

Entretanto, da mesma forma os laboratórios de Ciência Política nos Estados Unidos da América do Norte têm elaborado com fartura estudos teóricos sobre a Administração Pública como nenhum outro povo o fez até agora, dando, assim, margem a que os norte-estadunidenses apresentem-se como criadores de teorias novas no campo orçamentário, por exemplo, porque a par das práticas não desprezam eles os estudos teóricos bem elaborados.

Pela sistemática do Dec.-lei 2.416, em seguida à classificação por unidade administrativa e por serviço viria a distribuição das do-

tações por elemento de despesa, dos quais aquêle Dec.-lei estabeleceu apenas três: pessoal, material e despesas diversas.

Todavia, a falta de instruções e de uma elaborada teoria orçamentária conduziram os Municípios e Estados brasileiros a dar maior ênfase nos três elementos da despesa pública, invertendo, muitas vezes, os títulos da classificação original.

### 3. A CLASSIFICAÇÃO CONSTITUCIONAL

Devemos observar, ainda, que o Dec.-lei 2.416, nem no seu corpo, nem nos anexos, refere-se a "despesa ordinária" e "despesa extraordinária", e no entanto tornou-se prática comum a utilização dêsses dois títulos pelos Municípios e Estados, embora também a Constituição Federal não abone tal dicotomia da despesa pública.

O texto constitucional, parágrafo segundo do artigo 73, biparte a despesa pública em fixa e variável, de onde advêm frutuosas consequências de ordem jurídica e prática.

A despesa fixa, na própria conceituação constitucional, é aquela que não poderá ser alterada em seu

aspecto substantivo (e não no de estimativas) senão em virtude de lei anterior; é a parte fundada do orçamento público, ao passo que a parte variável, que obedecerá a rigorosa especialização, compõe os créditos autorizados pelo Legislativo ao Executivo, tais como as subvenções não estabelecidas por lei.

Dividido o orçamento em "despesas fixas" e "despesas variáveis", o Congresso Nacional e os demais poderes legislativos teriam apenas, quantos às despesas fixas, de examinar se foram programadas de acordo com as leis anteriores e se seus quantitativos não se apresentaram excessivos. Seria, então, proibida a apresentação de emendas quanto à despesa na parte fixa do orçamento.

Já a parte variável poderia ser examinada com mais minúcias, podendo os legisladores apresentar emendas dentro de limites razoáveis. Com essa técnica, o orçamento, pelo menos na sua parte fixa, poderia ser aprovado ainda no mês de outubro, pois que as emendas e discussões se resumiriam à parte variável.

#### 4. A CLASSIFICAÇÃO DO SUBSTANTIVO

O substitutivo do CTEF ao projeto 58/52 do Senado Federal tem

por base as categorias econômicas para a classificação da despesa pública:

- Despesas Correntes
  - Despesas de Custeio
  - Transferências Correntes
- Despesas de Capital
  - Investimentos
  - Inversões Financeiras
  - Transferências de Capital

Tais títulos conceituam-se do seguinte modo:

*Despesas de custeio:* as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados e instalados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis;

*Transferências correntes:* as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive as contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

Por sua vez, as *subvenções* são conceituadas como as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se, então, 1) *subvenções sociais*, quando destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; 2) *subvenções econômicas*, quando destina-

das a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial ou agrícola.

*Investimentos* são as dotações para o planejamento e a execução de obras, a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e a constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter puramente financeiro.

*Investimentos financeiros* serão as dotações destinadas a:

I — aquisição de imóveis ou de bens de capital já em utilização;

II — aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importa em aumento do capital;

III — constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

*Transferência de Capital* constituem as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços.

Com tais conceituações, o esquema completo do Substitutivo será o seguinte:

## DESPESAS CORRENTES

### *Despesas de Custeio*

Pessoal Civil  
Pessoal Militar  
Material de Consumo  
Serviços de Terceiros  
Encargos Diversos  
Amortização da Dív. Pública

### *Transferências Correntes*

Subvenção Social  
Subvenções Econômicas  
Inativos  
Pensionistas  
Salário Família e Abono Familiar  
Juros da Dívida Pública  
Contribuições de Prev. Social  
Diversas Transf. Correntes

## DESPESAS DE CAPITAL

### *Investimentos*

Obras Públicas  
Equipamentos e Instalações  
Material Permanente  
Participações em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas.

### *Inversões Financeiras*

Aquisições de Imóveis  
Participações em Constituição ou Aumento de Capital de

Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras  
Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresas em Funcionamento  
Constituição de Fundos Rotativos  
Concessão de Empréstimos  
Diversas Inversões Financeiras

### *Transferência de Capital*

Auxílios para Obras Públicas  
Auxílios para Equipamentos e Instalações  
Auxílios para Inversões Financeiras  
Contribuições Diversas.

A nós, todavia, parece-nos altamente técnica tal classificação, com títulos exageradamente extensos e grande possibilidade de não ser concretizada na prática, dada a dificuldade de separar todos os elementos tal como ali se preconiza. Por outro lado, temos a impressão de que, especialmente no âmbito municipal, não é a classificação econômica que mais interessa ao administrador, mas essencialmente a classificação funcional, mesmo que se não obtenha já e já, um orçamento tipicamente de programa, tal como entendido pelos norte-americanos.

Outra vantagem do Substitutivo, porém, é definir com precisão certos conceitos. Vejamos alguns: *unidade administrativa*, para fins orçamentários, é a repartição ou serviço, anteriormente criados, a que convenha atribuir dotações sob forma individualizada, para maior facilidade de planejamento, execução e controle das despesas respectivas e mais precisa caracterização das responsabilidades de chefia; *elementos de despesa*: o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obra e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução dos seus fins.

O Substitutivo deixa ainda a critério de cada governo o grau de desdobramento.

### 5. CLASSIFICAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL

A Divisão de Orçamento do DASP a partir de 1955 vem adotando uma classificação típica, especial, para atender às necessidades do Governo Federal e que é a seguinte:

### DESPESAS ORDINARIAS

#### *Custeio*

Pessoal Civil  
Pessoal Militar

Material de Consumo e de Transformação

Material Permanente

Serviços de Terceiros

Encargos Diversos

### *Transferências*

Auxílios e Subvenções

Dispositivos Constitucionais

Inativos

Pensionistas

Juros da Dívida Pública

Transferências Diversas

## DESPESAS DE CAPITAL

### *Desenvolvimento Econômico e Social*

Serviços em Regime Especial de Financiamento

Dispositivos Constitucionais

### *Investimentos*

Obras

Equipamentos e Instalações

Desapropriação e Aquisição de Imóveis

### *Participações Financeiras*

Sociedade de Economia Mista

### *Amortização da Dívida Pública*

Dívida Externa

Dívida Interna.

Além disso, cada verba é consignada a uma unidade administrativa responsável pela execução de

determinado serviço ou programa de trabalho.

Devemos notar que a base teórica é a mesma na classificação do DASP e na do Substitutivo, mas certos pontos divergentes podem ser assinalados. A do Substitutivo é mais técnica, mais precisa, utilizando contas com denominação exata, embora com títulos mais extensos como já fizemos notar. A classificação do DASP, por seu turno, utiliza títulos de natureza abrangente, tal como "Dispositivos Constitucionais", cuja conceituação não está de logo, muito clara aos leigos em matéria constitucional e orçamentária. Material Permanente e Amortização da Dívida Pública encontram abrigo em títulos gerais diferentes nas duas classificações; o mesmo se dá com "Salário Família e Abono Familiar" que o Substitutivo considera como *Transferências Correntes* na suposição de que o funcionário recebe tais auxílios não em razão de seu trabalho mais em face aos encargos de família, ocorrendo, portanto, uma *transferência* e não um *custeio*. O DASP porém, prefere abrigar tal conta na consignação de Pessoal Civil ou Pessoal Militar, conforme o caso, o que nos parece senão mais lógico pelo menos mais simples.

## 6. A CLASSIFICAÇÃO DA CEPA

A Comissão de Estudos e Projetos Administrativos (CEPA), criada pelo Decreto nº 39.855, de 24 de agosto de 1956 tem por atribuições:

a) coletar dados, informações e promover a realização de análises especiais destinadas a identificar os problemas de urgência no que tange à melhoria da estrutura e funcionamento dos órgãos integrantes do Poder Executivo Federal;

b) estudar e propor medidas imediatas que assegurem melhor coordenação das atividades administrativas e um controle efetivo das diretrizes fixadas pelo Presidente da República.

c) sugerir medidas para a eliminação de práticas obsoletas e antieconômicas nos vários setores da administração federal;

d) reexaminar os projetos de reforma administrativa, a fim de habilitar o Presidente da República a prestar mais eficientemente qualquer colaboração que a este propósito lhe seja solicitada pelo Congresso Nacional; e

e) manter o Presidente da República a par do progresso de seus trabalhos e apresentar relatório final sobre os mesmos.

Essa Comissão fez publicar um trabalho sob o título geral de "A Reforma Administrativa Brasileira" do qual o volume III é dedicado a "Normas para Elaboração, Execução e Controle Orçamentário".

A classificação da despesa federal é contemplada nos artigos 5º e 6º do anteprojeto de Lei elaborado pela CEPA:

Art. 5º — A Despesa dividir-se-á da seguinte forma:

I — Despesas de Custeio;

II — Despesas de Capital:

1 — Investimentos Diretos;

2 — Investimentos Financeiros;

III — Despesas de Transferência:

1 — Transferências para Custeio;

2 — Transferências para Investimentos.

§ 1º — Serão consideradas "Despesas de Custeio" as que disserem respeito à manutenção dos serviços anteriormente criados, inclusive as dotações para obras de pequeno vulto com o reparo e adaptação de bens móveis e imóveis.

§ 2º — Serão classificadas como "Investimentos Diretos" as despesas destinadas à execução de obras, aquisição de instalações e equipa-



mentos, e, de modo geral, as que visem ao incremento da produtividade e ao desenvolvimento econômico do País, aumentando a quantidade de bens e serviços à disposição da coletividade.

§ 3º — Serão consideradas "Investimentos Financeiros" as despesas com a aquisição de imóveis e valores mobiliários, subscrição de capital e constituição de fundos rotativos, concessão de empréstimos, amortização de dívidas e outras operações financeiras que determinem alterações compensatórias no Patrimônio da União.

§ 4º — Serão classificados como "Transferências para Custeio" os gastos da União a que não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive as contribuições para atender a encargos de manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 5º — Serão consideradas "Transferências para Investimentos" as contribuições ou auxílios da União destinados, especificamente, a suprir a realização de obras e investimentos a cargo de outras entidades de direito público ou privado.

Art. 6º — A discriminação das Despesas será feita, em cada um dos respectivos Anexos, por unidades administrativas e elementos.

De passagem, pode-se verificar que a CEPA não contemplou a discriminação da despesa federal por função, embora no parágrafo terceiro do artigo 6º determine que "o grau de discriminação da despesa, por elementos, atenderá à natureza dos serviços e às exigências da análise econômica."

#### 7. CLASSIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA

Se tivermos em mira o estrito interesse do administrador, especialmente no campo municipal, poderíamos adotar uma classificação tri-cotômica para a despesa pública da seguinte forma: Despesas de Funcionamento, Despesas de Transferências e Despesas de Capital, dentro de cada unidade administrativa.

O esquema geral, então, se apresentaria da seguinte forma:

- 1 - Despesas de Funcionamento
  - 10 - Pessoal Civil
    - 10.1 Vencimentos de Cargos Efetivos
    - 10.2 Vencimentos de Cargos em Comissão
    - 10.3 Gratificação de Funções
    - 10.4 Acréscimos por tempo de serviço
    - 10.5 Salário Família
    - .....

- 11 - Pessoal Militar
    - 11.1 (discriminar as subconsignações de 1 em diante conforme as necessidades)
    - .....
  - 12 - Material de Consumo
    - 12.1 (discriminar as subconsignações de 1 em diante conforme as necessidades)
    - .....
  - 13 - Material Permanente
    - 13.1 (discriminar as subconsignações de 1 em diante conforme as necessidades)
    - .....
  - 14 - Serviços de Terceiros
    - 14.1 (discriminar as subconsignações de 1 em diante conforme as necessidades)
  - 15 - Encargos Diversos
    - 15.1 (discriminar as subconsignações de 1 em diante conforme as necessidades)
    - .....
  - 2 - Despesas de Transferências
    - 20 - Auxílios e Subvenções
      - 20.1 - Auxílios
      - 20.2 - Subvenções Sociais
      - 20.3 - Subv. Econômicas
    - 21 - Inativos e Pensionistas
      - 21.1 - Inativos
      - 21.2 - Pensionistas
    - 22 - Juros da Dívida Pública
    - 23 - Contribuições de Previdência Social
    - 24 - Outras Transferências
  - 3 - Despesas de Capital
    - 30 - Investimentos Diretos
      - 30.1 - Obras Públicas
        - 30.10 - Projetos
        - 30.11 - Pessoal de Obras
        - 30.12 - Material de Construção
      - 30.2 - Equip. e Instalações
        - 30.20 - (discriminar se fôr o caso)
    - 31 - Investimentos Financeiros
      - 31.1 - Participação em Capital de Empresas
        - 31.11 - (discriminar se fôr o caso)
      - 31.2 - Aquisições de Imóveis
      - 31.3 - Concessão de Empréstimos
      - 31.4 - Diversas Participações Financeiras
      - .....
    - 32 - Amortiz. da Dív. Pública
      - 32.1 - Dívida Interna
      - 32.2 - Dívida Externa
      - .....
- Seriam os seguintes os passos básicos para aplicação dessa classificação:
- 1 - identificar as unidades administrativas responsáveis pelas dotações;
  - 2 - identificar dentro das unidades administrati-

vas as funções a realizar:

- 3 - apropriar dentro das funções as verbas, consignações e subconsignações,

Exemplo:

Diretoria do Ensino  
(unid. administrativa)  
Ensino Primário (função a executar)

- 1 - Despesas de Funcionamento (verba)

- 10 - Pessoal Civil (consignação)

- 10.1 - Vencim. de Cargos Efet. (subconsign.)

As verbas seriam reduzidas a três: Despesas de Funcionamento, Despesas de Transferências e Despesas de Capital, cada uma com suas consignações e subconsignações numeradas pelas dezenas (31.1 - Aquisição de Imóveis, v. g.).

É claro, por outro lado, que tal classificação não contempla a divisão legal em despesas fixas e despesas variáveis, mas nada impede que, ao enviar a proposta de orçamento ao Legislativo, o órgão central de orçamento promova nova classificação, destacando as consignações que compõem a

parte fixa, isto é, criada por lei anterior e que será, então, votada sem emendas, e as que constituem a parte variável, não fundada no orçamento, e que pode ser alterada por emendas dos Srs. Deputados ou Vereadores. A abundância de classificação, desde que não afete a clareza do orçamento, não peca contra o dispositivo constitucional que reserva à União a legislação sobre princípios gerais de Direito Financeiro.

#### 8. A GUISA DE CONCLUSÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Ao finalizarmos as considerações sobre a classificação das contas públicas, convém que façamos alguns comentários, embora ligeiros, sobre a classificação em geral.

É evidente que classificar é um processo lógico, sem embargo de seu caráter utilitário, alternadamente de separação e de agrupamento; é a busca de uma ordem que atenda a um quadro permanente da mente humana e que satisfaça determinados requisitos do conhecimento das coisas. Classificar contas públicas, pois, é determinar um quadro dessas contas que, agrupadas convenientemente, permita o conhecimento da sua destinação ou da sua origem.

Classificação é também um processo de hierarquização de valores e, na verdade, o homem começou a classificar pela hierarquização das classes sociais, pela hierarquização da riqueza, do comportamento, da cor da pele, da língua, da religião, para mostrar as dissimilaridades ou semelhanças das propriedades ou atributos das unidades competentes da classificação. Modernamente, porém, nem sempre o princípio da hierarquização atende aos interesses das ciências políticas, especialmente no campo da administração pública.

Isto, porém, não significa que também aqui não funcione o princípio da hierarquização de valores. De fato, se se concebe o orçamento como um plano diretor para distribuição de recursos limitados — a receita pública — entre todas as atividades solicitadas pela clientela do poder público, entende-se que as contas públicas representativas dessas atividades, devem ser hierarquizadas para mostrar os valores mais eminentes e que devem ser atacados com mais urgência. Não obstante, necessário se faz compreender que os valores em administração pública trazem em si uma concepção intrínseca de acordo com as necessidades coletivas a serem atendidas, mas sofrem

a pressão de fatores extrínsecos como o fenômeno político, por exemplo. Assim, podemos julgar de grande utilidade um programa de educação, mas a pressão de grupos pode forçar o governo para um programa de assistência social a trabalhadores analfabetos, ou a pressão internacional pode conduzir o governo a desviar grandes somas para a defesa nacional. Mesmo quando um governo municipal, digamos, se decide por um programa de educação, restam ainda alternativas entre os vários tipos de educação que podem ser levados a cabo por esse governo: educação primária até aos dez anos, até aos nove? Poderá o Município fornecer educação secundária e técnica? Poderá o Município emprestar livros aos alunos? Que tipo de escolas poderá o Município construir? Alguma atividade extra-escolar?

Vê-se, embora o exemplo não esgote a matéria, a complexidade das decisões que um governo é solicitado a tomar. As contas públicas e sua classificação devem ajudar o administrador na hierarquização das atividades que é chamado a exercer em benefício das populações que pagam tributo.

Uma vez porém estabelecido o plano diretor, não se trata mais de

hierarquização, senão de levar o plano a cabo, executá-lo com economia e eficiência, pois daí para diante, como diria Gladstone, a despesa pública expressa uma direttriz, uma política que deve ser seguida pelo Governo.

Nem sempre, na história das Finanças Públicas se deu grande importância ao problema da classificação orçamentária. Somente após a Segunda Guerra Mundial, com os estudos do Departamento Econômico das Nações Unidas é que a classificação das contas públicas passou a ser discutida com caráter mais científico. Foi, então publicado o trabalho que, hoje constitui o Caderno de Administração Pública de número 52 sob o título de *Classificação das Contas Governamentais e Estrutura do Orçamento*, da Escola Brasileira de Administração Pública, da Fundação Getúlio Vargas.

Os objetivos básicos da classificação orçamentária podem ser resumidos nos seguintes:

- 1 - permitir a formulação de programas de trabalho, com a hierarquização das atividades governamentais;
- 2 - facilitar a votação e a aprovação do orçamento pelos Legislativos, determinando-se, afinal, em face da hierarquização feita

pelo Executivo, que planos serão executados;

- 3 - permitir a execução dos programas aprovados;
- 4 - facilitar o controle e a fixação de responsabilidades dos administradores;
- 5 - permitir a análise das atividades governamentais, não somente por sua natureza econômica, mas também a análise das realizações dos programas;
- 6 - no que tange primordialmente à receita, verificar as fontes de que a administração dispõe para o financiamento de seus programas e a produtividade atual e possibilidades futuras dessas fontes.

Quanto aos atributos ou propriedades que devem presidir à classificação das contas públicas, há que distinguir os seguintes:

- 1 - *A Unidade de Administração*: as contas públicas devem ser criadas e agrupadas de modo que mostrem as receitas e despesas de determinada unidade administrativa, podendo-se assim fixar a responsabilidade da chefia pelos dinheiros públicos e pela execução dos serviços, além de precisar o custo administrativo;
- 2 - *Pelo atributo funcional*: as contas públicas serão criadas e

agrupadas de modo a permitir ao administrador formular e executar seus programas de trabalho, especificados por funções, atividades e elementos de trabalho, bem como os meios de que dispõe para financiar tais programas;

3 - *Pelo atributo econômico*: nesse caso, as contas públicas serão criadas e agrupadas de modo que mostrem a participação do setor público no processo econômico nacional e compará-lo com o setor privado da mesma economia, sua contribuição para o processo inflacionário ou deflacionário, sua intervenção através dos investimentos, bem como o volume da pressão fiscal, ou seja, o valor da parcela da renda nacional absorvida pelo governo através da tributação;

4 - *Por elemento de despesa* a nosso ver, não temos aqui uma classificação propriamente dita, mas o próprio fato gerador da conta pública — o elemento, a unidade de despesa que se agrupa dentro daqueles três critérios acima.

Devemos, ainda, observar que os critérios apresentados acima não se excluem mutuamente. De fato,

é possível — e até desejável — classificar por unidade administrativa e, em seguida, pelos atributos funcional econômico, para, por fim, discriminar os elementos de despesa.

O Dec.-lei 2.416 fez uma tentativa de classificar as contas públicas por unidade administrativa e por atributo funcional; o Substitutivo por unidade administrativa e por atributo econômico. Para o Prefeito Municipal, para os Vereadores, é evidente que a classificação que distribua os elementos de despesa por unidade administrativa e por função (ou serviços na terminologia do Dec.-lei 2.416) atenderá melhor à clareza do orçamento municipal.

Ao finalizar esses comentários, devemos lembrar que qualquer esquema de classificação de contas públicas é condicionado pelo ambiente intelectual de sua época, de modo que não há nem pode haver, uma classificação única e imutável, pois cada geração utilizando os conhecimentos das anteriores, cria sua própria classificação a partir dos elementos que lhe estão ao alcance de modo a satisfazer suas necessidades e interesses peculiares.

A classificação das contas públicas completa-se com a estrutura do

orçamento, que é o arranjo das contas devidamente classificadas e sua apresentação formal a fim de

facilitar a compreensão do orçamento e dar lógica à sua apresentação.

## CAPÍTULO V

# APRESENTAÇÃO DO ORÇAMENTO

1. Discriminação — 2. Demonstrativos — 3. Mutações patrimoniais — 4. Codificação — 5. Padronização — 6. A lei orçamentária — 7. A incidência da receita — 8. Operações de crédito — 9. Balanço — 10. Publicação — 11. Serviços industriais — 12. Estrutura do orçamento municipal



## 1. DISCRIMINAÇÃO

"§ 5 — A discriminação das despesas, feitas na conformidade do parágrafo anterior, deverá figurar no corpo do orçamento ou em quadros anexos."

Vemos nesse dispositivo a autorização para a separação da "Lei Orçamentária" e do "Documento Orçamentário", tal como já procede o Governo Federal e alguns Estados e Municípios. Isto permite maior flexibilidade na apresentação da estrutura do orçamento público, conforme apresentaremos no final do capítulo.

Gostaríamos, com grande empenho, de chamar a atenção dos funcionários municipais para esse dispositivo, pois que os orçamentos das nossas edilidades são apresentados em amontoados de números, sem separação entre lei, documento e anexos, sob a alegação de que o Dec.-lei 2.416 manda assim, quando, na verdade, foi deixada plena liberdade aos elabora-

dores dos orçamentos municipais, com a alternativa referida no parágrafo aqui comentado. Já é tempo, portanto, de que os Municípios brasileiros tirem melhores consequências da leitura do Dec.-lei 2.416/40, que, mesmo com 20 anos de existência, ainda pode servir a uma boa administração financeira, desde que seus aplicadores o estudem, formem grupos de debates de caráter teórico para busca de soluções práticas e, sobretudo, fiquem não adstrito à letra rígida da lei.

Está bem claro, portanto: *o parágrafo quinto do artigo primeiro do Dec.-lei 2.416/40 permite a apresentação da discriminação das despesas em quadros anexos.*

Incidentemente, não nos parece também que tal disposição sobre a apresentação das contas públicas seja norma geral de Direito Financeiro, cuja competência de legislação pertence à União, na forma da letra b) do inciso XV do artigo quinto da Constituição Federal.

## 2. DEMONSTRAÇÕES

"Art. 2º — O orçamento observará, na sua parte formal, o modelo, do anexo nº 1; e será acompanhado das demonstrações seguintes:

- 1 - demonstração da receita pela sua incidência;
- 2 - demonstração da despesa pelos seus elementos nos órgãos administrativos;
- 3 - demonstração da despesa pelos seus elementos em cada serviço;
- 4 - demonstração da despesa por serviço em cada órgão administrativo."

Este artigo, com seus dois parágrafos, no nosso entendimento, são daqueles que não consubstanciam norma geral de Direito Financeiro, uma vez que não pode ser norma geral de Direito Financeiro a forma de apresentação do documento orçamentário. Para nosso entendimento, portanto, as Municipalidades são livres de apresentar o documento orçamentário de qualquer outra forma, mesmo porque o modelo do anexo 1 está ultrapassado. Com a apresentação da série de demonstrativos pedidos acima, a lei orçamentária pode ser resumida

e conter apenas os valores globais que, por sua vez, serão desdobrados nos demonstrativos.

## 3. MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

Outra falha do anexo 1 é, sem dúvida, a coluna de "mutações patrimoniais": Sabemos que tal coluna não é muitas vezes utilizada na prática. Ademais, teoricamente, ela não tem razão de ser. À contabilidade cabe, sem dúvida, indicar no fim do exercício através da conta de resultado e do balanço as mutações que o patrimônio público possa ter sofrido em decorrência da execução orçamentária. Jamais, porém, será essa uma função do orçamento.

É evidente que tal coluna nasceu porque, na época, o orçamento era visto unicamente na sua função financeiro-contábil, como peça central do processo das finanças públicas e, principalmente, como um instrumento de auxiliar da contabilidade, idéia essa, hoje, inteiramente ultrapassada, pois o orçamento é visto essencialmente como um plano de trabalho, um programa a executar: "um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de ope-

rações do governo e os meios de financiamento desse programa".<sup>(23)</sup>

Tanto a coluna "mutações patrimoniais" tem uma finalidade estritamente contábil que o Conselho Técnico de Economia e Finanças nas "Instruções para a Codificação dos Orçamentos" determina que:

### MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

(Receita) — Na coluna "Mutações Patrimoniais" serão lançadas as quantias que corresponderão à Receita recebida simultaneamente à saída de um bem ou valor patrimonial ou à formação de uma dívida.

**EXEMPLO DE MUTAÇÕES PATRIMONIAIS (Receita)** — Cobrança da Dívida Ativa, Alienação de Bens Patrimoniais, Resultados de Operações de Crédito etc.

### MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

(Despesa) — Nessa coluna serão inscritas as quantias despendidas em troca da entrada para as repartições estaduais ou municipais de valores, bens imóveis, móveis ou gastos para extinguir qualquer passividade.

**EXEMPLO DE MUTAÇÕES PATRIMONIAIS (Despesa)** — Aquisição, construção e reconstrução de imóveis, amortização de dívidas e aquisição de material permanente.

Com a moderna classificação orçamentária, separando bem nitidamente as receitas por suas fontes (V. Capítulo III, item 7) e as despesas de custeio (ou de funcionamento) das de capital, (V. Capítulo IV, item 7), isto é, aquelas que, em geral, trazem aumento ao patrimônio público ou concorrem para a melhoria do bem-estar das populações, não vemos a utilidade dessa coluna.

À contabilidade, sim, repetimos, compete determinar, no fechamento de cada exercício, tais mutações, pois que são retrospectivas e não prospectivas, tal como é o programa de trabalho que uma Prefeitura Municipal deve apresentar aos seus municípios.

Quanto às demonstrações exigidas pelo artigo 2º, ora comentado, nada temos a acrescentar, porque julgamos que quanto maiores forem os elementos esclarecedores da Lei Orçamentária, mais clara esta será.

---

(23) Allen D. Manvel, *op. cit.*, pág. 1.

## 4. CODIFICAÇÃO

“§ 1º — Para numeração das denominações de receita e despesa, classificada esta por serviços e elementos, fica adotado o sistema decimal constituindo um código geral e obrigatório, de quatro algarismos, quer para a receita, quer para a despesa, nos termos do anexo nº 2. Esse código será usado de conformidade com as Instruções expedidas pela Secretaria do Conselho Técnico de Economia e Finanças, do Ministério da Fazenda.

§ 2º — O código geral não prejudica a adoção de códigos locais, se forem julgados necessários para a discriminação das rubricas da receita e a especificação das dotações da despesa.”

O Dec.-lei 2.416 no seu anexo 1, estabeleceu dez funções codificadas de 0 a 9, para a despesa:

- 0 — Administração Geral
- 1 — Exação e Fiscalização Financeira
- 2 — Segurança Pública e Assistência
- 3 — Educação Pública
- 4 — Saúde Pública
- 5 — Fomento
- 6 — Serviços Industriais
- 7 — Dívida Pública
- 8 — Serviços de Utilidade Pública
- 9 — Encargos Diversos.

Dentro dessas dez funções (vamos abandonar a terminologia “serviço”), o Dec.-lei 2.416 estabeleceu dez subfunções em atividades dentro das quais, então, devem ser apropriados os cinco elementos do parágrafo quarto. Teríamos, então:

## 8 — Despesa

Divisão de Fazenda (Unidade administrativa)

## 8.1 — Exação e Fiscalização Financeira (Função)

## 8.1.2 Serviços de Fiscalização (Subfunção)

## 8.1.2.0 Pessoal Fixo (Elem. de despesa)

## 8.1.2.1 Pessoal Variável “ ” “ ”

8.1.2.2. Mat. Permanente	"	"	"
8.1.2.3. Mat. de Consumo	"	"	"
8.1.2.4. Despesas Diversas	"	"	"

Outro exemplo:

## 8 — Despesa

Diretoria do Ensino Primário (Unidade administrativa)

### 8.3 — Educação Pública (Função)

#### 8.3.6 Inspeção (Subfunção)

8.3.6.0 Pessoal Fixo	(Elem. de despesa)		
8.3.6.1 Pessoal Variável	"	"	"
8.3.6.2 Mat. Permanente	"	"	"
8.3.6.3 Mat. de Consumo	"	"	"
8.3.6.4 Despesas Diversas	"	"	"

O assunto de codificação das contas públicas, contudo, merece um pouco mais de nossa atenção na parte da receita. De fato, na tentativa de uma codificação decimal, na realidade, foi obtida, apenas, uma codificação assimétrica.

Enquanto para as contas de receita foram reservados sete algarismos, deu-se à conta genérica de "despesa" simplesmente o algarismo 8. Vejamos o quadro da página seguinte:

## CODIFICAÇÃO

DENOMINAÇÃO	Gênero	Título	Capítulo	Pará- grafo	Rubrica
DESPESA .....	8				
RECEITA .....	S/Cod.				
REC. EXTRAORD. ....		6			
REC. ORDINÁRIA ....		S/Cod.			
Receita tributária .....			S/Cod.		
Impostos .....				0	
Impôsto Territorial .....					0.11.1
Taxas .....				1	
Taxa de Expediente .....					1.21.4
Receita Patrimonial ...			2		
Renda Imobiliária ..				?	2.01.0
Aluguéis .....					?
Receita Industrial ....			3		
Comunicações .....				?	3.02.0
Tarifa de Telefones .....					?
Receitas Diversas .....			4		
Receitas de Mercados, Feiras e Matadouros .....				?	4.11.0

A assimetria da codificação atribuída às contas pelo 2416/40 fica perfeitamente patenteada no quadro acima. Com efeito, enquanto toda a despesa está codificada pelo número 8, a receita não foi atribuído código.

Mesmo, porém, dentro da RECEITA a assimetria é revelada de

modo claro. Basta notar que para o capítulo de receitas denominado RENDA TRIBUTÁRIA (o mais importante aliás do elenco das receitas públicas), não foi atribuído qualquer número, ao passo que o foi para os três outros capítulos que lhe correspondem: Receita Patrimonial, Receita Industrial e Re-

ceitas Diversas (guardamos a mesma terminologia do 2.416/40 — embora disséssemos melhor: Renda Tributária, Renda Patrimonial, Renda Industrial e Rendas Diversas).

Verifica-se ainda que o 2.416 classificou como elemento simples de receita, ou conta (ou rubrica na terminologia do DASP) o que, na realidade, é composto, devendo ser tratado como um parágrafo. É o caso de "Renda Imobiliária" e de "Comunicações". Não há dúvida de que a codificação do 2.416/40 é sofisticada. Pretendeu-se ali determinar com o primeiro algarismo a natureza da receita, com o segundo e o terceiro a espécie e com o quarto, a incidência. Porém, não é um código que sirva à mecanização, por isto o próprio Decreto permite a adoção de códigos locais.

O DASP adota um código de dez (10) algarismos, com a significação seguinte:

RECEITA	Títulos	Capítulos	Parágrafos	Rubricas	Alíneas	Subalíneas
0	0	0	00	0	00	00

É evidente que, na prática, os zeros são substituídos por números de acordo com um plano de contas preestabelecido.

Outro tipo de codificação, mais simples e que se presta admiravelmente à mecanização, é o que vem apresentado, para a receita no Capítulo III, parágrafo 7 e, para a despesa, no Capítulo IV, também parágrafo 7.

#### 5. PADRONIZAÇÃO

Um código geral justifica-se a fim de facilitar a padronização dos orçamentos. Devemos confessar que somente entendemos padronização dos títulos gerais, porque compreendemos o orçamento, como um plano de trabalho, expresso em termos de função e de atividade a ser executado pelos governos.

Ora, como as funções estaduais e municipais, especialmente num regime federativo, não são idênticas, não se justifica, de modo algum, uma padronização única para os orçamentos dos Estados e dos Municípios. Isto é uma aberração. Infelizmente, o projeto de Lei de reforma do Dec.-lei nº 2.416, em curso no Senado (nº 38/52), peca pela mesma solução. Ou a Lei será muito sumária, ou devem ser

promulgados dois instrumentos legais: um para os Estados e outro para os Municípios. Os problemas, as funções, as atividades são diferentes. Não se compreende, pois, uma só padronização.

Mesmo entre os Municípios, a padronização nos sabe a qualquer coisa de ditatorial, de excessiva centralização, mal de que tanto padece o Brasil. Por que padronizar os orçamentos — entendidos êstes como plano de trabalho, como, programa a executar — de Belém do Pará, de Pôrto Alegre, de Poços de Caldas, para citar três cidades com problemas inteiramente diferentes?

Houve tempo, no Brasil, que se pretendeu padronizar tudo: o mesmo programa de ensino para todo o país, sem a menor consideração de que a cultura deve atender às necessidades de preparação de força de trabalho de uma região econômica. Padronizaram-se até os nomes das cidades brasileiras, desprezando-se as tradições que formam a base da vida local.

Padronizar orçamentos no Brasil, país com regiões econômicas as mais diversificadas, não faz o menor sentido. Mas há grandes nomes que divergem de nossa opinião e se batem denodadamente pela padronização.

Quando nos referimos contrariamente à padronização, fazêmo-lo no sentido excessivo do Dec.-lei nº 2.416. Compreendemos, tão-somente, a padronização nos títulos gerais como dissemos acima, deixando aos Municípios inteira liberdade de iniciativa na criação de suas contas.

De certo modo compreende-se que, em 1940, se pretendesse uma padronização geral de vez que faltava aos funcionários municipais e estaduais melhor grau de instrução capaz de levar a bom termo uma sadia administração financeira, e faltavam-lhes, sobretudo, os meios de obtenção dessa cultura. O Brasil já venceu essa etapa e vai desenvolvendo a passo firme a cultura especializada, especialmente depois da criação dos cursos de administração da Escola Brasileira de Administração Pública, do DASP, das Escolas de Comércio, das Faculdades de Ciências Econômicas, Atuariais e Contábeis, espalhadas por todo o país. E, sobretudo, dispõe, hoje, do Instituto Brasileiro de Administração Municipal, dedicado especialmente à busca de soluções racionais para os problemas de nossas edificações. Desapareceu, portanto, êsse motivo de padronização minuciosa.



É claro que a padronização, adotada e aplicada anual e sistematicamente, coordenando todos os orçamentos e todos os balanços, permite uma comparação das receitas e despesas das comunas brasileiras. Esta é, sem dúvida, uma razão ponderável. Mas isto pode ser feito nos títulos gerais acima propostos. Fazê-lo nas minúcias requer equipe e equipamento dispendiosos e os resultados serão sempre incertos. Ademais, o importante não é comparar receitas e despesas em termos de moeda, mas à base de realização dos programas substantivos. Isto nunca se fez no Brasil, a menos que desconhecamos tais estatísticas.

Há outro motivo, de ordem econômica, que justifica a padronização, mas apenas, também, dentro dos títulos gerais. Esse motivo é saber através das somas de todos os orçamentos municipais, estaduais e federal, qual a contribuição do setor público para a formação do produto nacional. Assim, por exemplo, se pudermos somar todas as "Rendas Tributárias" previstas para cada exercício poderemos saber quanto os governos, por seu poder de tributação, estão retirando do setor privado. A soma de todas as "Rendas In-

dustriais" dará o montante da parcela da renda nacional produzida dentro do próprio setor público, pela prestação de serviços ou quantidades de bens postos à disposição do público. Na despesa, a soma de todas as "Despesas de Custeio" (ou de funcionamento) mostrará quanto o governo está gastando para a execução de suas tarefas de rotina no Brasil inteiro; a soma das "Despesas de Transferência", quanto da economia pública o governo está transferindo para o setor privado ou para outros governos, possibilitando uma redistribuição da riqueza nacional. A soma de todas as parcelas correspondentes a "Despesas de Capital" indicará a participação do governo nos investimentos e outros tipos de intervenção na órbita econômica, podendo-se apurar a formação de capital no setor público da economia.

Mesmo aqui, porém, como já dissemos, não vemos necessidade de padronização excessiva, mas apenas dos títulos gerais, para, facilitando o trabalho, possibilitar sua mais perfeita execução, mesmo porque muito desses dados podem ser tirados dos balanços segundo a técnica utilizada para o cálculo da renda nacional.

Os exemplos de padronização que nos são dados pela contabilidade, como, por exemplo, a padronização dos balanços das sociedades por ações, na forma do Decreto-lei nº 2.627, de 26-9-1940, indicam sempre e apenas padronização de títulos gerais.

Ao apresentarmos, anteriormente, a classificação da receita e despesa incluímos um código que pode ser tomado como base para a codificação local, em substituição ao atual, que não mais atende as exigências de mecanização dos processos orçamentários e contábeis. (V. nos capítulos III e IV o parágrafo 7.)

#### 6. A LEI ORÇAMENTÁRIA

"Art. 3º — A lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados, excluídas de tal proibição:

- 1 — a autorização para a abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação de receita.
- 2 — a aplicação do saldo ou o modo de cobrir *deficit*.

O artigo contém, de fato, norma geral de Direito Financeiro, tanto que o instituto da exclusividade orçamentária está regulado na própria Constituição Federal, *ex-vi* de seu artigo 73, parágrafo primeiro, convindo, aliás, transcrever a redação da Constituição, por que esta prevalece sobre a do Dec.-lei nº 2.416.

"§ 1º — A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição:

- I — Autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação da receita;
- II — A aplicação do saldo e o modo de cobrir o *deficit*.

Este artigo reforça a convicção de que o Dec.-lei 2.416 facilita a apresentação do orçamento com a lei e o documento, constituído êsse pelos anexos e não na forma que vem sendo atualmente feita.

O dispositivo acima transforma em norma legal o princípio orçamentário da exclusividade, que é um corolário do princípio da uni-

versalidade. De fato, por êste último, toda a matéria financeira deve sofrer o processo orçamentário e, contrariamente, o orçamento deve conter apenas matéria financeira. Sebastião Sant'Ana e Silva coloca tal princípio entre as regras de técnica legislativa. Diz o autor:

"O princípio tem por objetivo disciplinar a votação do orçamento nas assembléias legislativas, impedindo que elas se utilizem de um processo legislativo mais rápido e sujeito a prazos fatais, para conseguirem a aprovação, sem maior exame ou discussão, de medidas estranhas à matéria financeira" (24)

O princípio da exclusividade, apareceu no Direito brasileiro, pela primeira vez, na reforma constitucional de 1926 e eliminou as chamadas caudas orçamentárias, que significam a introdução de matéria estranha às finanças públicas na lei orçamentária. Como salienta Sant'Ana e Silva, a aplicação do princípio no Brasil tem sido por demais rigorosa, tornando impossível fazer do orçamento um adequado instrumento de política fiscal ou de reformas tributárias.

No nosso entender, porém, a dificuldade apontada pelo ilustre mestre decorre mais do princípio geral de finanças públicas adotado no Brasil, segundo o qual o orçamento não pode criar ou aumentar impostos novos, nem criar serviços. Só a lei ordinária, não a orçamentária, poderá fazê-lo. Esse princípio cerceia o administrador de, na oportunidade da votação do orçamento, usá-lo como instrumento de intervenção do Estado no setor privado para orientar os investimentos, por exemplo. No Brasil, somente por lei especial se poderá conseguir êsse objetivo, o que dá ao orçamento público o aspecto de mero quadro de receitas e despesas, ao contrário da Grã-Bretanha onde a votação do orçamento é oportunidade para o estabelecimento de diretrizes novas na receita como na despesa.

No entanto, é importante observar tal contradição, segundo a qual a lei ordinária pode abrir créditos especiais, verdadeiros orçamentos paralelos, quando na Constituição está inscrito o princípio da unidade, ou unicidade orçamentária, como escreve o Ministro João Lyra

---

(24) Sant'Ana e Silva, *op. cit.*, pág. 31.

Filho. (25) Isto sem falar nos créditos suplementares e até extraordinários. Os créditos extraordinários, se usados dentro dos limites constitucionais, podem ser entendidos, mas os suplementares denotam apenas falta de boa técnica de previsão da receita e da despesa a despeito da inflação de preços.

Concluimos, com um pouco de desalento que, no Brasil, os princípios orçamentários, mesmo inscritos nas Constituições, não são cumpridos, como o da unidade, que desaparece inteiramente ante os créditos especiais sem falar, no que tange ao orçamento federal, na receita dos ágios cambiais, no impôsto sindical e outros que uma pesquisa mais profunda revelará, dando lugar, assim, a uma falta de comando central em matéria tão importante como as finanças públicas.

Para melhor conhecimento do que foram as caudas orçamentárias no Brasil, recomendamos ao leitor a publicação do DASP — Serviço de Documentação: *O Veto, Aspectos Constitucionais do Orçamento*, onde são transcritas as razões de veto do Presidente Epi-

tácio Pessoa à Resolução do Congresso Nacional que fixava a despesa para o exercício de 1922 e o parecer do Deputado Afrânio de Mello Franco, como relator na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados sobre o projeto nº 2, que fixava a despesa geral da República para o mesmo exercício. Dita publicação contém ainda a Mensagem de convocação extraordinária do Congresso Nacional para deliberação sobre o veto oposto à Resolução que fixava o orçamento da despesa para aquele exercício de autoria ainda do Presidente Epitácio Pessoa. É uma peça de valor não somente histórico, mas também jurídico, político e de técnica legislativa.

#### 7. A INCIDENCIA DA RECEITA

“§ 1º — As denominações da receita devem revelar, e, se possível, precisar, a incidência e o seu objetivo.”

O artigo contém uma regra para a nominação das contas de receita. É um problema de técnica e não precisaria constar de um diploma legal. Só à guisa de comen-

---

(25) Lyra Filho, *op. cit.*

tário, vale apenas notar que no parágrafo onde se diz "e o seu objetivo "dever-se-ia dizer" e a sua fonte", pois o objetivo da receita é um só: o financiamento da despesa pública; esta sim pode ter vários objetivos: educação, saúde, etc.

#### 8. OPERAÇÕES DE CRÉDITO

"2º — Não serão incluídas na receita as operações de crédito, salvo quanto às importâncias que possam ser previamente fixadas em virtude de contratos."

É uma contradição este parágrafo. De fato, se o orçamento é universal e uno como diz a Constituição, toda a previsão de receita e de despesa deve estar nele incluída, mesmo porque o orçamento é ato ou lei, de previsão da receita e de fixação da despesa no seu conceito jurídico. De modo que, pelos princípios da universalidade e da unidade, as operações de crédito devem figurar, tanto assim que o artigo permite que a lei orçamentária contenha dispositivo para a aplicação do saldo ou o modo de cobrir o *deficit*, o que normalmente deverá ser feito por operação de crédito.

#### 9. BALANÇO

"§ 3º — Os totais gerais da receita e da despesa serão balanceados pela quantia que representar a sua diferença e que figurará sob a denominação de "*deficit* previsto" na coluna da receita, ou de *superavit* na coluna da receita, ou de "*superavit* previsto" na da despesa."

É uma regra óbvia. Não é matéria para um decreto, muito menos para um decreto-lei, ou lei. No máximo poderia figurar nas instruções sobre a elaboração do orçamento pelo órgão central.

Os três parágrafos, aliás, não constituem norma geral de direito financeiro e a competência para legislar sobre o assunto, portanto, defere-se, em face à Constituição federal, aos próprios Municípios e Estados.

#### 10. PUBLICAÇÃO

"Art. 4º — O orçamento será publicado até o dia 30 de novembro do ano anterior ao da sua vigência."

A idéia contida neste artigo continua em vigor; porém, com a redação dada pela Constituição, e implica não na publicação no dia 30 de novembro, mas no envio dos

autógrafos à sanção, podendo assim a publicação ser feita depois do dia 10 de dezembro. (26)

A Constituição do Estado de Sta. Catarina pretendeu inovar nesse ponto, mas o Supremo Tribunal Federal, chamado a pronunciar-se, considerou inconstitucional, como contrário à Constituição Federal, o parágrafo primeiro do artigo 36 da Constituição daquele Estado, que rezava:

"Se o orçamento não houver sido enviado à sanção até quinze de novembro, considerar-se-á aprovado o texto da proposta enviada pelo Governo."

Era uma disposição salutar pois que obrigava a Assembléia a votar em tempo útil o orçamento e não manietava a ação do Governo, obrigando-o a utilizar um orçamento de previsões velhas, de pelo menos dois exercícios, no caso de ser obrigado a prorrogar o em vigor. Esse dispositivo é tanto mais objetivo quanto se pensa em termos de despesas de capital. Realmente, a parte de despesas de capital deve ser cumprida no exercício e no seguinte novos programas

serão orçamentados. Suponhamos que, para 1962, haja dotações para construção de prédios escolares e que, ao findar do ano, todos foram edificadas. A Assembléia não vota o orçamento para 1963 e, cumprindo o dispositivo constitucional, prorroga-se para esse ano, o orçamento de 1962, elaborado e votado em 1961. Como proceder com os prédios escolares? Poderá o executivo construir outros tantos prédios? E haverá necessidade de mais prédios? Não haveria outras necessidades a serem satisfeitas? Como programar dêste modo? O fato, porém, diante da atitude do Supremo, é a conformidade com o texto da Constituição Federal e o apêlo para que as Câmaras Legislativas no Brasil inteiro cumpram rigorosamente sua missão: votar, em tempo útil, o orçamento.

Este dispositivo envolve ainda o princípio da publicidade, inerente ao próprio regime democrático, pois os atos da autoridade sòmente vigem a partir da publicação. Veja-se, por exemplo, a Lei de Introdução ao Código Civil (ar-

---

(26) A redação da Constituição Federal é a seguinte: "Art. 74 — se o orçamento não tiver sido enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-á para o exercício seguinte o que estiver em vigor."

tigo primeiro) tanto é assim que a Constituição não mais falou em publicação que é obrigatória para todos os atos do poder público, mas em sanção.

## 11. SERVIÇOS INDUSTRIAIS

"Art. 5º — Figurarão no orçamento a receita e a despesa dos serviços industriais, salvo quando autônomos.

Parágrafo único — Os órgãos autônomos elaborarão seus orçamentos de receita e despesa, obedecendo ao padrão previamente estabelecido e aprovado pela autoridade competente."

Nossa impressão é a de que o orçamento dos serviços industriais deve ser elaborado, aprovado, executado e fiscalizado à parte do orçamento geral da administração direta propriamente dita. Entretanto, para garantir ao Legislativo pleno conhecimento da situação do governo, deve-se no orçamento geral, incluir os saldos positivos ou negativos dos orçamentos dos serviços industriais, sendo que os orçamentos desses serviços acompanharão o orçamento geral como anexo.

Outra solução é a de fazer constar na receita e na despesa do orçamento geral a receita e a des-

pesa bruta os orçamentos dos serviços industriais. Qualquer das duas soluções é perfeitamente exequível face às normas técnicas e à legislação.

No que concerne à aprovação pelo Legislativo, duas hipóteses podem ocorrer:

*Primeira:* o Legislativo não aprova os orçamentos dos serviços industriais, delegando tal poder ao Executivo — situação essa que, quando autarquizados, ocorre na maioria dos Estados e no Governo Federal. Neste caso, os anexos servirão apenas de esclarecimento ao Legislativo para aprovação do orçamento geral.

*Segunda:* O Legislativo aprova os orçamentos dos serviços industriais, situação essa que, mesmo quando autarquizados, ocorre no Rio Grande do Sul, Estado em que compete à Assembléia Legislativa a aprovação dos orçamentos das autarquias estaduais, *ex-vi* artigo 46, cuja redação é a seguinte:

— É da competência exclusiva da Assembléia:

.....

VII — aprovar o orçamento das autarquias estaduais.

Qualquer das duas soluções é perfeitamente exequível face à atual legislação.

Ao finalizar este capítulo, apresentamos exemplos de lei orçamentária e de estrutura moderna de orçamentos municipais.

#### 12. ESTRUTURA DO ORÇAMENTO MUNICIPAL

A apresentação final do orçamento deve obedecer à sequência seguinte:

I — Lei orçamentária (Modelo I);

II — Sumário do orçamento (Modelo II);

III — Discriminação da Receita (Modelos III e IV);

IV — Legislação da Receita (Modelo V);

V — Discriminação da Despesa (Modelos VI a X).

É evidente que outros demonstrativos podem ser anexados de modo a tornar o orçamento o mais inteligível possível para todos: Legisladores, funcionários encarregados de sua execução, e público em geral.



## ANEXOS

## MODELO I

Lei nº ....., de .... de dezembro de 19....

O PREFEITO MUNICIPAL DA CIDADE DE .....:

Faço saber que a Câmara de Vereadores decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º — Fica aprovado o Orçamento Geral do Município de ..... para o exercício financeiro de 19..., discriminado pelos anexos integrantes desta lei que estima a Receita em Cr\$ ..... (.....) e fixa a Despesa em Cr\$ ..... (.....)

Art. 2º — Será a Receita realizada mediante arrecadação dos tributos, suprimimento de fundos e outras fontes de renda na forma da legislação em vigor e das especificações do anexo Nº I, de acordo com o seguinte desdobramento:

Rendas Tributárias .....	Cr\$
Rendas Transferidas .....	
Rendas Patrimoniais .....	
Rendas Industriais .....	
Rendas Diversas .....	
Rendas de Mutações Patrimoniais .....	_____
	_____
Total .....	Cr\$ _____

Art. 3º — A Despesa será realizada na forma dos quadros analíticos constantes dos Anexos II a ..... e respectivos subanexos, conforme a discriminação seguinte:

Poder Legislativo .....	Cr\$
Poder Executivo .....	
Gabinete do Prefeito .....	

Departamento de Administração (e assim por diante, desdobrando-se por unidades administrativas, de acôrdo com o Regimento Interno da Prefeitura).

**Art. 4º — Fica o Poder Executivo autorizado a:**

**I — Efetuar operações de crédito por antecipação da Receita até o limite de Cr\$ ..... (.....);**

**II — Abrir créditos suplementares até .....% (.....) das dotações referentes às despesas fixas constantes do Orçamento, a partir de 1º de abril; (1)**

**III — Efetuar transferência de dotações entre subconsignações da mesma consignação e entre consignações da mesma verba.**

**Art. 5º — A execução da Despesa variável ficará na dependência do comportamento efetivo da Receita, ficando o Poder Executivo autorizado a aprovar, por Decreto, um plano de contenção das despesas orçamentárias que não sejam fixas de até .....% (.....).**

**Parágrafo único — Fica entendido que, se no decurso do exercício, a arrecadação superar a Receita prevista, poderão ir sendo liberadas, por Decreto do Executivo, proporcionalmente, as Despesas incluídas no Plano de Contenção.**

**Art. 6º — Os órgãos próprios de Pessoal, Material, Orçamento e Obras da Prefeitura, sempre que necessário, movimentarão as dotações próprias, respectivamente de pessoal, material, encargos diversos, obras e equipamentos discriminados nos quadros analíticos por unidades administrativas.**

**Art. 7º — Revogam-se as disposições em contrário.**

....., ..... de dezembro de 19....

---

**O Prefeito**

---

(1) A percentagem a ser fixada no nº II do Art. 4º, deverá atender às necessidades de cada exercício financeiro. A data — 1º de abril — é apenas exemplificativa. Pode ser outra, ou não constar data na Lei. Isto dá ao Prefeito liberdade para abrir créditos suplementares imediatamente, a menos que se faça referência ao art. 11 do Decreto-lei 2416/40.

PREFEITURA MUNICIPAL DE...  
ORÇAMENTO PARA...

Sumário

RECEITA

	Cr\$	Cr\$
<b>Renda Tributária</b>		
Impostos .....	660.000.000	
Taxas .....	95.000.000	
Contribuição de Melhoria .....	100.000	755.100.000
<b>Rendas Transferidas</b>		
Transferências da União .....	7.000.000	
Transferências do Estado .....	15.000.000	22.000.000
<b>Renda Patrimonial</b>		
Renda de Valores Imobiliários ....	900.000	
Renda de Valores Mobiliários ....	300.000	1.200.000
<b>Renda Industrial</b>		
Renda de Empresas Públicas ....	34.000.000	
Rendas de Serviços Públicos ....	1.400.000	35.400.000
<b>Rendas Diversas</b>		
Diversas Rendas .....	1.000.000	1.000.000
<b>Rendas de Mutações Patrimoniais</b>		
Alienações de Bens Patrimoniais ..	2.200.000	
Cobrança da Dívida Ativa .....	100.100.000	
Operações de Crédito .....	—,—	
Empréstimos Concedidos .....	—,—	102.300.000
<b>Total da Receita .....</b>		<b>917.000.000</b>
<b>Deficit (se for o caso) .....</b>		<b>—,—</b>
<b>TOTAL DO ORÇAMENTO * .....</b>		<b>917.000.000</b>

# **DESPESA**

	Cr\$	Cr\$
Poder Executivo .....		120.000.000
Da Administração Geral		
Despesas de Custeio		
Pessoal Civil .....	175.000.000	
Pessoal Militar (se houver) ....	—,—	
Material de Consumo .....	85.500.000	
Material Permanente .....	13.500.000	
Serviços de Terceiros .....	58.600.000	
Encargos Diversos .....	21.900.000	354.500.000
Despesas de Transferência		
Auxílios e Subvenções .....	37.000.000	
Inativos e Pensionistas .....	23.800.000	
Juros da Dívida Pública .....	1.200.000	
Transferências Diversas .....	3.000.000	65.000.000
Despesas de Capital		
Investimentos Diretos .....	129.000.000	
Investimentos Financeiros .....	10.000.000	
Amortização da Dívida Pública ..	12.200.000	151.200.000
Dos Serviços Industriais		
Despesas de Custeio .....	26.300.000	
Despesas de Transferência .....	—,—	
Despesas de Capital .....	200.000.000	226.300.000
Total da Despesa .....		917.000.000
Superavit (se houver) .....		—,—
<b>TOTAL DO ORÇAMENTO .....</b>		<b>917.000.000</b>

\* Os algarismos contidos neste sumário e nos demonstrativos que se seguem são fictícios.

# MODELO III

## DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA POR FONTES

### Especificação

### RECEITA

	<i>Rubrica</i>	<i>Parágrafo</i>	<i>Capítulo</i>
Renda Tributária			
Impostos			
Predial .....	190.000.000,00		
Territorial Urbano .....	15.000.000,00		
Territorial Rural .....	10.000.000,00		
De Transmissão "Inter-vivos" .....	120.000.000,00		
De Indústrias e Profissões .....	300.000.000,00		
Sobre Diversões Públicas .....	25.000.000,00	660.000.000,00	
	<hr/>		
Taxas			
De Expediente .....	5.000.000,00		
De Segurança Pública .....	5.000.000,00		
De Limpeza Pública .....	3.000.000,00		
De Aferição de Pesos e Medidas .....	2.000.000,00		
De Licença .....	77.000.000,00		
De Serviços Diversos .....	3.000.000,00	95.000.000,00	
Contribuição de Melhoria .....		100.000,00	755.100.000,00
		<hr/>	

## Renda Patrimonial

### Renda de Valores Imobiliários

Aluguéis .....	400.000,00	
Foros .....	300.000,00	
Laudémios .....	200.000,00	900.000,00
	<hr/>	

### Renda de Valores Mobiliários

Juros de Depósitos Bancários .....	100.000,00		
Dividendos da Petrobrás .....	200.000,00		
Dividendos da RFF .....	—,—	300.000,00	1.200.000,00
	<hr/>	<hr/>	

## Renda Industrial

### Renda de Empresas Públicas

Serviço de Energia Elétrica .....	—,—	
Serviço de Telefone .....	34.000.000,00	34.000.000,00
	<hr/>	

### Renda de Serviços Públicos

Matadouros .....	800.000,00	
Mercados .....	600.000,00	
	<hr/>	<hr/>

## Rendas Transferidas

### Transferências da União

Cota do Imposto de Renda .....	2.500.000,00		
Cota do Imposto de Consumo .....	3.500.000,00		
Cota do Imposto Único s/Energia Elétr.	1.000.000,00	7.000.000,00	
	<hr/>		

### Transferência do Estado

Cota do Excesso de Arrecadação .....	10.000.000,00		
Outras Transferências do Estado .....	5.000.000,00	15.000.000,00	22.000.000,00
	<hr/>	<hr/>	

## Rendas de Mutações Patrimoniais

### Alienações de Bens Patrimoniais

De Bens Imóveis .....	2.000.000,00		
De Bens Móveis .....	200.000,00	2.200.000,00	
	<hr/>		

### Cobrança da Dívida Ativa

De Impostos .....	90.000.000,00		
De Taxas .....	10.000.000,00		
De Contribuições de Melhorias .....	—,—		
Da Renda Patrimonial .....	—,—		
Da Renda Industrial .....	—,—		
Outras Dívidas Ativas .....	100.000,00	100.100.000,00	102.300.000,00
	<hr/>		

Operações de Crédito .....	<hr/>	—,—	—,—
----------------------------	-------	-----	-----

Empréstimos Concedidos .....	—,—	—,—	
	<hr/>	<hr/>	

916.000.000,00



## Rendas Diversas

### Diversas Rendas

Multas .....	500.000,00		
Contribuições Diversas .....	—,—		
Eventuais .....	500.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
TOTAL DA RECEITA .....			917.000.000,00

---

OBS.: — Este modelo poderá ser desdobrado em outros, conforme a necessidade de demonstrar a origem mais detalhada da Receita Municipal.

Todos os modelos desenhados têm caráter exemplificativos. Não se espere encontrar soluções padrões para todos os assuntos neste trabalho. Há apenas indicações. Muito se requer da capacidade imaginativa de cada um em seus trabalhos diários a fim de que sejam encontradas as soluções mais adequadas aos casos específicos.

## MODELO V

### LEGISLAÇÃO DA RECEITA

Não se faz necessário transcrever a legislação referente à receita, artigo por artigo, como, aliás, temos visto em vários orçamentos municipais, principalmente do Estado de Pernambuco.

Desde, porém, que a lei orçamentária faz referência à legislação da receita (artigo segundo), necessário se torna, para conhecimento dos contribuintes, indicar qual é essa legislação.

Para tanto, pode-se utilizar o modelo que apresentamos abaixo. A imaginação criadora do funcionário poderá desenvolver novo tipo de apresentação.

#### RENTA TRIBUTARIA

##### IMPOSTO

###### Imposto Territorial Urbano

Lei Nº 420, de 30-11-1960

Lei Nº 502, de 23-5-1961

Lei Nº 513, de 2-6-1961

Código Tributário do Município

Altera a alíquota do imposto

Isenta do imposto os imóveis que especifica

Decreto Nº 2.961, de 14-12-1960

Aprova o regulamento para lançamento e cobrança do imposto

.....

.....

##### TAXA

###### Taxa de Expediente

Lei Nº 420, de 30-11-1960

Código Tributário do Município

.....

.....

#### RENTA PATRIMONIAL

##### RENTA DE VALORES IMOBILIARIOS

###### Aluguéis

Decreto Nº 1.815, de 16-8-1951

Estabelece normas para locação de próprios municipais

.....

.....

Assim por diante, abrangendo toda a legislação municipal sobre a receita. Nada impede que seja citada também a legislação federal e estadual que, por qualquer motivo, se relacione com a receita do Município.

Parece-nos mais objetivo e facilita a consulta, a indicação da receita por seus elementos, embora isto obrigue a repetição de lei já anteriormente indicada.

**Modelo VI**  
**DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA**  
**PODER EXECUTIVO**

UNIDADE ORÇAMENTARIA	D E S P E S A S			TOTAIS
	DE CUSTEIO	DE TRANSFERÊNCIA	DE CAPITAL	
GABINETE DO PREFEITO .....	33.500.000,00	10.000.000,00	5.000.000,00	48.500.000,00
SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO	71.500.000,00	5.000.000,00	3.000.000,00	79.500.000,00
SECRETARIA DE FINANÇAS .....	50.200.000,00	25.000.000,00	12.200.000,00	86.400.000,00
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO .....	40.700.000,00	15.000.000,00	25.000.000,00	80.700.000,00
SECRETARIA DE SAÚDE E ASSISTÊNCIA .....	42.100.000,00	10.000.000,00	6.000.000,00	58.100.000,00
SECRETARIA DE VIAÇÃO E OBRAS PÚBLICAS .....	116.500.000,00	—,—	100.000.000,00	216.500.000,00
<b>SERVIÇOS INDUSTRIAIS</b>				
Empresas Públicas				
Empresa Telefônica Municipal ....	25.000.000,00	—,—	200.000.000,00	225.000.000,00
Serviços Públicos				
Matadouros .....	400.000,00	—,—	—,—	400.000,00
Mercados .....	300.000,00	—,—	—,—	300.000,00
Feiras .....	600.000,00	—,—	—,—	600.000,00
<b>S O M A S .....</b>	<b>380.800.000,00</b>	<b>65.000.000,00</b>	<b>351.200.000,00</b>	<b>797.000.000,00</b>

MODELO VIII

DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA

PODER: Executivo

UNIDADE ORÇAMENTARIA: Gabinete do Prefeito

CONSIGNAÇÃO	S U B U N I D A D E			TOTAIS
(PESSOAL CIVIL)	SECRETARIA	PORTARIA	GABINETE	
(DISCRIMINAR PELAS SUBCONSIGNAÇÕES)				
VENCIMENTOS .....	10.000.000,00	800.000,00	7.200.000,00	18.000.000,00
GRATIFICAÇÃO DE FUNÇÃO	600.000,00		800.000,00	1.400.000,00
DIARIAS .....	600.000,00	—,—	1.000.000,00	1.600.000,00
AJUDA-DE-CUSTO .....	—	—,—		
ABONO PROVISÓRIO .....	5.000.000,00	400.000,00	3.500.000,00	8.900.000,00
SALARIO FAMILIA .....	50.000,00	20.000,00	30.000,00	100.000,00
S O M A .....	16.250.000,00	1.220.000,00	12.530.000,00	30.000.000,00

MODELO IV

1 — DEMONSTRAÇÃO DA RECEITA PELA ORIGEM

CÓDIGO LOCAL	DESIGNAÇÃO DA RECEITA	DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA			DAS ATIVIDADES DE ECONOMIA PRÓPRIA					DE OUTROS GOVERNOS	TOTAL
		Sobre a Pro- dução (Bens e Serviços)	Sobre a Circulação	Sobre o Consumo	Sobre a Propriedade	FINANCEIRAS	SOCIAIS	BAIXA DE PATRIMÔNIO			
		0	1	2	3	4	5	6	7		
RENDA TRIBUTÁRIA											
Impostos											
	Impôsto Predial .....				190.000.000,00						190.000.000,00
	Impôsto Territorial Urbano .....				15.000.000,00						15.000.000,00
	Impôsto Territorial Rural .....				10.000.000,00						10.000.000,00
	Impôsto s/Transmissão "inter vivos" .....				120.000.000,00						120.000.000,00
	Impôsto s/Indústria e Profissões ....	300.000.000,00									300.000.000,00
	Impôsto s/Diversões Públicas .....	25.000.000,00									25.000.000,00
Taxas											
	De Expediente .....		5.000.000,00								5.000.000,00
	De Segurança Pública .....				5.000.000,00						5.000.000,00
	De Limpeza Pública .....				3.000.000,00						3.000.000,00
	De Aferição de Pesos e Medidas ...		2.000.000,00								2.000.000,00
	De Licença .....		77.000.000,00								77.000.000,00
	De Serviços Diversos .....		3.000.000,00								3.000.000,00
	Contribuição de Melhoria .....				100.000,00						100.000,00
RENDA PATRIMONIAL											
	De Valores Imobiliários .....					900.000,00					900.000,00
	De Valores Mobiliários .....					300.000,00					300.000,00
RENDA INDUSTRIAL											
	De Emprêsas Públicas .....						34.000.000,00				34.000.000,00
	De Serviços Públicos .....						1.400.000,00				1.400.000,00
RENDA TRANSFERIDA											
	Transferências da União .....								7.000.000,00		7.000.000,00
	Transferências do Estado .....								15.000.000,00		15.000.000,00
	Outras Transferências .....										
RENDA DE MUTAÇÃO PATRIMONIAL											
	Alienação de Bens Patrimoniais .....							2.200.000,00			2.200.000,00
	Cobrança da Dívida Ativa .....							100.100.000,00			100.100.000,00
	Operações de Crédito .....										
	Amortização de Empréstimos Concedidos .....										
RENDAS DIVERSAS											
	Diversas Rendas .....					1.000.000,00					1.000.000,00
	Contribuições Diversas .....										
	Eventuais .....										
TOTAL .....											
		325.000.000,00	87.000.000,00	—,—	343.100.000,00	2.200.000,00	35.400.000,00	102.300.000,00	22.000.000,00		917.000.000,00

OBS.: Adaptado de um modelo que acompanha instruções do Conselho Técnico de Economia e Finanças para aplicação do Dec.-lei 2.416/40.

Apud Afonso Almira, *Técnica Orçamentária — Estados e Municípios* (Editôra Guafra Ltda.) — Quadros Analíticos: 1º — demonstração da receita pela incidência (anexo nº 5).

MODELO VII  
DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA

Poder Executivo

UNIDADE ORÇAMENTARIA	DESPESAS DE CUSTEIO						TOTAIS
	Pessoal Civil	Pessoal Militar	Material Permanente	Material de Consumo	Serviços de Terceiros	Encargos Diversos	
Gabinete do Prefeito .....	30.000.000,00	—,—	2.000.000,00	500.000,00	600.000,00	400.000,00	33.500.000,00
Secretaria de Administração ....	60.000.000,00	—,—	1.000.000,00	10.000.000,00	400.000,00	100.000,00	71.500.000,00
Secretaria de Finanças .....	40.000.000,00	—,—	3.000.000,00	5.000.000,00	2.100.000,00	100.000,00	50.200.000,00
Secretaria de Educação .....	20.000.000,00	—,—	5.000.000,00	15.000.000,00	500.000,00	200.000,00	40.700.000,00
Secretaria de Saúde e Assistência Social .....	10.000.000,00	—,—	1.000.000,00	25.000.000,00	5.000.000,00	1.100.000,00	42.100.000,00
Secretaria de Viação e Obras Pú- blicas .....	15.000.000,00	—,—	1.500.000,00	30.000.000,00	50.000.000,00	20.000.000,00	116.500.000,00
<b>SERVIÇOS INDUSTRIAIS</b>							
Empresas Públicas .....	18.000.000,00	—,—	1.000.000,00	3.000.000,00	2.500.000,00	500.000,00	25.000.000,00
Serviços Públicos .....	1.000.000,00	—,—	—,—	300.000,00	—,—	—,—	1.300.000,00
<b>S O M A S</b> .....	194.000.000,00	—,—	14.500.000,00	88.800.000,00	61.000.000,00	22.400.000,00	380.800.000,00

OBS.: (1) Podem ser também preenchidos os modelos pedidos pelo 2.416/40

(2) Podem-se abrir novos quadros para cada unidade orçamentária e por consignação a fim de demonstrar as subconsignações conforme se exemplifica com o modelo VIII.

MODELO X  
DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA

Poder Executivo

UNIDADE ORÇAMENTARIA	DESPESAS DE CAPITAL			TOTAIS
	INVESTIMENTOS DIRETOS	INVESTIMENTOS FINANCEIROS	AMORTIZAÇÃO DA DESPESA PÚBLICA	
Gabinete do Prefeito .....	5.000.000,00	—	—	5.000.000,00
Secretaria de Administração ..	—	3.000.000,00	—	3.000.000,00
Secretaria de Finanças .....	—	—	12.200.000,00	12.200.000,00
Secretaria de Educação .....	20.000.000,00	5.000.000,00	—	25.000.000,00
Secretaria de Saúde e Assis- tência .....	4.000.000,00	2.000.000,00	—	6.000.000,00
Secretaria de Viação e Obras Públicas .....	100.000.000,00	—	—	100.000.000,00
Serviços Industriais				
Emprêsas Públicas .....	100.000.000,00	100.000.000,00	—	200.000.000,00
Serviços Públicos .....	—	—	—	
<b>S O M A S .....</b>	<b>229.000.000,00</b>	<b>110.000.000,00</b>	<b>12.200.000,00</b>	<b>351.200.000,00</b>

**MODELO IX**  
**DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA**  
**Poder Executivo**

**DESPESAS DA TRANSFERÊNCIA**

	Auxílios	Subvenções	Inativos	Pensionistas	Juros da D. Pública	Diversos	TOTAIS
Gabinete do Prefeito .....	3.000.000,00	7.000.000,00	—	—	—	—	10.000.000,00
Secretaria de Administração .....	2.000.000,00	3.000.000,00	—	—	—	—	5.000.000,00
Secretaria de Finanças .....	—,—	—,—	20.000.000,00	3.800.000,00	1.200.000,00	—	25.000.000,00
Secretaria de Educação .....	5.000.000,00	8.000.000,00	—	—	—	2.000.000,00	15.000.000,00
Secretaria de Saúde e Assistência	3.000.000,00	6.000.000,00	—	—	—	1.000.000,00	10.000.000,00
<b>SOMAS .....</b>	<b>13.000.000,00</b>	<b>24.000.000,00</b>	<b>20.000.000,00</b>	<b>3.800.000,00</b>	<b>1.200.000,00</b>	<b>3.000.000,00</b>	<b>65.000.000,00</b>



## CAPÍTULO VI

# ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Órgão competente — 2. Anexos na fase de elaboração — 3. Prazos — 4. Fixação da Receita — 5. Estimativa da Receita.

## 1. ORGAO COMPETENTE

"Art. 6º — A Contadoria Central, ou o Departamento que lhe equivaler, terá a seu cargo a elaboração da proposta geral de orçamento para o que levará em conta os dados que lhe forem fornecidos pelos diversos órgãos da administração, após o necessário exame do ponto de vista da legislação vigente, da técnica orçamentária e da contabilidade."

O artigo compreende uma questão — que vamos abordar ligeiramente — qual seja a de saber que órgão deve ter a seu cargo a administração orçamentária. No campo dos governos nacionais, as soluções não são uniformes. Os Estados Unidos da América do Norte criaram um departamento especializado diretamente subordinado ao Presidente da República e independente do órgão de Fazenda — o Bureau do Orçamento. A Grã-Bretanha, há séculos, uniu o orçamento com o órgão de

Fazenda, no Tesouro. Devemos, porém, considerar que o Tesouro inglês executa outras atividades de administração geral, inclusive as relativas à administração de pessoal e às questões de organização e métodos. A França, recentemente remodelou sua administração para criar a Diretoria Geral do Orçamento, subordinada ao Ministério da Fazenda. Na União Soviética, o órgão central de orçamento está ligado ao órgão fazendário mas colabora intimamente com o de planejamento. No Brasil, a solução é mista: a Divisão de Orçamento e Organização do DASP, órgão independente do Ministério da Fazenda, diretamente subordinado ao Presidente da República, elabora o orçamento, mas sua execução é presidida pelo Ministro da Fazenda.

Desde que o orçamento seja entendido como um instrumento de planejamento administrativo, de formulação de diretrizes governamentais e de política econômica, parece-nos que a localização lógica

é a que subordina o órgão de orçamento diretamente ao chefe do Poder Executivo e, dentro dêste, constituindo uma repartição separada da Contadoria Geral.

Convimos, porém, que nas Prefeituras de pequeno porte, a fim de não aumentar as despesas de funcionamento, pode-se admitir que o órgão central de orçamento seja uma seção da Contabilidade. Nas Prefeituras de maior porte e nos Estados, contudo, solução mais harmoniosa com os princípios da moderna teoria orçamentária deve ser posta em prática, com a criação de um órgão especializado no assunto.

As Prefeituras de menor porte podem deixar à Contadoria o encargo da elaboração do orçamento e controle da sua execução. A estrutura dêste órgão pode, então, apresentar-se com duas seções seguintes: Seção de Orçamento e Empenho e Seção de Classificação e Lançamento. A primeira, com o encargo de elaborar o orçamento e controlar, em todos os seus aspectos, a execução orçamentária. A segunda compete a contabilidade patrimonial propriamente dita, classificando e registrando todas as operações municipais.

O órgão central de orçamento, qualquer que seja a sua localização, tem uma função primordial: servir de contacto entre o Prefeito e todas as unidades da Prefeitura no que concerne à elaboração e execução das diretrizes governamentais, através do orçamento. Tem a seu cargo missão de liderança, e deve ele estar bem preparado para executá-la. Daí a necessidade de treinamento especializado para a matéria. Outra observação importante a fazer sobre este artigo é a de que o orçamento não pode ser processo centralizado; o órgão central, seja Contadoria ou repartição apropriada, não pode tomar a si a tarefa de "levantar" o orçamento. Deve, ao contrário, estimular toda a administração para que esta participe do processo orçamentário contínua e sistematicamente. Dêste modo o órgão central não somente levará em conta os dados que lhe forem fornecidos pelos diversos órgãos da administração, na linguagem do artigo ora comentado, mas emitirá instruções precisas para que tais órgãos levantem seus próprios orçamentos, dentro dos limites impostos pela receita pública.

## 2. ANEXOS DA FASE DE ELABORAÇÃO

"1. — A proposta será acompanhada dos seguintes anexos:

- 1) Tabelas explicativas da receita e da despesa;
- 2) Quadros comparativos entre as previsões e dotações; do último orçamento e as da proposta;
- 3) Quadros demonstrativos e comparativos da receita apurada no último exercício;
- 4) Quadros demonstrativos e comparativos da despesa realizada no último exercício;
- 5) Quadro dos créditos adicionais abertos no último exercício;
- 6) Balanços e demonstrações dos resultados do último exercício;
- 7) Análise da despesa por serviços e elementos."

Dos elementos mais importantes que compõem o conjunto orçamentário de um governo, modernamente sobressai a mensagem. Nenhum governo nacional deixa de apresentar ao Poder Legislativo a sua mensagem orçamentária. A Grã-Bretanha e os povos descendentes vão além: há um dia denominado — "o dia do orçamento", em que o Ministro responsá-

vel comparece perante a Câmara e pronuncia um discurso — o discurso orçamentário — apresentando as políticas do governo para a apreciação do Legislativo. No Governo Federal brasileiro, desde que adotamos o regime presidencialista, não se desenvolveu essa prática de maior contacto entre os dois Poderes, mas a mensagem orçamentária é feita anualmente. Recomendamos, pois, esta prática salutar às Municipalidades brasileiras.

Esta mensagem deverá conter:

- a) exposição circunstanciada da situação econômico-financeira do Município;
- b) exposição e justificação da política econômico-financeira do governo para o exercício seguinte;
- c) justificação da estimativa da receita;
- d) justificação dos pedidos de dotações e dos programas de trabalho para o exercício seguinte;
- e) justificação especial para as dotações pedidas para as despesas de capital, dada a sua natureza própria.

Além da mensagem, a proposta orçamentária deve vir acompanhada do "Projeto de Lei de Orça-

mento", pois, como dissemos no capítulo anterior, a Lei Orçamentária deve vir à parte do documento propriamente dito.

Como a matéria dêste parágrafo não compreende norma geral de Direito Financeiro, os elementos acima discriminados podem ser substituídos pelos seguintes, mais ilustrativos e já recomendados pelo Substitutivo do CTEF ao projeto 38/52 do Senado Federal: tabelas explicativas, das quais, além das estimativas da receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

- a) a receita arrecadada no exercício imediatamente anterior àquele em que se elabora a proposta;
- b) a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
- c) a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
- d) a despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
- e) a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta;
- f) a despesa orçada para o exercício a que se refere a proposta;

e mais um quadro demonstrativo da arrecadação mensal da receita estimada.

### 3. PRAZOS

"§ 2º Os dados a que se refere êste artigo devem ser coligidos pelas repartições subordinadas e remetidas às contabilidades das respectivas Secretarias de Estado ou Prefeituras até o dia 31 de maio de cada ano."

"§ 3º As contabilidades elaborarão as respectivas propostas parciais e as enviarão à Contadoria Central ou órgão equivalente até o dia 15 de julho seguinte."

"§ 4º É obrigatória a comunicação aos serviços de contabilidade de todos os atos e elementos atinentes à previsão da receita e à fixação da despesa".

"§ 5º A Contadoria Central fará entrega da proposta até 31 de Agosto, devendo a mesma ser encaminhada ao Departamento Administrativo até 30 de Setembro."

De modo geral, nem os Municípios nem os Estados possuem contadorias seccionais e, pois, na prática, os elementos referidos nestes

parágrafos deverão ser remetidos diretamente à Contadoria Geral ou ao órgão central de orçamento, quando existir.

Os prazos fixados nestes parágrafos deixaram de ser imperativos, por isto que o prazo é condição da própria autonomia estadual e municipal e são, hoje, fixados nas constituições estaduais, nas leis orgânicas municipais ou em outros estatutos legais pertinentes.

É certo, por outro lado, que o encaminhamento da proposta, hoje, se faz às Assembléias Legislativas e às Câmaras de Vereadores. Os Departamentos Administrativos ou os Departamentos Técnicos de Assistência aos Municípios podem orientar os Prefeitos e Vereadores no processo do orçamento, como em qualquer outro assunto, mas sem interferir com a autonomia municipal.

#### 4. FIXAÇÃO DA DESPESA

"Art. 7º — No preparo da proposta orçamentária, a fixação da despesa obedecerá à legislação respectiva, às necessidades do custeio dos serviços já existentes e ao programa do governo."

Mais uma vez se positiva o interesse da classificação orçamentária. De fato, ao preparar a rotina

de elaboração do orçamento, o órgão central deverá ter o cuidado de especificar os três tipos principais de despesa pública: de funcionamento (ou de custeio), de transferência, e de capital. Cada um será submetido a um processo especial de estimativa, tendo em vista as necessidades das unidades administrativas, as quais apresentarão suas propostas em modelos próprios, com justificativas objetivamente preparadas. Quanto às despesas de capital, devem elas ser objeto de um quadro de aplicação, e referente a, pelo menos, um triênio.

#### 5. ESTIMATIVA DA RECEITA

"§ 1º — A estimativa da receita terá por base a arrecadação do último exercício encerrado, levadas em conta a razão média do aumento ou decréscimo verificado no último triênio e as possibilidades econômicas.

§ 2º — Para os tributos novos ou alterados, proceder-se-á a estudo minucioso da probabilidade da arrecadação."

O parágrafo primeiro deveria ser abolido, pois encerra uma regra técnica que pode figurar num manual, mas não numa lei. Ademais,

essa regra não é a melhor, sobretudo se considerarmos o processo inflacionário brasileiro.

Por outro lado, se para os tributos novos ou alterados pode proceder-se a estudo minucioso da probabilidade da arrecadação, por que não para os tributos antigos e não alterados, dos quais se têm — ou deve ter — farta qualidade de dados estatísticos dos exercícios anteriores?

Neste caso, dir-se-ia (se melhor não fôra silenciar deixando o assunto inteiramente aos técnicos): "Para a estimativa da renda tributária proceder-se-á a estudo minucioso da probabilidade da arrecadação." Com tal redação, a Lei indicaria ao técnico o caminho do chamado método direto.

Quanto às demais fontes de renda, a contabilidade fornecerá os dados necessários, e, quando houver um bem organizado serviço contábil, os problemas de estimativa serão reduzidos a um mínimo.

Sobre a estimativa da receita, o Substitutivo apresenta os seguintes dispositivos:

"Art. 24 — Os órgãos de contabilidade ou de arrecadação, conforme estabelecer em lei ou regulamento, organizarão demonstrações mensais da receita arrecadada, por rubrica, para servirem

de base à estimativa da receita na proposta orçamentária."

"Parágrafo único — Quando houver órgão orçamentário central, as demonstrações a que se refere este artigo ser-lhe-ão remetidas, mês a mês.

"Art. 25 — A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior, a arrecadação pelo menos nos três últimos exercícios e, ainda, as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita."

Como se vê, em última análise, o Substitutivo adotou o método direto para a estimativa da receita pública, como convinha um projeto tão bem elaborado.

Os compêndios sobre orçamento descrevem quatro métodos idealizados para a previsão da receita pública:

a) o método automático: toma os resultados da arrecadação do último exercício encerrado, como previsão do próximo exercício. Em tal caso, o exercício financeiro encerrado é o penúltimo, em relação ao que se refere à previsão;

b) o método das majorações: toma a média dos excedentes das arrecadações dos três ou dos cinco últimos anos, adicionando-se ao úl-

timo exercício, a fim de se obter a previsão do ano vindouro:

c) o método das médias: baseia-se na média da arrecadação dos três ou cinco últimos anos, a qual é tomada como previsão para o próximo exercício;

d) o método da avaliação direta, método sem método, método flexível: arregimenta as flutuações econômicas, as variações financeiras de cada fonte de renda, as possibilidades futuras do país, baseadas em pesquisas econômico-financeiras.

O método das majorações pode-se desdobrar em majorações absolutas e percentuais.

Permitimo-nos não descrever tais métodos por serem bastante conhecidos. Entretanto as regras seguintes serão de utilidade no cálculo da estimativa das receitas municipais, especialmente no que tange à renda tributária.

**Primeira regra: DIVIDIR O TRABALHO** — Esta regra significa que não é possível estimar a receita como um todo, mas que se tem de cuidar, parceladamente, de cada tributo e, se fôr possível, decompor cada tributo em seus fatores componentes e analisar cada um de *per si*.

Por outro lado, é bom lembrar que não se podem estabelecer re-

gras idênticas para impostos diversos. Para ilustrar essa diversificação no campo estadual, basta lembrar que o imposto de vendas e consignações não tem a mesma composição do imposto sobre a transmissão da propriedade *inter-vivos* e, no caso dos Municípios, comparem-se, por exemplo, a estrutura do imposto predial com o "indústrias e profissões" e compreender-se-á a impossibilidade da adoção de um método único na estimativa das receitas públicas.

Compreende-se, pois, que é altamente necessário que o órgão central de orçamento, ou outro a que estiver afeto o problema da estimativa da receita, conte com o assessoramento de um economista, ou mais, conforme a magnitude do problema, porque somente o economista, com seus instrumentos de análise, poderá interpretar determinados fenômenos de ordem econômica que influirão na curva do imposto.

**Segunda regra: OBTER AUXÍLIO** — De fato, a tarefa é muito árdua para que um único órgão de administração possa enfrentá-la com êxito. Desta forma, na estimativa da receita tributária, o orçamentista deverá obter a boa vontade praticamente de todo o pessoal da administração, especialmente



daqueles que trabalham no cadastro fiscal e na contabilidade.

Esta última fornecerá relevantes dados sobre a execução do orçamento da receita do exercício corrente e dos anteriores. Do pessoal da tributação o orçamentista obterá uma série de dados — tais como alíquotas, valores de tributação, contribuintes em atraso etc., que lhe proporcionarão elementos para uma estimativa sincera e exata como desejamos todos nós e na forma da lição de René Stourm.

*Terceira regra:* COLECIONAR DADOS — O orçamentista é, por força das necessidades de seu trabalho, um colecionador de elementos estatísticos. Colecionador e analista. Ele deve saber interpretar as variações que os elementos numéricos apresentam, e, se encontra dificuldade, socorrer-se de um economista. Daí, também, a necessidade de conhecimento das técnicas da estatística geral.

*Quarta regra:* CONHECER A ESTRUTURA DE CADA TRIBUTO — Por “conhecer a estrutura” queremos dizer mais do que o simples fato de o orçamentista manter-se em dia com as alterações das diversas leis ou dos códigos tributários. Isto é, sem dúvida, necessário. Mas o orçamentista deve conhecer também a função do imposto, pois este, como dizem os professores de finanças públicas, possui, além da função fiscal, outra que é chamada extrafiscal. Isto quer dizer que muita vez o governo lança um imposto, ou eleva sua alíquota, com finalidade outra que a de obter dinheiro.

*Quinta regra:* FAZER COMPARAÇÕES — Isto quer dizer que, depois de encontrada a estimativa de um imposto com a utilização de um cálculo, o operador poderá repetir essa estimativa utilizando outro tipo de cálculo e comparar os resultados.

## CAPÍTULO VII

# EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Exercício financeiro — 2. Empenho e lançamento — 3. Vigência dos créditos — 4. Recursos para abertura de créditos — 5. Execução da receita — 6. Pagamento das despesas — 7. Empenho da despesa variável — 8. Nota de empenho — 9. Balancete de empenhos — 10. Restos a pagar — 11. Custos dos serviços públicos.

## 1. EXERCÍCIO FINANCEIRO

"Art. 8º — O orçamento vigorará de 1º de janeiro a 31 de dezembro, constituindo este período o ano financeiro, mas o exercício financeiro poderá ter um período adicional de dois meses.

Parágrafo único — Não haverá período adicional para os Municípios, exceto aqueles que, por sua importância e a juízo do governo do Estado e dentro do limite estabelecido neste artigo, dele necessitam."

A partir desse artigo o Dec.-lei 2.416 entra na execução orçamentária, definindo o exercício financeiro coincidentemente com o ano civil e permitindo a existência de um período adicional de dois meses para os Estados e para aqueles Municípios de maior importância a juízo do governo do Estado, na forma do parágrafo único.

Primeiramente, notemos que os períodos adicionais foram idealizados pelos contadores para fechamento dos balanços. A moderna contabilidade, entretanto, já evo-

luiu bastante para evitar essa extensão que, na realidade, nada resolve. De modo que os períodos adicionais têm desaparecido da prática brasileira em todos os ramos de governo.

Por outro lado, face à autonomia municipal, princípio básico da Constituição Federal, o parágrafo único deixou de vigorar. Isto pôsto, o artigo oitavo fica reduzido à seguinte redação: "O exercício financeiro coincidirá com o ano civil."

Convém, ainda, assinalar que este artigo comporta o princípio da periodicidade, cuja finalidade é a de permitir ao Legislativo o conhecimento anual das contas do Executivo. Nessa ordem de idéias, é interessante verificar que o Dec.-lei nº 2.416, refletindo as idéias da época em que foi promulgado, não contém qualquer dispositivo sobre a apreciação e aprovação dos orçamentos estaduais e municipais pelo Poder Legislativo.

O exercício financeiro é o período de tempo em que são exe-

cutadas as operações da administração pública, especialmente as que se referem às receitas e às despesas. Veremos em seguida as regras gerais para a execução do exercício financeiro, na forma do Dec.-lei 2.416 e da mais moderna técnica orçamentária.

Cumpra também notar que nesta fase da execução orçamentária, grande papel é atribuído às técnicas contábeis de acompanhamento dos fatos patrimoniais, mas as técnicas orçamentárias possuem, por outro lado, características próprias que não se confundem com as primeiras.

Antes, porém, de passarmos ao comentário dos artigos subseqüentes, será interessante advertir ao leitor que a execução orçamentária não se confunde, necessariamente, com a fase de fiscalização ou de controle, embora ambas devam ser exercidas concomitantemente.

A execução orçamentária é um processo que envolve toda a administração; é, na realidade, a fase de execução dos serviços públicos, simplesmente burocráticos (despesas ou de custeio ou de funcionamento) ou de realização de obras públicas (despesas de capital).

Não é a Contadoria-Geral ou o órgão central do orçamento que realiza a execução orçamentária, a

não ser na parte que diz respeito a seus próprios serviços: a execução orçamentária é realizada por toda a administração, sem exceção. O tesoureiro, que passa recibo e recebe o dinheiro; o fiscal, que orienta o contribuinte; o advogado, que cobra a dívida ativa; o prefeito, que assina o expediente, expedite instruções, toma decisões; os vereadores, que votam as leis, etc., enfim todos os que exercem uma parcela de atividade ou de poder executam o orçamento, pois que o orçamento é o processo central da administração pública moderna. Imagine-se uma ampla e longa estrada a percorrer: o exercício financeiro; um veículo que atravessa: o orçamento; conduzido por pessoas e conduzindo outras: o elemento humano da administração; gastando coisas: elemento material da administração; para realizar serviços e produzir bens para as populações que, através das contribuições, mantêm o veículo em marcha e dele recebem benefício. Tem-se aí uma imagem do que seja o processo de execução orçamentária. A contabilidade acompanha à margem da estrada, anotando, financeiramente, todos os fatos que afetem o patrimônio da administração.

Nesse processo, o controle realizado pelas técnicas orçamentárias

não é de caráter financeiro, mas técnico. Não que ao orçamento não interesse o aspecto financeiro, mas este já é realizado pela contabilidade e esta pode fornecer ao órgão de orçamento todos os elementos desejáveis. Não há processos ou órgãos estanques na administração pública; todos se intercomunicam e colaboram reciprocamente.

Ao orçamento, porém, fica reservado o acompanhamento ou controle técnico da administração. Isto, infelizmente, é coisa nova no Brasil, mesmo no Governo Federal. Na mensagem de abertura do Congresso Nacional de 1959, ao tratar do orçamento federal, o Presidente da República referiu-se a esse controle e à necessidade de seu aperfeiçoamento.

O controle técnico refere-se ao acompanhamento da realização dos serviços administrativos e dos que compreendem obras públicas. Em outras palavras, o controle técnico deve responder à seguinte pergunta: *o que se realizou com tantos cruzeiros?* Não é somente saber quanto foi gasto de acordo com determinadas regras jurídicas e que nenhum funcionário ficou em alcance, mas é saber também que coisas foram realizadas ou que serviços foram prestados com os dinheiros, se foram realizadas essas coi-

sas e prestados esses serviços do modo mais eficiente e econômico possível. É o controle com base na unidade de trabalho.

Para isto, o essencial é a programação da despesa pública, o acompanhamento *pari passu* da realização dessa despesa, e que o administrador fique adstrito à programação realizada, admitindo-se variações unicamente quando as condições forcingem o desvio, mas o rumo deve ser retomado tão logo quanto possível, a fim de que o veículo da administração não se precipite pelos barrancos da improvisação.

Nessa ordem de idéias, aliás, nenhuma língua possui melhor palavra para definir o processo conhecido com o nome de orçamento que a portuguesa. De fato, no inglês e no francês, respeitadas as respectivas pronúncias escreve-se "budget", que no início significava bolsa, estendendo-se, com o uso, o conteúdo ao continente, isto porque o Chanceler do Erário da Grã-Bretanha apresentava-se a partir de 1822, no Parlamento, com sua pasta em que trazia os papéis orçamentários para estudo da Casa dos Comuns, e como o Ministro abria sua bolsa (em inglês: the Minister opens his budget...), *budget* passou a significar o do-

cumento e o próprio processo. Em espanhol, *presupuesto*, é apenas uma pressuposição.

Em português a palavra orçamento é derivada do verbo orçar, termo utilizado em náutica, que significa fixar o rumo, como já assinalara Arízio de Viana. <sup>(27)</sup> O orçamento é um rumo, é uma diretriz. <sup>(28)</sup> É na execução que essa diretriz deve ser mantida, para que se alcance a meta desejada e os desvios sejam os mínimos necessários, apenas para evitar os abrolhos e atender às emergências que possam surgir durante o exercício financeiro.

## 2. O EMPENHO E O LANÇAMENTO

"Art. 9º — As despesas empenhadas e as rendas arrecadadas no ano financeiro devem computar-se como pertencentes ao exercício.

Parágrafo único — Os tributos lançados no ano financeiro e

as demais rendas não arrecadadas serão escriturados em conta patrimonial."

Este artigo define o regime de contabilidade pública: o regime de competência, que se conceitua como o regime contábil segundo o qual os fatos patrimoniais são contabilizados no próprio exercício financeiro em que ocorrem, devendo, para tanto, a administração providenciar todos os esforços a fim de que tais fatos sejam conhecidos antes de 31 de dezembro.

Este regime contábil exige o emprego de contas patrimoniais, i. é., aquelas que representam o patrimônio na terminologia da teoria personalista das contas. Desnecessário, pois, faz-se dizer, que tal regime exige o emprego de partidas dobradas.

Outro regime de contabilidade é o chamado de "Caixa", em que os fatos são contabilizados segundo a sua realização em dinheiro, ou para os extra-caixa, exclusiva-

---

(27) Arízio de Viana, *O Orçamento Brasileiro*, Rio.

(28) No verbete próprio, consultem, sobre o assunto, os seguintes dicionaristas: Antenor Nascente, *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, pág. 366, Tomo I, Nascente deriva a palavra do médio neerlandês; Laudelino Freire, *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*, pág. 3.711; Cândido de Figueiredo, *Nôvo Dicionário da Língua Portuguesa*, pág. 532 e Caldas Aulete, *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*, pág. 425. Todos esses dão a palavra como originária do italiano.

mente quando conhecidos. Esse regime desconheceria contas tais como "Dívida Ativa" e "Restos a Pagar", porque os fatos geradores dessas contas seriam contabilizados apenas quando de sua realização em dinheiro.

O empenho tem sido conceituado como o ato do poder público que cria para o Estado uma obrigação de pagar, definição, evidentemente, incompleta, pois que a obrigação de pagar somente se consubstancia no estágio seguinte da despesa, que é a liquidação, quando se verifica se foram satisfeitos os adplementos das cláusulas contratuais.

O Substitutivo apresenta uma definição pragmática de empenho: "entende-se por empenho a dedução, efetuada na dotação própria, de parcela correspondente a uma despesa ordenada por autoridade competente. Formalmente, o empenho é um documento denominado Nota de Empenho, que indicará o nome do credor, a especificação e importância da despesa e a dedução desta da dotação própria.

Tem-se falado muito, sobretudo nos Estados e Municípios, em empenho *a posteriori*. Devemos esclarecer que os estágios da despesa pública são uma sequência lógica: empenho, liquidação, pagamento.

O próprio Substitutivo que revoluciona a técnica orçamentária não dispensa o empenho para as despesas "de pessoal de quadros fixos" e outras, dispensando, apenas, a nota do empenho, por se tratar de ato interno da administração. Não há empenho *a posteriori*. Toda a despesa deve ser empenhada, isto é, ter deduzida, na dotação própria, parcela correspondente a seu valor; em seguida, vem a liquidação, em que a administração verifica se o material ou serviço corresponde às especificações iniciais, se a parte legal dos documentos satisfaz, etc., para, por fim, ser autorizado o pagamento. Se, na prática, esse esquema é alterado, pode essa alteração atender às emergências ou às liberalidades do administrador, mas não ao controle. Nesse sentido, aliás, o Ministro do Tribunal de Contas do Estado da Guanabara, João Lyra Filho é incisivo:

"Toda despesa pública está sujeita a uma disciplina de realização, às vezes dependente de coleta de preços ou de uma concorrência. Mesmo depois de autorizada, impõe-se ser empenhada a despesa à conta da verba própria e obedecer aos regimes de empenho e liquidação... Não é bastante que a despesa seja autori-

zada, mas que se processe de acôrdo com as disposições legais, até que se ultime a liquidação e se ordene o pagamento. . . O dinheiro só deve ser movimentado após o cumprimento das formalidades em vigor, sob pena de infração." (129)

É verdade que o Dec.-lei nº 2.416 nem define o empenho nem condiciona a realização da despesa ao mesmo, o que é claramente uma falha de técnica; nesse ponto o Substitutivo é incisivo:

"Art. 55 — Nenhuma despesa se realizará sem empenho prévio."

Quando transformado em Lei êsse Substitutivo, o assunto ficará definitivamente resolvido no Direito Orçamentário Brasileiro. Oxalá que o Congresso Nacional volte em breve sua atenção para êsse problema.

Enquanto não, devem os Srs. Prefeitos, para evitar que incorram em crime de responsabilidade por atentado à lei orçamentária, adaptar suas administrações financeiras às melhores técnicas de controle.

No que concerne às despesas de capital cuja realização ultrapassa um exercício financeiro, a solução

é, em dezembro, fazer o empenho provisório por quantia global, figurando êsse valor em "Restos a Pagar" e, à medida que se forem conhecendo os credores, far-se-á, então, a individualização do empenho. Se o montante exato não é conhecido, far-se-á o empenho por estimativa, dentro do limite da dotação da verba.

A realização da despesa, já dissemos ao comentar o artigo anterior, não é questão só de controle contábil, mas especialmente de programação. Assim como se elabora o orçamento, na fase de sua execução deve-se programar os gastos, agora mais minuciosamente, tendo em vista o comportamento da receita. O sistema usado, no Brasil, para essa programação tem sido o duodécimo, que satisfaz no que concerne a determinadas despesas fixas, como a de pessoal do quadro permanente, vinculada definitivamente pelo compromisso da administração em pagar a seus servidores. Mas não satisfaz no caso das despesas variáveis que devem atender não somente ao comportamento da receita mas também ao da execução orçamentária. É, *v. g.*, o caso das obras públicas.

---

(29) João Lyra Filho, *op. cit.*, pág. 127.



## 3. A VIGÊNCIA DOS CRÉDITOS

"Art. 10 — As dotações orçamentárias e os créditos suplementares perderão a vigência no último dia do ano financeiro. Os créditos especiais cessam também nessa data, salvo quando fixado expressamente maior período de vigência na lei que os houver autorizado.

Parágrafo único — Os créditos extraordinários poderão ter a sua vigência dilatada além do ano financeiro, condicionada aos motivos que houverem determinado a sua abertura."

O artigo estabelece o princípio de anualidade orçamentária, implicitamente contemplado na Constituição Federal, *ex-vi* de seus artigos 74 e 87, inciso XVI.

Há a assinalar que a matéria não foi especificamente tratada. Estamos, evidentemente, dentro do capítulo dos créditos adicionais, que se dividem em: *suplementares*, destinados a refôrço de dotação orçamentária; *especiais*, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, correspondente a serviços criados no decorrer do exercício e *extraordinários* destinados a despesas urgentes e imprevistas, em casos de

guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Admite-se, como regra, que os créditos especiais e suplementares só podem ser abertos por lei, sendo que, quanto aos últimos, pode a própria lei orçamentária atribuir tal autorização ao Executivo dentro de determinados limites traçados nessa própria lei.

Os extraordinários, dadas as características que os envolvem podem ser abertos por decreto executivo, *ad-referendum* da Câmara de Vereadores.

"Art. 11 — O Estado e o Município não poderão, sem autorização prévia, respectivamente, do Presidente da República e do Departamento Administrativo, abrir créditos suplementares antes do segundo semestre, ou créditos especiais no decorrer do primeiro trimestre."

O artigo está caduco, face ao sistema constitucional imperante no país, a partir de 1946. Como já notamos, anteriormente, os créditos especiais só podem ser abertos por lei regularmente votada e sancionada. O Prefeito não pode abri-los por simples decreto. Quanto aos suplementares a regra é a mesma, admitindo-se que na lei orçamentária venha essa autorização com os limites que a prudência determi-

nar. Sobre os extraordinários, deverão ser referendados pela Câmara dos Vereadores, no caso das Municipalidades, ou pelas Assembléias Legislativas, no dos Estados.

"§ 1º — No caso do artigo 17 ou no de calamidade pública ou necessidade de ordem pública, os créditos extraordinários poderão ser abertos em qualquer mês do exercício e independentemente de autorização prévia, mas devem ser submetidos, *a posteriori*, à aprovação do Presidente da República, ou do Departamento Administrativo, conforme se trate de crédito do Estado ou do Município."

Para comentar este parágrafo, convém transcrever logo o artigo 17, dada a remissão que lhe é feita:

"Art. 17 — No caso de falta de empenho, ou quando os compromissos do governo forem apurados depois do encerramento do exercício respectivo, a despesa, após cabal justificativa e comprovação, deverá correr à conta de crédito especial, que poderá ser aberto em qualquer tempo."

A remissão do artigo 17 é um tanto arbitraria de vez que esse artigo refere-se a créditos especiais e

o parágrafo primeiro do artigo 11 a créditos extraordinários. De modo que a redação do parágrafo junta dois tipos de créditos para eximi-los da aprovação prévia da autoridade superior. Na realidade, porém, todos esses dispositivos estão caducos dada a vigência de novas regras disciplinadoras da matéria no atual regime constitucional brasileiro.

Nosso entendimento é o de que o crédito especial deve atender a serviço novo criado durante a execução orçamentária e não previsto na elaboração do orçamento. Um bom planejamento evitará, ou reduzirá a um mínimo, a abertura de créditos especiais, prática condenável em boa administração financeira por corresponder a orçamentos paralelos.

Deste modo, o artigo 17 é insubsistente: se a despesa não foi empenhada, ela não pertence ao exercício e, quando aparecer no exercício seguinte, entrará como despesa do exercício novo; não havendo dotação nas verbas próprias, deverá o Prefeito pedir crédito suplementar e não especial.

A mesma coisa diríamos com referência à segunda parte do artigo: "quando os compromissos do governo forem apurados depois do

encerramento do exercício respectivo..." pois, na boa técnica orçamentária do empenho prévio, recai-se fatalmente no caso anterior.

Ao comentar o artigo nono, dissemos que é uma responsabilidade da administração, antes de encerrar o exercício financeiro, apurar tôdas as responsabilidades da Prefeitura e todos os seus créditos a fim de que se possam fazer os lançamentos em "Restos a Pagar" e "Dívida Ativa", o que evitará as medidas sugeridas pelo artigo 17. Outra técnica que contribui para evitar que despesas de um exercício passem para outro sem conhecimento da administração, é o empenho por estimativa, a que nos referimos atrás, com a respectiva contabilidade em "Restos a Pagar", também por estimativa e individualização no nôvo exercício, à medida que forem sendo conhecidos os credores. Com tais técnicas, o artigo 17 não tem cabimento em uma bem elaborada administração financeira.

Isto pôsto, e considerando a nova ordem constitucional do país, concluímos que, também, o parágrafo primeiro do artigo 11 perdeu sua vigência, isto é, caducou.

#### 4. RECURSOS PARA ABERTURA DE CREDITOS

"§ 2º — A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa."

Este é um dispositivo essencial em qualquer administração financeira bem formulada, devendo mesmo ser erigido, ainda que com outra redação, em artigo.

Quanto à exposição justificativa exigida *in-fine*, trata-se, agora, da mensagem com que o Prefeito submeterá à apreciação do Legislativo o seu pedido de crédito especial ou suplementar.

Se o suplementar é aberto por decreto, por estar assim autorizado o Executivo na própria lei orçamentária, como frisamos anteriormente, o Prefeito adotará como norma utilíssima a de fazer preceder o decreto de considerações explicativas dos motivos que lhe determinaram a abertura do crédito suplementar e os recursos utilizados.

"§ 3º — Consideram-se recursos disponíveis:

1º — os decorrentes de saldos disponíveis de exercícios

anteriores, convenientemente apurados em balanço;

2º — os provenientes de excesso da arrecadação, previstos por meio de índices técnicos baseados na execução orçamentária;

4º — o produto de operações de crédito.”

Nota-se que os “saldos disponíveis de exercícios anteriores” referem-se a *superavits* de caixa, daí a necessidade de fazer-se anualmente o levantamento da conta de caixa ou tesouraria e juntar êsse levantamento como um dos anexos explicativos do balanço do exercício encerrado e do orçamento para o novo exercício. Não há aqui falar-se em saldos de verbas, pois êstes extinguem-se com o encerramento do exercício pelo princípio da anualidade consagrado no nosso direito orçamentário, como aliás já vimos.

Quanto ao item dois seria melhor que o Dec.-lei nº 2.416 não definisse o modo de apurar tais excessos, pois, como está redigido, o inciso pode dar margem a escamoteações; o excesso deve ser efetivo e não estimativo como permite a sistemática do Dec.-lei nº 2.416 e mais, dêsse excesso deve ser deduzido o *deficit* do exercício findo, se fôr o caso.

É de todo o ponto interessante definir o que se entende por excesso de arrecadação, como faz o Substitutivo, que transcrevemos:

“Entende-se por excesso de arrecadação... o total positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência no exercício.”

No inciso terceiro, seria bom adicionar-se uma expressão como a seguinte: “ou de créditos adicionais”, pois pode dar-se o caso de que a economia resulte também, da não aplicação, por motivos supervenientes, de créditos adicionais.

Quanto ao inciso quarto, é evidente que tais operações de crédito devem ser, previamente, autorizadas pelo Legislativo da Municipalidade ou do Estado.

Nessa ordem de idéias, é bom lembrar que o Dec.-lei nº 2.416 não proíbe o que a Constituição Federal chamou de “estôrno de verbas”, quando, na verdade, deveria ter chamado de “transferências de dotações entre verbas”. Mas, estando, como está, o assunto regulado pela Constituição Política do País, estão os Municípios proibidos de realizar transferências entre “verbas”; mas não

entre "consignações" ou subdivisões menores. O entendimento geral é o de que a proibição de transferências entre verbas, tal como disciplinada na Constituição é geral e abrange não só o Poder Executivo como o Legislativo, pois se trata de matéria constitucional.

Resta, portanto, verificar se o inciso terceiro do parágrafo segundo desse artigo 11 fere o princípio da proibição de estôrno, pois o que o inciso manda fazer, ou pelo menos permite que se faça, é a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias para atender a créditos adicionais. Na realidade, pode haver um jôgo entre dotações atribuídas a verbas diferentes. Em nosso entender, a real economia decorre não da anulação de dotações orçamentárias, mas da utilização parcimoniosa das dotações de cada verba. No atual sistema constitucional brasileiro, anulada uma dotação orçamentária, ela não pode ser utilizada para outro fim. A anulação é a sua morte, como o é o fim do exercício financeiro. Só ao Legislativo é permitido anular dotações, por solicitação do Executivo, mas este tem o arbítrio de não utilizar os créditos que lhe foram concedidos.

O Legislativo poderá abrir créditos adicionais, não por ter sido anulada dotação orçamentária anterior, mas por seu poder de legislar em matéria financeira. A anulação teria, no máximo, caráter exemplificativo.

"Art. 12 — A Contadoria Central ou serviço a ela equiparado deverá pronunciar-se quanto a abertura de créditos adicionais, tendo em vista a sua natureza, a existência de recursos disponíveis e a respectiva classificação."

Não há o que comentar nesse artigo, pois que a matéria nêle disciplinada compreende assunto óbvio. Para isto é que existe contabilidade e se os créditos adicionais só podem ser abertos à vista de recursos, cabe, evidentemente, à Contadoria indicar tais recursos, a marcha da arrecadação, etc. Muita vez, é da própria Contadoria ou do órgão Central de Orçamento, quando houver, que parte a iniciativa do pedido de crédito adicional, especialmente em se tratando de crédito suplementar, pois são esses órgãos que controlam a marcha da execução orçamentária.

"Parágrafo único — Quanto aos Municípios, a abertura de créditos será precedida do parecer do Departamento das Muni-

cipalidades, ou outro órgão a que estejam subordinados."

Dispositivo caduco, face ao novo regime constitucional do país. No máximo, a Prefeitura poderá pedir orientação técnica aos Departamentos de Municipalidades dos Estados, como também a organismos técnicos a que estejam filiados, como é o caso do Instituto Brasileiro de Administração Municipal.

#### 5. EXECUÇÃO DA RECEITA

"Art. 13 — Todas as receitas arrecadadas, exceto as dos serviços ferroviários, serão recolhidas à tesouraria geral ou órgão equivalente, diretamente ou por intermédio de outras repartições ou estabelecimentos bancários.

Parágrafo único — A arrecadação constituirá um todo para atender às despesas autorizadas, sendo vedada a sua fragmentação para a criação de fundos especiais."

O artigo e seu parágrafo completam a unidade orçamentária, agora sob o ponto de vista de caixa, estabelecendo a caixa única, proibindo, inclusive, a afetação da receita ou a sua fragmentação. Note-se que a Constituição Federal,

apesar de chamar de uno o orçamento, cria um sem número de receitas afetadas ou vinculadas: 15% do imposto sobre a renda para os Municípios; 10% da receita tributária para a educação, etc. É uma sistemática que a técnica orçamentária condena, pois que atenta diretamente contra os princípios da unidade, da universalidade e basicamente contra o da não afetação da receita, e sobretudo porque dificulta o planejamento.

Aparentemente, a unidade de caixa apregoada no artigo estaria comprometida no que se refere aos serviços ferroviários; como, porém, a exploração de tais serviços está, hoje, centralizada na RFF, o problema desaparece.

Expondo as regras gerais para a contabilização e recolhimento da receita, o Dec.-lei 2.416 deixou os pormenores para as instruções internas de cada Prefeitura, o que é boa sistemática.

Dado, todavia, o crescimento da administração pública como uma decorrência do próprio crescimento da sociedade humana, têm-se admitido, modernamente, fundos especiais para o financiamento de certos serviços, mormente para o orçamento de capital a longo prazo, como é exemplo o Plano de

Ação do Governo do Estado de São Paulo.

A técnica para que os fundos especiais não firam os princípios orçamentários é a de fazer com que figure o *deficit* ou o *superavit* do orçamento do fundo especial respectivamente na despesa ou na receita do orçamento geral.

#### 6. PAGAMENTO DAS DESPESAS

"Art. 14 — Todas as despesas serão pagas pela tesouraria geral, pelas repartições autorizadas, ou por intermédio de estabelecimentos bancários.

Parágrafo único — Poderão também, a critério da autoridade competente, efetuar-se por meio de adiantamentos ou suprimentos às repartições pagadoras que possuírem serviços de contabilidade aprovados pelas Contadorias Centrais ou órgãos equivalentes."

Este artigo é uma consequência do anterior. De fato, se se define a unidade de caixa para recebimentos, há que definir-se *ipso facto*, a unidade para pagamento.

No entanto, o artigo permite o pagamento pelas repartições autorizadas, o que somente poderá ser feito pelo regime de adiantamento, devidamente controlado pela con-

tabilidade geral. O regime de adiantamento é normal nos serviços públicos, perfeitamente definido no Código de Contabilidade da União.

Recomenda-se, com ênfase, os depósitos da arrecadação em estabelecimentos de crédito oficial, na forma do artigo anterior, de onde se farão, em cheque, os saques para pagamento da despesa. Inclusive, esse sistema facilita o controle e a contabilização.

Apesar da recomendação do parágrafo de que os adiantamentos ou suprimentos de fundos às repartições pagadoras só possam ser feitos quando essas possuírem serviços de contabilidade aprovados pelas Contadorias Centrais ou órgãos equivalentes, não cremos que essa exigência seja condição *sine qua non*, mesmo porque os adiantamentos podem ser feitos inclusive a um funcionário individualmente, que fica obrigado à prestação de contas no prazo estabelecido na ordem de adiantamento.

#### 7. O EMPENHO DA DESPESA

"Art. 15 — A despesa variável é sujeita a empenho prévio emitido por quem a ordenar. Para a despesa variável de pessoal é admitido o regime de dis-

tribuição de crédito e de registro, correspondente ao empenho prévio."

É pena que o Dec.-lei 2.416 tenha uma sistemática tão cambiante. Assim, por exemplo, o instituto do empenho, dos mais relevantes em administração financeira, já foi objeto de consideração no artigo 9º e volta agora à baila. Não sabemos exatamente a razão porque "exercício financeiro" e "execução do orçamento" foram destacados em dois capítulos, quando na verdade exercício financeiro nada mais é que uma seção, sob o ponto de vista de técnica legislativa, do capítulo dedicado à execução financeira.

Por que somente a despesa variável está sujeita a empenho? Já vimos que o Substitutivo define com precisão que nenhuma despesa se realizará sem empenho prévio. É verdade que o Dec.-lei 2.416, dizendo que a despesa variável é sujeita a empenho prévio, não liberou a despesa fixa dessa obrigação, mas a redação deixa margem à dúvida.

O Dec.-lei não define, com propriedade, o que é distribuição de crédito e o que é o regime de registro, mas diz que corresponde ao

empenho prévio. Melhor seria, para simplificação dos serviços, reduzir tudo ao empenho.

O regime de registro é privativo dos Tribunais de Contas, pelo menos essa é a linguagem da Constituição Federal, no artigo 77 e seus incisos. Muitos confundem esse regime de registro com o de empenho, que, no entanto, é coisa diversa.

O regime de distribuição de crédito não dispensa o empenho. A distribuição de crédito deve ser feita às repartições após a aprovação do orçamento ou à medida que o comportamento da receita o permita.

#### 8. A NOTA DE EMPENHO

"§ 1º — A nota de empenho deve indicar o nome do credor ou, quando a favor de diversos credores, referir-se a fôlhas de pagamento e outros documentos que os individualizem."

Já vimos a diferença entre empenho, ato propriamente dito e a nota de empenho: o documento formal representativo do empenho.

Quanto à nota de empenho para fôlhas de pagamento, na forma final do parágrafo primeiro, convém



notar que nesse, como em outros casos que damos abaixo, torna-se dispensável a emissão dessa nota de empenho, por tratar-se de serviço interno. Mas não se torna dispensável o ato substantivo do empenho, que será comunicado à contabilidade por um sistema de *memorandum* simples, ou realizado automaticamente.

São casos os seguintes em que se pode evitar a emissão da nota de empenho:

- a) para pagamento de vencimentos de pessoal de quadros fixos;
- b) para pagamentos de aposentadoria, pensões, serviço da dívida fundada, juros de letras e bilhetes de tesouraria e de contas bancárias, de contribuições de previdência social, abonos, percentagem, adicionais e outras vantagens de caráter permanente, instituídas em lei, salários de pessoal extranumerário, quando constem de dotações próprias.

“§ 2º — A nota de empenho conterà, além de indicações complementares, os seguintes requisitos essenciais:

- 1) a indicação da repartição a que se referir a despesa;

- 2) o nome da autoridade que houver autorizado a despesa;
- 3) a designação da dotação orçamentária;
- 4) o saldo anterior, a dedução da importância a empenhar e o saldo resultante;
- 5) a especificação do material ou serviço, preço unitário, parcelas e importância total a empenhar;
- 6) a assinatura do funcionário autorizado a emitir a nota de empenho.”

A nosso ver, essenciais mesmo são: o nome do credor, a especificação da despesa, a importância a pagar e declaração da dedução desta da dotação própria. Nada impede, porém, que a nota contenha outros requisitos de identificação da despesa empenhada.

“§ 3º — Para liquidação da despesa referente ao empenho será exigido o recibo do material, ou, na própria nota de empenho, o atestado da prestação de serviço.”

É medida absolutamente indispensável para que a despesa possa correr o segundo estágio, o da liquidação e, por fim, o último o do pagamento. Essa declaração inclusive, responsabiliza o seu emitente pela exatidão do que nela se afirma.

"§ 4 — Nos Estados e Municípios de organização administrativa mais complexa, as notas de empenho serão expedidas pelo menos em quatro vias, destinando-se:

- 1) a primeira, ao credor;
- 2) a segunda, ao serviço encarregado de processo a despesa;
- 3) a terceira, ao serviço de contabilidade a que está subordinada a repartição que ordenou a despesa."

Creemos que nos organismos administrativos menos complexos, três ou duas vias da nota do empenho são suficientes, uma para o credor e outra para os serviços internos da Prefeitura. O assunto, porém, deverá ser objeto de estudo, *in locum*, por especialistas em organização e métodos.

"§ 5º — As despesas, contratuais ou não, sujeitas a parcelamento poderão ser empenhadas englobadamente.

§ 6º — O empenho será feito por estimativa, quando impossível a determinação exata da importância da despesa."

Já tratamos do empenho global, para individualização posterior, e a

possibilidade de que seja feito por estimativa, sobretudo no fim do exercício, para a contabilização em "Restos a Pagar".

"§ 7º — O empenho da despesa referente a cada exercício cessa no dia 31 de dezembro."

Essa disposição é apenas um complemento da anualidade do orçamento já definida nos artigos oitavo e décimo.

Mas não cessa, é de notar-se, o empenho já realizado que, não pago, passa a constituir restos a pagar.

"§ 8 — Em cada repartição ordenadora haverá registro dos empenhos, de acordo com modelos uniformes."

É claro que o registro dos empenhos nas repartições ordenadoras é uma necessidade para seu próprio controle, especialmente nas administrações mais complexas, mas não exclui, necessariamente, o controle contábil e o do órgão central de orçamento, quando houver em separado. Nas administrações menos complexas, o controle único na contabilidade é perfeitamente possível.

#### 9. BALANCETES DE EMPENHO

"§ 9º — Os serviços de contabilidade levantarão balancetes

mensais demonstrativos do estado das dotações, com a indicação expressa da despesa empenhada. Esses balancetes serão encaminhados à Contadoria Central, ou órgão equivalente."

Será interessante que as unidades administrativas, mesmo que não possuam contabilidade própria, levantem o estado de suas dotações dia a dia, semana a semana, mês a mês, de modo a evitar o "estouro" de dotações nas verbas. A Contadoria Central terá seu próprio registro das dotações das verbas, o que redundará num sistema de completo controle, permitindo inclusive que se faça o pedido de créditos suplementares com antecipação.

Se não houver sistema descentralizado de empenho cumpre, então, à Contadoria Central, o levantamento dos balancetes referidos.

#### 10. RESTOS A PAGAR

"Art. 16 — Consideram-se "Restos a Pagar" as despesas orçamentárias ou decorrentes de créditos especiais, quando regularmente empenhadas, mas não pagas até a data do encerramento do exercício financeiro, distinguindo-se, na contabilidade, as processadas das não processadas."

Já comentamos o instituto dos "Restos a Pagar", uma das contas criadas para completar o sistema de partidas dobradas e escriturar as responsabilidades assumidas durante o exercício financeiro. Compõe o sistema da dívida fluante.

#### 11. CUSTO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

"Art. 18 — Quando determinada repartição ceder material ou prestar serviços a outra, o valor do material ou da prestação de serviços será considerado como despesa desta, anulando-se a respectiva importância na verba daquela."

Na prática a disposição expressa neste artigo não tem aplicação por dois motivos: não há contabilidade de custo nos serviços públicos brasileiros e a grande maioria de nossas comunas não dispõe de órgão central de material — ou almoxarifado — que permita um controle exato da distribuição e do emprego do material pelas diversas repartições.

Mas o princípio é salutar, pois que, aplicado, daria margem à determinação dos custos dos serviços públicos,

## CAPÍTULO VIII

# TOMADA DE CONTAS NA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL

1. Tipos de controle — 2. Julgamento das contas — 3. Tribunais de contas municipais.

## 1. TIPOS DE CONTROLE

"Art. 1º — Compete aos serviços de contabilidade a fiscalização imediata dos responsáveis pela movimentação dos dinheiros, valores e bens do Estado e do Município, ou pela guarda dos que lhe forem confiados.

§ 1º — Além da fiscalização resultante do registro imediato das operações, valores e exame dos balancetes mensais, haverá tomada de contas periódicas.

§ 2º — O exame da tomada de contas de natureza financeira terá por base a lei orçamentária e a legislação ordinária que lhe disser respeito.

§ 3º — O exame dos inventários, na tomada de contas de natureza patrimonial, terá por base a legislação respectiva e as normas de administração e contabilidade.

§ 4º — Na tomada de contas de natureza industrial, proceder-se-á ao exame técnico-industrial além do exame contábil."

Nesta seção, que é a segunda do capítulo III do título I, o Dec.-lei 2.416 passa a dispor sobre a fase do controle orçamentário. Problema dos mais relevantes, já tivemos ocasião de nos referirmos ao mesmo, para assinalar que, no Brasil, nos três níveis de governo, a ênfase do controle está na verificação da legalidade das contas, prestando-se pouca atenção ao controle funcional.

O controle orçamentário pode dividir-se tendo em vista vários aspectos. Sob o ângulo do órgão que o executa, o controle pode ser interno e externo. Interno é o controle exercido pela própria administração, diretamente pelo Prefeito ou por pessoa a quem este delegar poderes para tanto. No Brasil tem-se levado o instituto da confiança (cargos de confiança) ao extremo de seu titular julgar-se ofendido se o Chefe Executivo exerce sobre ele determinado controle, personalizando-se a administração quando esta deve ser absolutamente neutra e, se o Prefeito tem contas a prestar à Câmara dos Vereadores e ao povo, necessària-

mente, tem êle o direito de pedir contas àqueles a quem delega poderes. A delegação de poderes e a atribuição de responsabilidade são institutos que não se podem separar.

O controle externo é o realizado pelo Legislativo, diretamente, como no caso das Prefeituras, ou por intermédio de um órgão especializado, como no Governo Federal e nos estaduais, por meio de Tribunais de Contas. Pode-se também admitir como controle externo, o realizado pela imprensa, por grupos interessados em determinados aspectos da administração e pelo povo em geral.

Quanto à finalidade, os controles podem verificar:

- a) a *legalidade* dos atos de que resultam a arrecadação, a realização da despesa, o nascimento e a extinção de direitos e obrigações;
- b) a *fidelidade funcional* dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e
- c) o *cumprimento do programa de trabalho*, expresso não somente em termos de moeda, mas também em termos objetivos de realizações — controle técnico.

Quanto ao *tempo* de realizações, podem os controles classificar-se como:

- a) a *priori*, o realizado antes da arrecadação da receita ou da realização da despesa, geralmente cumprido através dos estágios da receita e da despesa;
- b) *concomitante*, aquêle que segue, *pari passu*, a movimentação de valores e a realização das metas estabelecidas no plano de trabalho;
- c) a *posteriori*, o que vem após o encerramento do exercício financeiro, comumente conhecido como tomada de contas.

Os controles legal, funcional e técnico se completam, e um somente será eficiente com os outros dois. O controle técnico deverá, além de verificar a execução dos programas em termos de unidades de trabalho realizadas, verificar os métodos de trabalho, a utilização do equipamento, a execução de obras públicas, bem como a utilização das dotações com economia. Esse tipo de controle deverá estar afeto primordialmente ao órgão central do orçamento, quando houver.

Devemos ter em vista que, de modo geral, no que se refere ao controle externo, os Legisladores, no plano nacional, são auxiliados por órgãos especializados em tomada de contas, constituindo-se verdadeiros sistemas, dos quais cumpre assinalar, pela sua importância:

a) O tipo inglês, com todas as peculiaridades do sistema parlamentarista puro, em que o Poder Executivo, representado pelo Gabinete, entros-se perfeitamente com o Legislativo, em matéria financeira representado exclusivamente, desde 1911, pela Câmara dos Comuns; nesse caso, os órgãos são o Tesouro, que elabora e orienta a execução e controla o orçamento inglês e a Public Account Committee (Comissão de Contas Públicas) composta de elementos da Câmara e sempre presidida por um deputado da oposição. Há estreita cooperação entre o Tesouro e a Comissão de Contas Públicas. O sistema inglês é o mais antigo.

b) O tipo francês, consubstanciado nos Tribunais de Contas, criados, segundo Marcel Waline, por Napoleão, ou por este reformados segundo a versão do Prof.

Aliomar Baleeiro e consubstanciada por Louis Delbez <sup>(30)</sup> e que se estendeu por quase toda a Europa continental, inclusive a Alemanha e a Rússia pré-revolucionária. Dos atuais Tribunais de Contas, por sua eficiência, vale assinalar os da Bélgica e da Itália. É o tipo adotado no Brasil.

c) O tipo americano, uma adaptação do tipo inglês, mas que funciona diferentemente. Há um órgão o General Accounting Office (Contadoria Geral), cuja denominação é imprópria, pois tal órgão não realiza a contabilidade do governo central americano, a qual está afeta ao Tesouro. O GAO é um órgão do Congresso americano, dirigido pelo Controlador Geral dos Estados Unidos, nomeado por um período de 15 anos, inamovível senão por motivo — ad causam — com elevado salário e cuja função é fazer a tomada de contas de todas as repartições do governo federal norte-americano, inclusive autarquias, sociedades de economia mista, etc., enviando seus relatórios ao Congresso. A base do trabalho é a da empresa privada, por grupos de auditores altamente treinados e especializados.

---

(30) Louis Delbez, *Éléments de Finances Publiques* (Paris, Éditions A. Pedone, 1955) pág. 99.

d) O tipo soviético, realizado através do partido único que, sob a alegação de que cabe ao partido verificar se o governo está cumprindo sua política, as diretrizes comunistas, faz, na verdade, através desse sistema, a ditadura do partido único.

## 2. JULGAMENTO DAS CONTAS

"Art. 20 — O julgamento das contas dos prefeitos será feito anualmente ou, quando fôr o caso, por período menor, competindo ao Chefe do Executivo Estadual proferi-lo mediante parecer do Departamento das Municipalidades ou órgão equivalente".

É boa norma, imprescindível mesmo, que a tomada de contas seja anual, enquanto o controle interno, especialmente o técnico, se fará concomitantemente com a execução orçamentária, dia a dia.

No mais, como é bem evidente, as normas ali consagradas decaíram, entraram em caducidade, pois pela autonomia estabelecida pelo regime constitucional de 1946, como sabemos de sobejo, a tomada de contas pertence às Câmaras de Vereadores no que tange aos Municípios.

Problema importantíssimo para o melhoramento de nossa administração financeira é o preparo dos senhores Vereadores para o exercício soberano do poder de legislar, no qual se contempla o de julgar as contas dos Prefeitos.

Sabemos que a representação política, em qualquer parte do mundo, por sua própria natureza, não pode, nem deve, ser técnica. Os representantes do povo nas Câmaras são elementos desse mesmo povo: operário, comerciante, industrial, fazendeiro, médico, etc, etc.

De duas coisas o representante precisa de se compenetrar: 1º, a sua soberania não é ilimitada e eleito ele é para defender os interesses da comuna a que pertence, devendo, pois, evitar fazer do mandato legislativo um meio de negociações pessoais, de empreguismo, mesmo porque, se essa situação perdurar, a economia pública, no Brasil, não suportará o impacto, e tenderá para uma modificação radical, inclusive na estrutura social. O outro ponto, é que a função primordial do representante do povo, desde seus primórdios, pelo menos como evoluiu na Inglaterra, desde a Carta Magna de 1215, é votar o orçamento e fazer a tomada de contas. Deve, pois, executar com dignidade e livre de espírito pre-



concebido no que tange às atividades políticas. O Brasil não pode continuar a ser uma casa dividida.

Um dos elementos que concorrerá para o aperfeiçoamento do sistema de tomada de contas pelas Câmaras de Vereadores será a criação de serviços de assessoramento dos Legislativos municipais em matéria financeira. Assessoramento êsse que pode ser pedido, no momento de votação do orçamento e da tomada de contas. Técnicos, os há, pelo Brasil afora, em contabilidade e administração pública capazes de providenciar tal assessoramento. De instituições como o Instituto Brasileiro de Administração Municipal podem as Câmaras aproveitar-se mais a miúdo para êsse tipo de assessoramento.

### 3. TRIBUNAIS DE CONTAS MUNICIPAIS

Já foi tentada a criação de Tribunais de Contas municipais. Mas o Supremo Tribunal Federal ful-

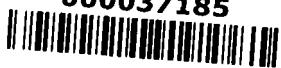
minou tal criação de inconstitucional, ao julgar agravo em mandado de segurança nº 4.343, em que era recorrida a Prefeitura Municipal de S. João de Meriti, RJ. (31)

De fato, como assinalou o editorial de NOTÍCIAS MUNICIPAIS, nesse mesmo número, não se justifica que as Câmaras abdicuem de seus poderes de julgar as contas do Executivo "em favor de um órgão que não apresenta nenhuma vantagem de ordem técnica e que só irá contribuir para desprestigiar o governo municipal no Brasil, pelo que tem de pomposo, de excessivo, de inútil".

A solução é aquela apontada pelo mesmo editorial, ou seja, a de possuírem as Câmaras "no quadro de seus funcionários contadores habilitados a examinarem as contas do Prefeito e a assessorar os Vereadores na sua importantíssima tarefa de acompanhar a execução orçamentária e fiscalizar a administração financeira do Município".

(31) *In Notícias Municipais*, Ano VII, nº 38, Rio de Janeiro, IBAM, 1960, págs. 48/53.

**000037185**



## ANOTAÇÕES



## ANOTAÇÕES

---

## ANOTAÇÕES



## ANOTAÇÕES

---

## ANOTAÇÕES

---

## ANOTAÇÕES



## ANOTAÇÕES

---

## ANOTAÇÕES

---

## ANOTAÇÕES



## ANOTAÇÕES

---

# FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

Entidade de caráter técnico-educativo, instituída em 20 de dezembro de 1944, como pessoa jurídica de direito privado, visando os problemas da organização racional do trabalho, especialmente nos seus aspectos administrativo e social, e a conformidade de seus métodos às condições do meio brasileiro.

Presidente da Fundação: LUIZ SIMÕES LOPES

Diretor Executivo: ALIM PEDRO

## CONSELHO DIRETOR

Presidente — LUIZ SIMÕES LOPES

Vice-Presidente — EUGÊNIO GUDIN

VOGAIS: João Carlos Vital, José Joaquim de Sá Freire Alvim e  
Jorge Oscar de Mello Flôres.

SUPLENTEs: Alberto Sá Souza de Brito Pereira e  
Rubens D'Almada Horta Porto

## CONSELHO CURADOR

Presidente — MAURÍCIO NABUCO

Vice-Presidente — ALBERTO PIRES AMARANTE

MEMBROS: Antônio Garcia de Miranda Neto, Antônio Ribeiro França Filho, Apolônio Jorge de Faria Salles, Arthur Hehl Neiva, Ary Frederico Tôrres, Brasília Machado Neto, Carlos Alberto de Carvalho Pinto, Cezar Reis de Cantanhede e Almeida, Celso Timponi, Francisco Montojos, Heitor Campelo Duarte, Alzira Vargas do Amaral Peixoto, Henrique Domingos Ribeiro Barbosa, Joaquim Bertino de Moraes Carvalho, José Nazareth Teixeira Dias, Jurandir Lodi, Mário Paulo de Brito, Astério Dardeau Vieira e  
Paulo de Tarso Leal.



Sede: Praia de Botafogo, 186

Caixa Postal 4081-ZC-05 — Tel. 46-4010

RIO DE JANEIRO, GB — BRASIL

COMPOSTO E IMPRESSO NAS OFICINAS  
DA GRÁFICA EDITORA LIVRO S/A  
R. TAPIRAPÉ, 74 - TEL.: 49-4758 - RIO

## ORGANIZAÇÃO E MÉTODOS

- 4 — Teoria dos Departamentos de Clientela
- 10 — A Departamentalização no Nível Ministerial
- 20 — O & M na Administração Inglesa
- 22 — O & M na Administração Sueca
- 28 — Principais Processos de Organização e Direção
- 42 — Uma Análise das Teorias de Organização

- BENEDICTO SILVA
- GUSTAVO LESSA
- JOHN R. SIMPSON
- TARRAS SLÄLLFORS
- CATHERYN SECKLER-HUDSON
- BEATRIZ M. DE SOUZA WARHLICH

## RELAÇÕES PÚBLICAS

- 1 — Relações Públicas, Divulgação e Propaganda (esg.)
- 3 — Publicidade Administrativa
- 24 — Relações Públicas no Governo Municipal

- BENEDICTO SILVA
- BENEDICTO SILVA
- L. C. HILL

## ORÇAMENTO E FINANÇAS PÚBLICAS

- 6 — Os Princípios Orçamentários
- 32 — Instituições Orçamentárias Fundamentais
- 41 — Orçamentos
- 47 — Teoria e Prática de Orçamento Municipal
- 52 — Estrutura do Orçamento e Classificação das Contas Públicas
- 55 — Administração Orçamentária Comparada

- SEBASTIAO DE SANT'ANNA E SILVA
- NEWTON CORREA RAMALHO
- PEDRO MUÑOZ AMATO
- J. TEIXEIRA MACHADO JUNIOR
- NAÇÕES UNIDAS
- J. TEIXEIRA MACHADO JR.

# CADERNOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

## ADMINISTRAÇÃO GERAL

- |   |                              |
|---|------------------------------|
| 2 — Planejamento do Desenvolvimento Econômico de Países Subdesenvolvidos        | — ROBERTO DE OLIVEIRA CAMPOS |
| 8 — Confronto entre a Administração Pública e a Administração Particular (esq.) | — BENEDICTO SILVA            |
| 9 — Relações Humanas na Indústria   | — E. DAYA                    |
| 11 — As Corporações Públicas na Grã-Bretanha                                    | — GUSTAVO LESSA              |
| 15 — A Justiça Administrativa na França   | — FRANÇOIS GAZIER            |
| 16 — O Estudo da Administração  | — WOODROW WILSON             |
| 19 — A Era do Administrador Profissional  | — BENEDICTO SILVA            |
| 21 — Assistência Técnica em Administração Pública                               | — BENEDICTO SILVA            |
| 23 — Introdução à Teoria Geral de Administração Pública                         | — PEDRO MUÑOZ AMATO          |
| 25 — A Justiça Administrativa no Brasil   | — J. GUILHERME DE ARAGÃO     |
| 29 — O Conselho de Estado Francês   | — FRANÇOIS GAZIER            |
| 30 — Profissiografia do Administrador   | — EMILIO MIRA Y LOPEZ        |
| 31 — O Ambiente na Administração Pública  | — ROSCOE MARTIN              |
| 33 — Planejamento   | — PEDRO MUÑOZ AMATO          |
| 34 — Execução Planejada   | — HARLOW S. PERSON           |
| 35 — Como Dirigir Reuniões  | — EUGENE RAUDSEPP            |
| 37 — Contrôlo dos Gastos Eleitorais   | — GERALDO WILSON NUNAN       |
| 38 — Procedimento para "Forçar" Acórdão   | — IRVING J. LEE              |
| 39 — Relações Humanas nas Atividades Modernas                                   | — ROBERT WOOD JOHNSON        |
| 40 — O Governo Estadual nos Estados Unidos                                      | — GEORGE W. BEMIS            |
| 43 — O Assessoramento da Presidência da República                               | — CLEANTHO P. LEITE          |
| 44 — Taylor e Fayol   | — BENEDICTO SILVA            |
| 45 — A Administração Civil na Mobilização Bélica                                | — BENEDICTO SILVA            |
| 49 — Gênese do Ensino de Administração Pública no Brasil                        | — BENEDICTO SILVA            |
| 51 — Introdução ao Planejamento Regional  | — JOHN R. P. FRIEDMANN       |

## ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL

- |  |                        |
|--|------------------------|
| 5 — Alguns Aspectos do Treinamento                             | — A. FONSECA PIMENTEL  |
| 7 — Pequena Bibliografia sobre Treinamento                     | — A. FONSECA PIMENTEL  |
| 12 — As Funções da Administração de Pessoal no Serviço Público | — HENRY REINING JR.    |
| 13 — Dois Programas de Administração de Pessoal                |                        |
| 17 — Classificação de Cargos                                   | — J. DE NAZARÉ T. DIAS |
| 16 — Em Busca de Executivos para Cargos de Direção Geral       | — ROBERT N. MAC MURRAY |
| 18 — Introdução aos Testes Psicológicos                        | — RUTH SCHEEFFER       |

## ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAL

- |  |                   |
|--|-------------------|
| 14 — Centralização de Compras para o Serviço Público | — JOHN R. SIMPSON |
|--|-------------------|

## ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL

- |   |                           |
|---|---------------------------|
| 17 — Teoria das Funções Municipais                              | — BENEDICTO SILVA         |
| 18 — Curso de Administração Municipal — Programa e Justificação | — DIOGO LORDELLO DE MELLO |
| 16 — Panorama da Administração Municipal Brasileira             | — DIOGO LORDELLO DE MELLO |
| 16 — A Moderna Administração Municipal                          | — DIOGO LORDELLO DE MELLO |