

Contabilidade Pública e Princípios Orçamentários

Silvana Duarte dos Santos¹

Resumo

No Brasil, ao longo da história, o orçamento público sempre teve como função principal servir de instrumento limitador dos poderes do soberano a fim de impor limites a discricionariedade no trato das finanças do Estado. Foi assim, no intuito de nortear a elaboração dos orçamentos públicos que surgiram os denominados princípios orçamentários, que nada mais são do que premissas que devem ser observadas quando da elaboração e execução dos orçamentos públicos. Esses princípios estão dispostos principalmente na Constituição Federal e na Lei 4.320 de 1964, que instituiu normas gerais acerca de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O presente estudo tem como objetivo delinear os aspectos principais dos princípios aplicáveis aos orçamentos públicos.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Princípios Orçamentários; Lei 4320/64.

Abstract

In Brazil, throughout history, the state budget was always primarily serve as an instrument limiting the powers of the sovereign to impose limits on discretion in dealing with state finances. It was thus, in order to guide the development of public budgets that have emerged so-called budgetary principles, which are nothing more than assumptions that must be observed when preparing and implementing budgets. These principles are mainly arranged in the Federal Constitution and Law 4320 of 1964, which established general rules about financial law for the preparation and control of budgets and balance sheets of the Union, the States, the Municipalities and the Federal District. The present study aims to outline the main aspects of the principles applicable to public budgets.

Keywords: Public Accounting, Budgetary Principles, Law 4320/64.

¹ Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial – UNIDERP (Universidade para o Desenvolvimento da Região do Pantanal). Graduação em Administração e Ciências Contábeis.

INTRODUÇÃO

Em nosso país, os princípios orçamentários estão dispostos na Carta Constitucional de 1988 e na lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A referida lei estabelece que a lei do Orçamento discrimine a receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.

É importante destacar que os princípios orçamentários são dinâmicos, podendo ser alterados e atualizados ao longo do tempo, conforme as novas demandas sociais assim o exijam. No mais, tais princípios, diga-se de passagem, de caráter impositivo nos orçamentos públicos. Tem como objetivo principal dar maior consistência e estabilidade ao sistema orçamentário.

Deve-se enfatizar que alguns princípios orçamentários são explícitos, constando da legislação, sobretudo a constitucional e a Lei 4320 de 1964. Por outro lado, há princípios que definidos pela doutrina especializada, sendo, portanto, implícitos.

2. ORÇAMENTO PÚBLICO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Seguindo a tradição de Constituições anteriores, a Constituição de 1988, trouxe em seu bojo, extenso conteúdo acerca de matéria orçamentária, inclusive definindo detalhadamente instrumentos de planejamento e orçamento.

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

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

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei

orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

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

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (CF/88)

A forte centralização foi o modelo adotado pela atual Constituição. Ela determinou o que se pode chamar de um processo integrado de alocação de recursos, compreendendo as atividades de planejamento e orçamento, mediante a definição de três instrumentos.

O primeiro instrumento é o Plano Plurianual (PPA), que estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de natureza continuada.

O segundo instrumento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre

as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Por fim, o terceiro instrumento é a Lei Orçamentária Anual (LOA), compreendendo o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

3. ASPECTOS DO ORÇAMENTO

O orçamento público apresenta três aspectos. O primeiro aspecto é o político, pois o orçamento tem a característica do grupo partidário que detém a maioria. O parlamento autoriza a despesa pública, levando em consideração as necessidades coletivas. Conclui-se que os recursos são limitados e as necessidades são ilimitadas, logo são definidas prioridades.

Há também o aspecto econômico que busca racionalizar o processo de alocação de recursos, guardando o equilíbrio das contas públicas, com foco nos melhores resultados para a coletividade. Ainda, reveste-se de instrumento de atuação do Estado na Economia, por meio do aumento ou diminuição do gasto público.

No plano jurídico, o processo orçamentário é regido por normas legais que compõe o ordenamento jurídico brasileiro.

4. PRINCIPIOS ORÇAMENTÁRIOS

4.1 Princípio da Universalidade

Segundo esse princípio, o orçamento deverá conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.

A lei 4320/64 dispõe no mesmo sentido:

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

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

*Art. 4º A Lei de Orçamento **compreenderá todas as despesas** próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no art. 2º.*

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

4.2 Princípio da Unidade

De acordo com o princípio da unidade, o orçamento deve ser uno, ou seja, somente deve existir um único orçamento **para cada ente da Federação** em cada exercício financeiro.

Segundo a doutrina especializada, o objetivo principal desse princípio é evitar a existência de orçamentos paralelos e está amparado pelo disposto na Lei 4320/64:

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

4.3 Princípio da Totalidade

O princípio da totalidade nasceu da necessidade de se possibilitar a coexistência de diversos orçamentos, que, entretanto, devem ser consolidados.

Surgiu após uma remodelação pela doutrina do princípio da unidade, de forma que abrangesse as novas situações. A CF/88 determinou

um modelo que segue o princípio da totalidade, já que a composição do orçamento anual deve ser: orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e orçamento de investimentos das estatais.

Na visão de José Afonso da Silva, o princípio da unidade orçamentária, na concepção de orçamento-programa, não se preocupa com a unidade documental; ao contrário, desdenhando-a, postula que tais documentos se subordinem a uma unidade de orientação política, numa hierarquização dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado.

4.4 Princípio Periodicidade ou da Anualidade

De acordo com esse princípio, o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um período de um ano. É o que dispõe a CF/88:

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

*III - os orçamentos **anuais**.*

Segundo a Lei 4320/64, o orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro, que coincide com o ano civil.

Parte da doutrina especializada entende que há exceções ao princípio da anualidade. Como exemplo cita-se os créditos adicionais especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício que podem ser reabertos no exercício seguinte pelos seus saldos, se necessário, e, neste caso, viger até o término deste exercício financeiro.

4.5 Princípio da Unidade de Tesouraria (ou de Caixa):

A Lei 4320/64 consagra o princípio da unidade de tesouraria:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Assim, todas as receitas devem ser recolhidas em uma conta única com o objetivo de confrontar os totais e apurar o resultado deficitário, superavitário ou nulo.

Também, a CF/88 determina qual o destino deva ser dado as disponibilidades:

§ 3º - As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal. Em seu texto, mais especificamente no artigo 43, estabelece que as disponibilidades de caixa relativas à Previdência Social deverão ser separadas das demais disponibilidades do ente público:

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

4.6 Princípio do Orçamento Bruto

Para o Ente Público, existem despesas que, ao serem realizadas, geram receitas. De outro lado, há receitas que, quando de sua arrecadação, geram despesas. Exemplo prático é o pagamento de salários. Quando ocorre o pagamento, o Estado realiza despesas. Porém, a partir de um determinado valor, há a incidência do imposto de renda sobre a remuneração paga. Esse valor de imposto de renda torna-se uma receita para o Ente Público.

Pelo princípio do orçamento público, é vedado que as despesas ou receitas sejam incluídas no orçamento nos seus montantes líquidos.

É nesse sentido a previsão da Lei 4320/64:

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

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

4.7 Princípio do Equilíbrio Orçamentário

Tem como objetivo principal assegurar que as despesas autorizadas não serão superiores à previsão das receitas.

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) trate do equilíbrio entre receitas e despesas, nos seguintes termos:

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

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas.

A CF/88 prevê possibilidade de ocorrência de déficit orçamentário, caso em que as receitas são inferiores às despesas.

Assim, contabilmente, o orçamento estará sempre em equilíbrio pois o déficit aparece normalmente nas operações de crédito que, pelo art. 3º da Lei 4320/64, também devem constar do orçamento.

4.8 Princípio da Exclusividade

O princípio da exclusividade tem como objetivo principal evitar que o orçamento seja utilizado para aprovação de materiais que não tenham qualquer pertinência com o conteúdo orçamentário. Tal preocupação deve-se ao fato da maior celeridade do processo orçamentário.

Assim, a lei orçamentária não deve conter matéria por exemplo, de direito penal.

A vedação encontra-se insculpida na CF/88:

art. 165 (...)

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de

operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Assim, a lei orçamentária deve, em regra, conter apenas a previsão de receitas e a fixação de despesas, admitindo-se autorizações para créditos suplementares e operações de crédito, mesmo que por antecipação de receita.

4.9 Princípio da Publicidade

O princípio da Publicidade consta do artigo 37 da CF/88, como princípio geral que deve ser seguido pela Administração Pública, juntamente com os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Eficiência.

De acordo com esse princípio que também é orçamentário, garante-se o acesso a qualquer interessados às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos públicos. Também, determina que é condição de eficácia do ato sua divulgação em veículos oficiais de comunicação.

4.10 Princípio da não-vinculação ou não-afetação das receitas

De acordo com esse princípio nenhuma receita de impostos poderá ser ou comprometida para atender a certos e determinados gastos conforme disposto na CF/88:

*Art. 167. São vedados:
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.*

O objetivo principal é inibir que as vinculações reduzam a liberdade do planejamento por parte do administrador público.

No entanto, o princípio da não-afetação tem algumas exceções, tais como a repartição constitucional dos impostos; destinação de recursos para o desenvolvimento do ensino; destinação de recursos para a Saúde; destinação de recursos para a atividade de administração tributária entre outras.

4.11 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade impõe ao Poder Público, em matéria orçamentária, subordinação às prescrições legais.

Dessa forma, as leis orçamentárias, LOA, LDO e PPA assim como os créditos adicionais serão encaminhados pelo Poder Executivo para discussão e aprovação pelo Congresso Nacional. Portanto, a aprovação do orçamento deve observar o processo legislativo, conforme preceitua a CF/88:

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

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes

orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

CONCLUSÃO

Em apertada síntese, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 tratou detalhadamente da matéria orçamentária, prescrevendo vários princípios que devem ser respeitados pela Administração Pública quando de sua elaboração e execução.

Também, concluiu-se que tais princípios, inclusive os inculpidos na Lei 4320 de 1964, tem como objetivo garantir a correta utilização dos recursos públicos, a publicidade na elaboração e execução dos orçamentos públicos com total obediência ao previsto em lei.

BIBLIOGRAFIA

Carvalho, Deusvaldo; Ceccato, Marcio. **Manual Completo De Contabilidade Pública - Série Provas E Concursos**. Ed. Elsevier - Campus

Marion, José Carlos; Iudícibus, Sérgio. **Curso de Contabilidade Para Não Contadores - 7ª Ed. 2011**; Ed. Atlas

Martins, Eliseu; Ernesto Rubens Gelbcke; Iudicibus, Sergio de **Manual de Contabilidade Societária - Aplicável a Todas as Sociedades...** fipecafi, 2011 Ed. Atlas

Neves, Silverio das; **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras - 16ª Ed. 2011**. Ed. Saraiva.

Pedreira, Bulhões **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**. 1989; Ed. Forense

Ribeiro, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil. 8ª Ed. 2010** Ed. Saraiva.