

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antônio Sérgio da Silva Mendes Júnior

Financiamento das universidades: a utilização do superávit financeiro gerado pelas
universidades federais

Juiz de Fora
2019

Antônio Sérgio da Silva Mendes Júnior

Financiamento das universidades: a utilização do superávit financeiro gerado pelas universidades federais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Mestrado Profissional em Administração Pública, da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Marcus Vinicius David

Juiz de Fora
2019

ANTÔNIO SÉRGIO DA SILVA MENDES JÚNIOR

**FINANCIAMENTO DAS UNIVERSIDADES: A UTILIZAÇÃO DO
SUPERÁVIT FINANCEIRO GERADO PELAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS**

Dissertação de Mestrado submetida à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação em Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional na Universidade Federal de Juiz de Fora, como parte dos requisitos necessários para obtenção do Grau de Mestre em Administração Pública.

Aprovada em: 18 / 10 / 2019.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Marcus Vinícius David
Orientador
Universidade Federal de Juiz de Fora



Prof.ª Dr.ª Teresa Cristina Janes Carneiro
Universidade Federal do Espírito Santo



Prof. Dr. Celso Souza de Moraes Júnior
Fundação de Apoio e Desenvolvimento ao Ensino, Pesquisa e Extensão



Prof. Dr. Eulálio Gomes Campelo Filho
Universidade Federal do Piauí

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Sérgio e Jane, pelo legado de estudo e formação do caráter.

À minha esposa Fabíula, pelo amor, dedicação e solidariedade constantes.

Às minhas filhas Bianca e Laís, por serem luzes que chegaram à minha vida.

Aos meus irmãos, Bruno e Thaís, e aos meus amigos, pelo apoio de sempre.

Aos meus alunos, pelo aprendizado mútuo e pela cobrança constante por um trabalho de qualidade.

E, por meio do meu orientador e Reitor Prof. Marcus Vinicius David, estendo meu agradecimento a todos os professores e servidores da UFJF.

RESUMO

O trabalho objetivou analisar o superávit financeiro produzido pelas universidades federais – UFs nos anos de 2014 a 2018 e quanto desse recurso foi utilizado pela própria unidade geradora, com o aumento das respectivas dotações, visando propor uma política para as fontes próprias. As UFs conseguem recursos decorrentes de um esforço de arrecadação de receitas próprias ou de transferências financeiras de outros órgãos, buscando a minimizar a dependência do Tesouro Nacional. Em maior ou menor grau, as UFs conseguem gerar superávit financeiro. Foram analisados os dados do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior das UFs, referentes aos anos de 2014 a 2018, bem como feita a comparação de tais dados com os créditos adicionais concedidos nos anos seguintes às UFs geradoras das receitas. Como regra geral, o superávit financeiro produzido pelas UFs em cada ano não tem sido utilizado nas próprias instituições geradoras dos recursos e, concomitantemente, aumentado as disponibilidades orçamentárias. Não há um mecanismo que garanta que esses recursos serão utilizados pela própria UF geradora e que aumentarão a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos do Tesouro.

Palavras-chave: Universidades federais. Fontes próprias. Superávit financeiro. Financiamento.

ABSTRACT

This work purpose to analyze the financial surplus generated in Federal Universities - FUs in the years of 2014 to 2018 and how much of this resource was used by the generating unit itself, with the increase of their appropriations, aiming to propose a policy for their own sources. The FUs obtain funds from an effort to collect their own revenues or from financial transfers from other agencies, seeking to minimize dependence on the National Treasury. To somewhat differing degrees, FUs can generate financial surpluses. The data on the financial surplus found in the balance sheet of the previous fiscal year of the FUs for the years 2014 to 2018 were analyzed, as well as the comparison of such data with the additional credits granted in the following years to the revenue generating FUs. As a general rule, the financial surplus produced by the FUs each year has not been used by the resource-generating institutions themselves and, at the same time, increased budget availabilities. There is no mechanism to ensure that these resources will be used by the generating FU and that they will increase budget availability relative to treasury resources.

Keywords: Federal universities. Own sources. Financial surplus. Financing.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Superávit/déficit financeiro.....	40
Gráfico 1 - Superávits 2014 (fontes 50 e 80).....	48
Gráfico 2 - Superávits 2015 (fontes 50 e 80).....	48
Gráfico 3 - Superávits 2016 (fontes 50 e 80).....	48
Gráfico 4 - Superávits 2017 (fontes 50 e 80).....	49
Gráfico 5 - Superávits 2018 (fontes 50 e 80).....	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Grupo de fontes de recursos	41
Quadro 2 - Especificação das fontes de recursos	41
Quadro 3 - UOs de destaque na pesquisa	44
Quadro 4 - Grupo de fonte de recursos 6.....	46
Quadro 5 - Especificação das fontes de recursos em destaque na pesquisa	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Superávits por agrupamentos de UFs (fontes 50 e 80).....	47
Tabela 2 - UOs mais frequentes entre os maiores superávits entre 2014 e 2018 (fontes 50 e 80)	50
Tabela 3 - Abertura de créditos adicionais 2014 a 2018 (fontes 650 e 680).....	50
Tabela 4 - Abertura de créditos adicionais das UOs que figuraram mais vezes entre os 10 maiores superávits nas fontes 650 e 680, dentre os pesquisados.....	51
Tabela 5 - Metas de resultado primário entre 2014 e 2018 (em R\$ bilhões)	51
Tabela 6 - Relação dívida bruta/PIB entre 2014 e 2018.....	52
Tabela 7 - Execução de despesa nas fontes 650 e 680 em 2018	53
Tabela 8 - Execução da despesa nas fontes 650 e 680 no exercício de 2018.....	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEFET	Centro Federal de Educação Tecnológica
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
Decreto 93.872/1986	Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
IES	Instituições de Ensino Superior
Ifes	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
Lei 4.320/1964	Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964
Lei de Acesso à Informação	Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação,
PIB	Produto Interno Bruto
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
Portaria SOF 9.420/2018	Portaria SOF nº 9.420, de 14 de setembro de 2018
PPA	Plano Plurianual
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
UAs	Unidades Administrativas
UF	Universidade Federal
UOs	Unidades Orçamentárias

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	11
1.2. METODOLOGIA CIENTÍFICA APLICADA À PESQUISA	16
1.2.1. Procedimento, Critérios e Delimitações	16
1.2.2. Planejamento de Pesquisa	17
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	21
2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	21
2.2. O ORÇAMENTO PÚBLICO	21
2.3. O CICLO ORÇAMENTÁRIO	24
2.3.1. Fases	24
2.3.2. Elaboração	25
2.3.3. Discussão	27
2.3.4. Execução	31
2.3.5. Avaliação e Controle	33
2.4. OS CRÉDITOS ADICIONAIS	34
2.5. A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR FONTES	40
2.6. A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA INSTITUCIONAL	43
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	46
3.1. SUPERÁVIT FINANCEIRO	46
3.2. ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	50
3.3. RELAÇÃO ENTRE SUPERÁVIT E ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	52
3.4. PROPOSTA DE PLANO DE AÇÃO	55
4. CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	61

1. INTRODUÇÃO

1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

A Universidade surgiu na Europa do século XII-XIII em Bolonha e em Paris, estendeu-se a toda a Europa e depois à América Espanhola e, em seguida, ao mundo norte-americano, com um tipo de organização diferente, embora tendo sempre como modelo a Universidade Europeia (TORGAL; ÉSTHER, 2014). Segundo os referidos autores, no Brasil, ao contrário do que ocorreu na América Espanhola, em uma linha religiosa católica, não foram constituídas universidades, mas sim escolas autônomas, tal como existiram também em Portugal fora das áreas consideradas “universitárias”. Tais escolas autônomas, após a independência, reforçaram-se em oposição a um conceito de Universidade, como instituição corporativa e de pluralidade de faculdades. A fundação da Universidade brasileira foi constantemente adiada, só surgindo no avançar do século XX (TORGAL; ÉSTHER, 2014).

Mendes (2017) defende que a história da universidade pública brasileira é repleta de tensões, ambiguidades e contradições, em função das diversas políticas educacionais. A implantação das universidades pode ser considerada artificial, pois os governos republicanos iniciais eram contrários à sua existência, por a associarem à Monarquia. Criada em 1920, a Universidade do Rio de Janeiro (atual UFRJ, federalizada em 1965) foi a primeira universidade criada pelo governo federal, fruto de união de faculdades isoladas (MENDES, 2017).

Consoante Amaral (2008), nessa origem houve uma indefinição sobre as regras de financiamento. Inexistiram a vinculação de patrimônio e a constituição de fundos que garantissem a continuidade de recursos para o custeio e evolução das instituições. A obrigatoriedade do financiamento público ficou estabelecida em instrumentos legais da época, sem, entretanto, definir-se concretamente como seria o cumprimento dessa norma legal (AMARAL, 2008).

Atualmente, o sistema federal de ensino compreende: as instituições federais de ensino superior (Ifes); as instituições de educação superior (IES) criadas e mantidas pela iniciativa privada; e os órgãos federais de educação superior (BRASIL, 2017, art. 2º).

As IES, de acordo com sua organização e suas prerrogativas acadêmicas, serão credenciadas para oferta de cursos superiores de graduação como: faculdades; centros universitários; e universidades. As instituições privadas serão credenciadas originalmente como faculdades, podendo solicitar credenciamento como centro universitário ou como universidade caso atendam a requisitos gerais e específicos. A organização acadêmica das Ifes

é definida em sua lei de criação (BRASIL, 2017, arts. 15-17). As Ifes criadas por lei são dispensadas da edição de ato autorizativo prévio pelo Ministério da Educação para funcionamento e oferta de cursos, nos termos de sua lei de criação e da legislação (BRASIL, 2017, art. 14).

As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão (BRASIL, 1988, art. 207). Tal dispositivo constitucional alcança as universidades públicas e privadas.

As universidades federais (UFs) serão o âmago desse estudo. Caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas (BRASIL, 1996, art. 55). Tal definição, entretanto, não definiu concretamente a forma de se estabelecer o montante de recursos que assegurem a manutenção e desenvolvimento das instituições. Retomando-se a origem da Universidade, a situação hoje não é muito diferente, pois as instituições não possuem patrimônio e fundos que gerem recursos financeiros relevantes, quando comparados com os seus orçamentos (AMARAL, 2008, p. 650).

A partir da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), o plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a lei orçamentária anual (LOA) são as leis que regulam o planejamento e o orçamento dos entes públicos. A LOA é o instrumento pelo qual o Poder Público prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano. A finalidade da LOA é a concretização dos objetivos e metas estabelecidos no PPA. É o cumprimento ano a ano das etapas do PPA, em consonância com o que foi estabelecido na LDO. Portanto, orientada pelas diretrizes, objetivos e metas do PPA, compreende as ações a serem executadas, seguindo as metas e prioridades estabelecidas na LDO. A LOA é o orçamento por excelência ou o orçamento propriamente dito.

Logo após a sanção presidencial à LOA aprovada pelo Congresso Nacional, o Poder Executivo, mediante Decreto, estabelece em até trinta dias a programação financeira e o cronograma de desembolso mensal por órgãos, observadas as metas de resultados fiscais dispostas na LDO (BRASIL, 2000, art. 8º).

O mecanismo utilizado para limitação dos gastos do Governo Federal é o Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, mais conhecido como “Decreto de Contingenciamento”, detalhando os valores autorizados para movimentação e empenho e para pagamentos no decorrer do exercício.

A base legal do Decreto decorre da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Lei 4.320/1964) e da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), complementada pelas LDOs a cada ano. A Lei 4.320/1964 trata da necessidade de estipular cotas trimestrais para a execução da despesa (BRASIL, 1964, arts. 47 a 50), evidenciando a preocupação com oscilações de arrecadação que acontecem no decorrer do exercício financeiro. A LRF traz a determinação para a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso e a obrigatoriedade das metas de resultado fiscal, da busca do equilíbrio e da necessidade de transparência. Já a LDO completa os dispositivos legais, informando, entre outros parâmetros, qual será a base contingenciável, as despesas que não são passíveis de contingenciamento, bem como o estabelecimento de demonstrativos das metas de resultado primário e sua periodicidade (BRASIL, 2000, arts. 4º e 9º).

Desde 2014 as Ifes passam por rigorosas e repetidas limitações orçamentárias e financeiras, considerando a sujeição quase restrita às fontes de receitas oriundas do Tesouro Nacional. Apesar da autonomia prevista na CF/1988, a imposição de restrições orçamentárias às Ifes não é novidade.

Contudo, algumas Ifes conseguem recursos de outras fontes, decorrentes de um esforço de arrecadação de receitas próprias ou de transferências financeiras de outros órgãos, de modo a minimizar a dependência do Tesouro Nacional.

O termo “esforço” torna-se adequado porque há diversos obstáculos a serem superados para a captação de recursos de outras fontes. As Ifes no Brasil têm natureza jurídica de autarquias ou fundações públicas, integrantes da administração pública indireta, as quais devem seguir as imposições legais pertinentes do direito administrativo brasileiro e que, devido a sua complexidade, podem dificultar a busca por outras fontes de recursos.

A autonomia das Ifes não se efetivou após a CF/1988, uma vez que elas continuam a depender integralmente das definições orçamentárias estabelecidas pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Congresso Nacional na formulação do financiamento incremental ou inercial (AMARAL, 2008). Tal situação impõe a necessidade de garantir uma efetiva autonomia, o que implica em mudanças significativas no padrão de financiamento.

Com a determinação constitucional de 1988 que, em seu artigo 207, estabeleceu a autonomia universitária, esperava-se que houvesse, efetivamente, a discussão de vários problemas das instituições de ensino superior públicas, tais como a falta de autonomia para as mais simples ações administrativas e orçamentárias; a crônica escassez de recursos para o financiamento de suas ações e expansão do sistema; e a inexistência de ações colaborativas entre elas (AMARAL, 2008, p. 650).

Com todas as dificuldades do sistema jurídico, diversas universidades federais, as quais, ressalta-se, serão as Ifes focos desse estudo, conseguem complementar suas dotações orçamentárias com recursos de outras fontes. Para isso, essas UFs aprimoram mecanismos de gestão, despendem recursos humanos e aumentam a insegurança jurídica, pois deixam a trivialidade e padronização das fontes do Tesouro para gerir diversas fontes que trazem consigo outros ditames legais e novos riscos para o controle do gestor.

Em que pese o sucesso de diversas UFs nesse esforço de arrecadação, o qual as tornam menos dependentes do Tesouro, tais recursos nem sempre são utilizados pelas UFs geradoras dessas receitas. Todas as receitas devem ser recolhidas à Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente da forma de arrecadação. Para que possam ser utilizados, todos os recursos devem ser previstos na lei orçamentária anual ou incorporados por meio de alterações orçamentárias denominadas de créditos adicionais. E para que sejam utilizados pela geradora do recurso, tal incorporação deve ocorrer na UO correspondente a própria UF.

Entretanto, não há na legislação obrigação para que isso ocorra. Assim, recursos gerados pelo esforço de arrecadação das UFs podem ser utilizados para as mais diversas finalidades, ao constituírem superávit financeiro no balanço patrimonial apurado em 31 de dezembro ou excesso de arrecadação durante o exercício financeiro. Ainda, podem ser utilizados na própria UF, mas com a diminuição equivalente de recursos da fonte do Tesouro Nacional, o que não contribui para o aumento global da receita de cada instituição. No presente trabalho, optou-se pelo foco no superávit financeiro, por considerar-se que tal variável é adequada para os objetivos propostos.

Sem a garantia de que esses recursos serão utilizados pela própria UF e que aumentarão a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos do tesouro, passa a inexistir motivação para que os gestores aumentem os esforços de arrecadação. Isso tende a gerar mais dependência em relação ao Tesouro que, com as contas pressionadas, pode ensejar mais restrições orçamentárias. Trata-se de um ciclo que só tende a agravar ainda mais a situação financeira das UFs.

“Um desafio existente no financiamento da educação superior pública federal é responder à seguinte pergunta: quais seriam os ‘recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento’ das instituições mantidas pela União?” (AMARAL, 2008, p. 657). Trata-se de uma pergunta bastante abrangente e complexa. Neste trabalho, o foco será em apenas uma das possíveis fontes de financiamento. Assim, partindo dessas constatações ora apresentadas nesta Introdução, a pesquisa deverá buscar respostas para a seguinte questão: “o superávit

financeiro produzido pelas universidades federais em cada ano tem sido utilizado nas próprias instituições geradoras dos recursos e, concomitantemente, aumentado as disponibilidades orçamentárias?” O recorte temporal utilizado será de 2014 a 2018. Por apresentarem dados inconsistentes (saldos negativos) os anos anteriores a 2014 foram desconsiderados nas análises.

Será adotado, como objetivo geral: analisar o superávit financeiro produzido pelas universidades federais nos anos de 2014 a 2018 e quanto desse recurso foi utilizado pela própria unidade geradora, com o aumento das respectivas dotações, visando propor uma política para as fontes próprias a partir da análise de contexto das universidades federais. Serão buscados também os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o sistema orçamentário brasileiro;
- Analisar os dados do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior das universidades federais, referentes aos anos de 2014 a 2018;
- Comparar os dados acima com os créditos adicionais concedidos nos anos seguintes às universidades federais geradoras das receitas;
- Propor um plano de ação para a utilização das “fontes próprias” a partir da análise de contexto das universidades federais.

A relevância do trabalho proposto deve-se a necessidade de que a lei orçamentária anual seja um instrumento efetivo e consistente para o ensino superior federal. Nas palavras de Wildavsky (1975):

As razões para estudar o orçamento - ou o processo orçamentário, como às vezes é chamado - são muitas. É necessário. As pessoas envolvidas se preocupam com o que fazem. Suas ações são importantes para muitos outros dentro ou fora do governo. Os laços entre orçamentação e a política são íntimos. A alocação de recursos reflete necessariamente a distribuição de poder (WILDAVSKY, 1975, p. 1).

Lodi (1968), ao tratar de orçamento, lembrou Nicholas Dreystadt, dirigente da Cadillac: “Qualquer tolo é capaz de se manter dentro de um orçamento, mas em toda a minha vida só encontrei alguns administradores capazes de fazer um orçamento dentro do qual valha a pena a gente se manter” (LODI, 1968, p. 112).

Impende destacar que o ensino superior federal não se encontra dissociado da Educação, tampouco dos direitos e garantias individuais. Entretanto, o escopo do trabalho, as discussões e a proposta final se aplicam diretamente apenas ao contexto das universidades federais. Ressalta-se também que não será analisada a Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, a qual instituiu o Novo Regime Fiscal, conhecido no período de tramitação legislativa

como “PEC dos Gastos”, devido ao curto período de vigência que impossibilita uma análise mais abrangente.

Esta dissertação sobre o financiamento das UFs, no que tange à utilização do superávit financeiro gerado pelas próprias UFs está dividida em quatro capítulos.

O primeiro capítulo, ora em apreço, tem caráter introdutório, ao apresentar o trabalho e os objetivos da dissertação. No próximo tópico será exposto o percurso metodológico adotado a fim de que sejam alcançados o objetivo do estudo.

O segundo capítulo começa com o referencial teórico, destacando a contribuição de autores que subsidiarão o trabalho a ser desenvolvido. Serão apresentados estudos e definições teóricas do Orçamento Público e o processo orçamentário, essenciais ao objetivo dessa dissertação. O estudo das alterações orçamentárias avançará sobre definições e interpretações dos estudiosos do Brasil e de alguns países, bem como das fontes de recursos para a abertura de créditos adicionais, com destaque para o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior. Será também demonstrada, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, a classificação orçamentária por fontes de recursos e a classificação institucional.

No terceiro capítulo, os dados coletados serão consolidados e o superávit financeiro produzido pelas universidades federais em cada ano estudado será comparado com o que foi utilizado pela própria unidade geradora no exercício subsequente. Ao final, tenciona-se apresentar uma proposta de linha de ação visando aprimorar a política de utilização das fontes próprias.

No quarto capítulo pretende-se expor as considerações finais.

1.2. METODOLOGIA CIENTÍFICA APLICADA À PESQUISA

Este tópico apresenta a metodologia utilizada na condução da pesquisa, bem como as classificações pertinentes ao tipo de estudo conduzido.

1.2.1. Procedimento, Critérios e Delimitações

A presente pesquisa possui caráter qualitativo, quanto a forma de abordagem do problema, conforme preconizado por Marconi e Lakatos (2017), uma vez que busca a compreensão detalhada do sistema orçamentário brasileiro, abrangendo as alterações

orçamentárias, as fontes de recursos e as universidades federais, por meio da avaliação detalhada e descrição cuidadosa.

Em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como exploratória, onde o foco é tornar mais claro o problema pesquisado (GIL, 2017). Desta forma, esta pesquisa busca acumular e sistematizar referências e dados sobre o assunto abordado. Ademais, ainda de acordo com o referido autor, a pesquisa caracteriza-se como aplicada, pois é voltada à aquisição de conhecimento com a finalidade de utilizá-lo em determinado problema ou situação.

Quanto a coleta de dados, a pesquisa caracterizou-se como bibliográfica e documental. Conforme Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa bibliográfica é efetuada em livros, revistas e principalmente em artigos científicos, enquanto a pesquisa documental refere-se à pesquisa em documentos internos, tais quais portarias, resoluções, dados institucionais, entre outros. Partiu-se da pesquisa bibliográfica e documental para o levantamento dos conceitos teóricos, constitucionais e legais que norteiam o Orçamento Público, perpassando o sistema orçamentário, os créditos adicionais e as classificações orçamentárias. A Secretaria do Tesouro Nacional possui registros que possibilitam o cálculo do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial. Com base na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 - Lei de Acesso à Informação, foram solicitados os dados que permitiram fazer as análises.

1.2.2. Planejamento de Pesquisa

Inicialmente realizou-se uma pesquisa documental, por meio da Constituição Federal de 1988 e da legislação infraconstitucional, a fim de consolidar o arcabouço constitucional-legal do Orçamento Público atinentes ao tema em apreço.

A seguir, empreendeu-se uma pesquisa bibliográfica com o intuito de suscitar as interpretações dos autores brasileiros sobre o tema em estudo e a legislação que o rege, bem como referências internacionais sobre estudiosos do Orçamento Público.

Com base na pesquisa documental e bibliográfica, elaborou-se o referencial teórico de forma a alicerçar a coleta e análise dos dados.

O passo seguinte foi a especificação de quais dados seriam necessários para alcançar os objetivos da pesquisa. Ponderou-se sobre a forma de solicitação dos dados, sendo escolhido o meio disponível pela Lei de Acesso à Informação. Ainda, a demanda deveria ser sintética, clara e objetiva. Avaliou-se o possível órgão detentor das informações, o qual seria a Secretaria do Tesouro Nacional. Não foi possível a utilização de sistemas de informações restritos, como o Tesouro Gerencial, pois o pesquisador não é mais servidor público.

Posteriormente, foram solicitadas à Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Lei de Acesso à Informação, dados sobre a apuração de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, a abertura de créditos adicionais e a execução orçamentária nas fontes próprias das UOs do Órgão Orçamentário 26000 - Ministério da Educação (MEC).

Dessa forma, a Secretaria do Tesouro Nacional procedeu ao levantamento de tais dados e efetuou a resposta a solicitação com sete planilhas diferentes devido a limitações sistêmicas, conforme transcrito a seguir: *“Em atenção à presente demanda, encaminhamos a apuração do superávit financeiro das Unidades Orçamentárias vinculadas ao Ministério da Educação, com a discriminação da fonte de recurso. Devido a limitações sistêmicas de extração dos dados, tivemos de gerar 4 arquivos, segregados por exercício (2018 a 2015, 2014 a 2012, 2011 a 2009 e 2008). O mesmo foi feito para a extração dos saldos de abertura de créditos adicionais, sendo gerados 2 arquivos (2018 a 2014 e 2013 a 2008)”*.

Com base nos arquivos recebidos, iniciou-se o tratamento dos dados, a análise das informações e a apresentação dos resultados.

Para o tratamento dos dados constantes nas planilhas de superávit foram efetuadas as seguintes etapas:

1. Os dados sobre os superávits dos anos de 2008 a 2018 foram agrupados em uma única planilha; entretanto, por apresentarem dados inconsistentes (saldos negativos) os anos anteriores a 2014 foram desconsiderados nas análises;
2. Foram selecionadas apenas as fontes 50 - Recursos Próprios Não-Financeiros e 80 - Recursos Próprios Financeiros, sendo desconsideradas para fins de análise todas as demais presentes na planilha, tais como as fontes 12, 13, 18, 36, 42, 63, 74, 75, 76, 81, 86, 93 e 96;
3. Foram selecionadas apenas as UOs referentes às universidades federais, sendo desconsideradas para fins de análise todas as demais presentes na planilha: os Institutos, Colégios e CEFETs, os Hospitais e Maternidades, a administração direta do MEC, a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), a Fundação Joaquim Nabuco e o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), além de recursos sob a supervisão do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES) e do MEC;
4. Preparou-se a tabela com os superávits por fontes (50 e 80) e por agrupamento contendo todas as universidades federais existentes até 2018, com base nos dados selecionados nos passos anteriores;

5. Elaborou-se gráficos com os 10 maiores superávits para os anos de 2014 a 2018, em valores absolutos, somando as fontes 50 e 80; como são 68 UFs, o recorte dos 10 maiores números manteve o poder explicativo da utilização de todas as UFs;
6. Produziu-se a tabela com os órgãos mais frequentes entre os maiores superávits no período de 2014 a 2018.

Para o tratamento dos dados constantes nas planilhas de abertura de créditos adicionais foram efetuadas as seguintes etapas:

1. Os dados referentes aos anos anteriores a 2014 foram desconsiderados, uma vez que apenas os superávits posteriores a 2014 seriam analisados;
2. Foram selecionadas apenas as fontes 50 - Recursos Próprios Não-Financeiros e 80 - Recursos Próprios Financeiros, sendo desconsideradas para fins de análise todas as demais presentes na planilha, tais como as fontes 12, 13, 18, 36, 42, 63, 74, 75, 76, 81, 86, 93 e 96;
3. Foram excluídos os órgãos vinculados ao MEC, mas que não se enquadravam nas categorias acima: os Institutos, Colégios e CEFETs, os Hospitais e Maternidades, a administração direta do MEC, a CAPES, o FNDE, a EBSEH, a Fundação Joaquim Nabuco e o INEP, além de recursos sob a supervisão do FIES e do MEC;
4. Preparou-se a tabela com a abertura dos créditos adicionais nos anos de 2014 a 2018 por fonte (650 e 680) e por agrupamento das universidades federais;
5. Produziu-se a tabela de abertura dos créditos adicionais para demonstrar os créditos abertos nas fontes 650 e 680, para as UOs que estiveram mais vezes entre aqueles que geraram maiores superávits entre os anos de 2014 e 2018 nas fontes 50 e 80.

Para o tratamento dos dados da planilha de execução orçamentária nas fontes próprias dos órgãos vinculados ao MEC foram efetuadas as seguintes etapas:

1. Os dados dos anos anteriores à 2018 foram desconsiderados, bem como as fontes 250 e 280, por tratar-se de recursos arrecadados durante o exercício, restando a seleção com as fontes 650 e 680;
2. Foram excluídos os órgãos vinculados ao MEC, mas que não se enquadravam nas categorias acima: os Institutos, Colégios e CEFETs, os Hospitais e Maternidades, a administração direta do MEC, a CAPES, o FNDE, a EBSEH, a Fundação Joaquim Nabuco e o INEP, além de recursos sob a supervisão do FIES e do MEC;
3. Elaborou-se a tabela de execução da despesa nas fontes 650 e 680 em 2018;
4. Preparou-se a tabela com a execução da despesa em 2018, nas fontes 650 e 680, comparando-se com os 20 maiores superávits de 2017, em valores absolutos, nas fontes

50 e 80 das universidades federais pesquisadas; como são 68 UFs e duas fontes separadas, foi necessário o recorte dos 20 maiores números para manter o poder explicativo da utilização de todas as UFs com as duas fontes mencionadas;

Alicerçado nas tabelas e gráficos oriundos do tratamento dos dados, procedeu-se à análise das informações e a apresentação dos resultados. Finalizando, apresentou-se um plano de ação para a utilização das fontes próprias a partir da análise de contexto das universidades federais, almejando garantir que tais recursos sejam empregados pela própria UF geradora e que ampliem a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos oriundos do Tesouro Nacional.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Este tópico tem como objetivo criar um plano de sustentação argumentativo sobre o tema, por meio dos principais conceitos e ideias oriundos de trabalhos acadêmicos, revistas, periódicos e livros que sejam relevantes para o alcance do objetivo da presente pesquisa, destacando a contribuição de autores que subsidiarão o trabalho a ser desenvolvido. Serão apresentados estudos e definições teóricas do Orçamento Público e o processo orçamentário, essenciais ao objetivo dessa dissertação. O estudo das alterações orçamentárias avançará sobre definições e interpretações dos estudiosos do Brasil e de alguns países, bem como das fontes de recursos para a abertura de créditos adicionais, com destaque para o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior. Será também demonstrada, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, a classificação orçamentária por fontes de recursos e a classificação institucional.

2.2. O ORÇAMENTO PÚBLICO

Elaborar o orçamento federal é uma tarefa extremamente complexa. Schick (2000) esclarece que “requer a participação ativa do Presidente, dos assessores-chave, dos vários membros do Congresso e envolve o esforço de milhares de funcionários dos poderes Executivo e Legislativo, além da atenção de diversos grupos de interesse” (SCHICK, 2000, p. 78). Esse envolvimento de muitos atores reflete na dificuldade de se chegar ao produto final. Schick (2000) explica que a elaboração “consiste em milhares de decisões, pequenas e grandes, regras e procedimentos complicados e debates sobre a composição e o montante da receita e dos gastos públicos” (SCHICK, 2000, p. 78). Os recursos são escassos e as necessidades ilimitadas, logo as decisões, por aparentemente menores que sejam, acarretam insatisfações. Schick (2000) relata que “o processo geralmente é tenso e controverso, pois há muito em jogo e diversas instituições e interesses são afetados quando as decisões orçamentárias são tomadas” (SCHICK, 2000, p. 78).

O orçamento não é apenas um instrumento contábil. O processo orçamentário é um campo em que se estima o que a sociedade vai transferir para o Estado e se negocia os setores que se beneficiarão com o quinhão de recursos por meio da fixação das despesas. Retrata a vida

política de uma nação, em uma arena em que diversas forças são representadas e lutam pelo destino do gasto público.

Orçamento é tão básico que deve revelar as normas pelas quais os homens vivem em uma determinada cultura política; é por meio das escolhas inerentes aos recursos limitados que o consenso é estabelecido e o conflito é gerado. [...] A formulação de políticas públicas decide quais programas serão aprovados, quem se beneficiará deles e quais as dotações. [...] Quando um processo envolve poder, autoridade, cultura, consenso e conflito, ele captura grande parcela da vida política nacional (WILDAVSKY, 1975, p. 2).

Segundo Baleeiro (1997), o orçamento público é o ato pelo qual o Poder Executivo elabora e o Poder Legislativo autoriza, por um período determinado no tempo, a execução das despesas e a arrecadação das receitas já criadas em lei. Tais “despesas são destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do País” (BALEEIRO, 1997, p. 521).

De acordo com Abrúcio e Loureiro (2004), “o orçamento é um instrumento fundamental de governo, seu principal documento de políticas públicas” (ABRÚCIO; LOUREIRO, 2004, p. 41). Os programas governamentais necessitam de recursos, os quais estarão espelhados no orçamento anual. Ainda segundo os autores, “por meio dele os governantes selecionam prioridades, decidindo como gastar os recursos extraídos da sociedade e como distribuí-los entre diferentes grupos sociais, conforme seu peso ou força política” (ABRÚCIO; LOUREIRO, 2004, p. 41).

Consoante Giacomoni (2009), “de acordo com o modelo de integração entre planejamento e orçamento, o orçamento anual constitui-se em instrumento, de curto prazo, que operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo” (GIACOMONI, 2009, p. 19). Os planos de médio prazo retratam “os planos nacionais em que estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas”.

No Brasil, o PPA, a LDO e a LOA são as leis que regulam o planejamento e o orçamento dos entes públicos federal, estaduais e municipais. No âmbito de cada ente, essas leis constituem etapas distintas, porém integradas, de forma que permitam um planejamento estrutural das ações governamentais.

Na seção denominada “Dos Orçamentos” na CF/1988 apresenta-se essa integração, por meio da definição dos instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA, os quais são de iniciativa do Poder Executivo: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais (BRASIL, 1988, art. 165, *caput*)” (BRASIL, 1988, art. 165).

A CF/1988 almejou recuperar a figura do planejamento na Administração Pública brasileira, com a integração entre plano e orçamento por meio da criação do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias. Dessa forma, o PPA, assim como a LDO, são inovações da CF/1988. Anteriormente à criação do PPA e à promulgação da CF/1988, existiam outros precários instrumentos de planejamento, como o orçamento plurianual de investimentos, o qual não se confunde com o PPA.

É óbvia a superioridade do plano plurianual sobre o “orçamento plurianual de investimentos”, previsto na atual Constituição. Este último estabelece apenas dotações financeiras, que se desatualizam em razão do processo inflacionário, inviabilizando a compatibilização do orçamento anual com o plurianual. Além disso, face à regulamentação existente, o orçamento plurianual dura três anos, mas é elaborado anualmente! Desse modo, pouca ou nenhuma atenção é dada aos dois últimos anos do seu período de vigência, pois nessa fase será inteiramente reformulado, em cada elaboração do orçamento plurianual do ano seguinte. Por isso tudo, na prática, vale a rima: o atual orçamento plurianual é rigorosamente ornamental (SERRA, 1988, p. 1).

O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988, art. 165, § 1º). Mendes (2008) explica que “depreende-se que a intenção do constituinte foi estabelecer um processo de planejamento, no qual o PPA daria os grandes rumos das políticas públicas, fixando os investimentos prioritários e os principais programas de cada ministério” (MENDES, 2008, p. 5). O PPA possui duração de quatro anos e nesse período serão elaboradas uma LDO e uma LOA a cada ano, de forma que sejam consoantes, compatíveis e coerentes com o PPA a que se referem.

A LDO 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 (BRASIL, 1988, art. 165, § 2º). Mendes (2008) ensina que “caberia à LDO desdobrar as metas do PPA ano após ano, colocando-as dentro da moldura da realidade fiscal, estabelecendo as prioridades para o orçamento do exercício seguinte a partir das disponibilidades financeiras do governo” (MENDES, 2008, p. 6). A LDO surgiu almejando ser o elo entre o planejamento mais próximo

do estratégico (PPA) e o planejamento operacional (LOA). Sua relevância reside no fato de ter conseguido diminuir a distância entre o plano e as LOAs, as quais dificilmente conseguiam incorporar as diretrizes dos planejamentos existentes antes da CF/1988.

A LOA é um instrumento que expressa a alocação de recursos públicos, sendo operacionalizada por meio de diversas ações. É o orçamento propriamente dito.

§ 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 (BRASIL, 1988, art. 165, § 5º).

Mendes (2008) esclarece que a LOA “seria a execução prática daquelas prioridades. Mais uma vez tais prioridades seriam submetidas à realidade fiscal, visto que o ritmo da execução dos projetos e atividades dependeria da efetiva entrada de recursos fiscais nos cofres do Tesouro Nacional” (MENDES, 2008, p. 6).

2.3. O CICLO ORÇAMENTÁRIO

2.3.1. Fases

O ciclo orçamentário é um processo contínuo, dinâmico e flexível, por meio do qual se elabora/planeja, aprova, executa, controla/avalia a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro.

No Brasil identificam-se, basicamente, quatro etapas no ciclo ou processo orçamentário: elaboração/planejamento da proposta orçamentária; discussão/estudo/aprovação da LOA; execução orçamentária e financeira; e avaliação/controle.

A observação do ciclo orçamentário permite considerar que as competências orçamentárias se repartem entre os Poderes Executivo e Legislativo e que o orçamento público é o resultado da atuação conjunta e equilibrada desses Poderes (LOCHAGIN, 2016, p. 28).

O processo orçamentário é dinâmico, entretanto, não autossuficiente, porque a elaboração da proposta, primeira etapa do ciclo orçamentário, renova-se anualmente e é

resultante das definições da programação de médio prazo, que por sua vez detalha o plano de longo prazo, para integrá-lo ao processo de planejamento.

2.3.2. Elaboração

Em 1940, Key Jr. solicitou aos estudiosos do orçamento esforços para que se respondesse o problema essencial do orçamento: em que se deve basear a decisão de se alocar x dólares para a atividade A em vez de ser para a atividade B?

Esforçados estudiosos do campo orçamentário têm-se ocupado principalmente com a organização e o procedimento para a preparação do orçamento, as formas como as solicitações de fundos são submetidas, o formato da peça orçamentária em si e questões similares. Não se pode negar que esses aspectos merecem a consideração a eles dispensada, quando se lembra da inacreditável resistência à adoção dos mais rudimentares quesitos básicos do orçamento e se observa sua condição insatisfatória ainda hoje em algumas jurisdições. No entanto, a dedicação de energia para o estabelecimento da mecânica do orçamento desviou a atenção do problema essencial do orçamento (no lado do gasto), a saber: em que se deve basear a decisão de se alocar x dólares para a atividade A em vez de ser para a atividade B? (KEY JR., 1940, p. 33).

Nos últimos oitenta anos teorias surgiram para buscar explicar as decisões para a elaboração do orçamento. Ao citar Lewis, Bittencourt (1967) esclarece que uma teoria da despesa pública, em primeiro lugar, precisa considerar que o orçamento deve se basear na comparação dos méritos relativos dos propósitos ocorrentes. Impõe-se, deste modo, um ajuizamento dos resultados, tendo em vista esse fim comum. A inclusão dos programas no orçamento derivará, então, de uma combinação entre custos e resultados. Os resultados devem ser mais valiosos do que o seriam se o dinheiro fosse empregado em qualquer outro fim (LEWIS, 1953 apud BITTENCOURT, 1967)¹.

Ao tratar da fase de elaboração, Sanches (1993) explica:

A primeira destas, a cargo do Poder Executivo, envolve, além das tarefas relacionadas à estimativa da receita, um conjunto de atividades, normalmente referidas como formulação do programa de trabalho - que compreende o diagnóstico de problemas, a formulação de alternativas, a tomada de decisões, a fixação de metas e a definição de custos; a compatibilização das propostas à luz das prioridades estabelecidas e dos recursos disponíveis; e a montagem da proposta a ser submetida à apreciação do Legislativo (SANCHES, 1993, p. 2).

¹ LEWIS, V. Rumos de uma Teoria Orçamentária. Trad. Augusto de Rezende Rocha. **Revista do Serviço Público**, v. 1, p. 18, ago. 1953.

Retomando-se o art. 165, da seção “Dos Orçamentos”, na CF/1988, os instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA são de iniciativa do Poder Executivo: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais” (BRASIL, 1988, art. 165, *caput*).

No nível federal, o Ministério da Economia é o órgão do Poder Executivo responsável pela elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento. Nos estados, Distrito Federal e municípios, como regra geral, há uma Secretaria do Poder Executivo do ente com a atribuição de elaborar tais leis.

As decisões dependem do cálculo de quais alternativas a serem consideradas e escolhidas. Uma importante pista para a compreensão orçamento é a extraordinária complexidade dos cálculos envolvidos. Há muitos itens para ser considerados, muitos dos quais são de considerável dificuldade técnica. Há, no entanto, pouca ou nenhuma teoria na maioria das áreas de política que permitiria aos profissionais prever as consequências de movimentos alternativos e a probabilidade da sua ocorrência. Ninguém resolveu o problema imponente da interpessoal comparação de utilidades. Fora do processo político, não há um modo acordado de comparar e avaliar os méritos de diferentes programas para pessoas diferentes cujas preferências variam em espécie e em intensidade (DAVIS, DEMPSTER; WILDAVSKY, 1966, p. 529).

No âmbito da estrutura do Ministério da Economia, compete à Secretaria de Orçamento Federal (SOF) a coordenação, a consolidação e a supervisão do processo de elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendidos os orçamentos fiscal e da seguridade social. Cabe à SOF orientar, coordenar e supervisionar tecnicamente os órgãos setoriais de orçamento (BRASIL, 2019a, art. 56). O órgão setorial desempenha o papel de articulador no âmbito da sua estrutura, coordenando o processo decisório no nível subsetorial, isto é, das UOs (BRASIL, 2019a).

As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas às UOs, que são as responsáveis pela realização das ações. As UOs ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central e também, no que couber, do respectivo órgão setorial, e desempenham o papel de coordenação do processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho das suas Unidades Administrativas (UAs), tendo em vista a consistência da programação de sua unidade. As UAs são agrupamentos de serviços subordinados a mesma UO ou repartição ao qual a lei orçamentária anual não consigna dotação e que depende de descentralizações de créditos para executar seus programas de trabalho.

Uma forma simples de começar a considerar os problemas envolvidos é lembrar que o orçamento, em última instância, trata de “A gastando o dinheiro de B em benefício de C”, sendo A, B e C grupos de pessoas, o que faria com que individualmente pudesse haver ocasionais superposições nos grupos (BITTENCOURT, 2015, p. 20).

2.3.3. Discussão

A fase de discussão do ciclo orçamentário corresponde ao debate entre os parlamentares sobre a proposta, com a tramitação na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, a possibilidade de apresentação de emendas parlamentares, a aprovação no Plenário do Congresso Nacional e a sanção Presidencial. “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” (BRASIL, 1988, art. 166, *caput*). De acordo com LOCHAGIN (2016):

A Constituição Federal conferiu importantes competências orçamentárias ao Poder Legislativo, nomeadamente no que se refere à aprovação da proposta orçamentária. Além de submeter o orçamento das empresas estatais e da seguridade social à apreciação parlamentar, unificando os orçamentos públicos, compreendeu as leis orçamentárias referentes ao planejamento e às diretrizes entre aquelas que serão objeto do crivo do parlamento, além do orçamento anual propriamente dito. Ademais, no que se refere aos agentes desse processo, a Constituição reafirmou um saudável princípio de organização do processo legislativo orçamentário, que é a votação do orçamento, da lei de diretrizes orçamentárias, do plano plurianual e dos créditos adicionais em sessão conjunta da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, na forma do regimento comum, de modo a evitar os problemas decorrentes de propostas orçamentárias diferentes aprovadas por cada uma das Casas (LOCHAGIN, 2016, p. 65).

No Poder Legislativo Federal, os projetos dos instrumentos de planejamento e orçamento e dos créditos adicionais transitam por uma comissão mista permanente composta por senadores e deputados, denominada de Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Nos demais entes é uma comissão permanente comum, pois possuem apenas uma Casa legislativa, composta por deputados nos estados e Distrito Federal e vereadores nos municípios.

Consoante a CF/1988, caberá à Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

Art. 166 [...]

§ 1º Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:
I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;
II - examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o art. 58 (BRASIL, 1988, art. 166, § 1º).

Cabe a Comissão mista emitir o parecer sobre os projetos de lei do PPA, da LDO e da LOA, bem como das contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República, as quais são julgadas pelo Plenário do Congresso Nacional.

E, ainda: “o Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta” (BRASIL, 1988, art. 166, § 5º). O chefe do Poder Executivo federal poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere o art. 166 da CF/1988 (PPA, LDO, LOA e créditos adicionais) enquanto não iniciada a votação (mesmo se o parecer estiver pronto), na Comissão mista (não é no Plenário do Congresso Nacional), da parte cuja alteração é proposta.

Ao tratar da fase de discussão, Sanches (1993) elucida que:

A segunda fase, compreende a tramitação da proposta de orçamento no Poder Legislativo, onde as estimativas de receita são revistas, as alternativas são reavaliadas, os programas de trabalho são modificados através de emendas e os parâmetros de execução (inclusive os necessários a uma certa flexibilidade) são formalmente estabelecidos (SANCHES, 1993, p. 2).

As emendas são prerrogativas constitucionais que o Poder Legislativo possui para aperfeiçoar as propostas dos instrumentos de planejamento e orçamento enviadas pelo Poder Executivo. A emenda é instrumento essencial do Poder Legislativo para influenciar a alocação de recursos públicos.

Cada parlamentar poderá apresentar emendas. As comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, cujas competências estejam direta e materialmente relacionadas à área de atuação pertinente à estrutura da administração pública federal, também poderão apresentar emendas. Ainda, as bancadas estaduais no Congresso Nacional poderão apresentá-las, desde que relativas a matérias de interesse de cada estado ou Distrito Federal. Assim, as emendas podem ser individuais, de comissão e de bancada estadual.

As emendas serão apresentadas também na Comissão mista que emitirá seu parecer, e apreciadas, na forma regimental, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional. Entretanto, há regras constitucionais específicas para a aprovação de emendas:

Art. 166 [...]

§ 2º As emendas serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas, na forma regimental, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional.

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

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

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

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

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

III - sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

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

§ 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual (BRASIL, 1988, art. 166, §§ 2º a 4º).

Os dispositivos constitucionais determinam que as emendas ao projeto de lei orçamentária anual (PLOA) necessariamente devem ser compatíveis com suas leis antecessoras: PPA e LDO. Além disso, caso não se refiram a erros ou omissões, tampouco aos dispositivos do projeto de lei (emendas de redação), devem indicar os recursos necessários provenientes de anulação de outras despesas do PLOA. Ainda, são vedadas anulações de despesas referentes a dotações para pessoal e seus encargos (o que poderia causar falta de dotação para arcar com a folha de pagamento); serviço da dívida (o que poderia gerar insuficiência de dotação para tal despesa relevante) e transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal (geraria uma apropriação de recursos dos demais entes pela União). De acordo com Sanches (1995):

Quanto à elástica interpretação que vem sendo dada ao conceito “correção de erro ou omissão”, o problema maior está na tendência, que vem ganhando corpo ao longo dos últimos anos, no âmbito do Poder Legislativo, de se utilizar desta “abertura” para reestimar receitas da União com vistas à geração de recursos adicionais para o acolhimento de emendas em favor de empreendimentos de interesse local ou regional. Dado o ambiente em que se realiza o processo, essa reavaliação, por razões óbvias, tende a se fundar mais nas demandas da racionalidade política - imperiosa necessidade de recursos adicionais para viabilizar o acolhimento de emendas e de pedidos por recursos

adicionais dos órgãos da administração - do que em considerações técnicas (SANCHES, 1995, p. 11-12).

Ainda no que se refere às emendas, a Lei 4.320/1964, traz um artigo sobre o tema. Segundo o art. 33, há outras vedações a emendas ao PLOA:

Art. 33. Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções (BRASIL, 1964, art. 33).

Tais dispositivos visam preservar a manutenção dos órgãos públicos e evitar a destinação de recursos para obras não aprovadas, serviços não criados ou em contrariedade às normas.

Em cada uma das Casas do Poder Legislativo, a aprovação dos instrumentos de planejamento e orçamento se dá por maioria simples, pois são leis ordinárias, apesar do ciclo diferenciado de uma lei ordinária comum. Entretanto, no que não estiver previsto de específico nesse ciclo orçamentário, devem ser aplicadas aos projetos de PPA, LDO, LOA e de créditos adicionais as demais normas relativas ao processo legislativo. “Art. 166 [...] § 7º Aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo” (BRASIL, 1988, art. 166, § 7º).

Após a aprovação dos projetos de lei, o próximo passo é o retorno dos autógrafos (projeto aprovado) para o Poder Executivo, para que ele manifeste a concordância ou não com o que foi aprovado no Poder Legislativo.

A CF/1988 determina que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre, entre outros, plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual e planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento:

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:
[...]

II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;
[...]
IV - planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento (BRASIL, 1988, art. 48, *caput*, II e IV).

A sanção é a aquiescência do Chefe do Poder Executivo ao projeto de lei aprovado no Legislativo. Ou seja, corresponde à concordância do Chefe do Executivo com o que foi discutido e aprovado no Parlamento. Já o veto corresponde à discordância do Executivo com o projeto aprovado no Legislativo. Essa discordância pode ser de uma parte do texto (veto parcial) ou com todo o projeto (veto total). Pode ocorrer caso o titular do Executivo considere o projeto inconstitucional ou contrário ao interesse público. De qualquer forma, ocorrendo o veto, ele deve ser apreciado pelo Parlamento, podendo ser confirmado ou rejeitado.

2.3.4. Execução

A fase de execução orçamentária e financeira consiste na arrecadação das receitas e na realização das despesas. É a transformação, em realidade, do planejamento elaborado pelo Chefe do Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo.

Dois argumentos essenciais se destinam a justificar a atribuição da competência de executar o orçamento ao Poder Executivo. O primeiro deles concentra-se na ideia da eficiência, ao vislumbrar no governo, e não no parlamento, as condições técnicas de dispor das informações necessárias para elaborar a proposta – o que tem por consequência, invariavelmente, a extensão automática dessa consideração à fase propriamente de execução, quando se realizarão a arrecadação e o gasto dos recursos previstos. O segundo deles, juridicamente de maior relevância, diz respeito ao caráter exclusivamente autorizador do ato aprovado pelo Poder Legislativo, o qual, assumindo ou não a forma de lei, não teria aptidão para gerar efeitos jurídicos típicos de normas gerais e abstratas, por ter caráter materialmente administrativo – o que significa dizer que as decisões tomadas na fase de execução orçamentária somente o podem ser pelo Poder Executivo (LOCHAGIN, 2016, p. 29).

De acordo com Lochagin (2016), pode-se extrair que não se deve identificar a execução orçamentária com o chefe do Poder Executivo, mas com toda a administração pública, de quem aquele exerce a direção superior (LOCHAGIN, 2016).

As execuções orçamentária e financeira ocorrem concomitantemente. Estão atreladas uma à outra, pois, havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, pode haver recurso financeiro, mas não se poderá gastá-lo se não houver a disponibilidade orçamentária.

A execução orçamentária pode ser definida como sendo a utilização das dotações dos créditos consignados na LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos ou atividades atribuídas às UOs pelo Orçamento. Na técnica orçamentária é habitual se fazer a distinção entre as palavras crédito e recurso. Reserva-se o termo crédito para designar o lado orçamentário e recurso para o lado financeiro. Crédito e recurso são duas faces de uma mesma moeda. O crédito é orçamentário, possuidor de uma dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização; e recurso é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária.

O previsto no processo é que a sanção ocorra antes do início da execução da LOA. Entretanto, o caso do Legislativo não devolver o PLOA para a sanção é tratado apenas nas LDOs, que estabelecem regras para a realização de despesas essenciais até que ele seja devolvido ao Executivo. Para ilustrar, segue o disposto na LDO - 2019:

Art. 60. Se o Projeto de Lei Orçamentária de 2019 não for sancionado pelo Presidente da República até 31 de dezembro de 2018, a programação dele constante poderá ser executada para o atendimento de:

I - despesas com obrigações constitucionais ou legais da União relacionadas no Anexo III;

II - ações de prevenção a desastres classificadas na subfunção Defesa Civil ou relativas a operações de Garantia da Lei e da Ordem (GLO);

III - concessão de financiamento ao estudante;

IV - dotações destinadas à aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde, classificadas com o Identificador de Uso 6 - IU 6;

V - outras despesas correntes de caráter inadiável, até o limite de um doze avos do valor previsto para cada órgão no Projeto de Lei Orçamentária de 2019, multiplicado pelo número de meses decorridos até a data de publicação da respectiva Lei; e

VI - realização de eleições e continuidade da implantação do sistema de automação de identificação biométrica de eleitores pela Justiça Eleitoral (BRASIL, 2018, art. 60).

Como observado no mencionado inciso V, a cada ano, as LDOs determinam que se o PLOA não for sancionado pelo Presidente da República até 31 de dezembro do ano corrente, parte da programação dele constante poderá ser executada até o limite de 1/12 do total de cada ação prevista no referido projeto de lei, multiplicado pelo número de meses decorridos até a sanção da respectiva lei. Por exemplo, se o PLOA não for sancionado até o fim de março (três meses) do ano que deveria estar em vigor, algumas despesas consideradas inadiáveis poderão ser executadas em 3/12 do valor original.

No entanto, o limite previsto de 1/12 ao mês não se aplica ao atendimento de algumas despesas, de acordo com o que determinar a LDO daquele ano. Por exemplo, as despesas com

obrigações constitucionais ou legais da União e o pagamento de bolsas de estudos podem ser dispensadas da regra pela LDO e serem executadas como se o PLOA já tivesse sido aprovado (incisos I e III). Ainda, outro grupo de ações não poderá sequer ser executado até a sanção da LOA, como as despesas correntes adiáveis e as despesas de capital não incluídas nos demais incisos.

Nessa fase também são ajustados os fluxos de recebimentos com os dispêndios fixados na LOA. Ainda, é o momento em que pode ocorrer alterações orçamentárias por meio dos créditos adicionais. Retomam-se tais assuntos após a fase de Avaliação e Controle.

2.3.5. Avaliação e Controle

A avaliação orçamentária é a parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e a eficiência dos cursos de ação cumpridos, e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para adotar as medidas tendentes à consecução de seus objetivos e à otimização do uso dos recursos colocados à sua disposição, o que contribui para realimentar o processo de administração orçamentária. O propósito da avaliação é de contribuir para a qualidade da elaboração de uma nova proposta orçamentária, reiniciando um novo ciclo orçamentário:

Finalmente, na fase de avaliação e controle, parte da qual ocorre concomitantemente com a de execução, são produzidos os balanços – segundo as normas legais pertinentes à matéria –, estes são apreciados e auditados pelos órgãos auxiliares do Poder Legislativo (Tribunal de Contas e Assessorias Especializadas) e as contas julgadas pelo Parlamento. Integram também esta fase, as avaliações realizadas pelos órgãos de coordenação e pelas unidades setoriais com vistas à realimentação dos processos de planejamento e de programação (SANCHES, 1993, p. 2).

O orçamento surgiu como um instrumento de controle. Tradicionalmente, é uma forma de assegurar ao Executivo (controle interno) e ao Legislativo (controle externo) que os recursos serão aplicados conforme previstos e segundo as leis. Atualmente, além desse controle legal, busca-se o controle de resultados, em uma visão mais completa da efetividade das ações governamentais.

A CF/1988 e a Lei 4.320/1964 determinam a coexistência de dois sistemas de controle: interno e externo. O controle interno é aquele realizado pelo órgão no âmbito da própria Administração, do próprio Poder, dentro de sua estrutura. O controle externo é aquele realizado por uma instituição independente e autônoma.

A CF/1988 dispõe sobre as atribuições do Congresso Nacional e de cada Poder no âmbito do Controle:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, art. 70, *caput*).

De forma sucinta, o aspecto orçamentário está relacionado à arrecadação e à aplicação dos recursos públicos, conforme os instrumentos de planejamento e orçamento previstos na CF/1988; o aspecto operacional está relacionado à verificação do cumprimento de metas, aos resultados, à eficácia e à eficiência da gestão dos recursos públicos; o aspecto patrimonial está relacionado ao controle, à salvaguarda, à conservação e à alienação de bens públicos; o aspecto financeiro está relacionado ao fluxo de recursos administrados pelo gestor; e o aspecto contábil está relacionado à aplicação dos recursos públicos conforme as técnicas contábeis.

A CF/1988, além do art. 70, trata do controle interno (art. 74) e do controle externo (arts. 71 a 73 e 75) na Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, do Capítulo I - Poder Legislativo, do Título IV – Da Organização dos Poderes.

A Lei 4.320/1964 trata do Controle da Execução Orçamentária no Título VIII: Disposições Gerais (art. 75); Do Controle Interno (arts. 76 a 80); e Do Controle Externo (arts. 81 e 82).

2.4. OS CRÉDITOS ADICIONAIS

Por crédito orçamentário inicial ou ordinário entende-se aquele aprovado pela lei orçamentária anual, constante dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais. O orçamento anual consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação orçamentária:

A LOA é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais estão consignadas dotações. O crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária, a fim de que sejam executados os programas de trabalho do Governo, enquanto a dotação é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário. Assim, o crédito

orçamentário é portador de uma dotação e esta constitui o limite de recurso financeiro autorizado (MENDES, 2016, p.111).

De acordo com Barcelos (2012), se os recursos orçamentários não são disponibilizados em quantidades suficientes ou se não chegam oportunamente às organizações envolvidas em sua realização, então dificilmente os objetivos pretendidos pelo Estado poderão ser alcançados (BARCELOS, 2012).

Assim, segundo Giacomoni (2009):

Seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária. Há soluções para isso e o mecanismo a ser invocado é o do crédito adicional (GIACOMONI, 2009, p.304).

Os créditos adicionais são oriundos de alterações orçamentárias. De acordo com a Lei 4.320/1964, são créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento (BRASIL, 1964, art. 40).

O ciclo orçamentário da LOA começa com sua elaboração no início do ano anterior a que ela estará em vigor. Por exemplo, a LOA do ano X já começa a ser elaborada no início do ano X-1, com as UAs se planejando e enviando suas propostas às UOs. A partir desse momento ainda há as etapas que se desenvolvem nas próprias UOs, nos órgãos setoriais e na Secretaria de Orçamento Federal, para a consolidação final no âmbito do Poder Executivo e envio do PLOA ao Poder Legislativo até 31 de agosto do ano X-1. Por isso, para que tudo aconteça até tal data, o processo já começa nas primeiras semanas do ano.

Tal esclarecimento sobre o processo orçamentário brasileiro se coaduna com Caiden e Wildavsky (2003):

Sob as condições voláteis nas quais eles devem trabalhar, os líderes de países em desenvolvimento precisam de informações atualizadas sobre as quais basear suas decisões. Mas os procedimentos orçamentários normais não os ajudam a obtê-las. Há um lapso de tempo envolvido no processo de preparação e aprovação de estimativas de gastos propostos em todos os países. A preparação começa um ano ou dezoito meses de antecedência. Então, a tarefa onerosa de aprovar todas as estimativas leva uns bons seis meses. Assim, a informação no orçamento para o próximo ano é de pelo menos um, talvez dois anos atrás (CAIDEN; WILDAVSKY, 2003, p. 67).

Percebe-se que, por mais bem preparadas e dedicadas que sejam as equipes da área de planejamento e orçamento dos órgãos, algumas despesas podem apresentar-se insuficientemente dotadas no ano seguinte. Também pode ocorrer a necessidade de realização de novas despesas, portanto, que nem foram computadas na LOA. Ainda, pode ocorrer uma situação imprevisível e urgente, como uma calamidade pública, que exige uma atitude rápida e objetiva do administrador público. Em outras situações, pode ser constatado que algumas despesas não são mais necessárias. A fim de dar alguma flexibilidade ao gestor público, principalmente devido a esse lapso temporal entre a elaboração e a execução do orçamento anual, os créditos orçamentários iniciais podem sofrer alterações qualitativas e quantitativas por meio de créditos adicionais

Os créditos adicionais são classificados em três espécies: suplementares, especiais e extraordinários, conforme o art. 41 da Lei 4.320/1964 c/c art. 167, § 3º, da CF/1988. Os créditos suplementares são aqueles créditos destinados a reforço de dotação orçamentária (BRASIL, 1964, art. 41, I), isto é, existe a previsão da despesa na LOA, mas ela demonstrou-se insuficiente. Os créditos especiais são aqueles destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica (BRASIL, 1964, art. 41, II), ou seja, trata-se de uma nova despesa não contemplada inicialmente na LOA. Os créditos extraordinários são os destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública (BRASIL, 1988, art. 167, § 3º).

Caiden e Wildavsky (2003) elucidam que:

Uma característica desse ambiente financeiro turbulento são as muitas mudanças que ocorrem após o orçamento ter sido aprovado. Ninguém pode perfeitamente prever o padrão de despesas; todo governo deve ter algum método de fazer apropriações suplementares e providenciar a realocação entre classificações de despesas (CAIDEN; WILDAVSKY, 2003, p.67).

Os créditos suplementares e especiais são autorizados por lei e abertos por Decreto do Poder Executivo (BRASIL, 1964, art. 42). Segundo o art. 166 da CF/1988, “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” (BRASIL, 1988, art. 166, *caput*). Assim, os créditos adicionais oriundos de projetos de lei são apreciados da mesma forma que os projetos do PPA, da LDO e da LOA.

Uma característica apenas dos créditos suplementares é que a LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para abertura de tais créditos até determinada importância ou percentual, sem a necessidade de submissão do crédito ao Poder Legislativo. Caso eventual

necessidade extrapole a autorização da LOA, é indispensável nova autorização por meio de projeto de lei. A autorização para abertura de créditos suplementares é uma exceção princípio orçamentário da exclusividade ou da pureza, previsto na CF/1988:

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 (BRASIL, 1988, art. 165, § 8º, grifo nosso).

A lei orçamentária deverá conter apenas matéria orçamentária ou financeira. Consoante Santa Helena (2003), tal princípio limita o conteúdo da lei orçamentária, restringindo o legislador, impedindo que nela se incluam normas pertencentes a outros campos jurídicos, como forma de se tirar proveito de um processo legislativo mais rápido. Silva (2000) ensina que “o princípio deve ser entendido hoje como meio de evitar que se incluam na LOA normas relativas a outros campos jurídicos, tais como as que modificam ou ampliam, por exemplo, o Código Civil, o Código Comercial e a legislação de pessoal” (SILVA, 2000, p. 717).

Por outro lado, os créditos extraordinários, devido a necessidade de celeridade, são abertos por medida provisória de acordo com a CF/1988 (BRASIL, 1988, art. 167, § 3º); ou por Decreto do Poder Executivo, conforme a Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964, art. 44). Mendes (2016) explica que “serão abertos por medida provisória, no caso federal e de entes que possuem tal instrumento, e por Decreto do Poder Executivo para os demais entes, dando imediato conhecimento deles ao Poder Legislativo” (MENDES, 2016, p.116).

Como regra geral, a vigência dos créditos adicionais é adstrita ao exercício financeiro em que foram abertos. Entretanto, se o ato de autorização dos créditos especiais e extraordinários (logo, não inclui os suplementares) for promulgado nos últimos quatro meses do exercício financeiro, poderão ser reabertos nos limites de seus saldos e serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (BRASIL, 1988, art. 167, § 2º).

É vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa, mas também sem indicação dos recursos correspondentes (BRASIL, 1988, art. 167, V). Logo, a indicação de recursos correspondentes é facultativa para os créditos extraordinários. De acordo com a Lei nº 4.320/1964, consideram-se recursos para a abertura de créditos suplementares e especiais, desde que não comprometidos:

I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II – os provenientes de excesso de arrecadação;

III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (BRASIL, 1964, art. 43, § 1º, grifo nosso).

Há, ainda, mais uma fonte de recursos, prevista na CF/1988:

§ 8º Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (BRASIL, 1988, art. 166, § 8º).

O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, já definia ainda como fonte de recursos para créditos adicionais a reserva de contingência:

Art. 91. Sob a denominação de Reserva de Contingência, o orçamento anual poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais (BRASIL, 1967, art. 91).

Entende por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas (BRASIL, 1964, art. 43, § 2º). Assim, para se utilizar a referida fonte, além da diferença entre ativo e passivo financeiro, devem ser subtraídos os créditos adicionais especiais e extraordinários reabertos e somadas as operações de créditos a eles vinculadas:

Superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior =
ativo financeiro - passivo financeiro - créditos reabertos + operações de créditos vinculadas

Ativo financeiro e passivo financeiro são elementos constitutivos do patrimônio financeiro, devendo conjugar-se a eles os saldos de créditos adicionais transferidos e as operações de créditos vinculadas para que se possa apurar um superávit líquido (LOCHAGIN, 2016). A Lei 4.320/1964 define que o ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários, enquanto o passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento que independam de

autorização orçamentária (BRASIL, 1964, art. 105, §§ 1º e 3º). Havendo saldo nesse balanço, poderão os recursos ser utilizados para cobrir créditos adicionais. A apuração da existência de superávit financeiro é feita com o balanço patrimonial, no dia 31 de dezembro de cada ano (LOCHAGIN, 2016).

O superávit financeiro é uma variável-estoque, já que é medido em uma determinada data. Por outro lado, é influenciado por variáveis-fluxo, pois é afetado pelo fluxo de créditos, dívidas, valores realizáveis e pagamentos independentemente de autorização orçamentária.

O balanço patrimonial demonstrará o ativo financeiro; o ativo permanente; o passivo financeiro; o passivo permanente; o saldo patrimonial e as contas de compensação (BRASIL, 1964, art. 105, *caput*). De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle). A Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõe. A fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012. Assim, de modo a atender às determinações legais e às normas contábeis vigentes, atualmente o Balanço Patrimonial é composto por: a. Quadro Principal; b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e d. **Quadro do Superávit/Déficit Financeiro** (BRASIL, 2018, p. 429, grifo nosso).

O Quadro Superávit/Déficit Financeiro é apurado consoante o § 2º do art. 43 da Lei 4.320/1964. Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso, segregado por fonte/destinação de recursos:

Figura 1 - Superávit/Déficit Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)		Exercício: 20XX	
FONTES DE RECURSOS		Exercício Atual	Exercício Anterior
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos		_____	_____

Fonte: Brasil (2018, p. 436).

Conforme Giacomoni (2009), “apesar de a norma geral não disciplinar, a apuração e a utilização do superávit financeiro devem respeitar os vínculos, estabelecidos na legislação específica, existentes entre parcelas da receita e determinadas despesas” (GIACOMONI, 2009, p. 305). O autor ainda afirma que “o encerramento do exercício e a apuração de seus resultados são eventos incapazes de desfazer as afetações da receita determinadas pela lei”. Apresenta como exemplos as contribuições, as arrecadações tributárias compartilhadas e as receitas de fundos especiais (GIACOMONI, 2009, p. 305-306).

Por outro lado, não são recursos vinculados aqueles oriundos de fontes próprias das universidades federais.

2.5. A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR FONTES

De acordo com Machado Jr. (1962), a classificação das contas públicas compreende, em síntese, todo o processo orçamentário e seus objetivos podem ser desdobrados da seguinte forma:

- 1º) permitir a formulação de programas de trabalho, com a hierarquização das contas públicas, e a adequada execução desses programas;
- 2º) facilitar a votação e a aprovação dos orçamentos nos Legislativos;
- 3º) permitir a contabilização racional e a tomada de contas, estabelecendo as responsabilidades individuais pela execução dos programas, não somente em termos de dinheiro, mas, e sobretudo, em termos de unidades de trabalho produzidas;
- 4º) permitir a comparação entre programas e entre resultados obtidos em diferentes exercícios financeiros, facilitando, assim, a análise das atividades

governamentais, não somente por seus atributos financeiros e econômicos, mas também pela demonstração dos trabalhos obtidos;

5º) **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 suas possibilidades futuras** (MACHADO JR., 1962, p. 74, grifo nosso).

As fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. É a individualização dos recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal, sendo, ao mesmo tempo, uma classificação da receita e da despesa.

A classificação por fontes de recursos consiste em um código de três dígitos, sendo que o primeiro indica o grupo de fontes de recursos, e o segundo e terceiro, a especificação das fontes de recursos. O grupo de fontes de recursos identifica se o recurso é ou não originário do Tesouro Nacional e se pertence ao exercício corrente ou a exercícios anteriores.

Quadro 1 - Grupo de Fontes de Recursos

CÓDIGO	1º DÍGITO: GRUPO DE FONTES DE RECURSOS
1	Recursos do Tesouro – Exercício Corrente
2	Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente
3	Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores
6	Recursos de Outras Fontes – Exercícios Anteriores
9	Recursos Condicionados

Fonte: Brasil (2019b, p. 103).

Quadro 2 - Especificação das Fontes de Recursos

CÓDIGO	2º e 3º DÍGITOS: ESPECIFICAÇÃO DAS FONTES DE RECURSOS
00	Recursos Ordinários
01	Transferências do Imposto sobre a Renda e sobre Produtos Industrializados
02	Transferência do Imposto Territorial Rural
04	Retorno do Fundo Social
06	Contribuição para o Fundo de Saúde dos Policiais Militares e Bombeiros Militares do Distrito Federal
07	Compensações Financeiras pela Exploração de Recursos Florestais
08	Fundo Social – Parcela Destinada à Educação Pública e à Saúde
11	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Combustíveis
13	Contribuição do Salário-Educação
15	Contribuição para os Programas Especiais (Pin e Proterra)
16	Recursos de Outorga de Direitos de Uso de Recursos Hídricos
17	Recursos Oriundos das Contribuições Voluntárias para o Montepio Civil
18	Contribuições sobre Concursos de Prognósticos

19	Imposto sobre Operações Financeiras - Ouro
20	Contribuições sobre a Arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais
23	Contribuição para o Custeio das Pensões Militares
27	Custas Judiciais
29	Recursos de Concessões e Permissões
30	Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
32	Recursos Destinados ao FUNDAF
33	Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário
34	Compensações Financeiras pela Utilização de Recursos Hídricos
35	Cota-Parte do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
36	Recursos Vinculados a Aplicações em Outras Políticas Públicas
39	Alienação de Bens Apreendidos
40	Contribuições para os Programas PIS/PASEP
41	Compensações Financeiras pela Exploração de Recursos Minerais
42	Compensações Financeiras pela Produção de Petróleo, Gás Natural e Outros Hidrocarbonetos Fluidos
43	Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional - Refinanciamento da Dívida Pública Federal
44	Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional - Outras Aplicações
46	Operações de Crédito Internas - em Moeda
47	Operações de Crédito Internas - em Bens e/ou Serviços
48	Operações de Crédito Externas - em Moeda
49	Operações de Crédito Externas - em Bens e/ou Serviços
50	Recursos Próprios Não-Financeiros
51	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas
52	Resultado do Banco Central
53	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS
54	Contribuições Previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social
55	Contribuição sobre Movimentação Financeira
56	Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público
57	Receitas de Honorários de Advogados
59	Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Refinanciamento de Dívidas de Médio e Longo Prazos
60	Recursos das Operações Oficiais de Crédito
62	Recursos Primários para Amortização da Dívida Pública
63	Recursos Próprios Decorrentes da Alienação de Bens e Direitos do Patrimônio Público
64	Títulos da Dívida Agrária
66	Recursos Financeiros de Aplicação Vinculada
67	Notas do Tesouro Nacional - Série "P"
69	Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público
71	Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Crédito - BEA/BIB
72	Outras Contribuições Econômicas
73	Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Crédito - Estados e Municípios

74	Taxas e Multas pelo Exercício do Poder de Polícia e Multas Provenientes de Processos Judiciais
75	Taxas por Serviços Públicos
76	Outras Contribuições Sociais
78	Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL
79	Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza
80	Recursos Próprios Financeiros
81	Recursos de Convênios
83	Pagamento pelo Uso de Recursos Hídricos
84	Contribuições sobre a Remuneração Devida ao Trabalhador e Relativa à Despedida de Empregado sem Justa Causa
86	Recursos Vinculados a Aplicações em Políticas Públicas Específicas
87	Alienação de Títulos e Valores Mobiliários
88	Remuneração das Disponibilidades do Tesouro Nacional
93	Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação
94	Doações para o Combate à Fome
95	Doações de Entidades Internacionais
96	Doações de Pessoas Físicas e Instituições Públicas e Privadas Nacionais
97	Dividendos da União
99	Recursos do Fundo de Estabilização Fiscal

Fonte: Brasil (2019b, p. 103-105).

A destinação das fontes pode ser classificada em vinculada e ordinária; esta é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades e aquela é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma (BRASIL, 2018, p. 133). A LRF ainda determina que “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso” (BRASIL, 2000, art. 8º, parágrafo único).

Serão utilizadas no presente estudo as fontes 50 e 80, relacionadas, respectivamente, aos Recursos Próprios Não-Financeiros e aos Recursos Próprios Financeiros. São conhecidas como “receitas próprias” ou “fontes próprias”, em oposição às fontes oriundas do Tesouro Nacional. São fontes caracterizada como de destinação ordinária.

2.6. A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA INSTITUCIONAL

A classificação institucional reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: Órgão Orçamentário e Unidade

Orçamentária. O código compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do Órgão e os demais à Unidade Orçamentária.

Constitui Unidade Orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (BRASIL, 1964, art. 14, *caput*). As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas às UOs, que são as estruturas administrativas responsáveis pelas dotações e pela realização das ações. Órgão Orçamentário é o agrupamento de UOs.

É importante que as entidades de Direito Público interno, desde que tenham condições, baixem por decreto o rol de suas Unidades Orçamentárias, a fim de disciplinar a elaboração e a execução do orçamento. O critério básico para constituir este rol é que a cada Unidade Orçamentária corresponda a:

- Responsabilidade pelo planejamento e execução de certos projetos e atividades;
- Competência para realizar despesa e/ou empenhar.

Desse modo, a Unidade Orçamentária se tornará o centro de:

- Planejamento;
- Elaboração orçamentária;
- Execução Orçamentária;
- Controle Interno;
- Custos e de resultados, econômicos ou não;
- Informações (MACHADO JR.; REIS, 2010, p. 55-56).

A União possui seu rol de Órgãos Orçamentários e UOs. O Órgão Orçamentário utilizado nesse estudo é o 26, correspondente ao MEC. Exemplifica-se a classificação por meio de algumas UOs que ganharão destaque nesse trabalho por apresentarem os maiores superávits nos exercícios financeiros analisados.

Quadro 3 - UOs de destaque na pesquisa

Código	Sigla*	Descrição
26231	UFAL	Universidade Federal de Alagoas
26233	UFC	Universidade Federal do Ceará
26234	UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
26235	UFG	Universidade Federal de Goiás
26237	UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
26241	UFPR	Universidade Federal do Paraná
26242	UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
26243	UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
26244	UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
26245	UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
26247	UFMS	Universidade Federal de Santa Maria
26258	UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná
26270	UFAM	Fundação Universidade do Amazonas

26271	UnB	Fundação Universidade de Brasília
26273	FURG	Fundação Universidade Federal do Rio Grande
26276	UFMT	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso
26281	UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe
26283	UFMS	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Fonte: Brasil (2019b, p. 108-109).

*Adaptações nas siglas

Assim, a classificação institucional aponta “quem faz” a despesa. Ela permite comparar imediatamente as dotações recebidas por cada Órgão ou Unidade Orçamentária, pois identifica o agente responsável pelas dotações autorizadas pelo Legislativo.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

3.1. SUPERÁVIT FINANCEIRO

Impende-se retomar alguns conceitos. Entende por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas (BRASIL, 1964, art. 43, § 2º). Dessa forma, para se utilizar a referida fonte, além da diferença entre ativo e passivo financeiro, devem ser subtraídos os créditos adicionais especiais e extraordinários reabertos e somadas as operações de créditos a eles vinculadas:

$$\text{Superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior} = \text{ativo financeiro} - \text{passivo financeiro} - \text{créditos reabertos} + \text{operações de créditos vinculadas}$$

A classificação por fontes de recursos consiste em um código de três dígitos, sendo que o primeiro indica o grupo de fontes de recursos, e o segundo e terceiro, a especificação das fontes de recursos. O grupo de fontes de recursos identifica se o recurso é ou não originário do Tesouro Nacional e se pertence ao exercício corrente ou a exercícios anteriores.

Como o foco é o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior das próprias instituições, destaca-se no primeiro dígito o grupo fontes de recursos 6, o qual se refere aos Recursos de Outras Fontes – Exercícios Anteriores.

Quadro 4 - Grupo de fonte de recursos 6

Código	1.º dígito: Grupo de fontes de recursos
1	Recursos do Tesouro – Exercício Corrente
2	Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente
3	Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores
6	Recursos de Outras Fontes – Exercícios Anteriores
9	Recursos Condicionados

Fonte: Brasil (2019b, p. 103, grifo nosso).

Quanto ao segundo e terceiro dígitos, os quais tratam da especificação das fontes de recursos, retoma-se apenas aqueles utilizados no presente estudo. São as especificações das fontes de recursos 50 e 80, relacionadas, respectivamente, aos Recursos Próprios Não-Financeiros e aos Recursos Próprios Financeiros.

Quadro 5 - Especificação das fontes de recursos em destaque na pesquisa

CÓDIGO	2º e 3º DÍGITOS: ESPECIFICAÇÃO DAS FONTES DE RECURSOS
50	Recursos Próprios Não-Financeiros
80	Recursos Próprios Financeiros

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2019b).

É necessário, ainda, resgatar a classificação orçamentária institucional. A classificação institucional reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está estruturada em dois níveis hierárquicos por meio de cinco dígitos: Órgão Orçamentário (dois primeiros dígitos) e UO (três dígitos finais). O Órgão Orçamentário em apreço é o 26, correspondente ao MEC.

Assim, na tabela 1, a seguir, são apresentadas as fontes 50 e 80, as quais tratam dos superávits das fontes 50 e 80 das UOs correspondentes a universidades federais, referentes aos anos de 2014 a 2018.

Tabela 1. Superávits por agrupamentos de UFs (Fontes 50 e 80)

Fonte	2014	2015	2016	2017	2018
50	269.374.702,79	365.951.026,67	477.180.187,98	523.503.832,80	132.424.839,19
80	54.930.777,11	90.721.452,42	82.823.103,69	89.913.074,61	41.776.529,50
Total	324.305.479,90	456.672.479,09	560.003.291,67	613.416.907,41	174.201.368,69

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

O agrupamento de universidades é composto por todas as 68 universidades federais existentes até 2018. Por meio da Tabela 1, nota-se que os superávits das universidades aumentaram desde 2014 até atingirem seu ápice em 2017, enquanto no ano de 2018 houve brusca redução, representando cerca de 28% do ano anterior.

Nos gráficos a seguir são apresentados os 10 maiores superávits para cada ano, a partir de 2014:

Gráfico 1 - Superávits 2014 (Fontes 50 e 80)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Gráfico 2 - Superávits 2015 (Fontes 50 e 80)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Gráfico 3 - Superávits 2016 (Fontes 50 e 80)



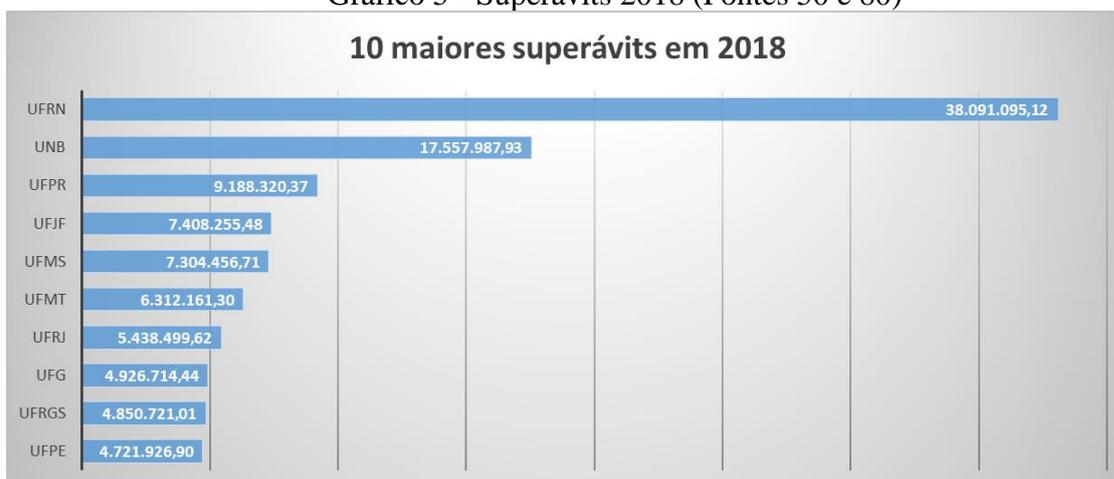
Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Gráfico 4 - Superávits 2017 (Fontes 50 e 80)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Gráfico 5 - Superávits 2018 (Fontes 50 e 80)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Ao analisar os gráficos com os 10 maiores superávits entre as UOs incluídas na pesquisa, percebe-se que algumas apresentam grande montante de superávit acumulado. A Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), a Universidade Federal do Paraná (UFPR) e a Universidade de Brasília (UNB) possuíram os maiores saldos de superávit no período analisado, apresentando, em média, respectivamente, 49, 47 e 45 milhões por ano.

Tabela 2 - UOs mais frequentes entre os maiores superávits entre 2014 e 2018 (Fontes 50 e 80)

UO (sigla)	2014	2015	2016	2017	2018	Média anual
UFRN	42.388.887,07	44.800.132,51	59.153.535,53	60.670.619,42	38.091.095,12	49.020.853,93
UFPR	21.478.852,44	92.467.584,53	78.263.323,81	77.888.965,20	9.188.320,37	47.265.868,29
UnB	27.001.142,16	69.817.336,87	71.029.992,25	98.499.880,80	17.557.987,93	45.980.811,14
UFRGS	48.443.278,51	41.435.163,95	49.422.786,07	53.087.495,41	4.850.721,01	39.447.888,99
UFJF	39.708.283,10	18.045.634,38	35.738.663,83	12.668.931,01	7.408.255,48	22.713.953,56
UFRJ	17.297.170,21	18.945.179,50	28.652.617,31	28.808.162,43	5.438.499,62	19.828.325,81
UFES	31.307.446,98	22.625.068,35	15.914.504,62	17.789.932,18	3.715.491,21	18.270.488,67

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

A tabela 2 apresenta as UOs mais frequentes nos gráficos, ou seja, as que mais figuraram com os maiores superávits acumulados no período de 2014 a 2018. Em que pese o superávit ser uma variável-estoque, na última coluna é apresentada uma média do saldo final entre 2014 e 2018, a fim de possibilitar uma visualização resumida dos maiores superávits.

3.2. ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Os créditos adicionais são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA e podem ser classificados como suplementares, quando destinados a reforço de dotação orçamentária; especiais, quando se tratarem de despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e extraordinários, quando se referirem a despesas urgentes e imprevisíveis, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Tanto os créditos suplementares, quanto os créditos especiais dependem da existência de recursos disponíveis para que a despesa ocorra, além de serem precedidas de justificativa para sua abertura. O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, desde que não comprometido, é uma das fontes previstas para a abertura de créditos adicionais (BRASIL, 1964, arts. 40 a 43; BRASIL, 1988, art. 167, § 3º).

Assim, na tabela a seguir, são demonstrados os créditos adicionais abertos entre 2014 e 2018 para as universidades, com base nos superávits financeiros de anos anteriores:

Tabela 3 - Abertura de créditos adicionais 2014 a 2018 (Fontes 650 e 680)

Fonte	2014	2015	2016	2017	2018
650	135.935.510,00	257.335.233,00	0,00	0,00	0,00
680	35.573.752,00	31.645.200,00	0,00	0,00	0,00
Total	171.509.262,00	288.980.433,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Quanto às UOs que mais figuraram entre os 10 maiores superávits no período de 2014 a 2018, foram abertos aproximadamente R\$ 93 milhões em 2014 e R\$ 82 milhões em 2015, conforme tabela 4:

Tabela 4 - Abertura de créditos adicionais das UOs que figuraram mais vezes entre os 10 maiores superávits nas fontes 650 e 680, dentre os pesquisados

UO (sigla)	2014	2015	2016	2017	2018
UFRN	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
UnB	36.580.000,00	570.000,00	0,00	0,00	0,00
UFRGS	11.000.000,00	36.111.971,00	0,00	0,00	0,00
UFPR	25.000.000,00	27.000.000,00	0,00	0,00	0,00
UFJF	0,00	1.841.000,00	0,00	0,00	0,00
UFRJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
UFES	20.480.000,00	16.226.000,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	93.060.000,00	81.748.971,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

Como a liberação para a incorporação do superávit na própria UO depende da conveniência da Administração, estimula a negociação política entre o alto escalão do Poder Executivo e os reitores que querem ver suas UFs atendidas na execução orçamentária e financeira. É possível que apenas aqueles com melhor relacionamento ou afinidade política sejam atendidos, nem sempre com a clara observância de critérios técnicos. Observa-se que entre os anos de 2016 e 2018 nenhum crédito adicional foi aberto para as UOs em apreço com base nas fontes 650 e 680. Uma das possíveis razões é o agravamento da crise fiscal no governo federal como um todo, apesar da análise por UO apontar superávits em algumas delas. No período entre a publicação da LRF até o ano de 2013, as metas de resultado primário eram positivas, denominadas de superávit primário; e, a partir de 2014, tornaram-se negativas, ou seja, as metas passaram a ser de déficit primário. Especificamente em 2014, em que pese a meta ser positiva, havia diversos mecanismos de abatimentos que, na prática, a tornaram negativa.

Tabela 5 - Metas de resultado primário entre 2014 e 2018 (em R\$ Bilhões)

ANO	2014	2015	2016	2017	2018
Meta de Resultado Primário	+ 116,1*	- 119,9	- 170,5	- 159,0	- 159,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

* Na prática, o resultado foi negativo. Por meio de um projeto de lei, o governo pode abater da meta fiscal até o total do Programa de Aceleração do Crescimento e das desonerações tributárias destinadas a estimular setores da produção, principalmente o automobilístico e o de eletrodomésticos. Assim, o Executivo pode manejar o resultado e, mesmo fechando as contas com déficit primário (negativas), não descumpriu a meta positiva em R\$116,1 Bilhões definida pela LDO referente a 2014.

De acordo com a LRF, integrará o projeto da lei de diretrizes orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (BRASIL, 2000, art. 4º, § 1º). Para obrigar os administradores públicos a ampliar os horizontes do planejamento, as metas devem ser estimadas para o exercício a que se referem e os dois seguintes. As metas fiscais são valores projetados para o exercício financeiro e que, depois de aprovados pelo Poder Legislativo, servem de parâmetro para a elaboração e a execução do orçamento.

O resultado primário considera apenas as receitas e despesas primárias, também chamadas de não financeiras. Tal resultado corresponde à diferença entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, não considerando o pagamento do principal e dos juros da dívida, tampouco as receitas financeiras. Já o resultado nominal é mais abrangente, pois corresponde à diferença entre todas as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, incluindo pagamentos de parcelas do principal e dos juros da dívida, bem como as receitas financeiras obtidas, os efeitos da inflação e da variação cambial.

Os frequentes déficits primários no período culminaram com o aumento da dívida pública em comparação com o Produto Interno Bruto (PIB) (soma de todos os bens e serviços finais produzidos pelo país).

Tabela 6 - Relação dívida bruta/PIB entre 2014 e 2018

ANO	2014	2015	2016	2017	2018
Relação dívida bruta/PIB	56,3%	65,5%	69,9%	74,1%	76,7%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tal aumento reforça a alegação que a deterioração das contas públicas, como um todo, prejudicou a abertura de créditos adicionais para as UOs em estudo que obtiveram superávits.

3.3. RELAÇÃO ENTRE SUPERÁVIT E ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Apresentados os superávits e os créditos adicionais abertos entre os anos de 2014 a 2018, constatou-se que os recursos gerados pelas próprias universidades não retornaram por meio de utilização do superávit financeiro como fontes para a abertura de créditos adicionais. Logo, faz-se necessário verificar a grande redução nos superávits das UOs pesquisadas no ano de 2018, uma vez que não foram abertos créditos adicionais para aquelas pesquisadas neste período.

Ao analisar a execução da despesa das fontes 650 (Recursos Próprios Financeiros de Exercícios Anteriores) e 680 (Recursos Próprios Não-Financeiros de Exercícios Anteriores) durante o ano de 2018, nota-se que houve utilização de aproximadamente R\$ 553 milhões do superávit dos anos anteriores das UOs pesquisadas, conforme tabela 7:

Tabela 7 - Execução de despesa nas fontes 650 e 680 em 2018

Fonte	Superávit em 2017	Execução das fontes 650 e 680 em 2018	Superávit em 2018
650	523.503.832,80	408.618.231,49	132.424.839,19
680	89.913.074,61	63.492.780,30	41.776.529,50
Total	613.416.907,41	472.111.011,79	174.201.368,69

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

As universidades executaram em 2018 cerca de 77% do total superavitário em 2017, reduzindo o superávit de R\$ 613 milhões em 2017 para R\$ 174 milhões em 2018, já considerando a variação do superávit decorrente de arrecadações ocorridas em 2018.

A seguir, a tabela 8 apresenta a execução da despesa em 2018, nas fontes 650 e 680, para os 20 maiores superávits das UOs referentes às UFs pesquisadas:

Tabela 8 - Execução da despesa nas fontes 650 e 680 no exercício de 2018

DESCRIÇÃO DA UO	Sigla	Agrupamento	Fonte	Superávit em 2017	Troca de fonte - Portaria SOF 9.420/2018	Execução das Fontes 650 e 680 em 2018	Superávit em 2018
Fundação Universidade de Brasília	UnB	Universidades	50	82.462.918,03	65.000.000,00	71.680.261,87	13.826.693,76
Universidade Federal do Paraná	UFPR	Universidades	50	75.423.462,95	65.000.000,00	67.922.926,03	7.510.838,24
Universidade Federal do Pará	UFPA	Universidades	50	12.052.312,62	7.190.291,00	9.190.291,00	1.865.586,13
Universidade Federal da Paraíba	UFPB	Universidades	50	5.445.721,52	4.845.721,00	5.215.666,49	2.499.001,17
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	Universidades	50	42.777.420,40	42.777.420,00	42.777.420,00	3.269.030,03
Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	Universidades	50	28.787.581,96	25.000.000,00	25.000.000,00	5.419.392,88
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	Universidades	80	19.369.472,07	0,00	0	20.651.306,98
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	Universidades	50	12.252.586,99	9.900.095,00	9.900.095,00	3.315.756,00
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	Universidades	50	11.498.199,48	9.000.000,00	9.000.000,00	4.916.311,79
Universidade Federal do Rio Grande	FURG	Universidades	50	10.889.911,32	9.000.000,00	8.999.999,11	1.743.176,72
Fundação Universidade Federal do Acre	UFAC	Universidades	50	8.656.120,80	8.000.000,00	8.000.000,00	654.493,52
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	Universidades	50	41.301.147,35	25.000.000,00	24.856.268,09	17.439.788,14
Fundação Universidade do Amazonas	UFAM	Universidades	50	16.986.542,87	16.987.114,00	4.350.205,00	1.958.551,72
Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	Universidades	50	16.596.993,51	11.596.993,00	8.157.796,91	3.122.621,36
Fundação Universidade de Brasília	UnB	Universidades	80	16.036.962,77	15.000.000,00	14.449.177,05	3.731.294,17
Universidade Federal de Alagoas	UFAL	Universidades	50	15.579.470,48	15.579.470,00	15.096.726,24	1.018.193,62
Universidade Federal de Goiás	UFG	Universidades	50	14.066.396,69	10.000.000,00	9.999.433,71	4.926.714,44
Universidade Federal de Juiz De Fora	UFJF	Universidades	80	11.493.174,03	10.000.000,00	9.893.250,08	4.351.188,86
Universidade Federal da Bahia	UFBA	Universidades	50	10.617.249,14	8.000.000,00	7.973.230,24	3.823.293,53
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	Universidades	80	10.310.075,01	10.310.075,00	10.034.348,31	1.581.690,98

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2019b).

A utilização dos superávits financeiros dos exercícios anteriores durante o ano de 2018, sem a respectiva abertura de créditos adicionais, foi proveniente da Portaria SOF nº 9.420, de 14 de setembro de 2018 (Portaria SOF 9.420/2018), que modificou parte da dotação orçamentária das fontes 56 (Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público) e 69 (Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público) para as fontes 50 e 80. Desta forma, grande parte dos superávits apurados em 2017 para as UOs que compõem esta pesquisa foram utilizados para o pagamento de despesas com pessoal inativo e pensionista, bem como seus encargos.

As UOs com destaque em azul são aquelas em que houve execução orçamentária nas fontes 650 e/ou 680 em montante superior ao da troca de fontes da Portaria SOF 9.420/2018, indicando que pode ter havido gasto em prol da respectiva UF, ainda que em baixo percentual. Já as UOs marcadas em cinza são aquelas em que houve execução igual ao remanejado por meio da Portaria SOF 9.420/2018. As UOs sem destaque são aquelas em que houve execução nas fontes 650 e/ou 680 em montante inferior ao remanejado por meio da Portaria SOF 9.420/2018.

Desse modo, não obstante que tais recursos foram utilizados nas próprias UOs geradoras de receitas, como regra geral, em nada acrescentaram às dotações das universidades. Em cada UO, houve uma diminuição das fontes oriundas do Tesouro Nacional em relação às fontes próprias oriundas de superávit; ou seja, o superávit financeiro produzido pelas universidades federais foi significativamente utilizado pela própria unidade geradora em 2018, mas sem o aumento das respectivas dotações, o que confirma a ausência de benefício para as instituições.

No próximo tópico será apresentado um plano de ação para a utilização das fontes próprias, almejando garantir que tais recursos sejam empregados pela própria UF geradora e que ampliem a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos oriundos do Tesouro.

3.4. PROPOSTA DE PLANO DE AÇÃO

A proposta de um plano de ação será estruturada de forma a criar um regramento perene de utilização das fontes próprias nas próprias UOs geradoras, com o aumento da disponibilização orçamentária. A partir disso, com os gestores tendo a garantia que os recursos serão utilizados em suas UOs, novas políticas de médio e longo prazo podem ser desenvolvidas, debatidas, aprimoradas e compartilhadas entre as UFs.

Não faz parte do escopo da pesquisa adentrar em propostas de políticas específicas para o aumento da arrecadação, pois algumas delas suscitam debates que não permitiriam o

esgotamento dentro de uma proposta de plano de ação. Além disso, tal proposta é específica e visa sanar apenas o que está no escopo do trabalho. Não tem o condão de resolver o problema estrutural das contas públicas, incluindo o resultado primário brasileiro.

Atualmente, os recursos próprios arrecadados por toda a administração pública federal devem ser enviados para a conta única do Tesouro Nacional em decorrência do princípio da unidade de tesouraria, previstos no art. 56 da Lei 4.320/1964 e no art. 164, § 3º, da CF/1988. Desse modo, as UOs da União arrecadam as receitas de sua competência, porém os valores arrecadados não pertencem a elas e sim à própria União. Às UOs pertencem as receitas e dotações autorizadas por meio da LOA. Portanto, no atual ordenamento jurídico não cabe alegar que o recolhimento dos recursos arrecadados para a conta única pode ensejar a perda para o Tesouro Nacional, caso os valores superem os limites autorizados no orçamento e constituam superávit financeiro. A exceção prevista ao princípio da unidade de tesouraria ocorreu com o advento da LRF:

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 (BRASIL, 2000, art. 43, § 1º).

Observa-se que, quando o legislador vislumbrou a imprescindibilidade de dar abordagem diferenciada a algum segmento da administração pública, ele o fez deliberadamente. Em função disso, essa é a única possibilidade legalmente estipulada para proceder-se de maneira destoante do prenunciado no art. 56 da Lei 4.320/1964.

O art. 165 da CF/1988 dispõe que uma lei complementar deve tratar de alguns temas atinentes às finanças públicas, dentre eles regulamentar os instrumentos de planejamento e orçamento (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentária e lei orçamentária anual) e estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta.

§ 9.º Cabe à lei complementar:

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

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter

obrigatório, para a realização do disposto nos §§ 11 e 12 do art. 166 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 100, de 2019) (BRASIL, 1988, art. 165).

E, ainda, no art. 166 da CF/1988: “§ 6º Os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º” (BRASIL, 1988).

Desde a CF/1988 está prevista a edição de uma lei complementar sobre finanças públicas e até o momento ela não foi editada, logo, não existe um modelo legalmente constituído para organização, metodologia e conteúdo dos PPAs, LDOs e LOAs, bem como há a necessidade de aprimoramento de normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta

Atualmente, ainda é a Lei 4.320/1964, 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. Embora ela tenha passado pelo rito de elaboração reservado às leis ordinárias, a Constituição Federal de 1967 e a CF/1988 trouxeram a orientação de que as normas gerais de Direito Financeiro seriam disciplinadas por lei complementar. Assim, a Lei 4.320/1964 possui o *status* de lei complementar, já que trata de normas gerais de Direito Financeiro. Houve a novação de sua natureza normativa pelo art. 165, § 9º, da CF/1988, o qual lhe conferiu uma posição *sui generis* no quadro das fontes do Direito: como lei ordinária em sentido formal e lei complementar no sentido material.

Destaca-se que a LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, porém sua função não foi de preencher as lacunas da Lei 4.320/1964, tampouco revogá-la. Os dispositivos da Lei 4320/1964 continuam regendo o ciclo orçamentário, contudo, não tratam de responsabilidade na gestão fiscal. O que a LRF aborda são alguns pontos do art. 165 da CF/1988, por exemplo, quando acrescenta funções à LOA e à LDO, porém ela não é ainda a aguardada Lei Complementar que disciplinará todo o § 9º do art. 165 e revogará a Lei nº 4.320/1964.

Percebe-se que a nova Lei Complementar é uma oportunidade de normatização de diversos pontos relevantes, entre eles o estabelecimento de normas de gestão financeira e patrimonial da administração indireta, como a utilização das fontes próprias nas próprias Ifes geradoras, com o aumento da disponibilização orçamentária.

Entretanto, como já se passaram mais de trinta anos e a lei não foi aprovada, é necessário que o plano apresente uma solução mais acessível. Sem renunciar a aprovação da lei

complementar, por ser um instrumento mais perene, o acréscimo de dispositivos ao Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, o qual é de responsabilidade apenas do Poder Executivo, teria o condão de mitigar imediatamente o problema.

O Decreto 93.872/1986 e alterações dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. O Capítulo II do referido Decreto trata da Programação Financeira e poderia ser acrescido dos seguintes dispositivos:

Art. 16-A. As receitas próprias, de convênios e de doações obtidas pelas instituições federais de ensino, ainda que constituam excesso de arrecadação ou superávit financeiro, serão utilizadas exclusivamente na unidade orçamentária geradora da receita, mesmo que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

§ 1º É vedada a utilização de qualquer mecanismo que vise compensar o aumento da arrecadação das receitas previstas no *caput* com o decréscimo de receitas previstas na lei orçamentária do exercício.

§ 2º Portaria do Ministério da Educação versará sobre critérios, incentivos e compartilhamento de informações para que as instituições federais de ensino aumentem a arrecadação das receitas previstas no *caput*.

As receitas permanecerão sendo recolhidas à conta única do Tesouro Nacional, independentemente da forma de arrecadação, mas com a garantia que serão utilizadas pelas UOs geradoras, sem a diminuição equivalente de recursos da fonte do Tesouro Nacional, contribuindo para o aumento global da receita de cada instituição.

Entende-se que, assim, mesmo com todas as dificuldades do sistema jurídico, as Ifes terão incentivo para complementar suas dotações orçamentárias com recursos de outras fontes, de modo a minimizar a dependência do Tesouro Nacional. Com a garantia de que esses recursos serão utilizados pela própria UO e que aumentarão a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos do Tesouro, passa a existir motivação para que os gestores aumentem os esforços de arrecadação.

4. CONCLUSÃO

Nesse trabalho foi descrito o sistema orçamentário brasileiro, por meio dos instrumentos de planejamento e orçamento, do ciclo orçamentário, dos créditos adicionais e das classificações orçamentárias por fontes e institucional. Também foram analisados os dados do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior das universidades federais, referentes aos anos de 2014 a 2018, bem como feita a comparação de tais dados com os créditos adicionais concedidos nos anos seguintes às UFs geradoras das receitas.

Observou-se que as universidades federais conseguem arrecadar recursos de outras fontes, decorrentes de um esforço de arrecadação de receitas próprias ou de transferências financeiras de outros órgãos, buscando a minimizar a dependência do Tesouro Nacional. Uma das possíveis fontes de financiamento é o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior gerado por cada UF, enquanto Unidade Orçamentária. Em maior ou menor grau, as UFs conseguem gerar tal fonte de recursos.

Como regra geral, após análise dos dados no período de 2014 a 2018, o superávit financeiro produzido pelas universidades federais em cada ano não tem sido utilizado nas próprias instituições geradoras dos recursos e, concomitantemente, aumentado as disponibilidades orçamentárias. No ano de 2018, único no período em que o superávit foi utilizado de forma relevante na própria UO geradora, não foram aumentadas as disponibilidades orçamentárias, pois ocorreu a simples troca entre as fontes próprias e as fontes do Tesouro; ou seja, cada UO perdeu as fontes do Tesouro no mesmo valor em que consumiu a receita própria oriunda do superávit financeiro gerado.

Evidenciou-se que não há um mecanismo que garanta que esses recursos serão utilizados pela própria UF geradora e que aumentarão a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos do Tesouro. Isso tende a diminuir o interesse dos gestores a buscar alternativas de arrecadação, o que pode gerar ainda mais dependência em relação ao Tesouro Nacional, o qual se encontra em grave situação fiscal. Trata-se de um ciclo com propensão a piorar ainda mais o quadro financeiro das UFs.

Assim, apresentou-se um plano de ação para a utilização das fontes próprias, estruturado de forma a criar um regimento perene que garantisse que tais recursos sejam empregados pela própria UF geradora e que ampliem a disponibilidade orçamentária em relação aos recursos oriundos do Tesouro.

Esse contexto é significativamente complexo e, ao envolver o orçamento público, abrange a perspectiva da vontade política. A proposta apresentada é somente um passo para a

busca do envolvimento da política nacional e que espera contribuir com mais um aporte de informação potencial para reescrever a identidade da nossa Educação.

Como sugestão de futuras pesquisas, indica-se estudos que se concentrem em propostas de políticas específicas para o aumento da arrecadação, pois algumas delas suscitam debates que não permitiriam o esgotamento dentro de uma única dissertação.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004, pp. 35-70.

AMARAL, N. C. Autonomia e financiamento das Ifes: desafios e ações. **Avaliação**, v. 13, n. 3, p. 647-680, nov. 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2kEI5Dr>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. **Governança orçamentária e mudança institucional: o Caso da Norma Geral de Direito Financeiro - Lei nº 4.320/64**. Brasília: UnB, 2012.

BITTENCOURT, Agnello Uchôa. Teoria da opção orçamentária – o processo decisório das finanças públicas. **Revista de Administração Pública**, v. 2, p. 113-233, 1967. Disponível em: <<https://bit.ly/2lRhnYj>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle Data de publicação: 2015**. Série: (Orçamento em Discussão). Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2k7WQye>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1eolror>>. Acesso em: 15 out. 18.

_____. Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação das instituições de educação superior e dos cursos superiores de graduação e de pós-graduação no sistema federal de ensino. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2KsQFMo>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

_____. Decreto nº 9.679, de 2 de janeiro de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 jan. 2019a. Disponível em: <<https://bit.ly/2Sn7nFX>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <<https://bit.ly/2Nbi5HU>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <<https://bit.ly/2M4JPhN>>. Acesso em: 21 jan. 2019.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <<https://bit.ly/1d40CY4>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

_____. Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 ago. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2Tlzk08>>. Acesso em: 21 jan. 2019.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 mar. 1964. Disponível em: <<https://bit.ly/2wqUwnX>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento 2020**. Instrumento de apoio aos processos orçamentários da União. 2019b. Disponível em: <<https://bit.ly/2kELC12>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2mdC2WX>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

CAIDEN, Naomi; WILDAVSKY, Aaron. **Planning and budgeting in poor countries**. 6. ed. New Brunswick: Transaction Publishers Boston, 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2IKdG6S>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

DAVIS, Otto; DEMPSTER, Michael Alan Howarth; WILDAVSKY, Aaron. A theory of the budgetary process. **The American Political Science Review**, v. 60, n. 3, set. 1966.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2ma40mh>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

LODI, João Bosco. Introdução à obra de Peter F. Drucker. **Revista de Administração de Empresas** [online], v. 8, n. 29, p.80-137, set./dez. 1968. Disponível em: <<https://bit.ly/2MXGQZP>>. Acesso em: 20 nov 2018.

MACHADO JR., José Teixeira. A Classificação Orçamentária. **Revista Do Serviço Público**, v. 94, n. 2, p. 71-83. 1962. Disponível em: <<https://bit.ly/2lQx7uB>>

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei nº 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MENDES, Marcos José. **Sistema Orçamentário Brasileiro: Planejamento, Equilíbrio Fiscal e Qualidade do Gasto Público**. Brasília: Consultoria Legislativa, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2WSgv3W>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

MENDES, Sérgio. **Administração Financeira e Orçamentária**. 6. ed. São Paulo: Método, 2016.

MENDES, Vanessa de Castro. **A política de identidade institucional da Universidade Federal de Brasileira: O caso da UFJF**. 2017. 73 f. Monografia (Graduação em Administração) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2mcDx7L>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. O Ciclo Orçamentário: Uma Reavaliação a Luz da Constituição Federal de 1988. **Revista de Administração Pública (RAP) da FGV**, 1993.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Processo Orçamentário Federal: Problemas, Causas e Indicativos de Soluções. **Revista de Administração Pública (RAP) da FGV**, 1995.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Caudas, rabilongos e o princípio da pureza ou exclusividade da lei orçamentária. **Revista de Informação Legislativa**, v. 40, n. 159, p. 37-46, jul./set. 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2TELzSx>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

SCHICK, Allen. Conflict and resolution in federal budgeting. In: SCHICK, Allen (Org.). **The federal budget: politics, policy, process**. Washington: Brookings Institution Press, 2000, pp.1-7. Disponível em: <<https://bit.ly/2I1G9zW>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

SERRA, José. A Constituição e o Gasto Público. **Folha de São Paulo**, p. 1-3, maio 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/2SDFmcj>>. Acesso em: 20 out. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Malheiros: São Paulo, 2000.

TORGAL, Luis Reis; ESTHER, Angelo Brigato. **Que Universidade?** Interrogações sobre os caminhos da universidade em Portugal e no Brasil. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2014

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

KEY JR., Valdimir Orlando. A Ausência de uma teoria orçamentária. 1940. Disponível em: <<https://bit.ly/2IPiace>>. Acesso em: 05 jul. 2019.

WILDAVSKY, Aaron. **Budgeting: a comparative theory of budgeting processes**. Boston: Little Brown, 1975. Disponível em: <<https://bit.ly/2Gjn4bz>>. Acesso em: 15 dez. 2018.