

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Nayá Neves de Miranda

TEMPOS DE PANDEMIA: IMPLICAÇÕES DO ORÇAMENTO DE GUERRA NA
SISTEMÁTICA ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA

Brasília

2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Nayá Neves de Miranda

TEMPOS DE PANDEMIA: IMPLICAÇÕES DO ORÇAMENTO DE GUERRA NA
SISTEMÁTICA ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e Atuariais da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2020

Dedico este trabalho a Aline.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, pelo alicerce.

À minha orientadora, Professora Dra. Diana Vaz de Lima, que incentivou e orientou a elaboração deste trabalho.

Aos amigos e amigas, sobre compreensão quanto às minhas ausências.

A Cinara e Delvan pela oportunidade de enveredar por esta complexa área: Orçamento Público.

TEMPOS DE PANDEMIA: IMPLICAÇÕES DO ORÇAMENTO DE GUERRA NA SISTEMÁTICA ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA

RESUMO

O escopo deste trabalho é apresentar a dinâmica da aprovação do Orçamento de Guerra em atenção ao combate à COVID 19 e analisar suas implicações para a sistemática orçamentária brasileira. O referencial teórico é composto por um breve levantamento bibliográfico referente a práticas de orçamentação pública, com foco no atual momento do País, que adota o orçamento-programa. Realizou-se levantamento das práticas preconizadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que sugere adoção da prática do orçamento de desempenho. Discorre-se sobre o rito empregado na Proposta de Emenda Constitucional desde sua tramitação na Câmara dos Deputados até a flexibilização das travas orçamentárias e fiscais decorrentes da sua aprovação como Emenda Constitucional nº 106/2020, conhecida como Orçamento de Guerra. Como metodologia, trata-se de pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa e quantitativa. A estratégia adotada é a bibliográfica. Por fim, percebe-se alinhamento, no Brasil, das práticas orçamentárias ao foco em resultado, além da impressão de que o arcabouço legal orçamentário brasileiro é insipiente no que tange ao trato com situações excepcionais, considerando a aprovação de créditos extraordinários vultosos, por medidas provisórias, e publicação de regramento para flexibilizar responsabilização de agentes públicos. O desafio no combate à COVID 19 e aos seus efeitos sociais e econômicos é mundial, mas no cenário brasileiro já comprometido por endividamento e deficit fiscal, o comprometimento das finanças nacionais pode reverberar por muito tempo.

Palavras-chaves: Orçamento público. Orçamento-programa. Orçamento de Guerra. Orçamento de desempenho. COVID 19.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	8
3 METODOLOGIA.....	24
4 RESULTADOS	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Publicada em 8 de maio de 2020, a Emenda Constitucional nº 106 instituiu um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional em atendimento às necessidades decorrentes da pandemia causada pelo novo coronavírus – COVID 19. Como o propósito da EC nº 106/2020, conhecida como Orçamento de Guerra, é a possibilidade de facilitar a execução do orçamento brasileiro, quanto às ações de combate à COVID 19 e a forma de contratação do Estado neste período, ampliando as possibilidades de aumento de despesas, afastou-se a aplicação de diversos dispositivos legais e constitucionais. Há também a expectativa de afastar possíveis problemas jurídicos para os gestores que decidem sobre a execução orçamentária. Como exemplo, a expressa convalidação de atos de gestão praticados desde 20 de março do corrente ano.

É de se preocupar o fato de que, na administração pública, o orçamento é o instrumento de controle preventivo que sinaliza o caminho a ser seguido, dando a necessária autorização para o Estado arrecadar e gastar dentro dos limites contidos no próprio orçamento (Lima, 2018). Ao longo dos anos, questões relevantes foram incorporadas na sistemática orçamentária e serviram como ponto de referência para implementação desse instrumento nas organizações governamentais de todo o mundo (Pires, Motta, 2006; Abreu, Câmara, 2015).

Vários são os tipos/técnicas de orçamento público praticados pelos governos nacionais (Silva, 1973; Giacomoni, 2019). No Brasil, a técnica atualmente adotada é a do orçamento-programa. Criado pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, o orçamento-programa possibilita organizar as despesas por funções e estruturar a execução orçamentária por programas, auxiliando o Executivo nas tarefas do processo administrativo: planejamento, execução e controle (Giacomoni, 2019; Pires, 2018; Lima, 2018). Apesar de criticada por dificultar a decisão governamental, e não raramente serem flagradas inconsistências nos programas governamentais, a técnica de orçamento-programa deu aos governos possibilidades de melhorar seu desempenho e criou novas condições para organizar as ações/programas (Pires, 2018).

Nos últimos anos, contudo, as regras orçamentárias no Brasil têm sofrido alterações, seja pelas Emendas Constitucionais nº 86/2015, 95/2016, 100/2019 e 102/2019, trazendo implicações para a flexibilidade do gasto público, seja por alterações na estrutura dos planos

plurianuais, que apresentam os objetivos, as diretrizes e as metas do governo (Couto, 2020). Em 2019, outras três propostas de emendas à Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88, as PEC nº 186, 187 e 188, foram enviadas ao Congresso Nacional brasileiro e encontram-se em tramitação, confirmando a pressão por mudanças na sistemática orçamentária brasileira.

Diante desse cenário, considerando que o orçamento público é um campo em permanente reforma, uma vez que reflete as mudanças que ocorrem na sociedade (Pires, 2018), o presente estudo tem como objetivo analisar a adoção da técnica orçamentária do orçamento-programa, as implicações do “Orçamento de Guerra” e discutir as lições desses tempos de pandemia no sistema orçamentário brasileiro.

Adicionalmente, o estudo pretende mostrar que há um movimento para aperfeiçoar a sistemática orçamentária brasileira, introduzindo uma discussão, a partir do documento intitulado *OCDE Good Practices for Performance Budgeting*, sobre orçamento de desempenho, que tem sido prática amplamente adotada pelos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (OCDE, 2019).

Além desta introdução, este estudo possui 4 Seções. Na Seção 2, inicialmente trata-se das especificidades do processo orçamentário brasileiro, com abordagem ilustrativa de algumas técnicas orçamentárias; seguida de linha temporal do regramento orçamentário nacional; a adoção da técnica de orçamento-programa e de instrumentos de avaliação de gestão implantados/vigentes, com viés no foco em resultados, insinuando aderência a práticas adotadas por países membros da OCDE, no que diz respeito à prática do orçamento de desempenho. Nessa seção ainda, faz-se um breve relato sobre início e efeitos da pandemia.

Na seção 3, trata-se da metodologia. Foi realizada pesquisa bibliográfica, exploratória, com abordagem qualitativa, identificando práticas adotadas e alterações em andamento, além de mostrar parte dos impactos orçamentários, em abordagem quantitativa, já sofridos desde a chegada da pandemia ao Brasil. Na seção 4, apresenta-se os resultados da pesquisa, com comparativo das boas práticas sugeridas pela OCDE e sobre as implicações do Orçamento de Guerra na sistemática orçamentária brasileira, trazendo dados sobre execução em cenário de pandemia. Por fim, na seção 5, apresenta-se as considerações finais sobre a percepção pessoal de uma possível transição para adoção do orçamento de desempenho, pelas práticas adotadas hoje e as dificuldades e problemas que a COVID 19 pode manifestar para o orçamento público brasileiro.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Especificidades do Processo Orçamentário Brasileiro

De acordo com Giacomoni (2019), os eventos que formam o processo orçamentário no setor público têm amparo em normativos legais de variada hierarquia. Segundo o pesquisador, ainda que essas normas não estabeleçam regra jurídica, a forma de lei é necessária para garantir a sua observância, por outro lado, o orçamento é lei formal por resultar de decisão soberana dos poderes constituídos: governo e representação do povo regularmente eleitos.

Em sua gênese, o orçamento público nasceu e desenvolveu-se com as novas funções assumidas pelo Estado. Cumprir funções e atribuições exige das instâncias decisórias do Estado a formulação de políticas cuja execução, quase sempre, demandará recursos na forma de dispêndios e, em muitos casos, de incentivos e benefícios. Nesses níveis, as escolhas serão políticas, na medida em que algumas necessidades ou demandas serão atendidas e outras não (Giacomoni, 2019).

Para Crepaldi e Crepaldi (2013), o orçamento apresenta-se como importante peça de planejamento (aspecto administrativo) e deve ser visto sob várias perspectivas: (i) na decisão do gasto (aspecto econômico); (ii) com caráter e força de lei (aspecto jurídico); (iii) sob regramento metodológico (aspecto técnico); e (iv) com políticas de governo influenciadas por grupos de interesse e até processo de participação da sociedade (aspecto político). Conforme comentado anteriormente, para que seja um efetivo instrumento na programação das atividades dos governos, os orçamentos são organizados sob alguns tipos e técnicas, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Tipos/técnicas de orçamento público

TIPO/TÉCNICA	CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS
Orçamento Clássico/tradicional	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecido no Brasil como lei de meios; • Contempla os meios que o Governo pode dispor em um exercício financeiro para conduzir a administração sem a coordenação programática; • Foco no objeto do gasto.
Orçamento de Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento como instrumento de gerenciamento para o setor público; • Ênfase no desempenho organizacional; • Baseado em duas dimensões: objeto de gasto e programa de trabalho; • Foco basicamente no resultado programado, mas sem vinculação com um planejamento de médio ou longo prazo.
Orçamento-Programa	<ul style="list-style-type: none"> • Desloca o foco do controle político para o planejamento; • Definição de objetivos e metas que justificarão os dispêndios para cumprir funções governamentais; • Definição de objetivos alcançados pelo gasto de recursos, com análise de custo-benefício; • Baseado em três dimensões: objeto de gasto, programa de trabalho e planejamento; • A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento; • Principal critério de classificação: funcional-programático; • Base em programas, estruturados em ações mensurados por indicadores de desempenho e de gestão.
Orçamento Base Zero (OBZ)	<ul style="list-style-type: none"> • Experiência da iniciativa privada; • Tem como princípio reavaliar todos os programas e despesas a cada período, sem considerar histórico.
Orçamento Participativo	<ul style="list-style-type: none"> • Participação ativa do cidadão em processo que produza decisões informadas sobre tributação e considerem o bem público e não o ganho privado; • Experiências em gestões municipais desde a década de 70.
Orçamento Incremental	<ul style="list-style-type: none"> • Realizado mediante ajustes marginais nos seus itens de receita e despesa; • Associado ao modelo de Orçamento Tradicional ou Clássico, por não privilegiar eficiência do gasto ou evolução da ação governamental.

Fonte: Silva (1973) Giacomoni (2017); Giacomoni (2019); Crepaldi e Crepaldi (2013); Pires (2018); Peres e Santos (2018); Noblat, Barcelos e Souza (2013).

No Brasil, a prática orçamentária federal antes da década de 1960 baseava-se na técnica tradicional de orçamentação, segundo a qual a peça orçamentária restringia-se à previsão da receita e à autorização de despesas, sem preocupar-se com objetivos econômicos e sociais que motivaram a sua elaboração (Noblat, Barcelos e Souza, 2013). Com a promulgação da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados brasileiros, estabeleceu-se o compromisso de consolidar a padronização de procedimentos orçamentários para todos os níveis de governo. Além da classificação da despesa por unidade administrativa de elemento de despesa, a Lei nº 4.320/1964 adotou a classificação econômica e a funcional, e estabeleceu as bases para implantação do orçamento-programa.

Em 25 de fevereiro de 1967, o Decreto-lei nº 200 definiu o planejamento como um dos princípios fundamentais de orientação das atividades da administração federal, sendo o

orçamento-programa anual entendido como um dos seus instrumentos básicos. Reza o art. 16 do Decreto-lei nº 200/1967 que anualmente será elaborado um orçamento-programa, o qual pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

A regulamentação do orçamento-programa deu-se pela publicação de vários normativos (Figura 1):

- Portaria nº 20/1971: Atribuição à Subsecretaria de Orçamento e Finanças (hoje Secretaria de Orçamento Federal - SOF) do papel de órgão central no processo de elaboração orçamentária;
- Portaria nº 9/1974: Organização do orçamento programa. Revogada pela Portaria nº 117/98;
- Decreto nº 2.829, de 29/10/1998: Estabeleceu normas para a elaboração e execução do plano plurianual e dos orçamentos da União e outras providências, como definição da avaliação física e financeira dos programas com finalidade de aferição de resultados;
- Portaria nº 117, de 12/11/1998: Estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e outras providências. Revogada pela Portaria nº 42/99;
- Portaria nº 42, de 14/04/1999: Atualizou a discriminação da despesa por funções, de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320/1964, e estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e outras providências, com observância obrigatória para os orçamentos da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios;
- Lei Complementar nº 101, de 4/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF): Trouxe limitações de gastos em algumas despesas correntes e procurou retrain o endividamento público, além de contenção do gasto com pessoal e definição de regras fiscais que União, Estados e Municípios são obrigados a respeitar, em um movimento de aumento de controle dos gastos;
- Lei Complementar nº 131, de 27/05/2009: Alterou a LRF quanto a mecanismos de transparência e participação popular;
- Decreto nº 10.321, de 15/04/2020: Definiu princípios, competências e procedimentos para governança e gestão do PPA 2020/2023, com vistas à

integração entre programação e orçamento e ao alinhamento do planejamento estratégico institucional às disposições do Plano.

Essa concepção, que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, foi reforçada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88.

Hodiernamente, os instrumentos norteadores do orçamento-programa são definidos no art. 165 da CF/88. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual - PPA; as diretrizes orçamentárias - LDO; e os orçamentos anuais - LOA.

A lei que instituir o PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Já 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. (CF/88)

Quanto à LOA, essa compreenderá os orçamentos: fiscal (referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público); de investimento (das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto); e da seguridade social (abrangendo todas as entidades e órgãos vinculados à seguridade social, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público). Os orçamentos fiscal e de investimentos, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. (CF/88).

As leis que regem o atual ciclo orçamentário são: Lei nº 13.898, de 11/11/2019 - LDO 2020 e suas alterações; Lei nº 13.971, de 27/12/2019 - PPA 2020 – 2023; e Lei nº 13.978, de 17/01/2020 – LOA 2020.

A Lei nº 13.971/2019, que instituiu o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023 – PPA 2020-2023, reflete políticas públicas e orienta a atuação governamental. Traz as seguintes definições: programa é um conjunto de políticas públicas financiadas por ações orçamentárias e não orçamentárias; Plano Plurianual da União - PPA (instrumento de planejamento governamental de médio prazo, que define diretrizes, objetivos e metas, com propósito de viabilizar a implementação dos programas).

Figura 1 - Linha temporal da evolução do orçamento-programa no Brasil

1964	Lei nº 4.320/64.	1967	Decreto-lei nº 200/67. Introdução do orçamento programa na esfera federal.	1971	Portaria nº 20/1971. Atribui à Subsecretaria de Orçamento e Finanças (hoje SOF) o papel de órgão central no processo de elaboração orçamentária.
1974	Portaria nº 9/1974. Organização do orçamento programa.	1988	Promulgação da Constituição Federal de 1988 (PPA, LDO, integração entre planejamento e orçamento)	1998	Portaria nº 117/1998. Estabelece conceito de função. Decreto nº 2.829, de 29/10/1998 – normas de elaboração PPA.
1999	Portaria nº 42/1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções.	2000	Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000.	2009	Lei Complementar nº 131, de 27/05/2009.
2019	Lei nº 13.898, de 11/11/2019 – LDO/2020.	2019	Lei nº 13.971, de 27/12/2019 – PPA 2020 – 2023.	2020	Lei nº 13.978, de 17/01/2020 – LOA 2020. Decreto nº 10.321, de 15/04/2020 – Regulamenta Lei nº 13.971/2019 - PPA

Fonte: Elaboração própria a partir de normativos orçamentários.

A Secretaria de Orçamento Federal – SOF, que compõe a estrutura do Ministério da Economia, é o órgão central no processo de elaboração orçamentária. Segundo o Manual Técnico de Orçamento – MTO, de 2021, o trabalho desenvolvido pela SOF, no cumprimento de sua missão institucional, tem sido norteado por um conjunto de competências, descritas no Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019, e amparado no art. 8º da Lei nº 10.180, de 2001.

Em tempo, o MTO, publicado anualmente pela SOF, contém instruções técnicas e orçamentárias, inclusive as referentes ao processo de elaboração da Proposta Orçamentária da União das Esferas Fiscal e da Seguridade Social.

2.2 Orçamento-programa

Para Giacomoni (2019), o orçamento é um mecanismo aprovado por lei, no qual metas, objetivos e diretrizes são traçados, especificadas as prioridades e as demandas da população em um determinado intervalo temporal, visando que a execução das atividades aconteça de forma eficaz e transparente.

Para que seja um efetivo instrumento na programação das atividades dos governos, os orçamentos são organizados sob alguns tipos e técnicas, conforme já ventilado. Ao discutir o

orçamento tradicional *versus* o orçamento moderno, Cruz (2010) apresenta que a distinção se destaca, sobretudo, pela função precípua de que o orçamento detém em cada momento e pela vinculação ou não com o critério de planejamento. De acordo com a pesquisadora, enquanto os chamados orçamentos tradicionais se destacam pela tentativa de controle político sobre o Poder Executivo de um lado e desvinculação dos critérios de planejamento do outro, nos orçamentos modernos ganha destaque o aspecto econômico, no qual o orçamento também passaria a ser um instrumento de política fiscal.

A concepção do orçamento-programa está ligada à ideia de planejamento, em que devem ser considerados os objetivos que o governo pretende alcançar durante um período determinado de tempo (Noblat, Barcelos e Souza, 2014). Em sua elaboração, são considerados todos os custos dos programas, inclusive, os que ultrapassam o exercício financeiro, definido como um plano de trabalho expresso por programas, objetivos e ações a serem realizadas em um período pré-determinado, mensurados por metas e indicadores. (Gadelha, 2017)

De acordo com Pires (2018), o orçamento-programa desloca o foco da atenção orçamentária do controle político (sem menosprezar ou afrouxar este) para o planejamento (clara definição dos objetivos e metas a serem atingidos com a realização dos dispêndios, em busca do cumprimento das funções governamentais) e para a gestão econômico-financeira (busca da melhor relação custo-benefício dos gastos).

2.3 Dificuldades da técnica de orçamento-programa

Para Peres e Santos (2018), o crescimento do papel do Estado na economia, o qual deixa de exercer só funções de manutenção da ordem e segurança interna e externa, exige que o orçamento tenha função de controle dos gastos. “As políticas de intervenção econômica e de oferta de serviços sociais” tornaram a alocação de recursos públicos foco do orçamento.

Demandas quase sempre incompatíveis com as disponibilidades de receita dos governos, exigência de transparência, regras técnico-políticas de limitações fiscais, existência de recursos vinculados a funções de governo, como saúde e educação, obrigatoriedade de pagamento de dívidas e a existência de fundos específicos de recursos, reduzem a discricionariedade no planejamento para outras ações, como infraestrutura, mobilidade urbana e habitação, acentuando o conflito distributivo na sociedade atual. (Peres e Santos, 2018)

Outro fator é a judicialização das políticas públicas, por demandas da sociedade civil e de ações do Ministério Público, trazendo tensão ao processo orçamentário, por reduzir o

espaço de atendimento de políticas públicas menos suscetíveis à judicialização e que não contam com verbas vinculadas ou protegidas por fundos especiais de despesa. (Peres e Santos, 2018)

Em tempo, para Peres e Santos, a participação da sociedade no processo orçamentário, a qual elege representantes dos poderes executivo e legislativo, nas três esferas de governo, precisa ser mais diretamente pautada na escolha de prioridades. Sociedade civil informada sobre as possibilidades de despesas e de seus custos e resultados, pode ter escolhas mais adequadas à capacidade orçamentária e financeira dos governos. Onde não há transparência, sem avaliação de desempenho, não se pode aprimorar o processo do orçamento público.

Segundo Pires (2018), busca-se, desde os anos 1980, em muitos países, dentre eles Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia, a “orçamentação” por resultados ou de desempenho. Em crítica à técnica de orçamento-programa, pretende-se alcançar a alta eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos, num ambiente institucional globalizado, no qual organismos multilaterais (Organização das Nações Unidas; Banco Mundial; Fundo Monetário Internacional; OCDE), que tradicionalmente orientam as reformas orçamentárias, diligentemente, “tentam disseminar visões e procedimentos orçamentários homogêneos e padronizados”, base técnico-científica, consultorias e cooperação.

Mancini (2018) registra que a estruturação por programas é pressuposta de algumas correntes que defendem a orçamentação por desempenho, porém o orçamento-programa adotado no Brasil está alinhado à estrutura de apresentação do orçamento e não à forma de organizar as despesas públicas com base em programas, objetivos e mensuração de resultados. Para uma modelagem de orçamento-programa, é necessário agregar o paradigma do controle de resultados e desempenho, do contrário, trata-se de orçamento tradicional. (Peres e Santos, 2018)

Mancini (2018) ainda elenca como desafios para efetividade do orçamento-programa, no Brasil, a manutenção das ações governamentais e a tendência em incrementar o orçamento anterior, ano após ano, atrapalhando o planejamento orçamentário; a supervalorização das leis orçamentárias em detrimento das leis de diretrizes e dos planos plurianuais; e as alterações, pelos legisladores, do projeto de LOA, elaborado por áreas técnicas, impondo dificuldades de implementação daquilo que é planejado no momento de formulação das políticas públicas e programas governamentais. Peres e Santos (2018) abordam o distanciamento entre áreas-fim e áreas-meio, o qual gera concentração e fragmentação dos sistemas de informação nas áreas, o que dificulta a otimização dos gastos.

Cumpra registrar ainda que circunstâncias no momento da execução podem alterar o orçamento aprovado, comprometendo o planejamento. No ano de 2020, a Portaria SOF nº 5.509, de 21/02/2020, alterada pela Portaria nº 9.431, de 7 de abril de 2020, estabelece e regulamenta procedimentos e prazos para alterações orçamentárias no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no exercício de 2020, a serem observados pela União.

Toda a conjuntura que rompe com o planejamento faz com que os programas sejam “gavetas provisórias guardadoras de recursos, para que sejam utilizados apenas no caso de não haver nada mais relevante, importante, urgente e imprevisível antes”, na visão de Mancini (2018).

Ainda sobre adoção do orçamento-programa no Brasil, há que se considerar a extensão territorial e as diferentes realidades entre os entes federados: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Esta consideração faz-se necessária para registrar que as diferentes estruturas trazem dificuldade para implantação de sistemas de planejamento, execução, avaliação e controle. Peres e Santos (2018) relatam as dificuldades quanto aos aspectos burocrático-administrativos (pessoal técnico) no desenvolvimento da técnica orçamentária principalmente em nível municipal. Mancini relata que a distância entre planejamento e execução compromete a *accountability* (responsabilização pelas ações programadas e sobretudo pelos resultados alcançados) (2018).

2.4 Performance Budget – Orçamento de Desempenho

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2013), o orçamento moderno representa uma importante fase de evolução conceitual do orçamento público após a II Guerra Mundial, e foi concretizado a partir dos anos 1960, época em que os processos de “orçamentação” passaram a incorporar preocupações com a eficiência e com a efetividade. Na ocasião, o *Planning Programming Budgeting System* - PPBS, reproduzido no Brasil como orçamento-programa com algumas derivações, visava proporcionar maior racionalidade às escolhas orçamentárias, instruindo-as sob três dimensões: elementos de gastos, propósitos de gastos (diferente de descrição de atividades) e comportamento das ações governamentais ao longo do tempo, sendo o orçamento visto como uma etapa do planejamento (Oliveira, 2000; Crepaldi e Crepaldi, 2013).

Em busca do aperfeiçoamento das práticas orçamentárias, e a partir das reformas administrativas ocorridas nos diversos países, durante a década de 1990, embasadas nos conceitos do *New Public Management*, o foco dos países membros da OCDE passou a ser a

obtenção de resultados, em substituição à ênfase processual-legal da tradicional Administração Pública. O objetivo era alcançar resultados de forma consistente com os valores e expectativas defendidas pelos cidadãos (Oliveira, 2000), surgindo a partir daí o *Performance Budgeting* - PB.

De acordo com a OCDE (2019), o *Performance Budgeting* é qualquer orçamento que represente informações sobre o que os agentes fizeram, ou esperam fazer, com os recursos fornecidos a eles. Considerado uma evolução do orçamento clássico, os objetivos do orçamento de desempenho diferenciam-se do orçamento-programa pela não vinculação ao sistema de planejamento (Noblat, Barcelos e Souza, 2013).

No orçamento de desempenho evidencia-se a preocupação com o resultado dos gastos e não apenas o gasto em si. A ênfase reside na busca da eficiência e da eficácia no setor público e não na adequação dos seus produtos às necessidades coletivas (Crepaldi e Crepaldi, 2013). Para Giacomoni (2017), o orçamento de desempenho diferencia-se dos sistemas anteriores por incluir, entre objetivos, resultados (*outcomes*). Segundo o pesquisador, no orçamento de desempenho original e no orçamento-programa, a medida do desempenho estava representada nos produtos (*outputs*). No novo modelo de PB, há três componentes básicos: a estrutura de programa, o sistema de mensuração de desempenho e o sistema de determinação de custos, que integram o próprio orçamento de desempenho original e os modelos que o sucederam.

A OCDE tem orientado os países membros a adotar a técnica de orçamento de desempenho. Em maio de 2019, a Organização publicou um relatório de boas práticas de orçamento de desempenho, exemplificando a experiência nos países membros, *OCDE Good Practices for Performance Budgeting*.

Para a Organização, o uso sistemático de informações de desempenho para formar as decisões orçamentárias, seja como insumo direto às decisões de alocação orçamentária ou como informações contextuais para definir o planejamento orçamentário, incutirá transparência e *accountability* ao longo do processo orçamentário, informando os *stakeholders* sobre objetivos das despesas e resultados alcançados.

Assumindo variedade de formas, a OCDE classifica a adoção da técnica de orçamento de desempenho nas seguintes abordagens: apresentação, desempenho informado, gerencial e direto. Nesta ordem, cada forma representa uma ligação progressivamente mais forte entre a medição do desempenho e a tomada de decisões orçamentárias.

O orçamento de desempenho de apresentação mostra produtos, resultados e indicadores de desempenho separados do documento orçamentário principal. Abordagem

apropriada quando o objetivo se limita a demonstrar que as dotações orçamentárias e as despesas têm relação com os objetivos estratégicos e as prioridades políticas do governo. Por outro lado, separando os dados de desempenho e orçamento, é mais difícil relacioná-los. Países identificados nessa abordagem são Austrália, Bélgica, Alemanha, Dinamarca, Espanha, Itália, Polônia, Eslováquia, Eslovênia e Turquia.

A abordagem orçamento informado de desempenho inclui métricas de desempenho dentro do documento orçamentário e envolve a sua reestruturação com base em programas. Essa abordagem exige esforço para alcançá-la e é adequada para os governos que buscam objetivos mais ambiciosos, como a priorização das despesas ligadas ao desempenho e delegação do controle orçamentário aos gestores do programa. É a forma de “orçamentação” de desempenho que os seguintes países membros adotam: Áustria, Suíça, Chile, República Tcheca, França, Hungria, Irlanda, Japão, Coreia do Sul, Holanda, Nova Zelândia e Suécia.

Já no orçamento de desempenho gerencial, o foco está nos impactos gerenciais e mudanças no comportamento organizacional, alcançados pela combinação do orçamento e das informações de desempenho relacionadas. Depende de uma cultura de desempenho existente. Países que estão nesta abordagem de implantação são Canadá, Estônia, Finlândia, Reino Unido, Islândia, Letônia, México e Noruega.

Por fim, o orçamento direto de desempenho estabelece uma ligação direta entre resultados e recursos, entre dotação orçamentária e medida de desempenho, geralmente implicando mecanismos de tipo contratual que vinculam as dotações orçamentárias à obtenção dos resultados, o que implica em resposta orçamentária superando ou frustrando os objetivos de desempenho.

O Relatório mostra que os países estavam divididos entre as três primeiras abordagens, com exceção de 5 países. Grécia, Portugal e Luxemburgo indicaram não ter estrutura de PB em vigor. Os dados de Israel e dos Estados Unidos da América – EUA não estavam disponíveis, em 2018.

Para a Organização, as limitações inerentes à abordagem de desempenho se dão pela natureza política do orçamento, por problemas conceituais e práticos na alocação de recursos e pelos resultados no setor público. A OCDE decide em seu documento destilar as lições aprendidas com o uso da técnica, identificar princípios de boas práticas e fornece exemplos dessas. Neste ponto, será apresentado entendimento dos conselhos da OCDE sobre os princípios e exemplos de boas práticas discutidas no Relatório, o qual “baseia-se nos resultados das pesquisas da OCDE nos países membros, nas análises de orçamento da OCDE

e nas trocas de informações entre a Organização e os funcionários do governo na Rede de Altos Funcionários do Orçamento sobre Desempenho e Resultados.”

A boa prática nº 1 relata que as razões e os objetivos do orçamento de desempenho devem estar definidos em documento estratégico (regulamentos e diretrizes), como uma lei, e refletir os interesses dos *stakeholders* (sociedade, governo, parlamentares, gestores).

Sobre a prática nº 2, o orçamento de desempenho alinha as despesas com os objetivos estratégicos e prioridades políticas do governo central (planos de desenvolvimento relevantes, compromissos governamentais e outras declarações de orientação estratégica e prioritária). Os orçamentos plurianuais proporcionam parâmetros orçamentários realistas e fiáveis para a preparação dos orçamentos de desempenho. A disponibilidade de recursos ao longo de um período, na estrutura de despesas a médio prazo (*medium-term expenditure framework* – MTEF) são utilizadas por 88% dos países da OCDE.

Na prática nº 3, considera-se que o sistema de orçamentação por desempenho incorpora flexibilidade para lidar com a natureza variada das atividades governamentais e as complexas relações entre gastos e resultados. É necessário a identificação de conjunto de indicadores que reflitam o caráter multidimensional de desempenho do setor público, com políticas públicas objetivando entrega de serviços de qualidade, com valor agregado e em conformidade às normas vigentes.

Para a OCDE, a definição de programa é um conjunto de atividades que são combinadas para entregar um objetivo ou resultado político específico (refletindo a prestação de bens e serviços públicos essenciais), com recursos financeiros vinculados a sua realização. Os programas permitem ao governo atribuir a responsabilidade de obtenção de resultados aos gestores do programa.

A adoção de orçamento baseado no desempenho exige dos governos revisão dos sistemas de classificação orçamentária por programas; em combinação com outros tipos de classificações - classificações econômicas, administrativas, financeira e funcional – Classificação por Função de Governo das Nações Unidas - COFOG, para facilitar a gestão do programa e promover a *accountability* pelos resultados. A maioria dos países manteve algum controle de item de linha com base em uma classificação simplificada. Os principais controles que os governos podem querer reter são proteger os gastos de capital e controlar os aumentos na folha de pagamento. Austrália, França, Holanda, Suécia e Reino Unido oferecem bons exemplos de orçamentos reclassificados com base principalmente em critérios programáticos. Ressalta-se que “indicador não pode ser fazer o trabalho”

Pela prática nº 4, o governo deve investir em recursos humanos, dados e outras infraestruturas necessárias para apoiar o orçamento de desempenho. Capacitação, revisão e ajuste regular do funcionamento do sistema de orçamento de desempenho faz-se mister para melhorar a medição do desempenho, para fornecer dados de qualidade de forma confiável.

A OCDE relata que os países com maior experiência em orçamento de desempenho têm reduzido o número de programas e indicadores ao longo do tempo. Ativo estratégico que são, dados de desempenho devem ser detectáveis, interoperáveis, padronizados e acessíveis em tempo hábil. A má qualidade dos indicadores de desempenho e a sua falta de relevância em relação aos objetivos políticos nacionais e setoriais são obstáculos significativos. Os dados devem ser coerentes com os padrões nacionais e internacionais.

Segundo a prática nº 5, o orçamento de desempenho facilita a supervisão sistemática por parte do legislativo e da sociedade civil, reforçando a orientação e a prestação de contas do governo. A apresentação de relatórios anuais sobre orçamento e despesas, ao legislador, contém informações sobre as metas de desempenho e o nível de realização.

As entidades de fiscalização superior – EFS realizam auditorias de desempenho, incluindo testes de precisão e confiabilidade do desempenho relatado. O Parlamento, apoiado pela EFS, examina orçamentos e relatórios financeiros baseados no desempenho, responsabilizando ministros e gestores públicos em caso de mau desempenho ou erro, pelos resultados das despesas, revendo e discutindo relatórios orçamentários e financeiros baseados no desempenho. Portais de desempenho on-line ou portais de dados abertos do governo, com acesso a dados legíveis e reutilizáveis, podem ajudar os cidadãos, a sociedade civil e a mídia a responsabilizar o governo pelo desempenho.

Pela prática nº 6, o orçamento de desempenho complementa ferramentas destinadas a melhorar a orientação para o desempenho, incluindo avaliação de programas e revisões de gastos. A avaliação *ex ante* de novas despesas para reforçar a concepção do programa, incluindo indicadores de desempenho e para facilitar os processos de monitorização pode melhorar a qualidade do orçamento de desempenho, eliminar programas menos eficazes e fornecer uma base para a subsequente monitorização do desempenho e avaliação de impacto. As avaliações *ex post* das despesas são realizadas numa base contínua e as conclusões são sistematicamente recarregadas no processo de preparação orçamentária. A avaliação do programa deve ter lugar em fase avançada de implementação ou conclusão. Os resultados das avaliações *ex post* devem retroalimentar o processo estratégico de tomada de decisão orçamentária e, ao mesmo tempo, aumentar a transparência e a responsabilização pela gestão dos recursos públicos.

Ressalva se faz ao fato de que a avaliação *ex post*, anual em orçamentos plurianuais, torna difícil garantir que os resultados das avaliações influenciem as decisões futuras de alocação. Considera-se também que, quando a avaliação é concluída, a atenção e a energia do governo já estão focadas em políticas futuras e iniciativas de gastos. Deve-se garantir que as avaliações sejam relevantes e influenciem a tomada de decisões orçamentárias. Na maioria dos países membros da OCDE, as avaliações são realizadas pelos ministérios de linha, embora uma ampla gama de instituições estejam presentes neste espaço, como entidades de fiscalização superiores, universidades e empresas de consultoria.

Em razão da complexa relação entre os recursos orçamentários e os resultados, o trabalho de avaliação deve envolver especialistas técnicos e em orçamento. As razões para melhor ou pior desempenho podem se dar devido a escolhas políticas, *design* de programas, gestão de programas, fatores externos fora do controle da administração ou seleção inadequada de indicadores, que não refletem o desempenho. Esses fatores precisam ser examinados para identificar as ações necessárias. A boa prática exige que todas as despesas sejam avaliadas de forma contínua. Deve-se priorizar programas de alto valor, alto risco e politicamente importantes.

A prática nº 7 versa sobre o incentivo em torno do sistema de orçamentação de desempenho para o comportamento orientado para o desempenho e a aprendizagem.

A medição do desempenho incentiva a comparação e a concorrência entre entidades semelhantes, como um meio de melhorar a eficácia e a eficiência na prestação de serviços. Os gestores organizam discussões internas estruturadas para analisar regularmente o desempenho financeiro e operacional ao longo do ano. Indivíduos e equipes são responsáveis e prestam contas pela realização de metas de desempenho. As respostas ao programa com baixo desempenho enfatizam a aprendizagem e a resolução de problemas, em vez de recompensas financeiras e penalidades individuais.

2.5 Emenda Constitucional nº 106/2020 - Orçamento de Guerra

Em 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde – OMS classificou como pandemia a doença provocada pelo novo coronavírus – COVID 19. No Brasil, Foi decretada calamidade pública em razão da pandemia de COVID 19, pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, do Congresso Nacional, nos termos da solicitação do Presidente da República, encaminhada pela Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.

O art. 65 da Lei Complementar nº 101/2000 – LRF reza que na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, enquanto perdurar a situação, serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos art. 23 (despesa de pessoal), 31 (dívida consolidada) e 70 (despesa de pessoal); e serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º da LRF.

Isso posto, passou a tramitar Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 10, de 2020, a fim de instituir um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia.

Em suas considerações sobre o teor da PEC nº 10/2020, a Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal, entre outras críticas, trouxe que o rito empregado na PEC desde sua tramitação na Câmara dos Deputados destoava das normas do processo legislativo, não sendo acompanhada, por exemplo, de uma justificativa em que o proponente apresenta as razões que fundamentam a proposição protocolada, elemento fundamental para a transparência. A consultoria também destacou que não havia ficado clara a razão de diversos dispositivos terem sido propostos pela PEC e não por outro tipo de proposição legislativa. (Senado, 2020)

Considerando a emergência sanitária instalada em nível mundial e a urgência em atender demandas nacionais, mesmo sob questionamentos, com tramitação pelo sistema de deliberação remota, em 7 de maio de 2020, a PEC foi promulgada pelas Mesas das Casas Legislativas como Emenda Constitucional nº 106/2020, o famigerado Orçamento de Guerra, e publicada em 8 de maio de 2020, no Diário Oficial da União, com revogação programada para acontecer automaticamente na data do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional (em princípio, 31/12/2020).

Trata-se de Emenda avulsa (não altera o texto da CF/88). Com impacto na execução orçamentária, sem previsão na LOA 2020, tem o propósito exclusivo de enfrentamento dos efeitos sociais e econômicos, no período de vigência, com autorização para adotar processos simplificados de contratação de pessoal, em caráter temporário e emergencial, e de obras, serviços e compras que assegurem, quando possível, competição e igualdade de condições a todos os concorrentes (art. 2º).

Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos a sua duração, dispensa observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de

natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (art. 3º); dispensam também observância ao inciso III, do caput do art. 167 da CF/88, a regra de ouro, autorizando realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital. (art. 4º)

Cumprе anotar que o art. 5º da EC nº 106/2020 busca garantir transparência aos gastos no combate à pandemia, exigindo que a execução seja realizada por programações orçamentárias específicas ou com marcadores de identificação, além de exigir uma demonstração em separado no relatório a que se refere o art. 165, § 3º da CF/88, que é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

Quadro 2 - Comparativo normas vigentes e EC nº 106/2020

Parâmetro	Arcabouço normativo vigente	EC nº 106/2020
VIGÊNCIA	<ul style="list-style-type: none"> Princípio da anualidade. (art. 2º da Lei 4.320/64) 	<ul style="list-style-type: none"> Até 31/12/2020 ou encerramento do estado de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional; (art. 1º e 11) convalidação dos atos a partir de 20/03/2020. (art. 10)
CONTRATAÇÕES	<ul style="list-style-type: none"> Contratação de pessoal por tempo determinado regido pelo §1º do art. 169 da CF/88. 	<ul style="list-style-type: none"> dispensa de previsão na LOA 2020 e de prévia autorização na LDO 2020 para contratação de pessoal por tempo determinado. (art. 2º)
	<ul style="list-style-type: none"> Contratação de obras, serviços e compras regida por arcabouço legal vigente. 	<ul style="list-style-type: none"> Simplificação de processos de contratação de obras, serviços e compras. (art. 2º e 3º)
ENDIVIDAMENTO PÚBLICO	<ul style="list-style-type: none"> Vedação a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital. (regra de ouro; art. 167, III, CF 88) 	<ul style="list-style-type: none"> Autorização para realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. (art. 4º)
ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS)	<ul style="list-style-type: none"> Possibilidade de ajustes para aplicação de recursos em ação, subtítulo ou plano orçamentário não existentes no exercício. (MTO 2020) 	<ul style="list-style-type: none"> Autorização para despesas relacionadas ao enfrentamento da calamidade pública nacional com programações orçamentárias específicas ou marcação identificadora. (art. 5º)

Fonte: EC nº 106/2020, CF/88, Lei nº 4.320/64, MTO 2020.

Registre-se ainda que, com as suas excepcionalidades, a EC nº 106/2020, o Decreto nº 10.360, de 21 de maio de 2020, do Presidente da República, que dispõe sobre a forma de

identificação das autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos, e a Instrução normativa nº 41, de 29 de maio de 2020, a qual dispõe sobre orientações técnicas para a identificação das autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia, e de seus efeitos sociais e econômicos, tratados no Decreto nº 10.360/2020, para efeito de controle de gastos guardam as mesmas características presentes na técnica do orçamento-programa.

Quanto às programações orçamentárias específicas ou marcações identificadoras, com finalidade de controle e prestação de contas dos recursos destinados às ações de combate à COVID 19, uma das iniciativas foi a criação da ação orçamentária 21C0 - *Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus*. Idealizada na modalidade multissetorial, e, dada a organização da atuação governamental, está sendo executada por unidades orçamentárias de diferentes órgãos, considerando a temática desenvolvida pelo setor à qual está vinculada. (MTO, 2020). Outras ações, planos orçamentários e subtítulos também caracterizam a execução vinculada à COVID 19.

No caso do Governo Federal, para o presente exercício, significa que tudo o mais que poderá ser criado, para pagar despesas correntes em tempos de pandemia, será acrescido aos mais de 340 bilhões de reais de deficit já previstos na LOA/2020, que estavam dependentes de autorização legislativa (PLN nº 8/2020), já publicada (Lei nº 14.008, de 2 de junho de 2020). Demonstra-se que as finanças nacionais já se encontravam deficitárias antes da pandemia. Mesmo cenário orçamentário de 2019, no qual a LOA do Governo Federal previa um valor próximo a R\$ 250 bilhões em deficit, com a necessidade de autorização específica do Poder Legislativo para se efetivar.

3 METODOLOGIA

Considerando que para Martins e Theóphilo, método científico é a maneira de se construir ciência, a intenção nesta seção é apresentar os parâmetros e a metodologia adotados nesta pesquisa. Trata-se de uma investigação sistematizada sobre o arcabouço técnico e legal vigente quanto a práticas orçamentárias públicas, sua evolução, estado atual, possíveis aperfeiçoamentos, dificuldades presentes e a imprevisível e urgente necessidade de arcar com os custos da incidência de COVID 19, no Brasil. Quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa exploratória. Sobre a abordagem, a pesquisa é qualitativa, mas também traz componente quantitativo, com preparação de quadro sobre execução orçamentária, quanto a combate aos efeitos da pandemia. Quanto à estratégia adotada, trata-se de pesquisa bibliográfica e documental.

Para tratar sobre a questão da evolução do orçamento público e possíveis aperfeiçoamentos nesta pesquisa, o estudo teve como base levantamento das práticas vigentes e o documento intitulado *OCDE Good Practices for Performance Budgeting*, publicado pela OCDE, em 2019. Realizou-se estudo das boas práticas, conforme a OCDE, nos países em que o *performance budget* foi institucionalizado. Construiu-se quadro comparativo entre as características do orçamento de desempenho, com as boas práticas indicadas pela OCDE e as práticas atualmente adotadas no Brasil, nas quais pode-se identificar inspiração para adoção das sugestões da OCDE (Quadro 3).

Como referencial, adotou-se as definições das dimensões de análise de desempenho constantes no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União - TCU (2018), que tem dentre seus objetivos subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

A eficiência “é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade”. A dimensão eficácia é definida como cumprimento de objetivos imediatos, atingimento de metas, sem avaliação de custo ou qualidade. A efetividade refere-se à relação entre os resultados alcançados, considerando uma população-alvo, se os impactos esperados foram alcançados; se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores.

Na sequência, objetivando apresentar a dinâmica da aprovação do Orçamento de Guerra, foi realizada análise documental sobre a decretação da calamidade pública até a aprovação da Emenda Constitucional nº 106/2020. A fim de analisar as implicações do “Orçamento de Guerra” na sistemática orçamentária brasileira, comparou-se regras (Quadro 2).

Além disso, no dia 23 de junho de 2020, foram levantados dados da execução orçamentária e financeira, no sítio do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP, aba Painel do Orçamento, a partir da normatização publicada (EC nº 106/2020; Decreto nº 10.360, de 21 de maio de 2020 e Instrução Normativa nº 41, da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, de 29 de maio de 2020), para identificar autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da COVID 19.

No Painel do Orçamento, utilizando-se a opção “consulta livre”, acessível a qualquer cidadão, foi selecionado o filtro ano 2020. Na sequência, foram selecionados todos os atributos/campos (como órgão, programa, ação) e todos os valores/métricas (como dotação inicial, empenho, pagamentos efetivados) possíveis com o propósito de que estivessem presentes na planilha gerada pelo Sistema todas as programações referentes a despesas para enfrentamento do coronavírus, pelo Governo Federal.

Como resultado da consulta, foram identificadas 229 programações orçamentárias, totalizando o valor de R\$ 404.183.211.091,00, destinados às ações de enfrentamento da COVID 19. A análise foi feita avaliando parâmetros básicos, definidos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro quanto à execução da despesa orçamentária. A dotação inicial é o crédito orçamentário previsto na Lei Orçamentária Anual - LOA, a qual pode ser atualizada por créditos adicionais (Art. 41).

Como reza a Lei nº 4.320/1964, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art. 58); a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, com objetivo de apurar a origem e o objeto, o valor exato e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação (art. 63); e o pagamento da despesa, definido no art. 62, que será efetuado quando ordenado após regular liquidação.

Quanto à classificação por finalidade, grupo de natureza de despesa – GND, trata-se de um nível de classificação da despesa e aponta as características quanto ao objeto de gasto (MTO, 2020). Nos gastos levantados no Painel do Orçamento, em 23/06/2020, identificou-se as seguintes marcações para despesas orçamentárias:

- GND 1 - Pessoal e encargos (pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, e encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da LRF);
- GND 3 - Outras Despesas Correntes (aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílios alimentação e transporte, e outras despesas correntes não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa);
- GND 4 – Investimentos (softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização dessas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente); e
- GND 5 - Inversões Financeiras (aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo). (MTO, 2020)

Em tempo, a título de esclarecimento, as outras classificações de grupo de natureza de despesa são GND - 2 Juros e Encargos da Dívida e GND 6 – Amortização da Dívida, nas quais não foi identificada execução orçamentária no combate à COVID 19.

Isso posto, foram identificadas as dotações adicionais por Órgão e por finalidade (natureza da despesa) (Quadros 4 e 5). Sobre a execução, avaliou-se quanto da dotação já está comprometida em um caso específico (empenhada).

Como principal limitação, aponta-se a dinâmica situação da execução orçamentária e financeira alterada conforme se impõem necessidades orçamentárias. Há que se considerar também a complexidade do assunto, orçamento público, conforme explanado anteriormente.

4 RESULTADOS

4.1 Experiência Internacional: processo de instituição do *performance budgeting*

Em 2017, o Brasil expressou oficialmente interesse em tornar-se membro da OCDE, conforme noticiado no sítio da Organização. A percepção é de que há um movimento de conversão aos padrões da Organização. Na dinâmica orçamentária, é perceptível este esforço de adoção da experiência internacional. O Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal – MT PPA 2020/2023 expressa essa intenção de alinhamento.

Com o propósito de levantar normatização com foco em resultados na gestão orçamentária em nível federal, discorre-se aqui sobre instrumentos de avaliação de gestão implantados/vigentes ou em planejamento, quais sejam: acompanhamento orçamentário, relatório de gestão (prestação de contas da Presidência da República), Classificação por Função de Governo das Nações Unidas - COFOG, o PLP nº 295/2016 e a PEC nº 188/2019.

Abre-se aqui breve parênteses para registrar que a LRF tem papel no controle de despesas com pessoal e proteção das despesas de capital, preocupação registrada no relatório da OCDE.

Pela necessidade de acompanhar as ações orçamentárias constantes na programação das LOA, a fim de prestar contas à sociedade e dar transparência aos atos governamentais, a Portaria SOF nº 103, de 19/10/2012 instituiu o sistema de acompanhamento da execução orçamentária, que engloba o registro físico-financeiro das ações. Com objetivo de gerar informações que possibilitem o aperfeiçoamento das ações orçamentárias e de subsidiar a elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República e a transparência na utilização dos recursos públicos para a sociedade, as informações são inseridas, pela unidade responsável e pelo órgão setorial, no módulo de acompanhamento orçamentário do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP.

Com preenchimento dos dados, o SIOP apresenta indicadores de eficiência e eficácia nos relatórios gerenciais gerados pelo sistema, em razão de previsão e execução da dotação orçamentária e da meta física.

O Relatório de Gestão é documento elaborado, anualmente, pelos responsáveis pela unidade prestadora de contas – UPC (definição do Tribunal de Contas da União – TCU), o

qual tem como objetivo oferecer uma visão para a sociedade sobre como a estratégia, a governança, o desempenho da UPC, no contexto de seu ambiente externo, sobre a geração de valor público em curto, médio e longo prazos, além de demonstrar e justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos, conforme Guia para Elaboração na Forma de Relatório Integrado, do TCU.

A demonstração da regular aplicação dos recursos públicos federais atendendo necessidades da sociedade, avaliando transparência, responsabilização e tomada de decisão é o mister desse relatório. A divulgação de informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial durante o exercício, tem vistas a subsidiar o controle social e o controle previsto na CF/88 (controle externo). Para o exercício de 2019, o TCU emitiu a Decisão Normativa nº 178, de 23 de outubro de 2019, que dispõe acerca das prestações de contas anuais da Administração Pública Federal referentes ao exercício de 2019, para demonstração de resultados planejados e alcançados e o desempenho da gestão.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN e a SOF vem considerando em suas análises a Classificação por Função de Governo das Nações Unidas (*Classification of Functions of Government* - COFOG da OCDE/ONU). A metodologia e a estimativa da distribuição da despesa fixada nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, estão detalhadas no Anexo VII da LOA/2020 (art. 9º) e na publicação “Despesas por função do Governo Central – Classificação COFOG 2015-2017”, da STN e SOF.

A classificação funcional definida pela Portaria nº 42/1999, adotada nacionalmente, considera a transversalidade de funções/subfunções e tem relação com a classificação institucional, enquanto a estrutura da COFOG preocupa-se com a natureza funcional da despesa.

A COFOG, que segue a metodologia estabelecida pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (*Government Finance Statistics Manual* - GFSM 2014), elaborado pelo Departamento de Estatísticas do Fundo Monetário Internacional – FMI, permite análise comparativa (*benchmark*) sobre composição dos gastos em relação à experiência internacional. (STN/SOF, 2018)

Sobre o Projeto de Lei Complementar – PLP nº 295/2016, esse traz inovações e aprimoramento da norma vigente quanto ao planejamento na administração pública brasileira ser orientado para resultados. Conforme tramitação registrada no sítio da Câmara dos Deputados, o PLP nº 295/2016 ainda aguarda apreciação. Em abril de 2019, foi apresentado requerimento de constituição de Comissão Especial de Projeto nº 1.339/2019, solicitando a

criação da citada comissão, destinada à apreciação do PLP nº 295/2016 (pretensa Lei da Qualidade Fiscal), o qual dispõe sobre normas de finanças públicas, com revogação da Lei nº 4.320/1964 e alteração da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a LRF.

Cumprе anotar que a última atualização da Lei nº 4.320/64, ocorreu em 1982, por isso a necessidade de reestruturá-la. O texto já tramitou no Senado Federal e, desde 2016, aguarda apreciação da Câmara dos Deputados.

Está em discussão, também, outra modificação na estrutura do orçamento federal, pela Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019 (PEC nº 188/2019, de 5/11/2019). A intenção, dentre outras proposições, é de revogar o instrumento plano plurianual (lei instituidora – art. 165, CF/88) e transformar o orçamento em plurianual, ou seja, “na fase de elaboração do orçamento será indicado o comprometimento de despesas não só do próximo exercício, mas também dos anos seguintes.” Os autores da PEC acreditam que a alteração criará um ambiente no qual o governo possa definir os projetos prioritários e dar condições, via orçamento, de efetiva execução ao longo do tempo.

Em complemento a essa discussão, o quadro a seguir traz exemplos do relatório de boas práticas de orçamento de desempenho com a experiência dos países membros da OCDE, citado no item 2.4, e a percepção de que há esforço para desenvolver essas práticas no Brasil.

Quadro 3 – Comparativo Práticas sugeridas pela OCDE quanto à adoção do orçamento de desempenho e práticas já adotadas no Brasil

Práticas OCDE	Países da OCDE	Brasil
Boa Prática 1	Lei ou regulamentos orçamentários básicos como a Lei orgânica relativa às leis de finanças – França.	O art. 165. da CF/88, define que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o PPA; a LDO e a LOA.
Boa Prática 2	Indicadores de desempenho no processo orçamentário sistematicamente ligados a objetivos políticos estratégicos, como na Áustria.	O Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal - MT PPA 2020/2023 relata a importância de empregar indicadores de desempenho eficientes.
	Disponibilidade de recursos ao longo de um período plurianual (MTEF)	Marcos de gastos de médio prazo – MGMP (Manual PPA 2020 – 2023)
Boa Prática 3	Adoção de sistemas de classificação orçamentária por programas, econômica, administrativa, financeira e funcional (COFOG)	Adoção de classificação funcional-programática; COFOG no anexo VII da LOA 2020.
	Os países com experiência, em orçamento de desempenho, como a França, tendem a reduzir o número de programas e indicadores ao longo do tempo.	A redução do número de programas, metas, e de indicadores é preocupação descrita no MT PPA 2020/2023.

Boa Prática 4	Dinamarca lança, em 2010, política governamental de gestão de dados e informações: registro de dados de qualidade possibilita reutilização destes por <i>stakeholders</i> . Foco na conformidade legal, na interoperabilidade de dados, modelagem de dados e semântica. Criou cultura de todo o governo e uma agenda comum a colocar a governança dos dados, a qualidade dos dados, a utilização e a partilha de dados no cerne das reformas em domínios políticos fundamentais, como o emprego, a tributação e o ambiente.	O Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016 instituiu a Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal.
Boa Prática 5	Relatório anual de demonstrações financeiras e de desempenho do Reino Unido.	Relatório de Gestão, na forma de relato integrado, solicitado, às UPC, anualmente pelo TCU.
	Sistema InfoBase do Canadá ilustra como os dados de gastos e desempenho podem ser relacionados sistematicamente para melhorar o acesso público às informações e dados de desempenho.	Plataformas como Painel do Orçamento, Portal da Transparência e o Plano de Dados Abertos (PDA) são exemplos para esta prática.
Boa Prática 6	O Chile apresenta abordagem sistemática para a avaliação <i>ex ante</i> do programa, em processo que fornece informações relevantes sobre a concepção de programas novos e reformulados e oferece insumos ao processo de formulação orçamentária.	As publicações Guia Prático de Análise <i>ex ante</i> e Guia Prático de análise <i>ex post</i> , aprovadas pelo Comitê Interministerial de Governança - CIG, em 2018, são recomendações para ministérios e órgãos da administração pública federal.
Boa Prática 7	Na França, para cada programa, o ministro nomeia um gerente. Os gerentes de programa são o ponto central do novo sistema de gestão pública, operando no nexo entre políticas e responsabilidade gerencial. Ao se reportar ao ministro, eles ajudam a definir os objetivos para seus programas. Os gerentes de programa organizam o controle gerencial e recebem um montante total a controlar. Planos Anuais de Desempenho expressam os compromissos dos gerentes de programa, apresentando as estratégias e objetivos de cada programa e justificando as dotações, alocação dos recursos financeiros e humanos disponíveis para atender suas necessidades.	A figura de gestor de programa é tratada no Decreto nº 10.321 de 15 de abril de 2020, que regulamenta o PPA 2020/2023.

Fonte: Base OCDE Good Practices for Performance Budgeting e normativos citados.

Pelo exposto no item 2.4, que trata das práticas, e no quadro comparativo acima, considerando-se as tratativas em andamento para adesão do Brasil como país membro, reitera-se a percepção do movimento de alinhamento às práticas preconizadas pela OCDE em relação

ao orçamento de desempenho. Apesar deste movimento, a execução orçamentária apresenta pouca flexibilidade. Mas como questões emergenciais podem surgir, o momento atual pode reforçar a necessidade de reorganizar a peça orçamentária e discutir as limitações encontradas hoje, como o teto do gasto e dificuldade em realizar alterações orçamentárias.

4.2 Implicações do “Orçamento de Guerra” na Sistemática Orçamentária Brasileira

Na prática, para facilitar a execução orçamentária de medidas emergenciais, a Emenda Constitucional nº 106/2020 cria um regime extraordinário, afastando a aplicação de dispositivos legais e constitucionais. Beneficia, inclusive, pessoas jurídicas em débito com o sistema da seguridade social que poderão contratar com o Poder Público ou dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, com o afastamento da aplicação do disposto no § 3º, art. 195, da CF/88.

Uma discussão que se coloca é se a Emenda Constitucional nº 106/2020 afasta o disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da CF/88, o qual dispõe que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Na conjuntura atual de pandemia, acredita-se que esta estimativa não é mensurável.

Outro aspecto que merece destaque é a dispensa do cumprimento da “regra de ouro”. O art. 167, *caput*, inciso III da CRFB veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. Isto significa dizer que o ente não pode se endividar para pagar despesas correntes.

Registre-se que o art. 5º da EC nº 106/2020 busca garantir a transparência aos gastos no combate à pandemia, exigindo que a execução seja feita por programações orçamentárias específicas ou com marcadores de identificação, além de exigir uma demonstração em separado no relatório a que se refere o § 3º, art. 165, da CF/88, que é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

A EC nº 106/2020 chama atenção para o trato com o Princípio da Universalidade Orçamentária, previsto no art. 2º, da Lei nº 4.320/1964, pelo qual todas as receitas e despesas devem estar previstas na lei orçamentária anual.

Ressalte-se mais uma vez que, com suas excepcionalidades, o Orçamento de Guerra guarda as mesmas características presentes na técnica do orçamento-programa. Ao dispor sobre a forma de identificação das autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia e de seus efeitos sociais e

econômicos. A autorização temporária para realização de despesas em programações orçamentárias, cuja finalidade exclusiva restringe-se ao enfrentamento da situação de calamidade pública, guarda observância à classificação funcional programática.

Faz-se necessário considerar também outra tratativa ao sistema orçamentário hoje, o teto de gastos. A Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, conhecida como Novo Regime Fiscal (NRF) ou Teto do Gasto, impôs limites anuais para despesas primárias da União durante o período de 2017 a 2036. O crescimento anual dessas despesas está limitado à inflação medida pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA (Almeida e Bijos, 2019).

A EC nº 95/2016 excluiu da base de cálculo dos limites os créditos extraordinários. Assim, em 23 de junho de 2020, em referência à LOA 2020, já constava um acréscimo de mais de R\$ 400,00 bilhões, referentes a créditos extraordinários, para as ações de combate à COVID 19. Despesa esta não contabilizada no controle do teto de gastos, mas realizada.

4.3 Sobre a Execução do Orçamento de Guerra

A partir da identificação das 229 programações orçamentárias, verificou-se que até o dia 23 de junho de 2020 foram destinados R\$ 404,2 bilhões para combater os efeitos da pandemia no país.

Quadro 4 – Execução Orçamentária e Financeira relacionadas ao enfrentamento da pandemia por Órgão Orçamentário.

Órgão Orçamentário	Dotação Atual	Empenhado	Liquidado	Pago
20000 - Presidência da República	55.348.791,00	18.843.637,18	7.554.602,08	5.681.846,87
24000 - Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	453.476.250,00	96.453.159,24	17.486.033,13	17.486.033,13
25000 - Ministério da Economia	51.642.429.500,00	30.089.965.961,38	11.720.189.864,20	11.720.189.864,20
26000 - Ministério da Educação	820.238.924,00	493.213.483,89	148.687.132,67	138.946.108,86
30000 - Ministério da Justiça e Segurança Pública	639.126.451,00	172.699.650,47	65.112.306,80	64.185.674,76
32000 - Ministério de Minas e Energia	900.000.000,00	900.000.000,00	900.000.000,00	900.000.000,00
35000 - Ministério das Relações Exteriores	128.000.000,00	79.798.386,41	76.961.680,68	76.961.680,66

36000 - Ministério da Saúde	39.325.770.022,00	13.611.874.889,19	11.549.566.022,18	11.504.339.370,16
37000 - Controladoria-Geral da União	100.000,00	3.809,30	1.953,30	1.102,80
52000 - Ministério da Defesa	301.456.744,00	217.121.411,60	88.271.560,98	80.781.794,42
55000 - Ministério da Cidadania	158.777.720.957,00	126.675.047.577,17	97.917.998.646,55	97.524.960.154,98
71000 - Encargos Financeiros da União	35.900.000.000,00	15.900.000.000,00	15.900.000.000,00	15.900.000.000,00
73000 - Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios	76.189.488.452,00	76.189.488.452,00	21.643.760.804,32	21.643.760.804,32
74000 - Operações Oficiais de Crédito	39.000.000.000,00	34.454.205.117,37	17.379.096.019,21	17.379.096.019,21
81000 - Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos	50.055.000,00	42.081.327,81	33.707.928,75	31.476.745,91
TOTAL	404.183.211.091,00	298.940.796.863,01	177.448.394.554,85	176.987.867.200,28

Fonte: Painel do Orçamento – SIOP, em 23 de junho de 2020.

Das dotações acima especificadas, chama a atenção o montante destinado ao Ministério da Cidadania. Dos R\$ 158,78 bilhões direcionados por medidas provisórias, foram destinados R\$ 152,64 bilhões para atender a Ação 00S4 – “Auxílio Emergencial de Proteção Social a Pessoas em Situação de Vulnerabilidade, Devido à Pandemia da COVID 19”.

Ainda em relação à execução dos valores dispostos no Quadro 4, R\$ 446 milhões foram usados em despesas obrigatórias (GND 1 – Pessoal e encargos sociais); R\$ 325 bilhões foram destinados a despesas correntes (GND 3 – Outras despesas correntes); R\$ 3,8 bilhões foram destinados a investimentos (GND 4); R\$ 74,9 bilhões destinados a inversões financeiras (GND 5), conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Execução Orçamentária e Financeira relacionadas ao enfrentamento da pandemia por Grupo de Natureza de Despesa.

Grupo de Despesa	Dotação Atual	Empenhado	Liquidado	Pago
1 - Pessoal e Encargos Sociais	445.934.935,00	433.059.095,26	8.156.231,69	7.827.173,20
3 - Outras Despesas Correntes	325.022.050.806,00	246.942.746.285,98	143.738.604.229,95	143.285.624.848,55
4 - Investimentos	3.815.225.350,00	1.210.786.364,40	422.538.074,00	415.319.159,32
5 - Inversões Financeiras	74.900.000.000,00	50.354.205.117,37	33.279.096.019,21	33.279.096.019,21
TOTAL	404.183.211.091,00	298.940.796.863,01	177.448.394.554,85	176.987.867.200,28

Fonte: Painel do Orçamento – SIOP, em 23 de junho de 2020.

Destaca-se também o aspecto relacionado à abertura de crédito extraordinário, tratativa efetivada por medida provisória no âmbito do Governo Federal brasileiro. A Constituição Federal de 1988 estabelece que cabe à Comissão Mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de apreciação, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional, com votação iniciada na Câmara dos Deputados. Com a aprovação, as MP são convertidas em lei.

Aprovado o projeto de lei de conversão alterando o texto original da MP, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto de lei. O problema acontece quando, por exemplo, a Medida Provisória nº 921, de 7 de fevereiro de 2020, com força de lei, instrumento que abriu crédito extraordinário em favor do Ministério da Defesa do Brasil no valor de R\$ 11.287.803,00, teve seu prazo de vigência encerrado em 8 de junho de 2020, nem chegando a tramitar pelo Senado Federal. A matéria aguarda edição de decreto legislativo, até 23 de agosto de 2020, para regulamentar as relações jurídicas ocorridas durante a vigência da MP nº 921/2020, de acordo com o sítio do Congresso Nacional.

Em tempo, a MP nº 921/2020 foi editada para possibilitar o emprego das Forças Armadas no âmbito da "Operação Regresso", que tratou de apoio à retirada de brasileiros e familiares, devidamente autorizados pelo Governo Chinês, da cidade de Wuhan, na China, que manifestaram vontade de regressar ao Brasil, diante do isolamento da população daquela cidade em virtude da ameaça à saúde pública causada pela COVID 19, como reza a exposição de motivos EM nº 00029/2020 ME, de 6 de fevereiro de 2020. Da dotação de R\$ 11.287.803,00, em 23 de junho de 2020, após perda da vigência da MP, estavam empenhados R\$ 8.936.948,00.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na criticidade do momento, tratar de orçamento público, com sua natureza política, em cenário de crise e endividamento, com atuais demandas imprevisíveis é mais que delicado. Há que se considerar o cuidado quanto a sobreposição de ações. Por exemplo, a tramitação contemporânea do PLP nº 295/2016, que trata de atualização do instrumento PPA e da PEC nº 188/2019, que trata, entre outros, da extinção deste instrumento.

Sobre a EC nº 106/2020, esta parece apontar para a insipiência do arcabouço legal orçamentário no que tange ao trato com situações excepcionais. A mera previsão de possibilidade de edição de medida provisória de crédito extraordinário parece não ser suficiente. Esta ausência de normativo para momentos excepcionais preocupa não somente pelo vazio legal em si, mas também porque abre espaço para normatizações bastante elásticas sobre contratações, seja de pessoal, seja de obras, serviços e compras. Há de se considerar que em uma realidade orçamentária como a brasileira, onde as despesas obrigatórias em geral marcam profundamente o orçamento, a possibilidade de ampliação dessas é foco de preocupação.

Outro ponto de destaque é a ampla possibilidade de aumento do endividamento em um país já endividado. Como mencionado, mesmo antes da pandemia, o país já vinha enfrentando sucessivos deficits primários e, nos últimos exercícios, foi incapaz de cumprir com as obrigações de custeio, sem a realização de operações de crédito para custear despesas correntes. Nem tão pouco a rígida EC nº 95/2016 exerce controle sobre as despesas realizadas, por medidas provisórias, em função da pandemia.

Há ainda que destacar a subjetividade de dispositivos que tornarão difícil a responsabilização por eventuais abusos. A convalidação, pela EC nº 106/2020, de atos praticados desde 20 de março de 2020 até sua publicação e a Medida Provisória nº 966, de 13 de maio de 2020, que dispõe sobre a responsabilização de agentes públicos por ação e omissão em atos relacionados com a pandemia de COVID 19, pode favorecer praticantes de atos ilegais.

O desafio para combater a pandemia de COVID 19 e seus efeitos sociais e econômicos é mundial. Exige de todos um novo modo de agir e, para o Estado, é imperioso que se faça frente às necessidades básicas da população, reduzindo o número de mortes e entregando um atendimento de saúde adequado. Porém, o aspecto fiscal não pode ser negligenciado. O comprometimento das finanças nacionais pela liberdade de atuação pública para autorização de despesas pode reverberar por muito tempo. Esta pandemia talvez venha ensinar que o

Brasil precisa ter um plano para momentos excepcionais e que desenvolver este plano em momento crítico não é uma forma eficiente de lidar com problemas complexos.

Por fim, cumpre registrar o espaço para futuras pesquisas sobre eficiência, eficácia e efetividade dos gastos durante a pandemia, além de avaliações sobre transparência e *accountability*.

REFERÊNCIAS

Abreu, C. R. de; Câmara, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p. 73-90, jan./fev. 2015.

Almeida, D. P. B.; Bijos, P.R. S. **Teto de Gastos**: balanço dos dois primeiros anos de vigência do Novo Regime Fiscal (2017-2018). Brasília: Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 23 fev. 2020.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm. Acesso em 14 mar. 2020.

_____. Despesas por função do Governo Central: classificação COFOG – 2015-2017. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), 2018.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 13 abr. 2020.

_____. Lei Federal 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em 13 abr. 2020.

_____. Lei Federal nº 13.971, de 27 de dezembro de 2019. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13971.htm. Acesso em 13 abr. 2020.

_____. Manual Técnico de Orçamento 2020. 12ª edição. Brasília: Ministério da Economia (Secretaria de Orçamento Federal), 2020.

_____. Manual Técnico de Orçamento 2021. Brasília: Ministério da Economia (Secretaria de Orçamento Federal), 2020.

_____. Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023. Brasília: Ministério da Economia, 2019.

_____. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Disponível em: http://siops.datasus.gov.br/Documentacao/port_42.pdf. Acesso em 13 abr. 2020.

_____. Projeto de Lei Complementar nº 295, de 21 de junho de 2016. Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>. Acesso em 2 abr. 2020.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019. Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências.

Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139704>. Acesso em 23 fev. 2020.

Couto, L. F. **Nota Técnica nº 28 (Diest):** A Crise do Covid-19, regras orçamentárias e suas interpretações: mudanças necessárias? Brasília: IPEA, 2020.

Crepaldi, S. A.; Crepaldi, G. S. **Orçamento público:** planejamento, elaboração e controle. São Paulo: Saraiva, 2013.

Cruz, I. O. C. O. **Orçamento Público no Congresso Nacional:** uma análise clara e objetiva dos temas mais importantes (e complexos) do Legislativo brasileiro. Brasília, 2010.

Gadelha, S. R. de B. **Introdução ao Orçamento Público.** Brasília: Diretoria de comunicação e Pesquisa da Escola Nacional de Administração Pública, 2017.

Giacomoni, J. **Orçamento governamental:** teoria, sistema, processo. São Paulo: Atlas, 2019.

Giacomoni, J. **Orçamento Público.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas:** guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil e IPEA, 2018.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas:** guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil e IPEA, 2018.

Lima, D. V. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2018.

Mancini, B. **Orçamento-programa:** alguns desafios para sua efetividade no Brasil. In Pires, V.; Sathler, A. R. (Organizadores). *Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil.* Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018.

Martins, G. de A.; Theóphilo, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais aplicadas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Noblat, P. L. D.; Barcelos, C. L. K.; Souza, B. C. G. D. **Orçamento Público: Visão Geral**. Brasília: Diretoria de comunicação e Pesquisa da Escola Nacional de Administração Pública, 2013.

Noblat, P. L. D.; Barcelos, C. L. K.; Souza, B. C. G. D. **Orçamento Público: Conceitos Básicos, Módulo 1**. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2014.

Oliveira, M. I. **A evolução do orçamento público: do controle de gastos ao planejamento baseado em resultados**. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis.

Organisation for Economic Cooperation and Development. (2019) **OECD Good Practices for Performance Budgeting**. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/oecd-good-practices-for-performance-budgeting-c90b0305-en.htm>. Acesso em jan. 2020.

Peres, U. D.; Santos, F. P. **Orçamento-programa: incrementalismo, racionalismo e política**. In Pires, V.; Sathler, A. R. (Organizadores). *Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018.

Pires, J. S. D. B.; Motta, W. F. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, mai./ago. 2006.

Pires, V. **Orçamento público no Brasil: um olhar para além das metodologias orçamentárias hegemônicas, em busca de uma estratégia de inovação em contexto complexo**. In Pires, V.; Sathler, A. R. (Organizadores). *Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018.

Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. **Nota Técnica 95/2020: Análise da PEC 10/2020**. Brasília: Senado Federal, 2020.

Silva, S. de S. e. *Novas Técnicas do Orçamento Público*. **Revista do Servidor Público**, Brasília, v. 108, n. 2, p. 89-98, mai./ago. 1973.

Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, 2018.

Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão: Guia para elaboração na forma de relato integrado:** evolução da prestação de contas. 2. ed. Brasília: TCU, 2019.