



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) Curso de Graduação em Ciências
Contábeis

Gabriel Laerth Vieira Pereira

Título:

A Rigidez Orçamentária em tempos de crise pandêmica da COVID-19

Brasília - DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão
de Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

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

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Gabriel Laerth Vieira Pereira

A Rigidez Orçamentária em tempos de crise pandêmica da COVID-19.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Contabilidade Pública

Área: Ciências contábeis

Orientador: Prof. Antonio Carlos Santos

Brasília - DF

2021

PEREIRA, GABRIEL LAERTH VIEIRA

A Rigidez Orçamentária em Tempos de Crise Pandêmica da COVID-19/ Gabriel Laerth Vieira Pereira – Brasília, 2021.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2021.

Orientador: Prof. Antonio Carlos Santos, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Bacharelado em Ciências Contábeis

GABRIEL LAERTH VIEIRA PEREIRA

**A RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA EM TEMPOS DE CRISE
PANDÊMICA DA COVID-19**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.Me.Antonio Carlos Santos

Banca Examinadora:

Prof.Me.Antonio Carlos Santos – Orientador

CCA/FACE/UnB

Prof. Dr.Helder Kiyoshi Kashiwakura – Avaliador

CCA/FACE/UnB

*“Educação é uma descoberta progressiva
de nossa própria ignorância” (Voltaire)*

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado forças para suportar todas as adversidades durante esse curso.

Ao meu orientador, Antonio Santos, por toda paciência e dedicação para me ajudar durante a elaboração deste trabalho.

Aos meus Pais, Flávio Laerth, Rosa Cristina, e meu irmão Guilherme Vieira, por todo amor e incentivo.

Aos meus amigos, Marcos Denis e Diego Portela, pelos conselhos e colaboração.

Aos meus colegas de faculdade, por todos os momentos e risadas e perrengues.

A minha companheira, Isadora Aisha, pelo incentivo e paciência.

E por fim, a Universidade de Brasília, onde vivi a melhor fase da minha vida e que me proporcionou várias experiências e aprendizados que levaria para sempre.

RESUMO

Considerando a situação atual de calamidade pública por conta de uma pandemia provocada pelo vírus da COVID-19, as crescentes diminuições na arrecadação por conta das medidas de contenção à doença e a inflexibilidade estrutural do orçamento público, este trabalho se propõe a analisar o comportamento dos gastos federais no ano de 2020, e também a questão da rigidez orçamentária. Para tanto, foi realizado uma análise comparativa entre os órgãos orçamentários, o comportamento dos gastos discricionários e vinculados, as fontes de recursos destes e também foram analisados os gastos específicos com a COVID-19. Os resultados apontaram que a situação de calamidade pública comprometeu amplamente o orçamento público, e a questão da rigidez orçamentária foi intensificada, o que fez com que a gestão orçamentária durante a pandemia fosse dificultada.

Palavras-chave: Orçamento Público; Rigidez Orçamentária; COVID-19; Gestão Orçamentária.

ABSTRACT

Considering the current situation of public calamity due to a pandemic caused by the COVID-19, the increasing decreases in revenue due to measures to contain the disease and the structural inflexibility of the public budget, this research aims to analyze the behavior of federal expenditures in the year 2020, and the issue of budget rigidity. For this purpose, a comparative analysis was carried out between the budgetary agencies, the behavior of discretionary and related expenditures, their sources of funds, and specific expenditures with COVID-19 were also analyzed. The results showed that the situation of public calamity largely committed the public budget, and the issue of budgetary rigidity was intensified, which made the budget management difficult during the pandemic

Keywords: Public Budget; Budget rigidity; COVID-19; Budget Management.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OMS – Organização Mundial da Saúde

EBC – Empresa Brasil de Comunicação

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN- Secretaria do Tesouro Nacional

SRF – Secretaria Especial da Receita Federal

CF – Constituição Federal

PPA – Plano Plurianual

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

ONG – Organização Não Governamental

MTO – Manual Técnico do Orçamento

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

GND – Despesa por Grupo de Natureza de Despesa

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Principais despesas liquidadas no GND 3.....	31
Tabela 2 – Comportamento das despesas por Órgão.....	32
Tabela 3 – Despesa com pessoal por Órgão.....	34
Tabela 4 – Execução do GND por fonte de recursos.....	35
Tabela 5 – Despesas com o enfrentamento da Covid-19 por Órgão.....	36

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Arrecadação bruta federal por origem de receita.....	28
Gráfico 2 – Grupo de natureza de despesa – GND.....	30

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Objetivos.....	15
1.2 Justificativas.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 Orçamento Público.....	17
2.2 Rigidez Orçamentária.....	22
2.3 Outras discussões	25
3 MÉTODO.....	27
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	27
4.1 Comportamento da arrecadação por origem de receita.....	27
4.2 Comportamento das despesas por Grupo Natureza da Despesa (GND).....	29
4.3 Comportamento das despesas por Órgão.....	31
4.4 Comportamento das despesas com pessoal por Órgão.....	33
4.5 Análise do grupo Outras Despesas Correntes por fonte.....	35
4.6 Despesas executadas no enfrentamento à COVID-19.....	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS.....	39

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público brasileiro obedece a várias determinações da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), inclusive no que diz respeito à aplicação mínima de recursos em saúde e educação por exemplo, tornando o orçamento rígido em termos de planejamento (ANDRADE, AGUILAR, MORAIS, PEREIRA & FONSECA, 2008). Segundo Câmara (2008), a rigidez orçamentária diminui a quantidade de recursos discricionários disponíveis no orçamento e limita a flexibilização de gastos demandados pela sociedade em situações ocasionais.

Nunes e Nunes (1997) lista quatro fatores que corroboram para a crise fiscal no Brasil, e a primeira delas é o papel que é atribuído ao Estado de promover segurança e saúde, o que exige uma robusta estrutura administrativa que tem como consequência o aumento dos gastos públicos. O segundo fator diz respeito a rigidez dos gastos, resultantes de vinculações de receitas, por determinação da própria CF/1988. O terceiro fator se refere à utopia orçamentária, decorrente da subestimação das despesas e da superestimação das receitas, que provoca desequilíbrio das contas públicas. O quarto e último fator apontado pelos autores é concernente ao federalismo fiscal, o qual provoca problemas na arrecadação e na distribuição dos recursos.

Segundo Rocha (1997, p.50) a vinculação de recursos diminui a efetiva distribuição destes, na medida em que tira a possibilidade de debate sobre uma melhor alocação desses recursos. Em complemento a esta lógica, Mendes Júnior (2010, p.10) enfatiza que tal processo de vinculações acaba por inibir o aprimoramento de práticas gerenciais que trazem inovações, e da melhoria dos indicadores ligados a eficiências dos gastos públicos.

Em dezembro de 2019 foi noticiado ao mundo os primeiros casos de uma doença respiratória causada por um vírus, o SARS-CoV-2, que deu origem a doença hoje mundialmente denominada de Covid-19. O epicentro inicial da doença se deu na cidade chinesa de Wuhan, mas logo se alastrou por todo o mundo, pois o vírus tem uma grande facilidade de transmissão. Em função disso, em 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a Covid-19 como uma pandemia (Empresa Brasil de Comunicação - EBC, 2020).

No Brasil, com o aumento de casos da Covid-19, o Governo Federal, por meio do Decreto Legislativo Nº 6, de 20 de março de 2020, classificou a situação vigente como de calamidade pública, o que na prática consiste na adoção de um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações, nos seguintes termos:

Art. 167-B. Durante a vigência de estado de calamidade pública de âmbito nacional, decretado pelo Congresso Nacional por iniciativa privativa do Presidente da República, a União deve adotar regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes, somente naquilo em que a urgência for compatível com o regime regular, [...] (BRASIL, 2020).

Devido à decretação do estado de calamidade pública, o governo federal teve o precedente necessário para abrir créditos extraordinários, a fim de atender com maior celeridade às demandas que surgiram resultantes da pandemia. Assim, durante o ano de 2020, só de créditos extraordinários, foram gastos R\$524 Bilhões no combate à pandemia da covid-19. Sendo que de acordo com o Sistema de Administração Financeira...(SIAFI), gerido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), cerca de 57% desse valor foram provenientes de endividamento federal (STN, 2021).

A situação de emergência provocada pela catástrofe pandêmica da Covid-19 teve como consequência não só o aumento do endividamento, mas também a queda na arrecadação por conta das medidas de contenção à doença, implementadas por todos os entes federativos. Nesse cenário, segundo a Secretaria da Receita Federal (SRF), em 2020 as arrecadações somente de impostos federais caíram em cerca de 6,9% em comparação ao ano anterior (SRF, 2021). Assim, em um contexto no qual se faz necessário um aumento dos gastos públicos, uma diminuição na arrecadação tende a piorar ainda mais a situação fiscal do país.

Diante desse contexto, de necessidade de aumento de gastos para o enfrentamento da covid-19, somado à diminuição da arrecadação e à inflexibilidade estrutural do orçamento federal, é que emerge a seguinte indagação: *Qual foi o comportamento dos gastos federais diante de uma crise pandêmica, e quais foram as implicações de um orçamento hegemonicamente obrigatório na execução orçamento pública diante desta situação adversa?*

1.1- Objetivos

Este estudo se propõe a analisar a dinâmica dos gastos federais, no ano de 2020, em função da atipicidade derivada da crise sanitária provocada pela COVID-19 que, por si só, já seria um complicador relevante para o equilíbrio fiscal das contas públicas brasileira. Entretanto, soma-se a isso a questão da rigidez orçamentária que vem sendo construída desde a promulgação da CF/1988

Com fulcro na consecução desse propósito, decidiu-se tomar como base comparativa o ano de 2019 e delinear os seguintes objetivos específicos:

- Analisar o comportamento da arrecadação por origem da receita
- Analisar as despesas por grupo de natureza da despesa
- Analisar comparativamente, por Órgão Orçamentário, o comportamento dos gastos discricionários e vinculados do governo federal entre os anos de 2019 e 2020, excetuando-se aqueles diretamente relacionados com a COVID-19

- Analisar por grupo de natureza de despesa, as despesas liquidadas com pessoal dos anos de 2019 e 2020.
- Analisar, por fonte de recursos, o grupo de despesa que teve a maior despesa liquidada em 2019 e 2020. (Parece que sempre é ODC)
- Analisar os gastos com a COVID-19 por fonte de recursos e por órgão.

1.2 Justificativas

Este estudo se justifica pelo fato de contribuir com análises, comparações, e questionamentos sobre o tema do orçamento público, e assim somando para o arcabouço teórico acerca do tema. A situação atual de uma calamidade pública por conta da pandemia da COVID-19 fez com que surgissem diversas questões no que concerne ao vírus, e, portanto, este trabalho irá contribuir dentro da área da contabilidade pública sobre este tema. A questão da rigidez orçamentária, que ocorre desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, nunca foi totalmente elucidada, e por conta disso, é sempre importante que se façam trabalhos que agreguem em algo sobre este tema. Portanto, o conteúdo deste trabalho sobre o orçamento público, somado a uma questão que nunca foi solucionada da rigidez orçamentária e adicionado o fator de uma calamidade pública, este estudo se justifica pela sua relevância acadêmica acerca desses assuntos e também pela contribuição à sociedade por serem assuntos de interesse público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento público

Segundo Viana (1950, p.39), o Orçamento público teve o seu surgimento na Inglaterra medieval no ano 1215, quando foi assinada a carta magna pelo Rei Jhon Lackland devido as pressões realizadas pelos barões feudais que buscavam limitar o poder de tributar do rei. Mesmo que não envolvesse despesa ou receita pública neste documento, esta carta estabeleceu a primeira forma de controle de um pseudo parlamento sobre a monarquia absolutista, o que serviria como ponto de partida para novas reivindicações e direitos.

A visão antepassada da monarquia absolutista que possuía uma administração dispendiosa, com gastos exorbitantes para a nobreza, levou a um desgaste na relação da monarquia com a burguesia que estava se expandindo, bem como com a população que vivia na miséria em sua maioria. Assim, era preciso um Estado menos intervencionista e que olhasse mais para a classe burguesa a fim de contribuir para o aumento dos lucros destes. Esse período de desenvolvimento inicial do orçamento público é marcado por ideias econômicas liberais, cuja preocupação estava centrada na limitação do poder de arrecadar do governante, ou seja, o dispositivo orçamentário era preponderantemente um instrumento de controle político e ficou conhecido como Orçamento Tradicional (GIACOMONI, 2010).

No Brasil, com a vinda de D. João VI houve várias mudanças no país, dentre elas a abertura de portos e a cobrança de tributos aduaneiros, e para isso foram criados um regime de contabilidade e o Erário Público – o Tesouro. Após a independência, a Constituição Imperial de 1824 definiu as competências orçamentárias entre os Poderes da seguinte forma: a elaboração da proposta orçamentária ficou com o Poder Executivo; a aprovação do orçamento era competência da Assembleia Geral; e a iniciativa das leis sobre os impostos ficou ao cargo da Câmara dos Deputados (GIACOMONI, 2010).

Segundo ainda Giacomoni (2010), em 15/12/1830, um decreto legislativo estabeleceu um novo marco para o orçamento público brasileiro, pois previa as receitas e fixava despesas das províncias para o exercício do ano seguinte. O período de vigência da Constituição de 1824 marca a consolidação do Orçamento Tradicional no Brasil, que tinha como característica principal o controle político do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo.

Após a Proclamação da República, em 1891 uma nova constituição foi promulgada, a qual introduziu modificações significativas no sistema orçamentário brasileiro, dentre as quais estão as competências de cada Poder. Nessa nova Carta, o Poder Legislativo passa a ter a

iniciativa de elaborar o orçamento e de avaliar as contas do Poder Executivo. Outra notória alteração foi a transformação das antigas Províncias em Estados com autonomia e constituições próprias, medida que trouxe como consequência o endividamento dos Entes Federativos (RESENDE, 2018).

Com o golpe de Estado em 1930 e o início da era Vargas, surge uma preocupação em quantificar essa dívida que foi contraída pelos Estados. A gestão do governo brasileiro passa a mudar, com características de centralização de poder e de um Estado intervencionista, exige-se a diferenciação entre bens públicos e privados e a predominância da impessoalidade. Aliado a esses novos atributos, surge a tentativa de padronização do orçamento público nos diversos níveis do governo, no entanto não havia uma legislação que tratasse do assunto. (GONTIJO,2004)

A demanda por uma padronização e pelo aprimoramento da técnica orçamentária fez com que em 1946, na quinta Constituição do Brasil, a ideia do *performance-budget* norte-americano, ou orçamento de desempenho, fosse introduzido preliminarmente no Brasil. Essa técnica caracteriza-se por dar ênfase aos resultados dos gastos públicos. Isso significa que o objeto do gasto fica em segundo plano, e o foco principal passa a ser o que o gasto traz de benefício para a sociedade. Todavia, ainda não era observado um planejamento central das ações de governo, ou seja, havia uma desconexão total entre planejamento e orçamento. (GONTIJO,2004)

O orçamento-programa, que tem entre os seus fundamentos principais o planejamento e forma base da técnica orçamentária atualmente utilizada no Brasil, foi implicitamente introduzido pela Lei nº 4.320/1964 e consolidado pelo Decreto-Lei nº 200/1967. Tais legislações foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, a qual, por sua vez, introduziu instrumentos inovadores de planejamento como o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), além da própria Lei Orçamentária Anual (LOA) que hoje formam o alicerce do processo de planejamento governamental brasileiro (BRASIL, 1964; BRASIL, 1967; BRASIL, 1988).

A lei orçamentária anual é de grande importância para a concretização dos direitos essenciais coletivos. É a partir dela que os direitos relacionados à educação, saúde, meio ambiente, segurança etc. são planejados. As despesas que são destinadas para o funcionamento dos serviços públicos e outros fins abrangidos pela política econômica do país, todos estes são contemplados na LOA. (BALEIRO, 1969, p.396)

Amartya Sen (2010, p.16-17) explica que o desenvolvimento da dignidade da pessoa humana está atrelado a expansão das liberdades das pessoas e remoção de suas privações que

são pobreza, falta de oportunidades econômicas e negligência dos serviços públicos. Seguindo neste raciocínio é possível afirmar que é fundamental para este desenvolvimento a perfeita elaboração da lei orçamentária, com as devidas emendas, transparência, audiências públicas e fiscalização, com a missão de acabar com a pobreza, estimular as oportunidades econômicas e garantir as liberdades dos cidadãos.

É importante frisar que é essencial a participação da sociedade em audiência pública no processo de elaboração da LOA, para que eventuais críticas ou sugestões possam moldar o texto de lei. O conhecimento da sociedade sobre os instrumentos orçamentários é uma questão de cidadania, fazendo com que o direcionamento das despesas públicas e a fiscalização sobre a sua fiel execução seja exercida. (HARADA, 2009)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, é fundamental para a boa gestão dos recursos públicos, tanto que o poder Legislativo não pode entrar em recesso em julho enquanto não aprovar esta peça orçamentária (art. 57, § 2º da CF). A LDO faz a vital ligação entre o planejamento estratégico do plano plurianual – PPA e a programação operacional da LOA, evidenciando as metas de trabalho para o ano seguinte, caso contrário, o gasto de expansão é tido como não autorizado e irregular. (art. 15 Lei de Responsabilidade Fiscal).

Visando o orçamento o anual, a LDO estabelece as políticas acerca dos tributos, gastos com pessoal e agências oficiais de fomento à economia. Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece conteúdos fundamentais no que tange ao combate ao déficit e a dívida pública, e também a meta de resultado primário. Estabelece também que a LDO todo ano regule 10 outros pontos decisivos de responsabilidade fiscal, dentre os quais se destacam: Limitação de empenho, para combater superestimação do orçamento que gera o déficit financiado, irregularmente por Restos a Pagar sem cobertura de caixa. (art. 4º, I, “b” c.c art. 9º, LRF); O tamanho da provisão para despesas imprevistas, chamada de Reserva de Contingência (art. 5º, III, LRF); Critérios para ajudar financeiramente as Organizações Não Governamentais – ONG’s (art. 4º, I, f, LRF); Método para o executivo estabelecer a programação financeira mensal (art. 8º, caput, LRF).

O Plano Plurianual – PPA, é um plano aprovado por lei quadrienal sujeita a prazos e protocolos diferenciados de tramitação, com vigência a partir do segundo ano do mandato do Presidente da República, Governador ou Prefeito. Este instrumento orçamentário, estabelece as medidas, gastos e objetivos a serem seguidos pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal, o PPA não avalia simplesmente o orçamento, ele também busca elencar as prioridades de cada região que podem ser viabilizados por meio de outros recursos como transferências outras esferas de Governo. Este plano prevê que a atuação do governo, durante o seu respectivo

período seja por programas de duração continuada já instituídos ou a instituir no médio prazo. (BRASIL, 1988).

Assim, com fundamento nos pressupostos do orçamento-programa, a técnica orçamentária brasileira evoluiu em direção ao denominado Orçamento Moderno e, dentro desta concepção, caminha em direção o orçamento por resultados ou novo orçamento de desempenho, cujas características mais relevantes são a eficiência na aplicação dos recursos públicos, a busca da economicidade, a eficácia no atingimento dos objetivos e a efetividade na transformação social(SILVA; SOUSA,2013).

Segundo Castro (2013), o governo realiza o planejamento e a execução do orçamento num processo periódico de arrecadação e aplicação dos recursos públicos. O processo orçamentário segue um ciclo, no qual o Poder Executivo e o Poder Legislativo participam de forma integrada, interativa e dinâmica. Para melhor compreensão, o ciclo orçamentário costuma ser didaticamente dividido em quatro etapas: elaboração e apresentação do projeto orçamentário pelo Poder Executivo; apreciação e aprovação pelo Poder legislativo; execução pelos Órgãos dos três Poderes; e controle da execução, o qual é realizado pelos controles internos de cada Poder e pelo controle externo exercido pelo Poder Legislativo.

Cabe observar, que não se trata de etapas estanques, e sim de um processo dinâmico, pois enquanto acontece a execução orçamentária de um ano, é elaborado e discutido o orçamento para o próximo exercício e, simultaneamente, os diversos controles agem de forma prévia, concomitante ou a posteriori aos atos praticados pelos gestores.

De acordo com a CF/1988, cabe exclusivamente ao titular do Poder Executivo a iniciativa da apresentação dos projetos de lei do PPA, da LDO e da LOA. No tocante à esfera federal, o prazo limite para o encaminhamento dos projetos do PPA e da LOA ao Congresso Nacional é até o dia 31 de agosto, os quais devem ser devolvidos para sanção presidencial até o dia 22 de dezembro. Já a LDO deve ser encaminhada pelo Presidente até o dia 15 de abril e devolvido pelo Congresso Nacional até o dia 17 de julho (BRASIL, 1988).

No que concerne à LOA estritamente, é possível observar o intervalo existente entre o planejamento e a elaboração da peça orçamentária e o início de sua execução, o qual pode ultrapassar um ano, considerando que as primeiras despesas e receitas previstas no primeiro semestre de um ano X, apesar de serem aprovadas em dezembro do mesmo ano, só serão executadas no ano seguinte ou até mesmo somente no segundo semestre do ano X2. Essa diferença temporal pode gerar diferenças entre a receita prevista e a despesa fixada em relação a receita arrecadada e a despesa executada, o que geralmente demanda a realização de alterações durante a execução orçamentária. (PIRES, 2002)

Conforme destaca Scaravelli (2011), o orçamento público pode ser alterado por diversos motivos, dentre os quais pode-se destacar: “variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; omissões orçamentárias; e fatos que independem da ação volitiva do gestor”.

Para ser realizado essas alterações no orçamento, ficou estabelecido os créditos adicionais orçamentários. Os créditos adicionais no Brasil estão classificados em suplementares, especiais e extraordinários, conforme a definição do art. 41 da Lei 4.320/64. Os créditos suplementares são aqueles destinados para reforço de dotação orçamentária. Já os créditos especiais, são os destinados para despesas que não possuem dotação orçamentária específica. E por fim, os créditos extraordinários são aqueles destinados para atender despesas urgentes, como no caso de calamidade pública, comoção interna ou guerra. Os recursos necessários para a realização dos programas de trabalho do governo são autorizados por meio desses créditos orçamentários, aprovados pelo Poder Legislativo. (ROCHA, C. M. C. 2009).

Sob a perspectiva do Orçamento Moderno, que tem como sustentáculo a gestão dos recursos públicos, Musgrave e Musgrave (1980) destacam três funções que o Estado deve cumprir por meio do Orçamento Público: alocativa, distributiva e estabilizadora. A alocativa é exercida quando a iniciativa privada não possui interesse de investir em áreas de alto custo e risco, principalmente em infraestrutura, ou em casos de investimentos em bens puramente públicos. A função distributiva decorre da incapacidade do mercado em distribuir renda, cabendo ao Estado implementar políticas públicas no intuito de diminuir os contrastes de renda na sociedade. Por fim, a função estabilizadora, segundo Santos (2009) surge com a finalidade de atenuar o impacto social e econômico de crises de inflação e desemprego, cabendo ao Estado adotar políticas fiscais e monetárias visando à estabilização da demanda agregada.

Segundo Sanches (2006, p.187), a busca pela melhoria das funções orçamentária, sejam elas alocativas, distributivas ou estabilizadoras, promoveu várias inovações com o objetivo de aumentar a qualidade dos serviços prestados, eficiência dos fatores de produção e principalmente a revisão de paradigmas nos modelos patrimoniais e burocráticos da administração pública.

A partir das definições anteriores dos instrumentos que compõem o Orçamento público, é possível inferir que o Orçamento possui multifuncionalidades, pois suas funções vão além da simples estimação das receitas e fixação de despesas, este mecanismo é em sua fundamentação um instrumento político que permite a utilização de recursos sociais e econômicos nos diversos

segmentos da sociedade, sendo utilizado para a execução de projetos aos usuários finais das políticas de governo, que são os cidadãos. (ARAÚJO e ARRUDA, 2009).

Diante de um quadro de crescente endividamento público crescente, segundo Kasznar (2000) “é preciso fazer um orçamento que possa claramente explicitar qual é o valor dos gastos envolvidos e a forma de financiá-los, além de gerar, também sequencialmente, prioridades sujeitas à consciência sobre as tipologias dos projetos. Dar prioridade aos projetos que geram mais empregos, mais benefícios sociais e mais efeitos multiplicadores na produção e em áreas pobres e regiões esvaziadas faz sentido. Isto é: necessitamos dispor de critérios sobre os quais se alicerchem os dispêndios públicos de longo prazo”.

2.2 Rigidez orçamentária

No Brasil atualmente, a discussão acerca do assunto rigidez orçamentária se demonstra no contexto da história recente da economia, pois uma das condições para o crescimento do país é o ajuste fiscal do setor público. O crescimento constante das despesas obrigatórias, reflete na elevação do nível de enrijecimento da estrutura orçamentária, onde uma parcela crescente das despesas obrigatórias é coberta por uma parcela crescente de receitas vinculadas.

As despesas de livre aplicação, que constituem uma margem de discricionariedade, pelo lado da despesa, são cada vez mais diminuídas pelos gastos obrigatórios e pelo superávit primário, o que faz com que a capacidade do governo de gerenciar o orçamento fique bastante estrita. (PINHEIRO,2006).

O registro de fonte/destinação de recursos, constitui-se em um código de 3 dígitos. O 1ºdígito representa o grupo de fonte, enquanto o 2º e o 3º representam a especificação da fonte. cada receita possui normas específicas de aplicação, ou seja, nem todos os valores arrecadados podem ser livremente gastos. Assim, essas normas especificam tanto quem deverá aplicar a receita quanto qual atividade estatal deverá ser financiada por meio dessa receita. Dessa maneira, uma mesma atividade estatal pode ser financiada por recursos de diferentes receitas, sendo necessário agrupar e catalogar, com o código em comum, as diferentes origens de receita que porventura devam ser aplicadas da mesma forma, no financiamento da mesma atividade estatal. (Manual Técnico Orçamentário. 2021)

A rigidez orçamentária e as consequências dela decorrentes se tornaram ainda mais intensas com a aprovação da Emenda Constitucional nº 100, de 26 de junho de 2019, que além de tornar as Emendas de Bancadas Estaduais e do Distrito Federal como de execução obrigatória, estendeu essa obrigatoriedade às demais despesas primárias discricionárias (BRASIL, 2019).

Conforme analisa Assis (2020), a aprovação da emenda da Emenda Constitucional nº 100/2019, ou o denominado orçamento impositivo, foram atos isolados do Legislativo para garantir maior execução das emendas individuais e de bancada, demonstrando uma forte tendência clientelista, pois uma vez que a execução da emenda aumenta o apoio eleitoral do parlamentar nos locais das obras e investimentos. (Isto torna o orçamento rígido e desconectado do planejamento)

As vinculações de recursos orçamentários integram as exceções ao princípio da Não Afetação da Receita. Entretanto, este princípio deve ser tratado com certa parcimônia, pois se por um lado a não vinculação das receitas a um determinado gasto possibilita flexibilidade ao gestor público na utilização dos recursos de acordo com as demandas da sociedade, por outro lado, alguns tipos de receitas públicas são naturalmente vinculadas à execução de certas despesas, como é o caso da maioria das taxas e empréstimos que são caracterizados por serem obtidos para uma finalidade específica (GIACOMONI, 2012).

A aplicação do princípio da não afetação, que tem como objetivo impedir os excessos de vinculações, é bastante controverso. Uma vez que, na própria CF/1988, é estabelecido várias exceções a esse princípio. A exemplo disso, essa Carta Magna veda vinculações de receitas decorrentes de impostos a fundos ou despesas, mas estabelece como exceção a repartição, aos Municípios, dos impostos arrecadados pelos Estados, bem como a repartição, aos Estados e Municípios, dos impostos arrecadados pela União. Assim como, permite a vinculação de impostos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino e para a saúde (GIACOMONI, 2012).

Segundo Bernardes (2008), a grande quantidade de vinculações de receitas efetuadas por meio de normas jurídicas acaba por prejudicar o princípio da não afetação, tornando o orçamento público demasiadamente rígido. Segundo o autor, este fenômeno da rigidez orçamentária foi intensificado com a CF/1988 e por meio de legislações posteriores que foram surgindo ao longo das últimas décadas. Tal procedimento engessou ainda mais o orçamento nas três esferas de governo, tornando a discricionariedade do gestor cada vez menor no que tange à gestão das receitas e das despesas públicas.

A rigidez orçamentária, decorrente das vinculações e destinações previamente definidas, dificulta a alocação de recursos pelos gestores, bem como a criação e execução de políticas públicas. Essa rigidez fica mais evidente em momentos de crise, tanto econômicas quanto fiscais, quando se faz necessário realizar ajustes nas contas públicas para reequilibrar o orçamento e, ao mesmo tempo, cumprir com o que determina a legislação. A consequência disso, é que em sua grande maioria esses ajustes são feitos a partir de aumento de impostos (SOUSA et al., 2015).

Câmara (2008) adiciona, ainda, que a característica mais evidente do arcabouço orçamentário público brasileiro é a existência de duas vertentes diferentes: a existência de um grande volume de receitas vinculadas a uma finalidade específica; e um elevado volume de despesas obrigatórias. Essas duas vertentes somadas consolidam uma estrutura engessada de orçamento que atrapalha o gestor de administrar, pois reduz a flexibilidade alocativa da política fiscal para atender as demandas da sociedade e restringe a capacidade governamental para realizar intervenções econômicas em momentos de crise.

Em contrapartida, há aqueles que defendem as virtudes das vinculações orçamentárias, sob o argumento que esse artifício garante fontes de recurso estáveis a determinados setores e que a constância no provimento dos recursos possibilitam a adoção de políticas públicas de longo prazo, permitindo a formulação de melhores planos e programas com metas que são factíveis. Assim, apesar do princípio da não afetação das receitas ter uma boa base doutrinária, não é difícil encontrar justificativas para se fazer vinculações no orçamento público, principalmente para áreas tidas como prioritárias, como é o caso da saúde e educação, que obtiveram alguns bons resultados com as vinculações e que talvez não teria sido possível sem elas (GIACOMONI, 2012).

Acrescenta ainda esse autor, que as despesas obrigatórias contribuem mais para a rigidez orçamentária do que as vinculações de receita, isso porque a lei orçamentária não cria direitos e obrigações, se limitando à apenas estimar receitas e a autorizar a realização de despesas. Dessa forma, a execução dessas despesas autorizadas independe das escolhas dos gestores, pois a Constituição e outras legislações aprovam essas despesas, que assim amparadas devem ser realizadas obrigatoriamente.

De outra forma, as vinculações orçamentárias na receita, conforme a Lei complementar nº 100/2000, é o ato de tornar exclusiva uma receita para custear uma despesa específica, proibindo o uso para outros fins. (SCAFF, 2016; Carvalho, 2010). Na prática, em razão das fontes serem vinculadas, caso não seja possível utilizá-las totalmente dentro do próprio exercício financeiro em que foram arrecadadas, terminam por gerar reservas orçamentárias ou

superávits financeiros. Nessas condições, tem-se como consequência da rigidez orçamentária, decorrente da destinação vinculada das receitas, a impossibilidade de realocação dos recursos para outras áreas carentes ou deficitárias (REIS, 2008).

2.3 Outras discussões

O artigo de Ferreira e Lima (2006), tem como objetivo responder se a desvinculação das receitas da união (DRU) como um instrumento de flexibilizar o orçamento público é uma necessidade real ou uma distorção. A metodologia utilizada foi a pesquisa documental, e os resultados encontrados pelos autores foram que o Orçamento público tem a missão principal de atender aos direitos fundamentais, o que torna difícil a sua manipulação gerencial. Neste contexto, as DRU tem papel importante para os gestores para ampliar os recursos gerenciáveis, tornando-se um claro mecanismo de fuga da rigidez orçamentária, no entanto por essa medida ter um prazo ela precisa ser constantemente renovada, se arrastando desde 1994 até os dias atuais, e o problema real da rigidez orçamentária não é sanado.

No artigo de Castro (2016), o autor analisa os efeitos das vinculações de receitas e as exigências legais de gastos sobre a alocação de recursos orçamentários do município de Mucuco-RJ. A metodologia utilizada para realizar esta análise foi a pesquisa bibliográfica, que identificou um elevado grau de comprometimento das receitas orçamentárias do município por contas das vinculações. Os principais resultados encontrado pelo autor, é de que os principais problemas causados pela rigidez orçamentária está a inibição do aprimoramento de práticas gerencias, e da melhoria de indicadores sobre eficiência e eficácia dos gastos públicos, e também da prática de inversão de prioridade que faz com órgãos que detém receitas vinculadas, executem despesas de menor importância na escala de prioridades do governo, o que ocasiona uma pressão sob o Tesouro para alocação de mais recursos para atender despesas como pessoal e encargos pessoais.

Na pesquisa exploratória de Giacomoni (GIACOMONI, 2011) acerca da rigidez orçamentária, receitas vinculadas e despesas obrigatórias, o autor identifica que algumas receitas são vinculadas naturalmente a realização de determinadas finalidades, como é o caso dos empréstimos e sociais, mas que o principal problema na vinculação das receitas estava na vinculação de receitas de impostos, onde há um excesso, o autor também aponta para a DRU como uma solução provisória para o problema das vinculações excessivas das receitas, mas que essa solução por ser provisória também não soluciona o problema. E nas despesas obrigatórias, o autor acusa que essas são as que mais contribuem para a rigidez orçamentária na medida em

que a legislação cria benefícios independentemente da existência de fonte de recursos, o que na prática pode fazer com o que o governo federal se endivide para executar essas despesas obrigatórias.

No artigo de (GOMES; EUDES; FILHO, [s.d.]) os autores realizaram um estudo sobre a rigidez orçamentária das despesas nos estados do Brasil, separando as despesas obrigatórias com educação, saúde, déficits de previdência e amortização da dívida, das demais despesas orçamentárias. Além disso, os autores também utilizaram a ferramenta de regressão Tobit para analisar de maneira quantitativa a possível relação nos gastos de saúde e educação e os seus indicadores de qualidade. Os resultados encontrados por essa pesquisa, foi de que 60% dos recursos arrecadados pelos estados são destinados para a execução de despesas obrigatórias, deixando apenas 40% do orçamento para financiar outras políticas públicas de governo. Além disso, a análise quantitativa dos indicadores de qualidade em confronto com os gastos obrigatórios demonstrou que as vinculações dos gastos não estão associadas à uma boa qualidade das políticas públicas de saúde e educação.

Alguns autores como (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013) não explicitam o termo rigidez orçamentária em seu trabalho, mas apontam para um descompasso existente entre o período de elaboração do orçamento e sua execução, e da necessidade de ajustes utilizando créditos extraordinários como mecanismo para tal. Nesse trabalho, os autores identificam utilizando uma metodologia de pesquisas bibliográficas, documental e de campo, que os créditos extraordinários abertos nos últimos 16 anos não obedecem aos pressupostos constitucionais e que houve um desvirtuamento do processo orçamentário em decorrência da utilização generalizada desses tipos de crédito.

3. MÉTODO

O método de uma pesquisa, segundo Marconi e Lakatos (2003, p.83) é um conjunto de atividades sistemáticas e plausíveis, que auxiliam no alcance dos objetivos, definindo um caminho a ser seguido e identificando possíveis erros.

Portanto, este estudo possui uma abordagem qualitativa por conta da subjetividade dos dados utilizados, que segundo Beuren (2004), esta abordagem evidencia características que não seriam visualizadas em uma pesquisa quantitativa. E quanto a tipologia referente a busca do objetivo, este estudo se caracteriza como uma pesquisa exploratória.

Em relação aos procedimentos adotados, neste trabalho foram utilizadas técnicas de pesquisa documental, sendo utilizado os dados disponíveis no sistema Siga Brasil, do Senado Federal. Os dados extraídos referem-se as despesas liquidadas em 2019 e 2020, com informações dos órgãos, fonte de recursos, subelementos da despesa e os respectivos valores liquidados, estas informações quando segregadas, puderam ser utilizadas para compor as análises propostas por este trabalho.

O Manual Técnico do Orçamento – MTO estabelece códigos para identificação das fontes de recursos, onde o primeiro dígito se refere ao grupo da fonte de recurso, e o segundo e o terceiro dígito à especificação da fonte de recursos. Desta forma, foi utilizado para determinar as fontes de livre aplicação por códigos: 100-Recursos primários de livre aplicação; 151-Recursos livres da seguridade social; 150-Recursos próprios primários de livre aplicação; 188-Recursos financeiros de livre aplicação; 250-Recursos próprios primários de livre aplicação 300-Recursos primários de livre aplicação; 350-Recursos próprios de livre aplicação; e 351-Recursos livres da seguridade social. Já o agrupamento que comporta os recursos vinculados, contempla todas as demais fontes de recursos executadas nos anos de 2019 e 2020.

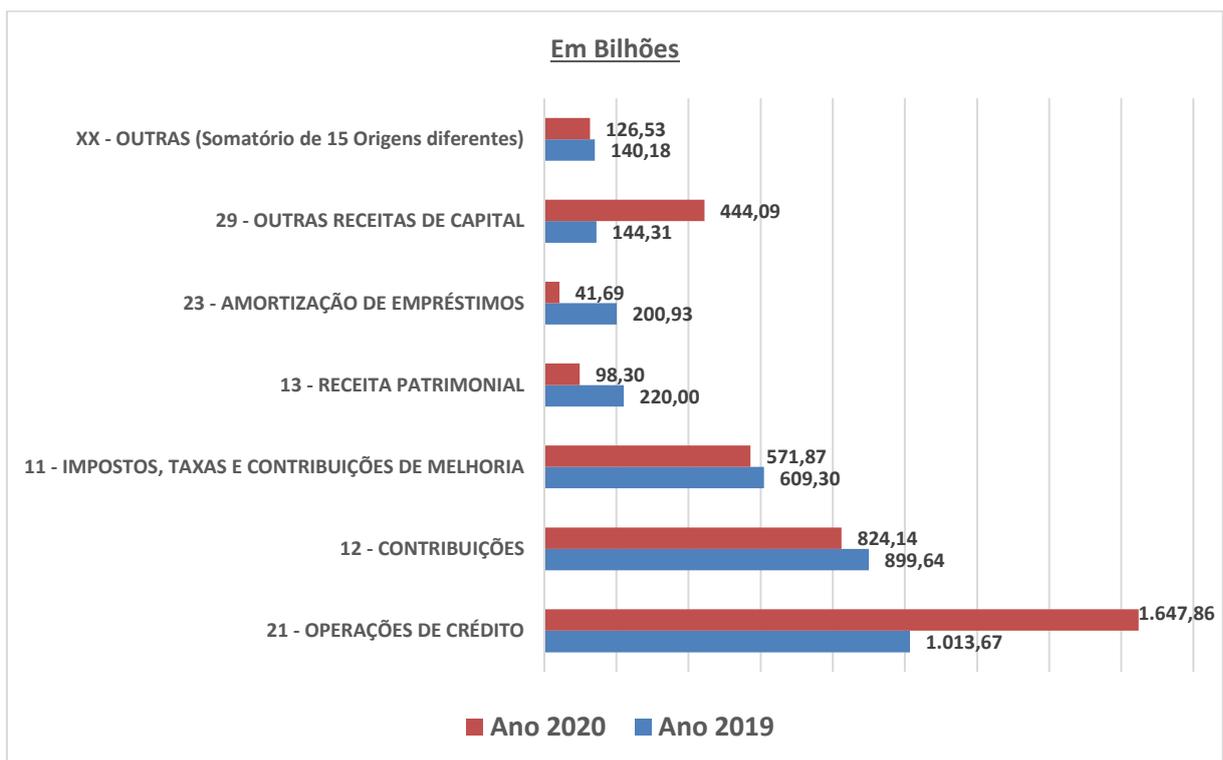
Para tornar os dados de 2019 comparáveis com os de 2020, foi utilizado a taxa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA acumulado de janeiro a dezembro 2019.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Comportamento da arrecadação por origem de receita

Com o advento da Covid-19 muitas ações tiveram que ser desencadeadas no sentido de mitigar os efeitos provocados pela pandemia. Medidas como o fechamento do comércio, proibição de atividades com aglomerações de pessoas, restrições de acesso a determinados locais, entre outras, resultaram, inevitavelmente, na diminuição do desempenho econômico e consequentemente na redução da arrecadação governamental, conforme se pode observar no gráfico 1 a seguir. Cabe observar, que os dados do ano de 2019 foram corrigidos para 2020, com base no IPCA/IBGE, visando uma melhor comparabilidade entre os anos.

Gráfico 1 – Arrecadação bruta federal por origem de receita



Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria.

É possível observar que, a maior parte das fontes de receitas (origens) tiveram seus montantes arrecadados reduzidos de 2019 para 2020, naturalmente explicado pela redução da atividade econômica devido à crise provocada pelo desastre pandêmico já referido. Entretanto, três origens merecem destaque, uma pelo decréscimo expressivo, a 23 – Amortização de

empréstimos; e duas pelo substancial aumento, a 29 – Outras receitas de capital e a 21 – Operações de crédito.

No caso da 23 – Amortização de empréstimos, a diminuição se deve a uma das medidas implementadas pela Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, que suspendeu os pagamentos das dívidas anteriormente contratadas pelos Estados e pelos Municípios com a União. Tal medida fez parte do pacote de ajuda Federal no esforço ao combate à Covid-19 (BRASIL, 2020).

Sobre a 29 – Outras receitas de capital, o incremento se deve majoritariamente ao resultado obtido pelo Banco Central do Brasil (BC), no valor de R\$ 372.310.932.562,55. Pois, o resultado positivo apurado no balanço do BC, após a constituição de reservas, deve ser transferido para os cofres do tesouro nacional. Porém, esses recursos são destinados exclusivamente ao pagamento da Dívida Pública Mobiliária Federal (BC, 2020). Assim sendo, trata-se de mais uma fonte vinculada de recursos que, se por um lado serve para diminuir o grau de endividamento nacional, por outro não permite a sua aplicação em outras políticas públicas, mesmo em casos de excepcionalidade extrema como a crise sanitária provocada pela Covid-19.

Já a 21 – Operações de crédito, o acréscimo tem dois motivos principais. O primeiro se deve à própria demanda excepcional advinda da crise sanitária provocada pela Covid-19. A segunda é resultado de uma questão estrutural crônica do orçamento brasileiro: as vinculações de receitas e as despesas obrigatórias. Ambas impossibilitam uma maior flexibilidade na gestão dos recursos públicos, mesmo em situações dramáticas como o desastre pandêmico iniciado em 2020.

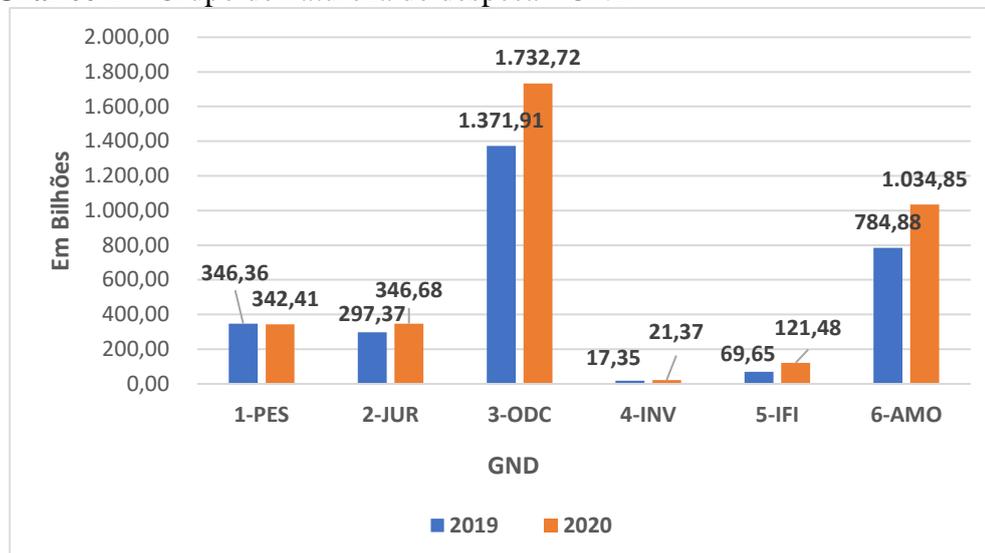
4.2 Comportamento das despesas por Grupo Natureza da Despesa (GND)

Se a as fontes de recursos federais foram severamente atingidas pela excepcionalidade trazida pela Covid-19, a dinâmica na aplicação desses recursos, por meio da execução das despesas públicas, como não poderia deixar de ser, também foi afetada, conforme se pode observar no gráfico 2 seguinte. Salienta-se que, assim como foi feito para as receitas, os dados do ano de 2019 foram corrigidos para 2020, com base no IPCA/IBGE, visando sempre facilitar a comparabilidade dos dados.

Para esta análise foram consideradas as despesas efetivamente liquidadas, ou seja, refere-se à fase na qual o bem foi entregue pelo fornecedor ou o serviço já foi prestado pelo contratado ao Órgão público correspondente. As informações estão segregadas por Grupos de Natureza de Despesa (GND), quais sejam: 1 – Pessoal e encargos sociais (PES); 2 Juros e

encargos da dívida (JUR); 3 – Outras despesas correntes (ODC); 4 – Investimentos (INV); 5 – Inversões financeiras (IFI); e 6 – Amortização da dívida (AMO).

Gráfico 2 – Grupo de natureza de despesa - GND



Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria.

Uma das evidências que vale enfatizar é o fato das despesas com pessoal, grupo 1-PES, ter permanecido praticamente constante nos dois anos. Contudo, tirando a correção monetária aplicada, a despesa de 2019 cai para R\$ 332,05 bilhões. Por essa perspectiva, nota-se que, mesmo não acompanhando a inflação, houve um aumento significativo nas despesas com pessoal no ano de 2020, aproximadamente R\$ 10 bilhões. Tal situação, não parece ser condizente com a conjuntura provocada pelo desastre pandêmico, no qual milhões de cidadãos perderam seus empregos e suas rendas, pessoas essas, que sustentam com seus impostos toda a máquina pública.

No tocante às despesas financeiras, grupo 2-JUR e 6-AMO, constata-se que mesmo com a grave crise sanitária e a intensa desaceleração econômica, esses gastos tiveram um crescimento expressivo. No grupo 6, porém, o aumento significativo da amortização da dívida é também resultante do expressivo resultado do BC, como já explicado anteriormente, esse tipo de recurso só pode ser utilizado para o abatimento da dívida pública. No entanto, neste gráfico não está elencado o total da dívida anterior para se comparar com a dívida atual, o que deixa inviável visualizar se as dívidas foram realmente amortizadas, ou se foi contratado novas dívidas para quitar dívidas antigas.

Sobre o grupo 3-ODC, outras despesas correntes, foi aquele que apresentou a maior expansão de 2019 para 2020, aproximadamente R\$ 360 bilhões. Cabe observar, entretanto, que

esse grupo de despesa é o que abarca a maior variedade de gastos da União, pois, além do funcionamento da máquina pública em si, é por meio dele que são pagos as aposentadorias do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), os diversos programas de assistência social, os auxílios financeiros, como estudantil, defeso, seguro-desemprego e bolsa-família por exemplo. Com o agravamento da pandemia mais foi demandado desse tipo de despesa, consoante se pode observar exemplos na tabela 1 a seguir

Tabela 1 – Principais despesas liquidadas no GND 3 Em R\$ bilhões

Sub-elemento Despesa (Cod/Desc)	2019	2020
33904809 - AUXILIO EMERGENCIAL - NOVO CORONAVIRUS (LEI 13892/2020)	0,00	292,55
33905404 - APOSENTADORIA POR TEMPO DE CONTRIBUICAO	163,08	176,86
33905601 - PENSÃO POR MORTE - RGPS AREA URBANA	102,33	108,65
33905303 - APOSENTADORIA POR IDADE	79,50	82,09
33905403 - APOSENTADORIA POR IDADE	73,39	80,81
33905402 - APOSENTADORIA POR INVALIDEZ	59,06	61,19
33901001 - SEGURO DESEMPREGO - FAT	33,85	35,65
33900601 - BENEFICIO AO DEFICIENTE	31,94	33,57
33904810 - BENEF.EMERG.PRESER.EMPREG.RENDA - MP 936/20 (COVID-19)	0,00	33,44
33905501 - PENSÃO POR MORTE DE TRABALHADOR RURAL	28,33	29,68
33905406 - 13 SALARIO APOSENTADOS RGPS - AREA URBANA	25,38	27,62
33900602 - BENEFICIO AO IDOSO	25,34	26,85
33905804 - AUXILIO DOENCA - AREA URBANA	21,54	19,59
33901007 - ABONO SALARIAL - PIS - FAT	15,35	16,61
33905401 - APOSENTADORIA ESPECIAL	15,28	16,29

Fonte: Siga Brasil. Elaboração própria.

Constata-se que há um aumento substancial desse tipo despesa, principalmente porque dizem respeito a gastos sociais, o que é coerente com o momento vivenciado. Além disso, tem-se a questão do auxílio e do benefício emergencial exclusivo para a mitigação das consequências da pandemia, que só em 2020 alcançou a casa dos R\$ 325,00 bilhões de reais, conforme se pode observar na tabela 1.

Sobre os investimentos e as inversões financeiras, o primeiro foi inexpressivo, como tem comumente ocorrido nos últimos anos. Reflexo também, da chamada rigidez orçamentária que não permite folga para alocação de recursos que não sejam aqueles vinculados ou obrigatórios, a solução estaria também na eliminação de grande parte das despesas, sendo transferidas para o setor privado, por meio de concessões, contratos e parcerias. Já no segundo, a variação mais expressiva se deve ao programa governamental de financiamento promovido para socorrer aqueles mais atingidos financeiramente pela crise pandêmica.

4.3 Comportamento das despesas por Órgão

Para se ter uma visão geral da execução das despesas por Órgão e verificar sua dinâmica nos anos de 2019 e 2020. As despesas liquidadas nesses anos foram classificadas por fontes de

recursos e agregadas em dois grandes agrupamentos, aqui denominados de despesas discricionárias e vinculadas. Além da aplicação da correção monetária já explicitada anteriormente, nesta análise, foram também excluídos os dados referentes às despesas diretamente relacionadas à mitigação dos efeitos provocados pela COVID-19. Essas despesas serão analisadas em outra seção deste trabalho.

Da mesma forma, foram excluídas as despesas financeiras relacionadas diretamente à dívida pública, bem como aquelas relacionadas às transferências a outros Entes Federativos, pois essas possuem características próprias que nada têm a ver com as atribuições mais finalísticas de cada Órgão governamental. Assim, foram retirados desta análise especificamente os seguintes Órgãos: 71000 - Encargos financeiros da união; 73000 - Transferências a Estados e Municípios; 74000 - Operações oficiais de créditos; e 75000 - Dívida pública. São considerados órgãos, no entanto neste trabalho estes foram excluídos para que a análise por órgão ficasse mais clara. As despesas resultantes de cada Órgão constam da Tabela 2 a seguir:

Tabela 2 – Comportamento das despesas por Órgão Em R\$ milhões

ÓRGÃO	DIFERENÇA (2020 - 2019)	
	(2020-2019)	(2020-2019+IPCA)
01000 - CÂMARA DOS DEPUTADOS	-14.031.774,30	-223.869.075,48
02000 - SENADO FEDERAL	-563.808,19	-161.323.524,71
03000 - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	18.083.860,38	-63.355.963,11
10000 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	10.445.003,64	-10.497.635,00
11000 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	17.192.955,09	-34.131.175,96
12000 - JUSTIÇA FEDERAL	437.993.558,60	-5.536.808,39
13000 - JUSTIÇA MILITAR DA UNIÃO	11.987.530,28	-7.650.653,15
14000 - JUSTIÇA ELEITORAL	252.481.755,31	15.308.239,39
15000 - JUSTIÇA DO TRABALHO	251.655.921,31	-546.923.937,41
16000 - JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS	70.718.051,38	-37.730.287,18
17000 - CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA	4.239.825,72	824.582,57
20000 - PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA	8.525.652,08	-47.080.245,78
22000 - MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO	-253.567.414,70	-641.559.572,41
24000 - MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA, INOVAÇÕES E COMUNIC	112.409.944,17	-41.228.201,98
25000 - MINISTÉRIO DA ECONOMIA	-126.978.054,34	-2.003.798.199,51
26000 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	2.578.938.507,55	-300.554.081,68
29000 - DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO	8.886.852,12	-4.916.419,79
30000 - MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA	519.483.833,91	38.108.219,33
32000 - MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA	-108.482.564,96	-190.060.464,73
34000 - MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO	262.574.308,35	9.561.563,45
35000 - MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES	217.657.460,87	150.643.295,87
36000 - MINISTÉRIO DA SAÚDE	-398.209.202,14	-1.226.852.896,40
37000 - MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL D/	24.381.353,28	-18.080.175,07
39000 - MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	-138.946.676,38	-346.571.574,15
44000 - MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE	-18.832.564,24	-91.906.431,18
52000 - MINISTÉRIO DA DEFESA	5.465.268.899,51	1.973.082.905,69
53000 - MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	-128.032.384,99	-233.704.737,66
54000 - MINISTÉRIO DO TURISMO	566.767.837,38	563.774.479,52
55000 - MINISTÉRIO DA CIDADANIA	-583.933.423,86	-617.202.381,04
59000 - CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO	1.085.621,60	-1.127.520,74
63000 - ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO	73.060.922,68	-73.722.129,09
71000 - ENCARGOS FINANCEIROS DA UNIÃO	2.387.542,12	-198.955.868,88
73000 - TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPI	1.210.029.682,25	435.402.964,50
81000 - MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANC	2.347.792,34	138.418,98
TOTAL GERAL	10.357.026.803,82	-3.941.495.291,19

Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria.

No total, foram elencados 32 órgãos, e a primeira análise realizada é de que as despesas liquidadas em 2020, quando excluídas as despesas referentes ao enfrentamento da pandemia da COVID-19, encolheram em relação a 2019, o que pode ser bastante natural na medida em que

as arrecadações de impostos foram comprometidas por conta da pandemia, conforme citado na introdução deste trabalho. Vale lembrar, que aqui não estão incluídas as despesas financeiras e nem os gastos diretos com a pandemia.

Na soma das despesas vinculadas e discricionárias, é possível observar uma diminuição em quase todos os órgãos, exceto em 9 deles: Justiça Eleitoral; Ministério da Economia; Ministério da Justiça e da Segurança Pública; Ministério de Minas e Energia; Ministério Público da União; Ministério da Relações Exteriores; Ministério da Saúde; Controladoria Geral da União; Ministério do Turismo; Ministério da Mulher da família e dos direitos humanos. Chama atenção o órgão que teve o maior aumento dentre os outros, o Ministério da Saúde. Porém, na situação de calamidade pública, por conta de uma pandemia, parece razoável que esse órgão seja bastante demandado.

De forma geral, de 2019 para 2020, as despesas discricionárias por Órgão tiveram uma queda. No total, observa-se uma queda de mais de R\$107 bilhões. No entanto, quando se focaliza apenas no agrupamento das fontes vinculadas, verifica-se que houve aumento em praticamente todos os órgãos, e, mesmo abatendo aqueles que reduziram as despesas vinculadas no ano de 2020, ainda se tem um acréscimo de mais de R\$51 bilhões em gastos vinculados. Essa situação expõe de forma muito clara a questão da rigidez orçamentária, pois mesmo diante de uma excepcionalidade ainda não vivenciada na história recente do país, há uma grande dificuldade de redefinir prioridades.

Pode-se contra-argumentar que as despesas vinculadas são destinadas, majoritariamente, ao atendimento de necessidades sociais. Isso, realmente, tem fundamento, mas, talvez também caiba questionar sobre as necessidades sociais mais prementes em situações de “Guerra”, como a pandemia foi cognominada por Parlamentares. Assim sendo, muito provavelmente parte desses recursos vinculados, se já não possuísem um destino certo, poderiam ser utilizadas para o enfrentamento direto do desastre provocado pela COVID-19 e reduzir os impactos econômicos futuros que poderão advir em função do aumento do endividamento

4.4 Comportamento das despesas com pessoal por Órgão

Essa análise tem por objeto destacar os gastos com pessoal, independentemente da fonte de recursos, pois o grupo 1-PES possui recursos de fontes vinculadas e não vinculadas, porém esse grupo por si só é uma despesa obrigatória, então por esse motivo, é fruto dessa análise

específica. As despesas liquidadas referentes à essas despesas estão evidenciadas na tabela 3 a seguir.

Tabela 3 – Despesa com pessoal por Órgão

Em R\$ milhões

Órgãos	2019	2019/IPCA	2020	2020 - 2019	2020 - 2019/IPCA
01000 - CÂMARA DOS DEPUTADOS	4.873,09	5.082,93	4.859,06	-14,03	-223,87
02000 - SENADO FEDERAL	3.733,35	3.894,11	3.732,79	-0,56	-161,32
03000 - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	1.891,29	1.972,73	1.909,38	18,08	-63,36
10000 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	486,35	507,30	496,80	10,45	-10,50
11000 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	1.191,91	1.243,23	1.209,10	17,19	-34,13
12000 - JUSTIÇA FEDERAL	10.300,19	10.743,72	10.738,19	437,99	-5,54
13000 - JUSTIÇA MILITAR DA UNIÃO	456,06	475,70	468,05	11,99	-7,65
14000 - JUSTIÇA ELEITORAL	5.507,93	5.745,10	5.760,41	252,48	15,31
15000 - JUSTIÇA DO TRABALHO	18.545,57	19.344,15	18.797,23	251,66	-546,92
16000 - JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS	2.518,52	2.626,97	2.589,23	70,72	-37,73
17000 - CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA	79,31	82,73	83,55	4,24	0,82
20000 - PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA	1.291,35	1.346,95	1.299,87	8,53	-47,08
22000 - MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO	9.010,42	9.398,41	8.756,85	-253,57	-641,56
24000 - MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA, INOVAÇÕES E COMUNICAÇÕES	3.567,97	3.721,61	3.680,38	112,41	-41,23
25000 - MINISTÉRIO DA ECONOMIA	43.585,76	45.462,58	43.458,78	-126,98	-2.003,80
26000 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	66.871,01	69.750,51	69.449,95	2.578,94	-300,55
29000 - DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO	320,56	334,36	329,44	8,89	-4,92
30000 - MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA	11.179,08	11.660,45	11.698,56	519,48	38,11
32000 - MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA	1.894,50	1.976,08	1.786,02	-108,48	-190,06
34000 - MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO	5.875,76	6.128,78	6.138,34	262,57	9,56
35000 - MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES	1.556,28	1.623,30	1.773,94	217,66	150,64
36000 - MINISTÉRIO DA SAÚDE	19.243,75	20.072,40	18.845,54	-398,21	-1.226,85
37000 - MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO	986,09	1.028,55	1.010,47	24,38	-18,08
39000 - MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	4.821,71	5.029,34	4.682,77	-138,95	-346,57
44000 - MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE	1.697,01	1.770,08	1.678,18	-18,83	-91,91
52000 - MINISTÉRIO DA DEFESA	81.099,71	84.591,90	86.564,98	5.465,27	1.973,08
53000 - MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	2.454,05	2.559,72	2.326,02	-128,03	-233,70
54000 - MINISTÉRIO DO TURISMO	69,52	72,51	636,28	566,77	563,77
55000 - MINISTÉRIO DA CIDADANIA	772,61	805,88	188,68	-583,93	-617,20
59000 - CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO	51,40	53,61	52,48	1,09	-1,13
63000 - ADVOGACIA-GERAL DA UNIÃO	3.408,77	3.555,55	3.481,83	73,06	-73,72
71000 - ENCARGOS FINANCEIROS DA UNIÃO	4.675,84	4.877,18	4.678,22	2,39	-198,96
73000 - TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS	17.989,31	18.763,93	19.199,34	1.210,03	435,40
81000 - MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANOS	51,31	53,52	53,66	2,35	0,14
TOTAL	332.057,34	346.355,87	342.414,37	10.357,03	-3.941,50

Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria

Apesar dos reajustes dos salários dos funcionários públicos seguirem lógica própria, a título apenas de comparação, foi colocado uma coluna com a correção do IPCA/IBGE como nos outros casos já analisados.

O primeiro dado que chama atenção é o aumento das despesas com pessoal de 2019 para 2020 em mais de R\$10 bilhões, quando não se considera a inflação. Durante a pandemia, diversos setores tiveram demissões em massa, a inflação também corroborou para que a renda das famílias fosse reduzida. Então, não parece fazer muito sentido que diante de uma calamidade pública de proporções pandêmicas, onde todos estão unindo esforços para suportar além do vírus mortal da COVID-19, as suas consequências inflacionárias e o desemprego em massa, que apenas um grupo seja de certa forma protegido.

Os aumentos das despesas de pessoal, quando visualizados na coluna de 2020 subtraído a coluna de 2019 corrigida pelo IPCA, mostra que alguns órgãos tiveram aumentos em suas dotações acima da inflação, são eles: Justiça Eleitoral; Conselho Nacional de justiça; Ministério da Justiça e Segurança

Pública; Ministério Público da União; Ministério das Relações Exteriores; Ministério da Defesa; Ministério do Turismo; Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios; Ministério da Mulher da Família e dos Direitos Humanos. Dentre esses Órgãos, o que obteve o maior aumento foi o Ministério da Defesa, em mais de R\$1,9 bilhão.

4.5 Análise do grupo Outras Despesas Correntes por fonte

Em 2019, a principal fonte de recursos do GND 3 foram os recursos do Regime Geral de Previdência Social. Essa fonte de recursos utiliza os valores que são pagos pelos trabalhadores que fazem parte do Regime Geral de Previdência, e por conta do alto desemprego que ocorreu em 2020, esses recursos foram comprimidos, conforme se pode visualizar na tabela 4 seguinte, a qual expõe as fontes mais utilizadas nos anos de 2019 e 2020.

Tabela 4 - Execução do GND 3 por Fonte de Recursos

Em R\$ bilhões

2019	Liquidado	2020	Liquidado
154 - RECURSOS DO REGIME GERAL DE PREVID.SOCIAL	419,03	144 - TITULOS DE RESPONSABILIDADE DO TN-OUTRAS APLICACOES	519,49
144 - TITULOS DE RESPONSABILIDADE DO TESOUREO NACIONAL	261,97	154 - RECURSOS DO REGIME GERAL DE PREVID.SOCIAL	399,68
101 - IMPOSTO S/RENDA E S/PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	217,33	101 - TRANSFERENCIAS DO IR E DO IPI	200,18
153 - REC.DEST.AS ATIVIDADES-FINS SEGURIDADE SOCIAL	124,71	153 - REC.DEST.AS ATIVIDADES-FINS DA SEGURIDADE SOCIAL	186,71
100 - RECURSOS ORDINARIOS	89,31	100 - RECURSOS PRIMARIOS DE LIVRE APLICACAO	142,65
129 - RECURSOS DE CONCESSOES E PERMISSOES	50,14	188 - RECURSOS FINANCEIROS DE LIVRE APLICACAO	55,63
142 - COMPENS.FINANCIOS/EXPL.DE PETR.OU GAS.NATURAL	34,21	140 - CONTRIBUICOES PARA OS PROGRAMAS PIS/PASEP	39,85
140 - CONTRIBUICOES PARA OS PROGRAMAS PIS/PASEP	28,53	300 - RECURSOS PRIMARIOS DE LIVRE APLICACAO	26,48
180 - RECURSOS FINANCEIROS DIRETAMENTE ARRECADADOS	20,34	142 - COMP.FIN.PELA PROD.DE PETR.,GAS NAT.E OUTROS	26,05
300 - RECURSOS ORDINARIOS	20,27	151 - RECURSOS LIVRES DA SEGURIDADE SOCIAL	21,58
151 - RECURSOS LIVRES DA SEGURIDADE SOCIAL	20,13	113 - CONTRIBUICAO DO SALARIO-EDUCACAO	17,05
113 - CONTRIBUICAO DO SALARIO-EDUCACAO	18,05	180 - RECURSOS PROPRIOS FINANCEIROS	14,76
380 - RECURSOS FINANCEIROS DIRETAMENTE ARRECADADOS	10,72	186 - REC.VINC.A APLIC.EM POLITICAS PUB.ESPECIFICAS	11,31
186 - REC.VINC.APLIC.POLITICAS PUBLICAS ESPECIFICAS	8,82	353 - REC.DEST.AS ATIVIDADES-FINS DA SEGURIDADE SOCIAL	11,03
108 - FUNDO SOCIAL-PARC.DEST.EDUCACAO PUBL.E SAUDE	8,17	351 - RECURSOS LIVRES DA SEGURIDADE SOCIAL	6,23

Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria.

Apesar de ferir a conhecida regra de ouro prescrita na CF/1988, que veda a utilização de recursos provenientes de operações de créditos para cobrir despesas correntes, tem sido prática nos últimos anos, por conta dos déficits seguidos, inclusive no ano de 2019, como pode ser visto na tabela, cujo valor supera os R\$ 261 bilhões. Claro que isso tem sido devidamente autorizado pelo Congresso Nacional. Entretanto, essa fonte superou a casa dos R\$ 519 bilhões em 2020, tornando-se a maior fonte de gastos. Obviamente, isso se deve à questão pandêmica, porém, mais uma vez alerta para a questão crônica da rigidez orçamentária. Será que seria necessário tomar emprestado essa quantidade de recursos caso o orçamento federal não fosse tão engessado? No mínimo, merece uma reflexão.

Um outro aspecto demonstrado na tabela é reflexo do desaquecimento econômico em 2020, que resultou na diminuição da arrecadação de impostos federais como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cuja consequência foi a redução das transferências da cota-parte desses impostos aos Estados e Municípios.

4.6 Despesas executadas no enfrentamento à COVID-19

O total dos gastos diretos efetuados para o enfrentamento da Covid-19 em 2020 ultrapassou a casa dos R\$ 585 bilhões, sendo R\$ 337,8 bilhões de fontes vinculadas, provenientes de emissão de títulos públicos, ou seja, de endividamento, e R\$ 247,9 bilhões de fontes discricionárias, consoante se pode ver na tabela 5 seguinte.

Tabela 5 – Despesas com o enfrentamento da Covid-19 por Órgão Em R\$ 1,00

Órgão	Vinculadas	Discricionárias
26000 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	0,00	155.160,00
36000 - MINISTÉRIO DA SAÚDE	0,00	57.283.154,00
39000 - MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	3.052.211,01	5.717.885,00
55000 - MINISTÉRIO DA CIDADANIA	337.760.415.398,84	247.735.086.419,82
81000 - MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANOS	80.000.000,00	80.000.000,00
TOTAL	337.843.467.609,85	247.878.242.618,82

Fonte: Siga Brasil (SENADO, 2021). Elaboração própria.

Constata-se que o Órgão que mais desembolsou em 2020, com a finalidade de combater a COVID-19, foi o Ministério da Cidadania, que sozinho executou mais de 99% dos recursos aplicados. Sendo que a maior parte desses recursos se referem a fontes vinculadas. Esses valores foram alocados preponderantemente no auxílio emergencial e no socorro aos Estados e Municípios com o intuito de mitigar os efeitos danosos provocados pelo maior desastre biológico que o país enfrentou.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tinha por objetivo analisar a execução dos gastos federais do ano de 2020 em função da situação excepcional provocada pela pandemia da COVID-19, e também pela questão da rigidez orçamentária.

A partir das análises específicas que foram traçadas para atender ao objetivo geral, foi identificado que durante a pandemia da covid-19 o orçamento enrijeceu ainda mais, por conta da diminuição das fontes discricionárias e do aumento das fontes vinculadas. Essas despesas de fontes vinculadas que tiveram um aumento no geral por órgão, quando somadas, percebe-se que as vinculações orçamentárias aumentaram em R\$51 Bilhões, o que em um cenário excepcional de uma pandemia, esses valores poderiam ser melhor alocados para o enfrentamento da situação de calamidade.

Foi analisado um grupo específico de despesa obrigatória, o de pessoal, o que trouxe como resultado que houve um aumento nesse grupo de despesa em mais de R\$10 Bilhões, mesmo quando não considerado a inflação do período. Esse resultado chama bastante atenção, pois na situação pandêmica vários setores da economia tiveram demissões em massa, e várias famílias tiveram as suas rendas comprometidas por conta da inflação, então esperava-se que houvesse um esforço de que não se aumentasse as despesas com pessoal no ano de 2020, até para que fosse justo com o resto da população do país, e que esse aumento de mais de R\$10 Bilhões fosse utilizado no enfrentamento a covid-19.

Destaca-se também, a partir dos dados analisados por grupo de natureza de despesa, que mesmo no estado atípico, houve um aumento considerável das despesas com amortização da dívida, o que demonstra um comportamento prudente de que se continuasse a honrar o pagamento das dívidas da união. No entanto, quando foi analisado o grupo Outras Despesas Correntes por fonte de recursos, foi visto que durante a pandemia o governo federal se endividou para custear despesas correntes, ferindo a Regra de Ouro.

Quanto a análise dos gastos específicos para a COVID-19, foi observado que o maior dispêndio foi do Ministério da Cidadania, que mirou no esforço de que a economia não sofresse tanto, fazendo a distribuição de recursos para pessoas e Estados afetados diretamente pela pandemia.

Quanto as limitações deste trabalho, estas foram impostas pela grande subjetividade dos dados e pelo grande volume destes, ficando inviável que os dados fossem analisados de ponta a ponta, como por exemplo um aumento nas despesas liquidadas com pessoal, não possível analisar se esse aumento foi para todos os servidores daquele órgão ou se foi apenas para custear

gratificações de alguns membros específicos, é possível apenas observar que houve um aumento desse grupo de despesa. O Período de 2 anos talvez seja muito pouco para analisar se realmente houve aumento ou diminuição real de despesas, tendo em vista que em alguns casos pode ter havido uma redução ou subdimensionamento de gastos em certas classificações no ano anterior.

Por fim, os objetivos dessa pesquisa foram todos concluídos, e os principais resultados encontrados foram de que o Orçamento Público durante o estado de calamidade devido a pandemia da COVID-19 fosse amplamente comprometido, principalmente por conta da rigidez orçamentária que se intensificou durante este período, o que fez com que o governo federal tivesse a sua discricionariedade reduzida, e com isso dificultando a gestão do orçamento durante a calamidade pública.

REFERÊNCIAS

- Andrade, N. A., Aguilar, A. M., Morais, E. M., Pereira, R. C. M. & Fonseca, V. R. (2008). **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: Da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 320 p
- ASSIS, Adriana Ribeiro de. **Orçamento Impositivo: As Emendas Constitucionais nº 86/2015 e 100/2019 na resolução do “problema do Orçamento.”** 2020.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BEZERRA DE CARVALHO FERREIRA, F. G.; ALBUQUERQUE LIMA, R. **desvinculação das receitas da união - necessidade ou distorção**. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 2, p. 309–330, 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1964**. Brasília, DF, 19864.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF, 19867.
- BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. **Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a constituição de 1988**. 2008. 61f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Parceria entre o Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal, Brasília, DF, 2008.
- CASTRO, Domingos Poubel de Castro. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2013
- CASTRO, H. **Vinculações de Recursos e Efeitos sobre a Flexibilidade Orçamentária do Município**. Revista de Administração, Sociedade e Inovação, v. 2, n. 2, p. 147–166, 29 nov. 2016.
- _____. Decreto Legislativo nº 6 de 20/03/2020. **Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública**, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm.> Acesso em: 10out. 2021

EMPRESA Brasil de Comunicação: **Desonerações para enfrentar pandemia contribuíram para queda. Arrecadação federal cai 6,91% em 2020**, Brasília, p. 1-3, 25 jan. 2021. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-01/arrecadacao-federal-cai-691-em-2020>> Acesso em: 10out. 2021

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; LIMA, Renata Albuquerque. **A desvinculação das receitas da união DRU como instrumento de Flexibilização do orçamento público no Brasil: Necessidade ou distorção?** Revista de Direito Tributário e Financeiro. v.2, n.2, pg.309-330. 2016

GIACOMONI, J. **Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária**. [s.l: s.n.]. 2010.

GOMES, J. R.; EUDES, J.; FILHO, B. **Finanças Públicas: um estudo sobre a rigidez orçamentária das despesas públicas nos estados do Brasil**. [s.l: s.n.].

GONTIJO, Vander. **Evolução Histórica no Brasil. Curso Sobre Processo orçamentário**. 2004

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KASZNAR, I. K. **Existe tamanho ótimo para o Estado?** Revista de Administração Pública (RAP) da Fundação Getúlio Vargas -Rio de Janeiro, v. 34, n. 2, p. 179–182, abr. 2000

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MENDES JÚNIOR, A. S. S. (2010). **Vinculação de receitas orçamentárias e seu impacto nos índices da educação básica**. (Dissertação de Pós-Graduação/TCU). Brasília: Tribunal de Contas da União.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980. 673 p.

NUNES, Ricardo da Costa; NUNES, Selene Peres. **Crise Fiscal e Medidas de Ajuste**. Universidade de Brasília, DF, 1997.

PINHEIRO, Maurício Mota Saboya. **Rigidez Orçamentária e regras de flexibilização fiscal**. (22ª ed.), 2006

Pires, J. B. F. de S. (2002). **Contabilidade pública: orçamento público, Lei de Responsabilidade Fiscal, teoria e prática** (7ª ed.). Brasília: Franco e Fortes

ROCHA, C. M. C. **Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais**. *Journal of Accounting, Management and Governance*, Brasília-DF, v. 4, n. 2, 2009.

ROCHA, D. G. DA; MARCELINO, G. F.; SANTANA, C. M. **Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira**. *Revista de Administração*, v. 48, n. 4, p. 813–827, 19 dez. 2013.

Rocha, D. C. C. (1997). **A Questão do Gasto Social Federal e seu Financiamento: análise do triênio 1994/96** (Dissertação de Pós-Graduação/FGV). São Paulo: Fundação Getúlio Vargas.

RESENDE, Maria Efigênia Lage de. **O processo político na Primeira República e o liberalismo oligárquico**. In.: FERREIRA, Jorge e DELGADO, Lucilia de Almeida Neves. Brasil republicano: o tempo do liberalismo oligárquico: da Proclamação da República à Revolução de 1930. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2018. p. 83.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004

SCARAVELLI, Júlio César Montano. **Créditos Adicionais: importância de flexibilidade na programação da despesa pública**. 2001. 49 p. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010

SILVA, Ana Célia Lobo; Sousa, Cassiana Montesião. **O orçamento por resultados como ferramenta da gestão para resultados: O caso piloto no governo de São Paulo**. p. 1-33. 2013

VIANA, Arizio de. **Orçamento Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras., 1950.