



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA - UEPB  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

RULIAN FERNANDES VIANA JÚNIOR

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ENFOQUE SOBRE O  
ORÇAMENTO DO CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO  
ESTADO DA PARAÍBA – CRM-PB**

João Pessoa  
2015

RULIAN FERNANDES VIANA JÚNIOR

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ENFOQUE SOBRE O  
ORÇAMENTO DO CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO  
ESTADO DA PARAÍBA – CRM-PB**

*Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao curso de Especialização em Gestão Pública  
da Universidade Estadual da Paraíba, em  
cumprimento às exigências para obtenção do  
Título de Especialista.*

*Orientador: Professor Ms. Edvando  
Fernandes Gomes*

João Pessoa  
2015

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

V614o Viana Júnior, Rulian Fernandes  
Orçamento Público: um enfoque sobre o orçamento do  
conselho regional de medicina do estado da Paraíba/CRM/PB  
[manuscrito] / Rulian Fernandes Viana Júnior. - 2015.  
59 p. : il. nao

Digitado.

Monografia (Gestão Pública EAD) - Universidade Estadual da  
Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio, Técnico e Educação à  
Distância, 2015.

"Orientação: Prof. Ms. Edvando Fernandes Gomes,  
Departamento de Administração".

1. Orçamento público. 2. Conselho de profissões. 3. CRM.  
I. Título.

21. ed. CDD 343.03

RULIAN FERNANDES VIANA JÚNIOR

**ORÇAMENTO PÚBLICO: UM ENFOQUE SOBRE O  
ORÇAMENTO DO CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO  
ESTADO DA PARAÍBA – CRM-PB**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Especialização em Gestão Pública da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento às exigências para obtenção do Título de Especialista.

Área de concentração: Gestão Pública

Orientador: Prof. Ms. Edvando Fernandes Gomes

Aprovada em: 28 / 03 / 2015

**BANCA EXAMINADORA:**



---

Prof. Ms. Edvando Fernandes Gomes (Orientador)  
(Universidade Estadual da Paraíba – UEPB)



---

Prof. Ms. Edilon Mendes Nunes  
(Universidade Estadual da Paraíba – UEPB)



---

Prof. Ms. Aline Poggi Lins de Lima  
(Universidade Estadual da Paraíba – UEPB)

## **DEDICATÓRIA**

*A Deus, por ter dado saúde, sabedoria,  
força e disciplina para conclusão deste  
trabalho;*

*A minha família, pais e irmãos, meu porto  
seguro;*

*A minha esposa Juliani, pela força, amor  
e compreensão.*

## **AGRADECIMENTOS**

*Ao professor orientador, Edvando Fernandes Gomes, pela colaboração na condução desta pesquisa.*

*Aos professores e aos tutores do curso de Especialização em Gestão Pública da Universidade Estadual da Paraíba.*

## **RESUMO**

Esta monografia se constitui em uma das exigências para a conclusão do Curso de Especialização em Gestão Pública e tem como objetivo principal apresentar, através de uma abordagem teórica, o orçamento público e seus principais aspectos, inclusive quanto às etapas do ciclo orçamentário no âmbito federal. Pesquisou-se, também, acerca dos Conselhos de Profissões e o Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, através de levantamento bibliográfico, demonstrando desde os primeiros registros históricos até os aspectos considerados mais relevantes como a natureza jurídica, as atribuições, forma de financiamento e demais características peculiares. Contudo, o enfoque principal foi no orçamento do CRM-PB, evidenciando, o planejamento e as etapas do ciclo orçamentário, desde a elaboração da proposta orçamentária até os estágios das receitas e despesas públicas dessa entidade.

**PALAVRAS CHAVE:** Orçamento Público. Conselhos de Profissões. CRM-PB

## **ABSTRACT**

This monograph constitutes one of the requirements for completion of the Specialization Course in Public Management and its main objective is to present, through a theoretical approach, the public budget and its main aspects, including as to the steps of the budget cycle at the federal level. We searched, too, about the Professions Councils and the Regional Council of Medicine of the State of Paraíba - CRM-PB, through literature, demonstrating from the earliest historical records to the most relevant aspects such as legal, assignments, form of financing and other peculiar characteristics. However, the main focus was on the budget of the CRM-PB, showing, planning and stages of the budget cycle, from the preparation of the budget proposal to the stages of public revenue and expenditure of the entity.

**KEY WORDS:** Public Budget. Professional Fiscalization Entity. Entity of Medicine Council from Paraíba.



## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Ciclo Orçamentário

Figura 2 – Codificação Orçamentária da Receita

Figura 3 – Estrutura organizacional do CRM-PB

Figura 4 – Ciclo orçamentário do CRM-PB

Figura 5 – Modelo utilizado para elaborar o plano de trabalho

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Exemplo da classificação orçamentária institucional

Tabela 2 – Exemplo da classificação funcional da despesa

Tabela 3 – Exemplo da classificação orçamentária por programas

Tabela 4 – Demonstração das fontes de receitas do CRM-PB

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Exemplo de análise situacional do ambiente interno

Quadro 2 – Exemplo de análise situacional do ambiente externo

Quadro 3 – Comparativo das etapas do ciclo orçamentário

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CRM-PB – Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba

CRMs – Conselhos Regionais de Medicina

CFM – Conselho Federal de Medicina

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

SOF – Secretaria do Orçamento Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO.....	12
1.2 JUSTIFICATIVA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	13
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	13
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO.....</b>	<b>14</b>
2.1.1 CONCEITO, HISTÓRICO E EVOLUÇÃO.....	14
2.1.2 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO ORÇAMENTO PÚBLICO.....	16
2.1.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	19
2.1.4 CICLO ORÇAMENTÁRIO.....	22
2.1.5 TIPOS DE ORÇAMENTO.....	23
2.1.6 CLASSIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS.....	24
<b>2.2 CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL.....</b>	<b>29</b>
2.2.1 CONSELHOS DE PROFISSÕES: HISTÓRICO E EVOLUÇÃO.....	29
2.2.2 CRIAÇÃO DOS CONSELHOS DE MEDICINA E DO CRM-PB.....	31
2.2.3 CARACTERÍSTICAS DO CONSELHO FEDERAL E DOS CONSELHOS REGIONAIS.....	33
2.2.4. NATUREZA JURÍDICA DOS CONSELHOS DE MEDICINA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL.....	35
2.2.5 PRINCIPAL FONTE DE FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DOS CONSELHOS DE MEDICINA.....	39
<b>2.3 ORÇAMENTO DO CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DA PARAÍBA – CRM-PB.....</b>	<b>41</b>
2.3.1 PLANEJAMENTO DO CRM-PB.....	42
2.3.2 CICLO ORÇAMENTÁRIO DO CRM-PB.....	47
2.3.3 ESTÁGIOS DAS RECEITAS E DAS DESPESAS DO CRM-PB.....	49
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>53</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>54</b>
4.1 DO ORÇAMENTO PÚBLICO.....	54
4.2 DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL.....	55

4.3 DO ORÇAMENTO APLICADO AO CRM-PB.....	56
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é uma ferramenta essencial na programação econômica e financeira das entidades, trata-se de um relevante instrumento de planejamento, sendo possível englobar aspectos políticos, econômicos e técnicos no processo de elaboração e execução.

Ademais, todos os Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta devem elaborar seus respectivos planejamentos e materializá-los nas leis orçamentárias, ou seja, deverá evidenciar a política econômico-financeira, bem como os programas de trabalho.

Com isso, os Conselhos de Fiscalização Profissional, inclusive o Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, parte integrante e principal do tema desta pesquisa, que possui a natureza jurídica de autarquia especial, deverá elaborar seu orçamento, em observância aos princípios orçamentários consagrados e à legislação em vigor.

Acredita-se que o tema ora proposto será de grande valia para os que operam direta ou indiretamente com essas entidades, sobretudo, gestores, assessores contábeis e jurídicos, estudantes ou, até mesmo os próprios servidores dessas autarquias, pois poderão desfrutar da colaboração desta pesquisa para melhor entendimento e esclarecimento de algumas questões ainda controvertidas acerca da natureza jurídica e forma de elaboração e execução do orçamento público do CRM-PB.

Acrescente-se que existem diversas situações específicas aplicadas ao CRM-PB cujo conteúdo será detalhado ao longo deste trabalho de conclusão de curso. E um exemplo disso é a existência de certo nível de desvinculação das leis orçamentárias formais, a saber: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e da Lei Orçamentária Anual – LOA, diferentemente dos entes políticos da Administração Direta como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regulamentação específica sobre a matéria.

Enfim, procura-se apresentar o cenário do orçamento público em sentido amplo, apresentar os Conselhos de Profissões e o Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB e, a partir disso, demonstrar as especificidades no processo de elaboração, execução e controle do orçamento do CRM-PB, incluindo comparativos com o que tradicionalmente é realizado na Administração Pública, a fim de evidenciar as particularidades existentes.

## 1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

Uma vez escolhido o assunto e definido o tema, importa colocar este tema em forma de um problema, ou seja, identificar as questões que devem ser elucidadas no decurso dessa pesquisa e para isso é interessante que sejam formulados os problemas em forma de questionamento ou pergunta.

Pois bem, o início deste trabalho de pesquisa se deu a partir da dificuldade ainda existente no âmbito do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB da utilização pelos gestores do orçamento como ferramenta para tomada de decisões.

O elevado grau de complexidade na elaboração, execução e controle do orçamento público demonstra a necessidade da qualidade e consistência nas informações para que a coletividade possa realizar o controle social, afinal, é, também, um instrumento de gestão de políticas públicas e dos recursos públicos que serão aplicados, sobretudo nas atividades-fim da entidade objeto deste trabalho.

Com efeito, é relevante destacar que o CRM-PB, após elaboração do seu planejamento, da definição de objetivos e metas, estima suas receitas e fixa suas despesas, a fim de atender sua missão institucional que, por sua vez, será demonstrada ao longo do trabalho.

Dessa forma, é de grande valia, principalmente para aqueles que se propõem a desenvolver atividades no âmbito dos Conselhos de Medicina o estudo mais aprofundado de práticas especializadas, a exemplo do orçamento do CRM-PB, pois existem algumas particularidades técnicas e normativas.

Com base no exposto, portanto, o presente trabalho possui como questão de pesquisa o estudo da elaboração, execução e controle do orçamento do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, cujo conteúdo será agrupado e analisado com a finalidade de obter conclusões relevantes. Mas, será que o orçamento do CRM-PB é subutilizado pelos gestores para fins de tomada de decisão?

## 1.2 JUSTIFICATIVA

O orçamento público é um instrumento relevante para gestão pública, por outro lado, é uma peça que ainda possui certo grau de complexidade para fins de entendimento. Por isso, considerando que quanto ao tema proposto, o quantitativo de bibliografia específica é apenas

razoável, portanto se torna relevante a contribuição desta pesquisa para futuros interessados no tema.

O tema a ser pesquisado, inclusive, está relacionado com a atividade profissional deste pesquisador que pretende realizar uma análise crítica acerca das problemáticas já relatadas. Trata-se, pois, de uma justificativa lógica, porque a escolha da pesquisa está relacionada com a área de atuação profissional deste pesquisador.

### 1.3 OBJETIVOS

#### *1.3.1 OBJETIVO GERAL*

Demonstrar uma visão geral do orçamento público e do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, bem como as etapas e particularidades na elaboração, execução e controle do orçamento desta entidade.

#### *1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS*

- Apresentar o orçamento público em sentido amplo, incluindo definições, tipos de orçamento, princípios orçamentários e a legislação aplicável;
- Demonstrar as entidades de fiscalização do exercício profissional, em especial o Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, a natureza jurídica, fonte de financiamento e particularidades;
- Evidenciar o orçamento aplicado ao CRM-PB, demonstrando o ciclo orçamentário, ou seja, as etapas, a saber: o planejamento, a elaboração da proposta orçamentária, a aprovação da proposta, a execução orçamentária e o controle.



## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A fundamentação está baseada na revisão bibliográfica, bem como na metodologia de apresentar o assunto do geral para o particular e isso significa segregar este capítulo de uma forma que seja apresentada uma visão geral do orçamento público, trazendo conceitos, o histórico e a evolução, passando pela legislação aplicável, princípios, tipos e classificações orçamentárias.

Os Conselhos de Fiscalização também são inseridos de forma ampla, através da apresentação do surgimento, o histórico e evolução dessas entidades, suas principais características e onde estão situadas dentro do nosso ordenamento jurídico, inclusive com detalhes acerca da forma de atuação e fontes de financiamento.

Na sequência, dentro de uma estruturação lógica, é apresentada a parte mais específica, ou seja, as particularidades do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB, cujo conteúdo é trazido de maneira a detalhar o planejamento, o ciclo orçamentário, os estágios das receitas e das despesas dessa entidade, bem como a elaboração da proposta orçamentária, a execução e o controle do orçamento do CRM-PB.

### **2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO**

#### **2.1.1 CONCEITO, HISTÓRICO E EVOLUÇÃO**

O orçamento público é um instrumento de planejamento que realiza a previsão das receitas para um período determinado, com base em critérios técnicos, de forma dinâmica, considerando aspectos do passado, a realidade atual e as projeções para o futuro, bem como fixa as despesas para atendimento dos programas, projetos e demais atividades que atenderão as necessidades coletivas.

Segundo Mota (2005), poderá ser conceituado como um ato revestido de força legal, com prazo determinado, que estima as fontes de recursos e fixa o montante a ser aplicado, a fim de manter ou ampliar serviços públicos ou realizar investimentos para coletividade.

Já para o eminente professor Aliomar Baleeiro, o orçamento público poderá ser conceituado conforme segue:

Ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por certo período e, em pormenor, às despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e

outros fins adotados pela política econômica do país, assim como a arrecadação das receitas criadas em lei (2002, *apud* PASCOAL, 2006, p. 16).

Com efeito, a partir das definições apresentadas, é relevante destacar que o orçamento público passou por diversas mudanças ao longo dos anos em razão da multiplicidade de aspectos que estão interligados a esse instrumento de administração, a saber: aspectos políticos, contábeis, jurídicos, financeiros e econômicos, pois a evolução desses aspectos teve como consequência a modernização da técnica orçamentária, inclusive quanto às questões conceituais. Por isso, é necessário apresentar o processo histórico, desde o surgimento até o cenário atual.

Segundo Pascoal (2006), a origem do orçamento está vinculada ao desenvolvimento da democracia porque se opunha ao Estado antigo, em que o monarca considerava-se o soberano detentor do patrimônio da coletividade, todavia a essência do orçamento passou a ser a autorização do povo para, em seu nome, realizar os gastos públicos.

Na Inglaterra, por exemplo, em 1215, no governo de João “Sem-Terra”, o povo se revoltou contra a cobrança arbitrária de tributos e a partir disso surgiu a exigência de autorização do Parlamento para criação de novos impostos.

Já no Brasil, conforme Giacomoni (2010), após previsão na Constituição de 1824 que estabelecia a competência do Executivo na elaboração da proposta orçamentária e aprovação pelo Legislativo, surgiu a primeira lei orçamentária em 1830 que fixava as despesas e orçava as receitas das antigas províncias. Acrescente-se que antes disso ocorreram diversas revoltas com a cobrança arbitrária de tributos, a exemplo da Inconfidência Mineira (Tiradentes).

Na Constituição de 1891, a competência em matéria orçamentária passou a ser privativa do Legislativo e isso representou significativa mudança. Mas, apenas em 1922 o Congresso Nacional aprovou o Código de Contabilidade da União que representou um grande marco na técnica orçamentária.

Em 1934, foi outorgada a Constituição cuja competência para elaboração orçamentária foi atribuída ao presidente da República e a votação passou a ser novamente do Legislativo, mas isso se alterou em 1937 com o surgimento do Estado Novo, com forte vinculação ao autoritarismo, havia um exagerado nível de concentração junto ao Executivo.

Com os sucessivos acontecimentos históricos e o surgimento de novas Constituições, conseqüentemente, ocorreram alterações nas regras inerentes ao orçamento, como em 1946 que o orçamento voltou a ser do tipo misto, ou seja, elaborado pelo Executivo e votado pelo

Legislativo; em 1967 foram introduzidas algumas limitações ao Legislativo em relação à propositura de emendas que aumentassem despesas.

Atualmente, o orçamento público no Brasil possui posição de grande destaque na Constituição Federal em vigor, inovou em alguns conceitos e regras, todavia, manteve outros princípios e regras tradicionalmente consagradas, conforme segue:

Em 5 de outubro de 1988, o país recebeu, então, sua sétima constituição. Desde as primeiras discussões, o tema orçamentário mereceu grande atenção dos constituintes, pois era visto como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário. A seção Dos Orçamentos, integrante do Capítulo II – Das Finanças Públicas – compreende apenas cinco artigos, mas todos com inúmeros incisos e parágrafos, trazendo novos conceitos e regras, além de consagrar e confirmar princípios e normas já tradicionais. (GIACOMONI, 2010, p. 45).

Já quanto ao conteúdo, observa-se na doutrina majoritária a existência de um processo de evolução contínuo no aspecto da técnica orçamentária. E, historicamente, evoluiu a partir do que se denominou de orçamento tradicional, passando para o orçamento de desempenho até chegar ao atual orçamento-programa.

Para Pascoal (2006), o orçamento tradicional ou clássico surgiu apenas como um documento contábil, uma peça de previsão de receitas e fixação de despesas, era um documento estático sem vinculação com o planejamento.

O orçamento de desempenho, por sua vez, passou a enfatizar resultados, mas ainda sem quaisquer vinculações com o planejamento, demonstrava o que era realizado.

Por fim, a técnica mais elaborada e atualmente empregada no país, a do orçamento-programa, que tem como principal característica a forte vinculação com o planejamento e consiste, em síntese, na definição de objetivos e metas, na programação das atividades para alcance desses objetivos definidos, estimativa dos recursos de trabalho, dos custos em geral e formas de avaliação e controle.

### 2.1.2 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO ORÇAMENTO PÚBLICO

Inicialmente, é relevante destacar a existência em nosso ordenamento jurídico, a partir do que se denominou de hierarquia das normas, de uma supremacia da norma constitucional, ou seja, as normas consideradas de grau inferior só serão válidas se estiverem em conformidade com as normas de hierarquia superior, neste caso, a Constituição Federal.

Com efeito, a Constituição Federal, denominada doutrinariamente como a Lei Maior ou Lei Fundamental, dedicou especial atenção ao orçamento público em função da

importância do tema, inclusive com uma seção exclusiva que trata dos orçamentos, do artigo 165 ao 169.

Trata, em síntese, da competência da iniciativa, do rito, princípios e diretrizes do orçamento anual, bem como da subdivisão do orçamento em três esferas: o orçamento fiscal, o de investimentos e o da seguridade social.

Além do orçamento anual, a Constituição Federal determinou que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecessem o Plano Plurianual e as Diretrizes Orçamentárias, sendo que esta trata, essencialmente, de metas fiscais, prioridades e orientação na elaboração da proposta orçamentária; já aquele, em síntese, do planejamento, sobretudo de longo prazo, orientando os demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual.

Importa destacar que a natureza jurídica do orçamento público é de lei formal, com vigência limitada, de caráter especial, ou seja, de conteúdo determinado (previsão de receitas e fixação de despesas) e processo legislativo peculiar. Frise-se que o Poder Executivo tem a iniciativa e o Poder Legislativo a competência.

Ademais, a legislação regulamentadora da matéria é ampla, pois se somando a Constituição Federal existem Leis Ordinárias, Leis Complementares, Decretos e Portarias, cujo conteúdo enfatiza orçamento público, todavia, este trabalho manterá o foco na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos, na Lei nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas para responsabilidade na gestão fiscal e a Portaria Conjunta STN<sup>1</sup>/SOF<sup>2</sup> nº 1, de 10 de dezembro de 2014, que trata de procedimentos contábeis e orçamentários.

A Lei nº 4.320/64 estatui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos, determina como deverão ser discriminadas as receitas e as despesas, a necessidade da vinculação com as políticas econômicas e programas de trabalho dos governos.

A referida norma, quanto à organização da informação que deverá ser contida nas leis orçamentárias que, por sua vez, deverão ser elaboradas de forma sistemática e racional, segregou as informações em dois grandes grupos: correntes e de capital, tanto para as receitas como para as despesas. Este conteúdo, que se denomina classificação econômica das receitas e das despesas, será apresentado com maior nível de detalhamento junto ao conteúdo específico que trata dos diversos tipos de classificação orçamentária neste trabalho.

---

<sup>1</sup> STN – Secretaria do Tesouro Nacional

<sup>2</sup> SOF – Secretaria do Orçamento Federal

Acrescente-se que a Lei nº 4.320/64 trata, também, da vigência das leis orçamentárias, do regime contábil adotado, e das etapas das receitas (lançamento, arrecadação e recolhimento) e das despesas (empenho, liquidação e pagamento), bem como de procedimentos específicos, a saber: a abertura de créditos adicionais para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária.

Já a Lei nº 101/2000, que regulamenta a responsabilidade na gestão fiscal, resgata a importância das peças orçamentárias, porque a ação planejada constitui um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal.

Embora a Constituição Federal estabeleça três instrumentos orçamentários: Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF trata com mais ênfase da LDO, principalmente ao determinar a elaboração de mecanismos para equilíbrio entre receitas e despesas, estabelecimento de metas e limitação de empenho ou contingenciamento de despesas quando as metas de resultados não forem atingidas.

Segundo Figueirêdo et al. (2005), a LRF estabelece regras, também, na fase da execução orçamentária, buscando compatibilizar os créditos orçamentários com as receitas efetivamente arrecadadas, evitando realização de despesas sem lastro financeiro.

A norma destaca, ainda, a importância da utilização do rigor técnico e legal na previsão das receitas e das limitações nas renúncias de receitas; já quanto às despesas, a necessidade de planejá-las, inclusive as de longo prazo, vinculação de limites específicos às receitas, a exemplo das despesas com pessoal e do endividamento público.

A Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2014, por sua vez, tem a finalidade de consolidar os procedimentos referentes ao planejamento e à execução orçamentária, possibilitando um melhor gerenciamento do orçamento público.

Essa norma trata dos princípios orçamentários, das receitas orçamentárias (conceito, estrutura, metodologia para previsão, classificação e as etapas de planejamento, execução e controle) e das despesas orçamentárias (conceito, estrutura, classificação, dos créditos adicionais, das classificações e as etapas de planejamento, execução e controle).

Com isso, a norma visa harmonizar os procedimentos a serem observados no âmbito da Administração Pública, descrevendo rotinas para as receitas e para as despesas orçamentárias, melhorando a qualidade das informações prestadas para coletividade, possibilitando assim, o controle social.

### 2.1.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários são enunciações genéricas que norteiam a elaboração, a execução, a avaliação e o controle dos orçamentos públicos, não possuem caráter absoluto, tampouco existe hierarquia de um princípio sobre outro, estão definidos pela doutrina, pela Constituição Federal de 1998 e pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

“Os princípios orçamentários são premissas e linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta de orçamento. Sua principal finalidade é disciplinar e orientar a ação dos governantes”. (CARVALHO, 2006, p. 7).

Os princípios orçamentários de maior representatividade, sobretudo os já consagrados pela legislação brasileira são os seguintes:

- **Princípio Orçamentário da Unidade:**

De acordo com este princípio cada ente da federação deverá possuir apenas um orçamento, estruturado de maneira uniforme. Frise-se que o orçamento é único, entretanto, desmembrado em orçamento fiscal, da seguridade social e de investimentos.

Em tempo: o orçamento fiscal compreende as receitas e despesas de todas as unidades e entidades da administração direta e indireta, o orçamento da seguridade social contempla as receitas e despesas vinculadas à previdência social e, por fim, o orçamento de investimentos se refere às estatais.

A adoção desse princípio, pois, evita a proliferação de orçamentos dentro de um mesmo nível de governo e essa separação, por esferas orçamentárias, objetiva mais transparência, evitando aplicação de recursos com desvio de finalidade.

- **Princípio Orçamentário da Universalidade:**

De acordo com esse princípio, o orçamento deverá conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. E isso possibilita o controle parlamentar sobre todos os ingressos e dispêndios administrados pelo ente público.

Segundo Mota (2005), a inclusão de todas as receitas e despesas a serem realizadas em determinado período de tempo, de modo a evitar que a arrecadação de algum recurso financeiro, bem como sua aplicação, fuja à competente apreciação do Poder Legislativo.

- **Princípio Orçamentário da Anualidade ou Periodicidade:**

O orçamento deverá ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo. No Brasil, o período é de um ano, ou seja, existe a necessidade de se elaborar um novo orçamento a cada período de 12 (doze) meses.

- **Princípio Orçamentário da Exclusividade:**

Segundo esse princípio, no orçamento público não poderá conter quaisquer dispositivos estranhos à previsão da receita e à fixação da despesa.

Com isso, fica vedada a prática de incluir matérias de natureza diversa de matéria orçamentária, muito comum no passado, deixando de existir, portanto, o rotulado como “caudas orçamentárias” ou orçamentos “rabilongos”, ou seja, matérias que não eram relacionadas com orçamento.

Segundo Giacomoni (2010), este princípio surgiu com objetivo de impedir, em função da natural celeridade de sua tramitação no legislativo, que fosse utilizado como meio de aprovação de matérias outras que nada tinham que ver com questões financeiras.

- **Princípio Orçamentário do Equilíbrio:**

A essência do princípio é estabelecer que o montante das despesas autorizadas no orçamento em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período.

Para o autor Valdecir Pascoal, o princípio do equilíbrio poderá ser analisado sob duas vertentes: a contábil e a econômica, conforme segue:

O princípio do equilíbrio pode ser visto em duas vertentes. A primeira está relacionada ao aspecto contábil. Nesse caso, independente da origem das receitas (se próprias ou decorrentes de endividamento), o orçamento deve ser aprovado com igualdade entre receitas e despesas.

A outra vertente é a econômica. Os economistas clássicos defendiam um orçamento equilibrado também sob o aspecto econômico. Para eles, só haveria equilíbrio orçamentário caso as despesas públicas fossem financiadas exclusivamente com receitas próprias, excluindo-se as chamadas receitas creditícias (operações de crédito geradoras de dívidas). (PASCOAL, 2006, p. 29).

Trata-se, portanto, do equilíbrio formal, de um mandamento para que se gaste apenas aquilo que se tem. Assim, o orçamento funciona como uma ferramenta de planejamento real, contemplando gastos que serão realizados em função das receitas que serão arrecadadas.

- **Princípio Orçamentário da Legalidade:**

Tem o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar.

O orçamento público é uma lei (ordinária), tendo seu rito descrito na Constituição da República (no que tange ao orçamento da União), cuja iniciativa é do Poder Executivo e a competência é do Poder Legislativo, é chamado de Lei Orçamentária Anual – LOA.

É uma lei temporária (de vigência limitada) e caráter especial, pois possui conteúdo determinado e processo legislativo peculiar.

- **Princípio Orçamentário da Publicidade:**

Para que produza efeitos o conteúdo orçamentário deve ser divulgado nos veículos oficiais, por sua importância e significação e pelo interesse que desperta deve merecer ampla publicidade.

Segundo Carvalho (2006), outra interpretação do princípio da publicidade diz respeito à transparência. Com isso, constitui um direito do cidadão saber o que é feito com os tributos que paga e a maneira como esses recursos são gastos.

- **Princípio Orçamentário da Especificação ou Especialização:**

Segundo este princípio, as receitas e despesas orçamentárias devem ser demonstradas em parcelas discriminadas e não pelos valores globais, a fim de que possa existir uma facilitação no acompanhamento e controle dos gastos públicos.

Afinal, um orçamento altamente especificado fornece condições ideais para fiscalização parlamentar, além de observar as diversas exigências dos órgãos de controle interno e externo, bem como para análise dos vários aspectos que estão inseridos nos orçamentos, a exemplo do planejamento, da avaliação econômica do impacto do gasto público sobre a economia, dentre outros.

- **Princípio Orçamentário da Não-Afetação da Receita:**

Veda, em regra, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Este princípio que é derivado de postulados originários do direito tributário, cujo conteúdo concebe os impostos como a fonte de recursos que viabiliza o funcionamento do Estado, tem inúmeras ressalvas impostas pela própria Constituição Federal de 1988.

Ou seja, existem exceções para vincular receitas de impostos a determinadas despesas ou fundos, a saber: a repartição do produto da arrecadação da receita de impostos da União para Estados e Municípios, por exemplo; destinação de receita de impostos para Fundos de Participação Estadual e Municipal; destinação para ações de serviços de saúde e manutenção do ensino, dentre outras.

Assim, os princípios orçamentários são, pois, essenciais em todas as etapas do ciclo orçamentário, em razão de serem preceitos fundamentais da doutrina, orientam procedimentos e indicam a postura a ser adotada diante de um caso concreto.

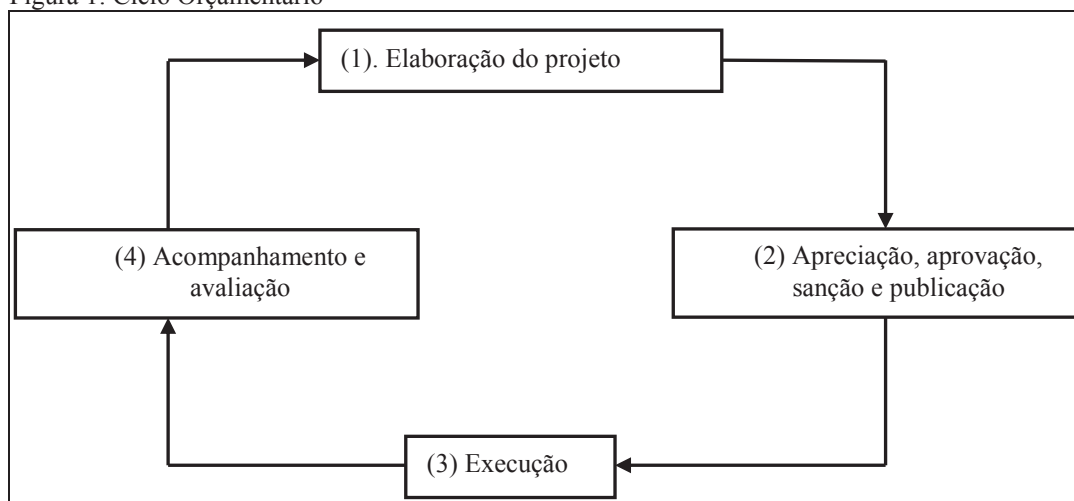


### 2.1.4 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Entende-se como ciclo orçamentário o período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário e essas atividades são desenvolvidas em etapas específicas e bem definidas, conforme ensinamento do professor Glauber Mota:

O orçamento percorre diversas etapas desde o surgimento de uma proposta que se transformará em projeto de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando ocorre a arrecadação da receita e a realização da despesa, dentro do ano civil, até o acompanhamento e avaliação da execução caracterizada, basicamente, pelo exercício dos controles interno e externo. (MOTA, 2005, p.29).

Figura 1: Ciclo Orçamentário



Fonte: Curso de Contabilidade Pública (Mota, 2005, p.30)

Observa-se, portanto, que o ciclo orçamentário passa por quatro estágios e o tempo para finalizar cada ciclo é superior, inclusive, ao do próprio exercício financeiro, que vai de 01 de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro, conforme a Lei nº 4.320/64. Ou seja, o ciclo começa antes do início do exercício financeiro, em razão dos prazos para envio do projeto de lei orçamentária e termina após o encerramento do mesmo, já que a avaliação somente poderá ser finalizada após a execução do orçamento.

Na etapa da elaboração do projeto, considerando o ciclo orçamentário da União, por exemplo, inicia-se com a definição a cargo de cada unidade gestora da sua proposta parcial de orçamento, com base nas metas, prioridades e programas e, na sequência, deverá ser consolidada a nível de órgão ou ministério que, por sua vez, será encaminhado para nova consolidação no órgão central do sistema de orçamento da União. A partir daí surge o projeto de lei orçamentária.

Já na fase da aprovação, o projeto de lei é encaminhado para apreciação nas duas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal) através de uma Comissão Mista Permanente. Essa Comissão examina e emite parecer sobre o projeto, bem como recebe e analisa as emendas propostas.

Ato contínuo, após aprovação do Plenário, o projeto será encaminhado para o chefe do Poder Executivo que irá sancionar e publicar.

Na etapa da execução da lei orçamentária ocorre a consignação da dotação orçamentária a todas as unidades orçamentárias e, após a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, são efetivados a arrecadação da receita e a efetivação da despesa pública.

Por fim, a avaliação da execução orçamentária, cuja essência se caracteriza pela atuação dos órgãos de controle apreciando e julgando se a aplicação dos recursos públicos se deu nos termos previstos nas leis orçamentárias e nas demais espécies normativas. No entanto, frise-se que a etapa de controle poderá acontecer em quaisquer fases do ciclo orçamentário e não, necessariamente, após a execução orçamentária.

### 2.1.5 TIPOS DE ORÇAMENTO

Os tipos de orçamentos surgiram a partir da própria evolução conceitual do orçamento público e a doutrina cita a existência do orçamento tradicional, do orçamento de desempenho, do orçamento moderno (ou orçamento-programa) e do orçamento base-zero como os mais relevantes.

Segundo Giacomoni (2010), o orçamento denominado pela doutrina como orçamento tradicional era um inventário dos “meios” com os quais o Estado conta para levar a cabo suas tarefas, sendo rotulado de “Lei de Meios”. Era um documento eminentemente estático, contábil e financeiro, documento que apenas previa receitas e despesas, porque não se preocupava com o planejamento nem com o atendimento das demandas coletivas.

Já no orçamento de desempenho, procura-se identificar o que o governo faz e não as coisas que o governo compra, é dada ênfase aos resultados alcançados em termos econômicos e sociais, mas sem vinculação do orçamento com planejamento, era baseado em realizações.

Por outro lado, o orçamento moderno surgiu a partir da ideia da utilização do orçamento como instrumento de administração, essencialmente dinâmico, tem como característica principal o planejamento, a definição de objetivos e metas, controle de custos e medidas de desempenho.

“O orçamento-programa é instrumento de planejamento que permite identificar os programas, os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, além de estabelecer os objetivos, as metas, os custos e os resultados esperados e oferecer maior transparência dos gastos públicos”. (PASCOAL, 2006, p. 18).

O orçamento base-zero, por sua vez, é fruto de um modelo desenvolvido para uma importante empresa do setor de alta tecnologia na segunda metade do século XX e foi adaptado para o setor governamental pelo então governador do estado da Geórgia nos Estados Unidos, Jimmy Carter.

A técnica consiste em realizar análise, revisão e avaliação de todas as despesas propostas e não apenas das solicitações que ultrapassam o nível de gasto já existente, todos os programas devem ser ajustados cada vez que se inicia um novo ciclo orçamentário.

De acordo com o autor James Giacomoni, o orçamento base-zero tem foco nas despesas, conforme segue:

O orçamento base-zero não é um método de organizar ou apresentar o orçamento público, voltando-se, antes de tudo, para avaliação e tomada de decisão sobre despesas. De acordo com o modelo, as ações, ou parte delas, de um programa governamental constituiriam unidades de decisão cujas necessidades de recursos seriam avaliadas em pacotes de decisão. Estes descrevem os elementos significativos das ações: finalidades, custos e benefícios, carga de trabalho e medidas de desempenho, maneiras alternativas de alcançar as finalidades, benefícios obtidos com diferentes níveis de recursos etc. Os pacotes de decisão, devidamente analisados e ordenados, forneciam as bases para as apropriações dos recursos nos orçamentos operacionais. (GIACOMONI, 2010, p. 61).

Portanto, esses quatro tipos de orçamentos são os considerados pela doutrina como os principais, no entanto, o utilizado na atualidade brasileira é o orçamento-programa porque possui uma técnica mais elaborada e, também, por determinação legal.

## 2.1.6 CLASSIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

O orçamento público é estruturado de forma sistemática e racional e sua essência quanto à organização está baseada nas classificações orçamentárias que, a partir da utilização de critérios e da necessidade de atender a vários objetivos, contribuem para a compreensão geral das funções do orçamento.

Existem várias classificações orçamentárias utilizadas tanto para as receitas públicas como para as despesas públicas, as mais comuns para as despesas são as estabelecidas pela Lei nº 4.320/64, a saber: a classificação institucional, a funcional, a por programas e segundo

a natureza. Já para as receitas, a norma geral citada estabelece as seguintes classificações: por categorias econômicas, por fontes e institucional.

Iniciando pelas classificações das receitas públicas, a partir do que se denominou de classificação econômica das receitas, temos que esta classificação é considerada como de grande relevância para mensurar o impacto das decisões de Governo na economia nacional (formação de capital, custeio, investimentos, dentre outros aspectos).

De acordo com Carvalho e Ceccato (2011), é através da classificação econômica que se pode observar a capacidade de investimento do Estado, ou seja, se possui ou não condições de realizar despesas de capital, realizar obras de infraestrutura, serviços de saúde, educação, segurança e etc.

A classificação econômica divide a receita em dois principais grupos: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

As Receitas Correntes são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, e, ainda as de transferências. Ou seja:

São as receitas oriundas do poder impositivo do estado (Tributárias e de Contribuições) da exploração de seu patrimônio (Patrimonial), de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços), as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas, de Direito Público ou Privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis como Despesas Correntes (Transferências Correntes Recebidas) e as demais receitas que possuam a característica de receita corrente e que não se enquadram nos itens anteriores (Outras Receitas Correntes). (CARVALHO E CECCATTO, 2011, p. 64).

Classificam-se como Receitas de Capital, segundo a Lei nº 4.320/64, as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (operações de créditos ou empréstimos, por exemplo), da conversão, em espécie, de bens e direitos (venda de imóveis, por exemplo), os recursos transferidos destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital (transferências para realização de obras, por exemplo).

A classificação por fontes constitui o básico para as análises econômico-financeiras sobre o financiamento das ações governamentais.

Trata-se do desdobramento da classificação econômica, são as seguintes: Receita Tributária, Receita de Contribuições, Receita Patrimonial, Receita Agropecuária, Receita Industrial, Receita de Serviços, Transferências Correntes, Outras Receitas Correntes, Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital e Outras Receitas de Capital.

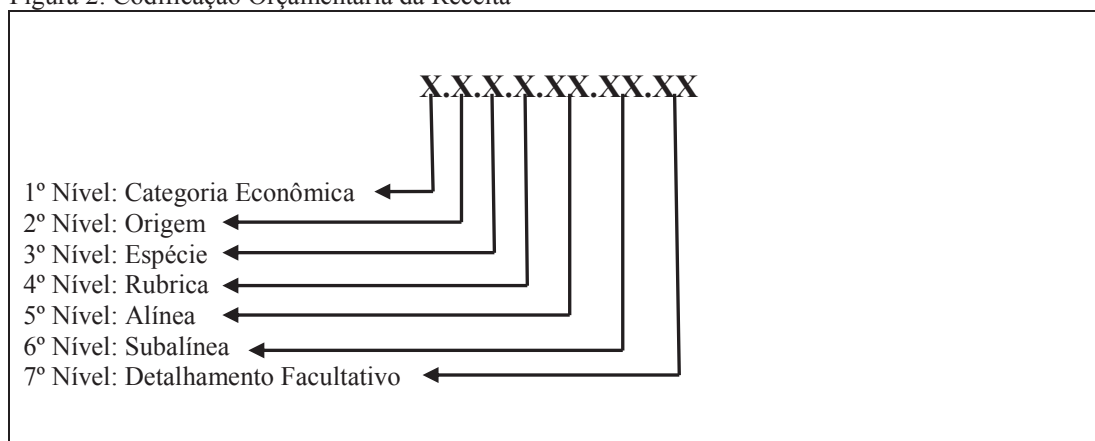
Já a classificação institucional tem a finalidade de demonstrar as unidades orçamentárias que são detentoras de receitas e compreende as seguintes modalidades: receitas

do tesouro, receitas diretamente arrecadadas por órgãos, unidades e fundos da administração direta e receitas diretamente arrecadadas por entidades, unidades e fundos da administração indireta.

Atualmente, a estrutura da classificação orçamentária é demonstrada com a utilização de identificação por números de código decimal e esse código busca classificar a receita identificando a origem do recurso segundo seu fato gerador. É o que se convencionou de código de natureza da receita.

É um conjunto de até 10 (dez) algarismos segregados em até 07 (sete) níveis e cada nível com objetivo de fornecer determinado tipo de informação. Vejamos:

Figura 2: Codificação Orçamentária da Receita



Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN<sup>3</sup>

Portanto, a categoria econômica mensura o impacto na economia nacional; a origem, que é a subdivisão das categorias econômicas, identifica a procedência dos recursos públicos em relação ao fato gerador das receitas; a espécie é vinculada à origem, detalha o fato gerador da receita; a rubrica é o detalhamento da espécie de forma mais qualificada; a alínea, por sua vez, qualifica a rubrica e apresenta o nome a receita e, por fim, a subalínea que constitui o nível mais analítico da receita.

Quanto à classificação institucional das despesas públicas, cuja finalidade é refletir a estrutura organizacional dos créditos orçamentários, está segregada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Este nível hierárquico constitui o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias e, aquele nível hierárquico, corresponde ao agrupamento de unidades orçamentárias.

<sup>3</sup> Secretaria do Tesouro Nacional - STN

Vejamos, a título de exemplo, como se demonstra a classificação institucional na esfera da União:

Tabela 1 – Exemplo da classificação orçamentária institucional

<b>Código</b>	<b>Órgão</b>	<b>Código</b>	<b>Unidade Orçamentária</b>
26	Ministério da Educação	26242	Universidade Federal de Pernambuco
		26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
30	Ministério da Justiça	30107	Departamento de Polícia Rodoviária Federal
		30109	Defensoria Pública da União

*Fonte: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da STN*

A classificação funcional das despesas, por conseguinte, existe a fim de fornecer as bases para apresentação de dados sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado, ou seja, é possível identificar de forma objetiva quanto foi o montante aplicado nas áreas de saúde, educação, segurança e etc. E essa classificação está dividida em duas categorias: a função e a subfunção.

Segundo Giacomoni (2010), a função é entendida como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público e a subfunção, por sua vez, representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa pública.

Vejamos, a título de exemplo, como se demonstra a classificação funcional na esfera da União:

Tabela 2- Exemplo da classificação funcional da despesa

<b>Código</b>	<b>Função</b>	<b>Código</b>	<b>Subfunção</b>
01	Legislativa	031	Ação Legislativa
		032	Controle Externo
02	Judiciária	061	Ação Judiciária
		062	Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário

*Fonte: Manual Completo de Contabilidade Pública (CARVALHO E CECCATO, 2011, p.214)*

Já a classificação orçamentária por programas, tem uma vinculação direta com o tipo de orçamento utilizado no Brasil, o orçamento-programa. Ou seja, as ações governamentais são planejadas e estruturadas em forma de programas, a fim de demonstrar o objetivo do gasto público, os produtos e serviços oferecidos para coletividade.

A estrutura programática da despesa está organizada em três níveis: programas, ações e localizador de gasto.

O programa articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, é o módulo integrador entre o plano e o orçamento; as

ações, por sua vez, são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa e podem ser classificadas como atividades, projetos e operações especiais; o localizador de gasto, por fim, indica a localização física das ações. E cada um desses três itens é identificado por uma codificação de quatro dígitos.

Acrescente-se que os projetos são instrumentos de programação para alcançar objetivos de um programa e que concorrem para expandir ou aperfeiçoar ações governamentais em um período limitado de tempo. Por outro lado, as atividades são instrumentos de programação que concorrem para manutenção das ações de governo de modo contínuo e, por fim, as operações especiais são ações que não contribuem para manutenção ou expansão das ações governamentais.

Tabela 3 – Exemplo da classificação orçamentária por programas

<b>Código</b>	<b>Programa</b>	<b>Projeto/Atividade/Operações Especiais</b>	<b>Localizador de Gasto</b>
0105	Trabalho Seguro e Saudável	2690 – Inspeção dos Ambientes e Condições de Trabalho	0001 - Nacional

*Fonte: Elaborado por este autor*

Outro tipo de classificação orçamentária da despesa é a classificação segundo a natureza que tem a organização com base em: categorias econômicas, grupos, modalidades de aplicação e elementos.

As categorias econômicas da despesa são as Despesas Correntes e as Despesas de Capital, cuja finalidade é indicar os efeitos do gasto público sobre a economia. E o fator diferenciador é contribuir ou não, diretamente, para formação ou aquisição de um bem de capital, ou seja, as Despesas de Capital contribuem para formação ou aquisição de um bem de capital, mas as Despesas Correntes não.

Os grupos de natureza da despesa são agregadores de elementos de despesas com as mesmas características, a exemplo de pessoal e encargos, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida.

Já a modalidade de aplicação, em síntese, tem a finalidade de indicar se os recursos são aplicados diretamente ou por transferência, por exemplo. E o elemento de despesa identifica o objeto do gasto.

A título de exemplo, segue quadro demonstrando a classificação por natureza da despesa com a estrutura demonstrando despesas com vencimentos de servidores, conforme segue:

Tabela 4 – Exemplo da classificação orçamentária por natureza da despesa

<b>Categoria Econômica</b>	<b>Grupo de Natureza da Despesa</b>	<b>Modalidade de Aplicação</b>	<b>Elemento de Despesa</b>
3. Despesas Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais	90. Aplicações Diretas	11. Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

*Fonte: Elaborado por este autor*

Pelo exposto, é possível observar o nível de detalhamento e complexidade técnica na elaboração e apresentação do orçamento público, a partir das diversas classificações, bem como quanto à riqueza de informações possíveis. Por outro lado, ainda está distante a possibilidade da realização do efetivo controle social pelo cidadão comum, principalmente pela complexidade com que as informações são apresentadas para a sociedade.

## **2.2 CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL**

### **2.2.1 CONSELHOS DE PROFISSÕES: HISTÓRICO E EVOLUÇÃO**

O homem, como se sabe, é um ser social e a evolução das relações entre os integrantes das comunidades, assim que passou a existir certo grau de organização com os indivíduos que a integravam, fez com que se tornasse necessário colocar em contraposição interesses fundados no exercício de atividades laborais. Surgindo, como consequência, conflitos até então desconhecidos: o trabalho contraposto ao capital ou à propriedade; os interesses de determinados grupos de profissionais de determinadas áreas em face da coletividade, dos demais indivíduos e também do Estado, bem como, evidentemente, o interesse do Estado e da coletividade em controlar, quando necessário, as atividades desenvolvidas por alguns grupos de profissionais.

De acordo com Valle Pereira et al. (2001), não se pode falar em existência de formas associativas realmente organizadas em épocas mais distantes. Mas, com o passar dos anos, a evolução das civilizações e a descoberta de novas atividades como a caça, pesca, criação de animais e agricultura, implicou pouco a pouco no surgimento de muitas outras, onde com o decorrer do tempo o processo de especialização de atividades foi inevitável, o que ocorreu de forma bastante clara já na História Antiga.

A partir do momento em que o homem passou a viver em sociedades organizadas e os conflitos de interesses decorrentes das atividades profissionais afluíram de forma mais intensa, fez com que surgisse em Roma o primeiro caso mais típico de associativismo



caracterizador das entidades tais quais se trata nesta pesquisa. Eram os denominados *collegia* romanos, surgidos segundo Valle Pereira et al. (2001), provavelmente no século imediatamente anterior à Era Cristã. Assemelhados eram os colégios romanos, de certa maneira, com as corporações que surgiram já na época medieval. A população era dividida de acordo com as artes e os ofícios exercidos.

A experiência brasileira, todavia, teve início na Era Moderna, quando na Europa já se trilhava o caminho que paulatinamente levou ao esgotamento do regime de corporações já existentes. De qualquer forma, não se pode deixar de consignar que se iniciou ainda no século XVI, uma vez que os colonizadores que aqui aportaram trouxeram a experiência lusitana nessa área, representando assim no Brasil, o surgimento do que no futuro viriam a ser as ordens e os conselhos de fiscalização profissional.

Com o surgimento da primeira Constituição do Brasil independente, em 1824, ficou proibida expressamente a constituição de corporações, evidenciando a mais absoluta liberdade de trabalho, entretanto com a Constituição de 1891, pode-se perceber a volta discreta do intervencionismo estatal. Como registra Reale (2001, p.47):

Com o desaparecimento dos estatutos corporativos, prevaleceu, em primeiro momento, a mais ampla liberdade de ação, chegando-se a conhecidos exageros, como por exemplo, o de não se subordinar à prática da medicina a previa obtenção de diploma universitário, por entender-se tal exigência contrária a liberdade individual. Nem faltaram, para tais entendimentos, motivos ideológicos, como os que, por equívoco, se fundaram na filosofia positiva de Augusto Comte.

Pois, já havia necessidade de o Estado se transformar em um instrumento de combate as desigualdades e de proteção aos direitos e garantias individuais, bem como aos interesses coletivos, se fazendo valer de seu poder de supremacia e intervencionismo. Num primeiro momento, o Estado passou a interferir diretamente, através de órgãos integrantes de seu próprio aparelho, principalmente na Itália em 1927, pois o Estado passou a controlar as relações trabalhistas e o exercício profissional, pois o princípio que norteava esse intervencionismo era de que o Estado deveria ser o centro de tudo, tais concepções se espalharam entre diversos países, entre eles o Brasil que por sua vez passou a adotar tal tendência após a Revolução de 1930, embora momentos antes já existissem movimentos semelhantes com a criação de cursos superiores em 1827, pois os profissionais já aspiravam disciplinar as atividades profissionais.

Ainda no século XIX, em 1843, foi criado pelo até então Ministro da Justiça, Honório Hermeto Carneiro Leão, o Instituto dos Advogados Brasileiros, com a finalidade de organizar a Ordem dos Advogados do Brasil, o que aconteceu somente em 1930. A Ordem de

Advogados do Brasil, portanto, foi a primeira entidade formalmente organizada para controlar o exercício de uma atividade profissional.

A partir da década de 30 o Estado passou novamente a intervir no exercício de profissões, notadamente nas profissões de caráter técnico-científico seguindo a tendência descentralizadora, optou por criar pessoas jurídicas para tal fim, não exercendo diretamente tal incumbência. Essa a razão que se prestou para incentivar a criação efetiva da Ordem dos Advogados do Brasil como pessoa jurídica separada do Estado.

Criada a Ordem dos Advogados do Brasil, outras categorias profissionais começaram a se mobilizar, impulsionadas pelo crescimento do mercado de trabalho e dos cursos superiores que se espalhavam pelo Brasil. Foram surgindo outros conselhos, como os de Contabilidade, Economia, Medicina e Odontologia, entidades que proliferaram e assumiram aos poucos papel de destaque no cenário nacional.

### 2.2.2 CRIAÇÃO DOS CONSELHOS DE MEDICINA E DO CRM-PB

O Presidente Getúlio Vargas editou o Decreto-Lei nº 7.955, de 13 de setembro de 1945 que criou os Conselhos de Medicina com a finalidade de zelar pela ética no exercício da medicina. E esse Decreto-Lei regulamentou a jurisdição, a forma de funcionamento, as fontes de financiamento e as penalidades aplicáveis aos jurisdicionados.

Portanto, pode-se afirmar que esse foi o primeiro instrumento legal que tratou acerca dos Conselhos de Medicina e pelo fato de ter sido a norma iniciadora dos Conselhos no ordenamento jurídico, é possível vincular a criação dessas entidades com o Decreto-Lei citado. No entanto, o referido Decreto-Lei foi revogado pela Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957, sancionada pelo então Presidente da República, Juscelino Kubitschek.

Na oportunidade, foi estabelecido o caráter de entidade pública aos Conselhos, definindo o Conselho Federal de Medicina e os Conselhos Regionais como um conjunto, todavia, cada integrante desse conjunto possui autonomia administrativa e financeira. Ademais, as atribuições do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais foram definidas, bem como suas respectivas fontes de financiamento e a forma de composição.

Em 1958 foi aprovado o Decreto nº 44.045/58 cujo conteúdo trata do Regulamento do CFM e dos Conselhos Regionais de Medicina – CRMs e, ainda, normatizou a relação entre os profissionais habilitados ao exercício da profissão, as taxas e anuidades, penalidades éticas e o processo eleitoral para escolha dos gestores.

Após alguns anos, a Lei nº 3.268/57 foi alterada pela Lei nº 11.000, de 19 de dezembro de 2004, que disciplinou, sobretudo, quanto à composição dos Conselhos de Medicina e à regulamentação da forma de financiamento.

O CFM é, pois, um órgão que possui atribuições de fiscalização e normatização da prática médica, sua competência inicial reduzia-se ao registro profissional do médico e à aplicação de sanções do Código de Ética Médica, mas nos últimos 50 anos, o Brasil e a categoria médica mudaram muito, e hoje, as atribuições e o alcance das ações desta entidade estão mais amplos, extrapolando a aplicação do Código de Ética Médica e a normatização da prática profissional.

Atualmente, o Conselho Federal de Medicina exerce um papel político muito importante na sociedade, atuando na defesa da saúde da população e dos interesses da classe médica. É sediado na Capital da República e possui jurisdição em todo o território nacional.

Já o CRM-PB, é sediado na Capital da Paraíba e possui jurisdição no âmbito do território do Estado.

Surgiu em 1958, a partir da iniciativa do eminente médico, Dr. Antônio Dias, que junto com um grupo de médicos, formou uma comissão provisória para iniciar as atividades do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba.

Modernamente, o CRM-PB não limita sua atuação a aspectos meramente cartoriais e de fiscalização, conforme segue:

Acompanhando o desenvolvimento, a evolução técnico-científica e as mudanças sociais, as diversas diretorias do Conselho entenderam que não poderiam limitar sua atuação a aspectos meramente cartoriais e de fiscalização, ficando à margem de questões da maior relevância, tais como condições de trabalho, remuneração justa, qualificação profissional, as quais envolvem diretamente o ato médico, com reflexos inalienáveis sobre o exercício ético e de qualidade da medicina, em favor da sociedade.

Nesse sentido, a Instituição começou a ajustar-se aos reclames da classe médica, mudando sua atuação de forma significativa na busca do aprimoramento da relação médico-paciente, qualificação permanente e de melhores condições de trabalho, que se traduzam em segurança, dignidade profissional e resposta aos anseios da sociedade, cada vez mais carente de uma medicina que corresponda às suas demandas, frente a uma política de saúde caótica, desconexa com as diversas diferenças regionais, que não respeita o médico, o cidadão e nem sempre assegura condições adequadas para a realização do ato médico. (CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DA PARAÍBA, <http://www.crm-pb.org.br>, acesso em 13/03/2015).

O CRM-PB é uma pessoa jurídica de direito público, autarquia federal, possui regimento próprio e autonomia administrativa e financeira, porém deve observância ao regulamentado pelo CFM e, ainda, sofre um controle finalístico deste.

Diante do exposto, conclui-se pelo surgimento oficial dos Conselhos, ou seja, a partir de uma regulamentação formal e robusta, em 1958 e isso significa cinquenta e sete anos de atuação em defesa da sociedade.

### 2.2.3 CARACTERÍSTICAS DO CONSELHO FEDERAL E DOS CONSELHOS REGIONAIS

Segundo Elias Rosa (2003, p. 41), os Conselhos de Profissões são definidos da seguinte forma:

Os Conselhos são entidades de fiscalização das profissões e prestam serviços públicos, porém, não integram a Administração Indireta, mas podem ser denominados de autarquias-corporativas, profissionais ou entes em situação peculiar que exercem atividades públicas e estão sujeitos à fiscalização do Poder Público.

Já para Di Pietro (1999, p. 357), se define os Conselhos ou Ordens como:

Autarquias de serviços ou institucionais que por sua vez poderão se dividir em autarquias fundacionais ou corporativas, **nesta última são onde estão inseridos os conselhos de fiscalização profissional**, são entes com capacidade específica, ou seja, limitada a determinado serviço que lhes é atribuído por lei. O Estado poderá instituir pessoa jurídica constituída por sujeitos unidos (ainda que compulsoriamente) para a consecução de um fim de interesse público, mas que diz respeito aos próprios associados, como ocorre com a OAB e demais entidades corporativas (grifo nosso).

Tendo em vista as conceituações adotadas pela doutrina acerca dos Conselhos de Profissões e partindo do princípio que são órgãos integrantes da Administração Pública, como entende a doutrina predominante, cabe identificar quais suas características, prerrogativas e sujeições.

A Administração Pública, por tutelar interesse de todos, está em situação de desigualdade em relação aos particulares, tendo prerrogativas e privilégios que são desconhecidos dos particulares por força do princípio da supremacia do interesse público sobre os particulares. Em contrapartida, porque exerce o poder e deve buscar sempre o interesse coletivo, a Administração Pública sofre maiores restrições, a fim de que sua atuação possa ser controlada pela coletividade, portanto para as autarquias corporativas ou profissionais surgem diversas consequências que por sua vez são suas grandes características.

Os Conselhos somente podem ser criados por lei específica em atendimento ao disposto no art. 37, inciso XIX da Constituição Federal, tendo personalidade jurídica própria, os conselhos respondem por suas obrigações, quando muito no que toca aos compromissos

com terceiros, pode-se considerar a responsabilidade subsidiária da União, que os criou, e isso somente no caso de exaustão de recursos, há ainda a responsabilidade civil objetiva, no que se refere aos danos que seus agentes, nessa qualidade causaram a terceiros, é objetiva, em razão do disposto no art. 37, § 6º da Constituição Federal. Em outras palavras, os particulares lesados por ações ou omissões dos Conselhos, não precisam comprovar dolo ou culpa para obter a reparação de danos que tenham sofrido. Basta, em princípio, a comprovação de ação ou omissão de um agente ligado à entidade, de que o causador do dano agiu na qualidade de agente público, do resultado danoso e do nexo de causalidade, demonstrando tais requisitos, nasce o dever de indenizar.

O patrimônio dos Conselhos, sendo eles autarquias, é constituído de bens públicos, logo, sendo público, apresentam as mesmas características que são peculiares a tais espécies, ou seja, impenhorabilidade, imprescritibilidade e inalienabilidade. Como não pode haver penhora de bens, as execuções contra eles exigidas, seja por títulos judiciais ou extrajudiciais seguem os ritos previstos no art. 730 do CPC e ao art. 100 da C.F., ou seja, em regra os pagamentos feitos decorrentes de pendências judiciais são feitos via precatório, sendo suas dívidas passivas prescritas em cinco anos, conforme Decreto-Lei nº 20.910/32 e Decreto-Lei nº 4.597/42. Já suas dívidas ativas obedecem a sistemática da Lei de Execuções Fiscais, onde qualquer valor atribuído às entidades de fiscalização que resultem da atividade pública, é cobrado através de execução fiscal, com os privilégios que são inerentes a tal tipo de processos.

Seus agentes têm atos sujeitos ao regime jurídico administrativo, gozam dos mesmos atributos dos atos administrativos, ou seja, têm presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e auto-executoriedade, entretanto, seus atos são passíveis de controle judicial via mandado de segurança, além de ação popular contra atos lesivos ao patrimônio dos Conselhos, que é tido como público. Possui ainda, legitimidade para propor ação civil pública e a competência para conhecer das ações por eles propostas ou contra eles propostas é da Justiça Federal.

Quanto à sujeição de fiscalização por parte do Tribunal de Contas da União, tendo em vista que as contribuições cobradas pelos conselhos possuem natureza jurídica de contribuição social de interesse de categoria profissional ou econômica, sendo, portanto, tributo e o art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, por outro lado, estabelece que prestará contas ao Tribunal de Contas da União qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos (art.70 da CF/88), *verbis*:

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

Parágrafo único. **Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos** ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária” (grifo nosso).

Tendo ainda como fundamentação, decisão de nossa Suprema Corte que se firmou posição pela submissão dos Conselhos de Fiscalização Profissional ao Tribunal de Contas da União: “Definido por lei como autarquia federal, o Conselho Federal de Medicina está sujeito a prestar contas ao Tribunal de Contas da União” (STF, Tribunal Pleno, MS 10.272/DF, relator Ministro Victor Nunes, DJU 11.07.1963, p. 53) e em Mandado de Segurança julgado em 06.08.1998, voltou a se pronunciar acerca do tema, quando se pronunciou ao caso concreto do Conselho Federal de Medicina, se estendendo aos demais, vejamos a decisão na íntegra:

“Mandado de Segurança.

- Os Conselhos Regionais de Medicina, como sucede com o Conselho Federal, são **autarquias federais sujeitas à prestação de contas ao Tribunal de Contas da União por força do disposto no inciso II do artigo 71 da atual Constituição** (grifo nosso).

- Improcedência das alegações de ilegalidade quanto à imposição pelo TCU, de multa e de afastamento temporário do exercício da presidência do presidente do Conselho Regional de Medicina em causa.

Mandado de Segurança Indeferido” (STF, Plenário, MS 22.643-9-SC, relator Ministro Moreira Alves, DJ 04.12.1998).

Em suma, os Conselhos de Fiscalização estão sujeitos ao controle por parte do TCU. Isso porque são autarquias e, mesmo que não fossem, de qualquer sorte arrecadam e administram dinheiros, bens e valores públicos, já que as contribuições que cobram das pessoas físicas e jurídicas neles inscritas são tributos, o que por si só já justificaria a submissão ao Tribunal de Contas da União.

#### 2.2.4. NATUREZA JURÍDICA DOS CONSELHOS DE MEDICINA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL

Inicialmente, se faz necessário definir o que se entende por natureza jurídica, para que na sequência seja feita a abordagem mais adequada aos conselhos de fiscalização.

Para Valle Pereira (2001), a natureza indica a essência, a intrínseca conformação de alguma coisa, seja um ser, um bem, um direito, um fenômeno ou mesmo uma pessoa natural ou jurídica. Definir a natureza de alguma coisa não é tarefa exclusiva da Ciência do Direito.

A determinação da natureza jurídica passa então a ser a identificação de uma grande categoria jurídica em que se enquadra o instituto em análise, mais do que uma análise conceitual, a determinação da natureza jurídica de um instituto deverá fazer-se mediante a determinação de seus efeitos.

A importância da definição da natureza jurídica dos conselhos de fiscalização profissional é inquestionável. Estabelecida a natureza jurídica desses entes, saberemos o que são juridicamente, qual sua estrutura, se estão sujeitos a regras do direito público ou do direito privado, o que sem dúvidas gera consequências importantíssimas para seus dirigentes, para seu pessoal, para as pessoas que com eles mantêm relações jurídicas e, evidentemente para os próprios conselhos, no que toca às suas relações com as entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Com o advento da Constituição de 1988, em verdade, não representou solução de continuidade em relação às posições que até então doutrina e jurisprudência vinham majoritariamente externando em relação às entidades de fiscalização profissional, pelo contrário. Com efeito, a Constituição de 1988, ao destinar amplo capítulo a Administração Pública (Capítulo VII, Título III – arts. 37 a 43), deu ênfase a personalidade jurídica de direito público das autarquias e não trouxe nenhum motivo para excluir de tal categoria os entes de fiscalização do exercício profissional.

Se a definição da natureza jurídica dos conselhos de fiscalização não alimentava grandes discussões, haja vista o entendimento predominante nos tribunais e na doutrina de que realmente se enquadrava no conceito de autarquia, emergiu nova situação quando da reedição da Medida Provisória 1.549-35 de 09.10.1997, a qual tratava da organização da Presidência da República e dos Ministérios, pois a referida medida provisória, hoje já convertida na Lei nº 9.649/98 após dezenas de reedições, no art. 58 deu nova disciplina aos conselhos de fiscalização profissional, estabelecendo que:

“Art. 58 Os conselhos de fiscalização de profissões liberais, instituídos por lei, dotados de personalidade jurídica de direito privado e forma federativa, prestam atividades de serviço público.

§ 1º A organização, a estrutura e o funcionamento dos conselhos serão regulamentados mediante decisão da assembleia geral da respectiva categoria profissional, ficando vedados o estabelecimento de vínculo com a Administração Pública ou qualquer forma de intervenção por parte do Poder Público.

§ 2º Os empregados dos conselhos de fiscalização serão regidos pela legislação trabalhista.

§ 3º Constituirão receitas dos conselhos as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, fixadas por assembleia geral, bem como multas, taxas e emolumentos estabelecidos em lei.

§ 4º O controle das atividades financeiras e administrativas dos conselhos será realizado exclusivamente pelos seus órgãos internos de controle.

§ 5º Os Conselhos de fiscalização de profissões liberais, existentes até 10 de outubro de 1997, promoverão, no prazo de sessenta dias, a adaptação de seus estatutos e regimentos ao estabelecido neste artigo”.

Como se percebe da redação do texto acima descrito, pretendeu a Medida Provisória transformar os conselhos de fiscalização profissional, que até então eram considerados autarquias, em pessoas jurídicas de direito privado, sem qualquer vinculação com a Administração Pública. Segundo a Medida Provisória, os conselhos passaram a ser entes totalmente desvinculados do Estado.

Conforme Valle Pereira (2001), pouco importa o tratamento dado pela lei a determinada categoria de pessoas jurídicas, se não for respeitada a Constituição Federal. Uma lei só será válida se não ferir as balizas materiais ou formais da Constituição.

Outrossim, uma pessoa jurídica não assume esta ou aquela natureza jurídica em razão do *nomen juris* que a lei lhe empresta, tendo em vista o ordenamento vigente.

Não é através da designação dada à pessoa jurídica que se conhece sua estrutura. Assim, a expressão “instituto” tem servido para batizar tanto entidades corporativas como fundacionais e o fato de muitas autarquias, tendo a estrutura de fundações, se designarem por outro título, não lhes arrebatam o substrato que possuem.

Para identificar o substrato da pessoa autárquica não há outro recurso senão o de analisar-lhe a intimidade estrutural, mormente quando se tem presente o descaso pela precisão técnica de que padecem nossas leis. Sobre mais, o estado incipiente dos estudos de direito administrativo, entre nós, se reflete na esfera legislativa, com molestas consequências para o estudioso menos cauto. (PAMPLONA et al apud BANDEIRA DE MELLO, 1998)

Enfim, para definir a natureza jurídica dos conselhos após o advento da Lei nº 9.649/98, há necessidade de verificar se, à luz da legislação constitucional e infraconstitucional, podem eles deixar de serem considerados autarquias, entretanto, a Constituição Federal, conquanto diversas vezes se refira às entidades autárquicas, não as define. Não obstante, admite-se que existem, e, se merecem tantas referências na Carta Magna, é porque esta as reconhece como entes integrantes da Administração Pública, conferindo-lhes implicitamente um conceito, uma natureza jurídica, embora o conceito legal esteja expresso no art. 5º, inciso I do Decreto-Lei nº 200 de 25.02.1967.

Assim estatui o mencionado Decreto-Lei:

“Art. 5º Para fins desta lei considera-se:

I - autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração



Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Percebe-se que na definição legal dada pelo Decreto-Lei, limitou-se a acentuar que uma autarquia tem personalidade jurídica, sem salientar o fundamental, que essa pessoa é submetida ao regime de direito público, tem personalidade jurídica de direito público, embora exista esse problema que constitui grave defeito, é apropriado e, mais do que isso, é o conceito legal de autarquia em nosso Direito.

Verifiquemos alguns conceitos encontrados na doutrina:

Segundo Bandeira de Mello (1992), autarquias são pessoas jurídicas de direito público de capacidade meramente administrativa.

“São entes administrativos autônomos, criados por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas. São entes autônomos, mas não são autonomias” (MEIRELLES 1992, p. 309).

Portanto, conforme a doutrina majoritária, não se entende como o art. 58 da Lei nº 9.649/98 tentou alterar a definição de autarquia corporativa dos conselhos de fiscalização, mormente em se considerando o que determina nossa Constituição, pois parece evidente que as atividades desenvolvidas pelos Conselhos são típicas do Estado, e, logo, não podem ser repassadas a pessoas jurídicas de direito privado. Com efeito, das atividades desempenhadas pela Administração Pública, há algumas que podem e outras que não podem ser outorgadas ou delegadas pelo poder público a entidades particulares. Isso, em determinadas situações, está claro na Constituição Federal.

Cumprido salientar que, em mandado de segurança, julgado no dia 06.08.1998, portanto após a promulgação da Lei nº 9.649 que é de 27.05.1998, o STF ratificou a natureza jurídica de autarquia dos conselhos de fiscalização profissional, trata-se de precedente relevante. Vejamos:

“Mandado de Segurança.

- Os Conselhos Regionais de Medicina, como sucede com o Conselho Federal, são **autarquias federais** sujeitas a prestação de contas ao Tribunal de Contas da União por força do disposto no inciso II do art. 71 da atual Constituição.

- Improcedência das alegações de ilegalidade quanto à imposição, pelo TCU, de multa e de afastamento temporário do exercício da presidência ao Presidente do Conselho Regional de Medicina do Conselho Regional de Medicina em causa.

Mandado de Segurança indeferido”(STF, Plenário, MS 22.643-9-SC, relator Ministro Moreira Alves, DJ 04.12.1998) (grifo nosso).

Resta-nos, pois, a hipótese a despeito do art. 58 da Lei nº 9.649/98, continuam os conselhos de fiscalização profissionais sendo autarquias corporativas, padecendo de inconstitucionalidade o referido artigo.

Ou seja, diante do exposto, os Conselhos de Fiscalização Profissional continuam sendo autarquias corporativas, uma vez que o referido dispositivo, quanto à pretendida mudança da natureza jurídica é materialmente inconstitucional.

## 2.2.5 PRINCIPAL FONTE DE FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DOS CONSELHOS DE MEDICINA

A principal fonte de financiamento dos Conselhos são as contribuições (ou anuidades) e a natureza jurídica destas sempre gerou grande divergência na doutrina, embora as anuidades não sejam as únicas fontes de financiamento dos Conselhos de Medicina, mas podemos afirmar, definitivamente, que são as principais.

As anuidades correspondem a um percentual de 75% do total dos valores arrecadados pelo CRM-PB, por exemplo, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 4 – Demonstração das fontes de receitas do CRM-PB

<b>Itens da Receita</b>	<b>Valores Arrecadados em 2014</b>	<b>Participação no total</b>
Anuidades	R\$ 3.153.868,66	75%
Rendimentos de Aplicações	R\$ 102.579,72	2%
Taxas de Serviços	R\$ 223.781,66	5%
Transferências Correntes do CFM	R\$ 536.475,86	13%
Multas e Juros	R\$ 90.633,75	2%
Dívida Ativa	R\$ 17.684,71	0%
Outras Receitas Correntes	R\$ 44.889,82	1%
Transferências de Capital do CFM	R\$ 30.000,00	1%
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>R\$ 4.199.914,18</b>	<b>100%</b>

*Fonte: Relatório de Execução das Receitas de 2014 do CRM-PB*

Houve grande discussão se as contribuições possuíam natureza tributária, porém, com o advento da constituição de 1988, o legislador constitucional, no Capítulo I do Título VI que trata do Sistema Tributário Nacional, definiu a competência para a instituição das contribuições, tornando quase unanimidade que não se poderia afastar sua natureza tributária, portanto, são compulsórias.

Continuou, todavia, existindo dissenso em relação a que espécie de tributo as contribuições seriam, havendo aqueles que entendem se tratar de tributos que oscilam entre taxas e impostos, não sendo propriamente uma espécie autônoma de tributo.

Não obstante as dificuldades que se apresentam na definição dos elementos que identificam a contribuição como espécie de tributo, é praticamente unânime a doutrina ao afirmar que o elemento relevante nesta identificação é a finalidade.

Embora haja definição de que as anuidades (contribuições) cobradas dos profissionais e pessoas jurídicas que atuam nas respectivas jurisdições dos conselhos são para o desenvolvimento de suas atividades institucionais, os Conselhos de Fiscalização Profissional, entretanto, foram dispensados do ônus tributacional, pois o Princípio da Imunidade Tributária como um fator limitador ao poder de tributar assim determina.

Conforme Sabbag (2003), imunidade é matéria de sede constitucional, materializando uma dispensa constitucional de pagamento de tributo.

Sobre Imunidade Tributária, CHIMENTI (2002, p. 34), considera:

A imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Vale dizer: a Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos na hipótese de incidência de impostos. Só há imunidade, em regra, quanto aos impostos.

A imunidade, portanto, é sempre estabelecida em norma constitucional, sendo defeso ao legislador ordinário pretender criar novas hipóteses além das já definidas na Constituição, não se confundindo com isenção, a qual, diferentemente daquela, tem base na lei.

Com efeito, estabelece o art. 150, VI, “a”, da CF, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Por outro lado, o § 2º do mesmo artigo estatui que a vedação prevista no inciso VI, “a”, é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

A razão finalística é que os entes tributantes não poderão instituir impostos uns dos outros. Essa imunidade recíproca visa assegurar o equilíbrio federativo.

“É uma decorrência do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro” (STF – AgRg 174.808, Rel. Min. Maurício Corrêa).

Os Conselhos de Fiscalização continuam a ostentar, conforme concluímos anteriormente, em razão das atividades que exercem, a natureza jurídica de autarquias.

Ora, em se tratando de autarquias, os Conselhos indubitavelmente gozam de imunidade prevista no art. 150, VI, “a” e § 2º da Constituição Federal.

Portanto, essas contribuições especiais que são instituídas por lei federal em favor dos Conselhos de Medicina são utilizadas para financiamento das atividades destas entidades. Ou seja, a União institui o tributo, mas não em seu próprio favor, em razão do interesse público, no sentido da subsistência de tais instituições.

### **2.3 ORÇAMENTO DO CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DA PARAÍBA – CRM-PB**

O CRM-PB deve observância à Lei nº 4.320, de 04 de maio de 1964 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo que os Conselhos de Fiscalização Profissional estão inseridos na Administração Pública, pelo fato de serem Autarquias Federais, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal – STF.

A Lei nº 4.320/64 determina também que, no final de cada exercício, os resultados gerais da administração pública, inserindo os Conselhos nessa obrigatoriedade, serão demonstrados através de elaboração do balanço orçamentário (evidencia o comportamento da execução orçamentária), do balanço financeiro (espelha a movimentação dos recursos financeiros, demonstrando seu saldo inicial, as receitas, as despesas e o saldo que permanecerá para o exercício seguinte), do balanço patrimonial (demonstra todos os componentes do patrimônio) e da demonstração das variações patrimoniais (evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indica o resultado patrimonial do exercício).

Partindo da submissão dos Conselhos aos ditames da Lei nº 4.320/64, tem-se que, tais entidades devem obediência a todos os aspectos formais dos Orçamentos Públicos, do controle de Receitas e Despesas Públicas e as Demonstrações Contábeis obrigatórias, sempre em conformidade com os dispositivos legais ora tratados nessa norma.

O Conselho deve estimar quanto se espera arrecadar, e fixar quanto, em que e como deverá gastar o dinheiro que os profissionais inscritos em sua jurisdição colocam à sua disposição, via de regra, através de suas contribuições anuais, para ser usado em proveito desses mesmos profissionais e para beneficiar a sociedade de um modo geral através da realização das ações de sua competência, ou seja, essencialmente a fiscalização do exercício profissional. Essa é a concepção do Orçamento Público aplicado ao CRM-PB.

Para Araújo e Arruda (apud ANGÉLICO, 1995, p. 19), o orçamento público é, na sua mais adequada definição, o demonstrativo orgânico da economia pública, representando o retrato real do Estado.

Portanto, o administrador terá de decidir quanto, em que e como vai gastar o dinheiro que arrecadará dos contribuintes. E essa definição poderá ser realizada a partir do planejamento.

### 2.3.1 PLANEJAMENTO DO CRM-PB

O planejamento é considerado como a etapa mais importante da gestão administrativa e institucional do CRM-PB, consiste em um processo articulado e racional para determinar os objetivos e os meios para alcançá-los.

Poderá ser ousado (mudança radical nos objetivos da entidade), intermediário (melhorias em uma ou mais áreas) ou conservador (preocupação apenas com a estabilidade da entidade). O que definirá o modelo adotado dependerá do “apetite” da alta direção em correr riscos com o não cumprimento dos objetivos e, também, da avaliação do estado atual da organização e, no caso do CRM-PB, é empregado o intermediário.

Quanto ao tipo de planejamento, pode ser estratégico, tático ou operacional. O estratégico é de responsabilidade da alta administração, tem conteúdo amplo e genérico, abrange toda a organização e o foco é na efetividade; o tático é de responsabilidade do setor ou área, o conteúdo é pouco detalhado e o foco é na eficácia; já o operacional, é o momento em que se define o que fazer, como fazer, quem fará e com que meios, o foco é na eficiência.

Frise-se que para se planejar o futuro, que é incerto, é importante destacar a importância da avaliação do cenário. Ou seja, a utilização da técnica de cenários é baseada na organização de maneira lógica do maior número de informações possíveis acerca do futuro vinculado à entidade.

Segundo Idalberto Chiavenato (2006), “Planejamento estratégico é um processo organizacional compreensivo de adaptação, através da aprovação, tomada de decisão e avaliação. Procura responder a questões básicas como: por que a organização existe, o que ela faz e como faz”?

Ademais, o planejamento estratégico do CRM-PB caracteriza-se por ser mutável, orientado para o futuro, compreensivo (envolve a organização como uma totalidade), é um processo construído em consenso e contribui para maior eficiência, eficácia e efetividade das ações da entidade.

O planejamento da entidade foi elaborado observando, essencialmente, as seguintes etapas: definição da missão, da visão e dos valores do CRM-PB, diagnóstico institucional ou estratégico e o plano de trabalho.

A missão deve ser entendida como a essência da entidade, pois expressa com clareza o porquê de sua existência e o que ela faz, é a razão de ser.

O processo de definição da missão deverá exercer uma função orientadora, deverá ser escrita de forma clara e sucinta para que diretores, funcionários e público externo a entendam da mesma forma.

Missão do CRM-PB: **Garantir o exercício ético da medicina em benefício da sociedade.**

Já a visão, é o futuro que se deseja, trata-se do desejo racional da entidade, pois a visão orienta as ações.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), “definir a visão nada mais é que lançar um olhar para o futuro e enxergar a realidade a ser construída”.

Visão do CRM-PB: **Ser reconhecido pelos médicos e pela sociedade como instituição de excelência na garantia do exercício ético da medicina.**

Por fim, temos que os valores do CRM-PB definem como deve ser o comportamento da entidade no desempenho de suas atividades, são idealizados pela alta administração.

Valores do CRM-PB: **Ética, transparência, qualificação, comunicação, comprometimento, equidade e humanismo.**

Após essas definições, a gestão realiza o diagnóstico institucional ou estratégico, significa analisar o ambiente interno, com seus pontos fortes e pontos fracos, e o ambiente externo, com suas ameaças e oportunidades, é, em síntese, a construção de um mapa situacional.

Na sequência, são definidos os objetivos e as estratégias que serão materializados no plano de trabalho.

Quanto ao ambiente interno, a análise da entidade visa verificar o desempenho da organização em todos os setores dentro da estrutura organizacional, a saber: plenário, câmaras e comissões, presidência e vice-presidência, assessorias, 1º e 2º secretários, tesouraria,

corregedoria, departamento de fiscalização, superintendência, administração, atendimento, registro/cadastro e informática. Já o ambiente externo à entidade, o grau de controle e de intervenção é reduzido e, às vezes, não há.

Quadro 1 – Exemplo de análise situacional do ambiente interno

	<b>Pontos Fortes</b>	<b>Pontos Fracos</b>
<b>Ambiente Interno</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fiscalização do exercício profissional eficiente;</li> <li>✓ Educação médica continuada;</li> <li>✓ Comprometimento dos colaboradores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Relações interpessoais;</li> <li>✓ Comunicação e informação;</li> <li>✓ Segregação de funções;</li> <li>✓ Controle interno em geral.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Quadro 2 – Exemplo de análise situacional do ambiente externo

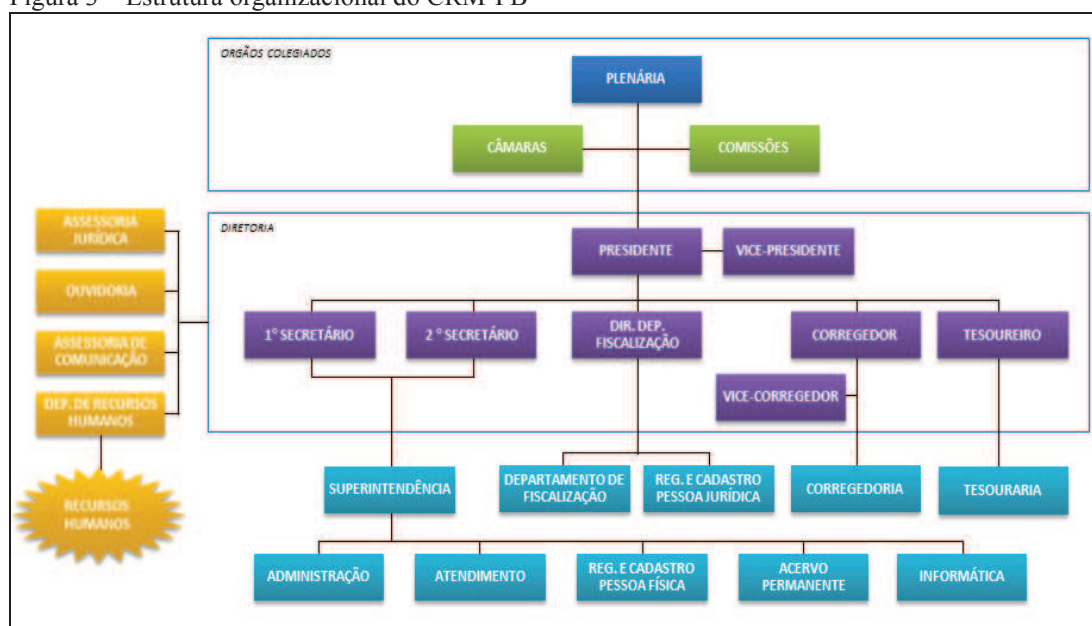
	<b>Oportunidades</b>	<b>Ameaças</b>
<b>Ambiente Externo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Abertura de novas faculdades de medicina;</li> <li>✓ Aumento do número de profissionais, possibilitando o fortalecimento da classe e melhorando a prestação de serviços;</li> <li>✓ Aumento na arrecadação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Abertura de novas faculdades de medicina;</li> <li>✓ Qualidade na formação profissional;</li> <li>✓ Políticas de governo desfavoráveis;</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Uma vez que já existe a definição clara da missão, da visão e dos valores, bem como da análise situacional ou diagnóstico institucional, é idealizado um conjunto de objetivos e metas que, por sua vez, serão perseguidos com a elaboração do plano de trabalho.

É importante destacar, também, que cada setor, conforme a estrutura organizacional da entidade irá elaborar seu plano de trabalho que, na sequência, será consolidado em um plano de trabalho único da entidade.

Figura 3 – Estrutura organizacional do CRM-PB



Fonte: [www.crpm.org.br](http://www.crpm.org.br)

A título de exemplo, segue modelo utilizado na elaboração de um planejamento tático ou por setor, para fins de demonstração da conexão existente entre o plano de trabalho e o orçamento da despesa pública.

Figura 5 – Modelo utilizado para elaborar o plano de trabalho

TÍTULO DO PROGRAMA: ADMINISTRAÇÃO DA SEDE DO CRM-PB EXERCÍCIO: 2015				
TÍTULO da (o):	ATIVIDADE:	TESOURARIA/FINANCEIRO/ CONTABILIDADE	PROJETO:	10/2015
➤ 04.05 – Tesouraria/Financeiro/Contabilidade				
<b>APRESENTAÇÃO:</b>				
Trata-se do planejamento da Tesouraria para ser executado no exercício de 2015 e o conteúdo deverá ser associado ao orçamento que será elaborado e enviado para o Conselho Federal de Medicina – CFM.				
<b>JUSTIFICATIVA:</b>				
O referido planejamento é realizado em atendimento ao disposto na Resolução CFM nº 2.063/2013 que fixou regras para elaboração do orçamento, cujo conteúdo determina a necessidade de estabelecer objetivos e metas a serem alcançadas, bem como ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos financeiros, humanos e materiais para a efetivação dessas ações.				
Acrescente-se que o planejamento desta Tesouraria consiste num processo articulado e racional para determinar antecipadamente os objetivos e os meios para alcançá-los, corresponde à primeira função na gestão pública que, por sua vez, antecede as etapas da execução, do monitoramento e da avaliação.				
<b>OBJETIVO GERAL:</b>				
Estabelecer diretrizes, objetivos e metas para a Tesouraria/Financeiro/Contabilidade do Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba.				
<b>METAS A SEREM ALCANÇADAS:</b>				



<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Efetuar os pagamentos aos fornecedores dentro do prazo contratado;</li> <li>2. Realizar os controles da arrecadação tempestivamente;</li> <li>3. Desenvolver ações para redução da inadimplência, sobretudo de pessoas jurídicas;</li> <li>4. Encaminhar a proposta orçamentária, os balancetes e a prestação de contas dentro do prazo legal;</li> <li>5. Realizar os registros contábeis dos atos e fatos tempestivamente;</li> <li>6. Controlar de forma eficaz a execução orçamentária e financeira;</li> <li>7. Assessorar na elaboração de projetos, no controle dos itens patrimoniais e em estoque;</li> <li>8. Assessorar a comissão de contas;</li> <li>9. Realizar qualificação permanente dos servidores do setor;</li> <li>10. Substituir de forma gradual os equipamentos e inserir novas tecnologias;</li> <li>11. Manutenção dos equipamentos e softwares em uso;</li> <li>12. Encadernar todos os documentos de comprovação das receitas e das despesas.</li> </ol>															
<b>EXECUTOR (ES) DA ATIVIDADE</b>						<b>ENTIDADE(S)/SETOR(ES) ENVOLVIDA(OS)</b>									
						Coordenação, supervisão e direção geral - TESOURARIA									
						Atividades no setor financeiro - TESOURARIA									
						Atividades no setor financeiro e de pessoal - TESOURARIA									
						Atividades no setor financeiro - TESOURARIA									
						Contabilidade - TESOURARIA									
						Diversas atividades auxiliares - TESOURARIA									
<b>CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO</b>															
<b>Ações a Desenvolver</b>				<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>JUN</b>	<b>JUL</b>	<b>AGO</b>	<b>SET</b>	<b>OUT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEZ</b>
Elaborar o planejamento do setor												X			
Elaboração da proposta orçamentária													X		
Controle dos pagamentos e recebimentos				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Registros e relatórios contábeis				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobrança administrativa e judicial								X	X	X					
Encaminhamento de balancetes				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Encaminhamento de prestação de contas						X									
Treinamento/Capacitação									X	X					
Treinamento/CFM												X	X		
Aquisição de equipamentos				X			X			X			X		
Encadernação de documentos						X									
<b>DETALHAMENTO DAS DESPESAS</b>															
<b>DISCRIMINAÇÃO</b>						<b>VALOR (R\$)</b>			<b>CENTRO DE CUSTOS</b>						
1.	Bolsa-Auxílio p/ Estagiário (a)								04.05						
2.	Auxílio-Transporte p/ Estagiário (a)								04.05						
3.	Auxílio-Alimentação p/ Estagiário (a)								04.05						
4.	Material de expediente (papel, caneta, grampeador etc.)								04.05						
5.	Correios e Telégrafos (encaminhamento de documentos)								04.05						
6.	Serviços gráficos (encadernação de documentos)								04.05						
7.	Inscrição em cursos e treinamentos (retenção tributária, rotinas de pessoal, contabilidade pública e afins)								04.05						
8.	Passagens aéreas								04.05						
9.	Material de informática								04.05						
10.	Diárias para servidores								04.05						
11.	Diárias para conselheiros								04.05						
12.	Verbas indenizatórias								04.05						
13.	Manutenção dos softwares								04.05						
14.	Aquisição de 01 calculadora								04.05						
15.	Aquisição de 01 computador								04.05						
<b>RECURSOS NECESSÁRIOS – VALOR TOTAL (R\$)</b>															
<b>ORIGENS DOS RECURSOS</b>				PRÓPRIO			TERCEIRO								
				R\$			R\$								

CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	CUSTO ESTIMADO (R\$)
DESPESAS CORRENTES	
DESPESAS DE CAPITAL	
VALOR TOTAL	

*Fonte: Departamento de contabilidade do CRM-PB*

Com isso, o orçamento passa a ser elaborado com base no planejamento. Em síntese, é realizada a previsão da receita, depois elaborado o plano de trabalho para atingir os objetivos e metas dentro da realidade estimada para arrecadação e, por fim, é fixada a despesa na proposta orçamentária.

### 2.3.2 CICLO ORÇAMENTÁRIO DO CRM-PB

O orçamento é elaborado pelo Departamento de Contabilidade do Conselho Regional, após realização de reuniões hierarquizadas para se conhecer o planejamento, o conjunto de objetivos e metas para o exercício seguinte.

A preocupação inicial é com as receitas, pois constituirão a fonte de pagamento dos gastos da entidade, diante de tal preocupação, os conselhos deverão observar:

- ✓ Número de profissionais e pessoas jurídicas inscritas e que estejam na condição de ativos;
- ✓ Os valores das anuidades e taxas para o exercício seguinte;
- ✓ Percentual de inadimplência;
- ✓ Efetivação das cobranças dos débitos existentes;
- ✓ Expectativa de novas inscrições, bem como a estimativa de novos egressos.

Na sequência, suas despesas serão fixadas de acordo com a realidade de arrecadação das receitas, daí tem-se a proposta orçamentária, que será discutida e aprovada por decisão colegiada de conselheiros em reunião plenária, sendo materializado através de Resolução do Conselho Regional de Medicina, autorizada pelo Presidente.

Quanto ao procedimento de fixação da despesa no orçamento, são realizados os cálculos das despesas com pessoal, encargos e demais despesas de custeio administrativo, tendo como parâmetro o planejamento realizado pela gestão.

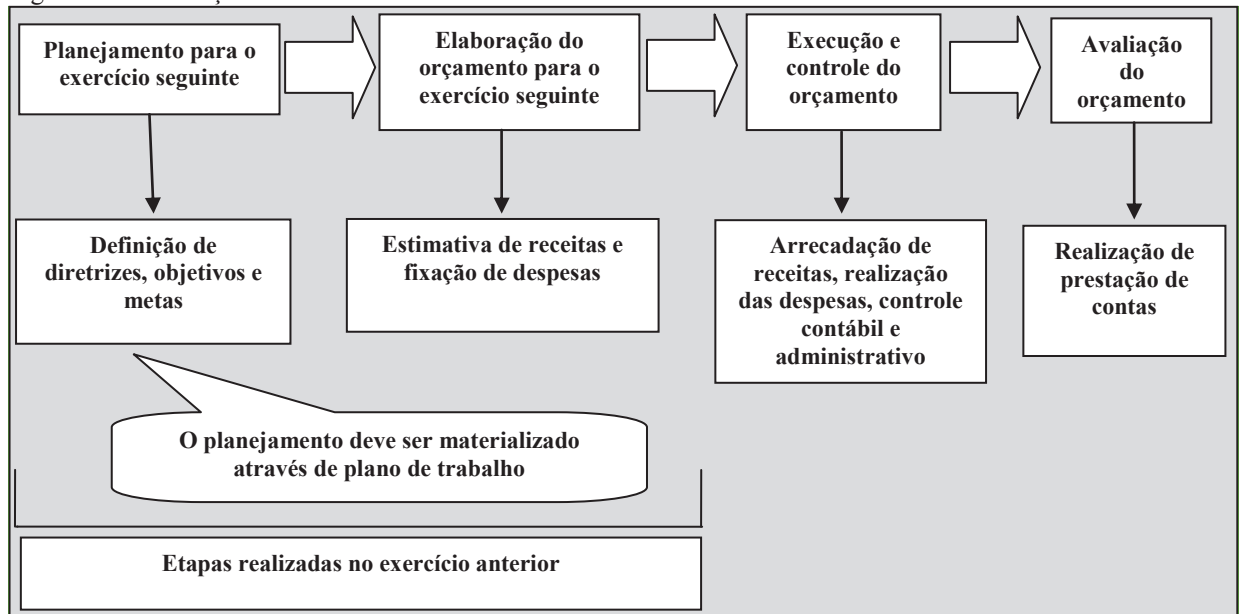
Após as despesas de custeio, são fixadas as despesas com transferências legais para o CFM, a partir do que foi estimado para receitas, em razão, sobretudo, da necessidade de compartilhar 1/3 (um terço) das receitas que o CRM-PB arrecada a título de cota parte para financiamento das atividades do Conselho Federal, todavia, a incidência dessa cota parte não é sobre a totalidade, mas sobre algumas fontes de receitas específicas como: anuidades, taxas

pelos serviços em razão do fornecimento de cédulas de identidade profissional e carteiras, multas e juros e o produto da arrecadação das execuções fiscais (dívida ativa).

Por fim, são fixados no orçamento os investimentos em obras, aquisições de imóveis, veículos, mobiliários em geral e equipamentos, conforme o caso.

Na oportunidade, é apresentado o ciclo orçamentário do CRM-PB e em seguida um quadro comparativo com o que ocorre no âmbito federal com objetivo de verificar especificidades.

Figura 4 – Ciclo orçamentário do CRM-PB



Fonte: Elaborado por este autor

Quadro 3 – Comparativo das etapas do ciclo orçamentário

<b>Etapas</b>	<b>União</b>	<b>CRM-PB</b>
Elaboração da proposta orçamentária	✓ Iniciativa do chefe do Poder Executivo e elaboração pelo Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão.	✓ Iniciativa do presidente do CRM-PB e elaboração pelo Departamento de Contabilidade.
Apreciação e votação	✓ Avaliação e emissão de parecer pela Comissão Mista Permanente; ✓ Apreciação conjunta pelas duas casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal) e votação; ✓ Sanção e publicação; ✓ O projeto se transforma na Lei Orçamentária Anual.	✓ Avaliação e emissão de parecer pela Comissão de Contas; ✓ Apreciação pelo Plenário (órgão colegiado do CRM-PB) e votação; ✓ Encaminhamento para o Conselho Federal de Medicina; ✓ Aprovação pelo Plenário do CFM; ✓ Publicação da

		Resolução do CRM-PB estimando a receita e fixando a despesa; ✓ A proposta se transforma em Orçamento.
Execução	✓ Realização da arrecadação da receita prevista (lançamento, arrecadação e recolhimento) e processada a despesa pública (empenho, liquidação e pagamento).	✓ Realização da arrecadação da receita prevista (lançamento, arrecadação e recolhimento) e processada a despesa pública (empenho, liquidação e pagamento).
Controle	✓ Controle Interno e Controle Externo realizado pelo Tribunal de Contas da União.	✓ Controle Interno realizado pela Comissão de Contas e pelo CFM; ✓ Controle Externo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Com efeito, a partir da análise do comparativo, é possível identificar algumas particularidades quanto ao ciclo orçamentário do CRM-PB, principalmente no que se refere à questão da ausência de tramitação junto ao Legislativo e, conseqüentemente, a inexistência de uma Lei Orçamentária formal no CRM-PB, entretanto, quanto à execução, verifica-se que são observadas as mesmas etapas para as receitas e as despesas públicas.

### 2.3.3 ESTÁGIOS DAS RECEITAS E DAS DESPESAS DO CRM-PB

Considerando as análises variadas que poderão ser prestadas e, ainda, o rigoroso controle sobre o erário, segundo Carvalho e Ceccato (2011), é considerado como receita quaisquer ingressos de recursos financeiros, independente se modifiquem o patrimônio líquido da entidade.

As receitas obedecem aos estágios da previsão, quando se identifica o que se pretende arrecadar, o lançamento, sob a modalidade de lançamento direto (quando se identifica o profissional contribuinte ou a pessoa jurídica, o valor e o vencimento da contribuição, se materializando através de emissão de guias ou boletos bancários), a arrecadação, onde se representa o momento em que o contribuinte liquida suas obrigações junto aos agentes arrecadadores (instituições bancárias oficiais) e o recolhimento, ou seja, o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diretamente às contas correntes bancárias do CRM-PB o produto da arrecadação.

O estágio do planejamento das receitas do CRM-PB compreende a previsão da arrecadação da receita orçamentária, utilizando-se de metodologia de projeção.

A metodologia adotada é baseada na série histórica de arrecadação ajustada (base de cálculo), é considerado o efeito legislação (eventuais reajustes nas taxas e contribuições ou anuidades), estimativa de novos inscritos e o percentual de inadimplência. Vejamos:

**Projeção** = (base de cálculo ajustada + efeito legislação) + (valor estimado para arrecadação com novos inscritos, considerando os desligamentos – percentual de inadimplência)

A título de exemplo, apresentaremos uma hipótese de como seria a projeção para arrecadação de anuidades para um determinado exercício, considerando o valor arrecadado com anuidades em 2014 como a base de cálculo ajustada, conforme Tabela 04 e, ainda, considerando as seguintes premissas: 1) que os valores das anuidades serão reajustados em 6%; 2) que o valor estimado para arrecadação para novos inscritos é de R\$ 200.000,00, já considerando os eventuais egressos de profissionais para outras localidades e outros fatores e; 3) o percentual de inadimplência de 15%.

$$\text{Projeção} = (3.153.868,66 + 6\%)+(200.000,00 - 15\%)$$

Logo, **Projeção = R\$ 3.513.100,78**

Uma particularidade existente nas receitas dessas entidades é o fato de serem compartilhadas, ou seja, os Conselhos Regionais repassam parte de suas receitas para os Conselhos Federais, sendo que o percentual de participação é definido pelo ato normativo que os cria, seja Decreto-Lei ou Lei Ordinária propriamente dita.

As despesas, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP da STN, são derivadas do fluxo da utilização dos créditos orçamentários, podendo ou não alterar o patrimônio líquido da entidade.

Por sua vez, obedecem aos estágios da programação, licitação (procedimento administrativo para escolher o melhor contrato com a Administração Pública), empenho (ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição, art. 58 da Lei nº 4.320/64), liquidação (consiste na etapa onde é feita a comprovação dos direitos do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios) e o pagamento.

A programação abrange a etapa do planejamento, da fixação da despesa planejada no orçamento e da licitação.

Quanto à licitação, a Lei nº 8.666/93 que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e é de observância obrigatória para o CRM-PB, e em razão disso, salvo nos casos de dispensa e inexigibilidade que são as exceções, denominadas também de “contratações diretas”, estão obrigados a realizar prévia licitação para a contratação de obras e serviços e para as compras e alienações.

Ademais, os contratos que celebrarem, sendo como regras contratos administrativos, devem seguir os ditames da referida lei:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, **as autarquias**, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (grifo nosso).

Para Araújo e Arruda (2004), a licitação representa o procedimento administrativo destinado a escolher entre fornecedores previamente habilitados e qualificados, aquele que apresenta proposta mais vantajosa para a contratação de obras, serviços, compras e para a realização de alienações. É o que preconiza o art. 37, inciso XXI da Constituição Federal.

Sobre o mesmo tema, Elias Rosa (2003, p. 85) considera:

A licitação corresponde a procedimento administrativo voltado a seleção da proposta mais vantajosa para a contratação desejada pela Administração e necessária ao atendimento do interesse público. Independe a fixação da designação, se processo ou procedimento, porquanto ambos são aceitos e referidos pela doutrina (a CF emprega a expressão “processo de licitação”), importando fixar que a licitação possui dúplice finalidade: a) permitir a melhor contratação possível; b) possibilitar que qualquer interessado possa validamente participar da disputa pelas contratações.

O CRM-PB ao realizar tal procedimento, necessariamente, deverá observar alguns princípios indispensáveis à correta aplicabilidade dos mandamentos da Lei Maior e da Lei Infraconstitucional que regulamenta o procedimento licitatório, como os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, proibidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório e adjudicação compulsória ao vencedor, sendo que este último não garante o direito à contratação, obriga apenas a autarquia profissional, no caso, em contratando, vir a fazê-lo com o vencedor do certame.

Porém, em determinados casos a Lei taxativamente permite aos Conselhos hipóteses de dispensa da licitação em razão do valor, sob pena de que o custo operacional poderá corresponder a valor superior ao do futuro contrato, em razão de situações excepcionais, como nos casos de guerra e calamidade pública, em razão do objeto, como na compra de gêneros perecíveis e em razão da pessoa, como na contratação de associação de portadores de deficientes físicos, sem fins lucrativos e de comprovava idoneidade. Bem como, permite hipóteses de inexigibilidade, como nos casos em que há impossibilidade de concorrência, seja por fornecimento exclusivo, serviços especializados ou setor artístico.

A modalidade de licitação a ser observada pelo CRM-PB é determinada em razão do valor da contratação ou do objeto a ser contratado, entre as seguintes: convite, tomada de preços, concorrência, concurso, leilão ou pregão.

Já na fase da execução da despesa pública, temos o empenho que é materializado no documento denominado Nota de Empenho, do qual constam as informações do credor, o valor da despesa e outras informações para fins de controle da execução orçamentária. São três espécies de empenho: ordinário, estimativo e global.

O empenho ordinário é utilizado para despesas de valor fixo e determinado, para pagamento de uma só vez; o empenho estimativo é utilizado quando o valor não se pode determinar previamente, a exemplo de despesas com água e energia elétrica do CRM-PB; por fim, o empenho global, cuja utilização é para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitos a parcelamento, a exemplo dos compromissos contratuais, com valores certos e sucessivos.

A liquidação é, normalmente, realizada por servidor que atesta a origem e o objeto que se deve pagar, mediante o que foi contratado, a nota de empenho e os demais comprovantes de entrega do material.

Por fim, o pagamento, que no caso do CRM-PB é realizado, em regra, por cheque nominativo. Frise-se que só poderá ser realizado após as outras etapas da despesa pública terem sido realizadas, a saber: fixação da despesa no orçamento, licitação e contratação, empenho e liquidação.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa é a busca para aquisição de conhecimentos e de verdades sobre um determinado problema. Para Lakatos e Marconi (1991, p. 155), pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Segundo Fachin (2001, p.123), “Pesquisa é um procedimento intelectual para adquirir conhecimento pela investigação de uma realidade e busca de novas verdades sobre um fato (objeto, problema)”. O mesmo autor, em seguida, afirma que, com base em métodos adequados e técnicas apropriadas, o pesquisador busca conhecimentos específicos, respostas ou soluções ao problema estudado.

Já a metodologia, refere-se à forma como o estudo é empregado e, no caso deste trabalho, a metodologia científica fica evidente, pois são utilizados elementos como a caracterização da observação do objeto de pesquisa, a elaboração de algumas hipóteses acerca dessas observações, deduções lógicas para que se possa, finalmente, realizar conclusões. E o método utilizado é o dedutivo, pois o conteúdo é apresentado do geral para o particular.

Este trabalho de pesquisa possui, portanto, como fontes principais a revisão bibliográfica e documental das mais variadas obras encontradas na literatura acerca do tema, ou seja, foram verificados os embasamentos teóricos para apresentação de conceitos e definições, bem como análise nos mais variados dispositivos legais inerentes ao sujeito da pesquisa para solidificar o respaldo necessário à resolução das questões de pesquisa.

Foram utilizados, ainda, recursos através de internet para coleta de material relacionado com a pesquisa, scanner, tabelas e gráficos no aplicativo Excel, informações coletadas através de visitas “*in loco*” no CRM-PB, bem como reuniões periódicas com o professor orientador objetivando definir os planos de ações, o desenvolvimento dos trabalhos, correções e melhorias.



## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente capítulo trata da descrição dos dados e discussão dos resultados coletados a partir da pesquisa documental e revisão da literatura acerca do tema discutido ao longo deste trabalho.

Para apresentar e analisar os resultados da pesquisa é necessário, didaticamente, segregar o conteúdo deste capítulo em três partes, seguindo a estrutura lógica ora apresentada neste trabalho, compreendendo o orçamento público, os Conselhos de Fiscalização Profissional e o orçamento aplicado ao Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba – CRM-PB.

### 4.1 DO ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público, conforme verificado junto à melhor doutrina acerca da matéria é, definitivamente, um instrumento de planejamento e, portanto, uma ferramenta relevante de gestão para os usuários de suas informações, assim como um importante instrumento de controle social, principalmente para fins de monitoramento pela sociedade das principais políticas públicas.

Observou-se ao longo da pesquisa que desde os primeiros relatos sobre a existência do orçamento público na Inglaterra e, anos depois no Brasil, já em 1830, com o surgimento da primeira Lei Orçamentária, existe um processo contínuo de evolução na técnica orçamentária, inclusive quanto ao nível de detalhamento de informações que, atualmente, com a utilização do orçamento-programa foi ampliada e é apresentada de acordo com as classificações orçamentárias.

Por outro lado, esse nível de detalhamento com as diversas classificações orçamentárias, a saber: classificação institucional, a classificação funcional, a classificação por programas, a classificação por natureza e, ainda, a existência de codificação específica para fins de demonstração e controle do orçamento, faz com que o orçamento passe a ser uma peça complexa. Com efeito, isso restringe seu alcance, principalmente, considerando o critério do homem médio, como o usuário da informação do orçamento para fins de acompanhamento das políticas públicas, por exemplo.

Somando-se a isso, foi identificado na pesquisa, também, que a existência de um conjunto de princípios orçamentários que servem como a base de sustentação na construção da proposta orçamentária, na análise e interpretação da execução, bem como no

monitoramento e controle, cuja maioria foi catalogada e apresentada neste trabalho, faz com que o orçamento público tenha um caráter de robustez e relevância metodológica, pois estão consagrados pela doutrina, jurisprudência e na legislação em vigor. Acrescente-se que estes princípios são de observância obrigatória para as entidades públicas, inclusive para o CRM-PB.

Na sequência, apresenta-se uma visão geral do orçamento público, através do ciclo orçamentário, que é definido conforme segue:

O orçamento percorre diversas etapas desde o surgimento de uma proposta que se transformará em projeto de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando ocorre a arrecadação da receita e a realização da despesa, dentro do ano civil, até o acompanhamento e avaliação da execução caracterizada, basicamente, pelo exercício dos controles interno e externo. (MOTA, 2005, p.29).

Neste caso, foram apresentadas todas as etapas, partindo da iniciativa e elaboração da proposta orçamentária (Poder Executivo), passando pela apreciação e votação (Poder Legislativo), execução e avaliação (órgãos de controle). Com isso, pode-se concluir pela evidência da definição do orçamento atual como sendo do tipo misto, ou seja, existe a participação de vários poderes e órgãos ao longo do processo.

Apresentou-se, portanto, a síntese dos principais pontos sobre o orçamento público em sentido amplo, bem como, após análise desses aspectos essenciais, identificamos vários fatores positivos quanto a essa importante etapa da atividade financeira das entidades públicas, o planejamento, e o principal fator negativo que foi o elevado grau de complexidade, conforme relatado.

#### 4.2 DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL

Em que pese o quantitativo de bibliografia específica acerca dos Conselhos de Fiscalização ser escasso, ainda assim, a partir da pesquisa, conseguiu-se apresentar conteúdo com o primeiro registro histórico de associativismo, os denominados *collegia* romanos, surgidos segundo Valle Pereira et al. (2001), provavelmente, no século imediatamente anterior à Era Cristã. A população era dividida de acordo com as artes e os ofícios exercidos.

E no Brasil, em 1930, o surgimento da Ordem dos Advogados do Brasil foi o grande marco que alavancou e desenvolveu outras profissões, mas foi em 1945 que, na gestão de Getúlio Vargas, surgiu o primeiro instrumento legal que criou oficialmente os Conselhos de Medicina. Já o CRM-PB surgiu apenas em 1958.

Partiu-se, na sequência, para análise das definições apresentadas pelos eminentes autores que doutrinam acerca da Administração Pública e, com base nisso, verificou-se que é pacífica a definição adotada por Maria Sylvania Zanella Di Pietro, conforme segue:

Autarquias de serviços ou institucionais que por sua vez poderão se dividir em autarquias fundacionais ou corporativas, **nesta última são onde estão inseridos os conselhos de fiscalização profissional**, são entes com capacidade específica, ou seja, limitada a determinado serviço que lhes é atribuído por lei. O Estado poderá instituir pessoa jurídica constituída por sujeitos unidos (ainda que compulsoriamente) para a consecução de um fim de interesse público, mas que diz respeito aos próprios associados, como ocorre com a OAB e demais entidades corporativas (grifo nosso).

Com base nesse achado, foi possível concluir que o melhor enquadramento dos Conselhos de Fiscalização no âmbito da Administração Pública é como uma autarquia corporativa, com atribuições específicas, vale dizer, fiscalizar o exercício profissional a fim de atender ao interesse público.

Verificou-se, também, uma série de características peculiares, inclusive quanto à forma de financiamento dessas entidades, pois em razão de ser uma entidade *sui generis* e não pertencer ao orçamento da União, embora seja autarquia federal, a lei estabeleceu a instituição de contribuições, também denominadas de anuidades, e taxas para o custeio da missão institucional dessas entidades.

Frise-se que, em forma de tabelas explicativas, as fontes de financiamento do CRM-PB foram demonstradas e observou-se que há um grande nível de dependência quanto à arrecadação das anuidades que correspondem a 75% da totalidade arrecadada em um ano, por exemplo. Eis, portanto, mais um dado essencial para fins de análise e apresentação.

No entanto, o fator considerado de maior importância na pesquisa, neste ponto específico, foi a robusta fundamentação acerca da natureza jurídica dos Conselhos de Profissão Regulamentada, porque o conteúdo da Lei nº 9.648/98 que trouxe a definição dos Conselhos como de natureza privada gerou insegurança jurídica para essas entidades. Todavia, o Supremo Tribunal Federal – STF tratou de por fim a esse equívoco cometido pelo Legislativo ao declarar inconstitucional o artigo 58 do referido diploma legal.

#### 4.3 DO ORÇAMENTO APLICADO AO CRM-PB

Verificou-se a necessidade do CRM-PB observar a Lei nº 4.320/64 em razão de regulamentar a elaboração e controle dos orçamentos e as Normas Brasileiras de

Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como todos os princípios e diretrizes estabelecidas em sentido amplo para as demais entidades de caráter público.

Apresentou-se, também, a metodologia de projeção das receitas para fins orçamentários que, por sua vez, se mostra eficiente, baseada em um conjunto de fatores previamente estabelecidos.

Ademais, foi demonstrado, o esboço do planejamento estratégico, incluindo as análises do ambiente interno e externo, ou seja, o diagnóstico institucional, a definição de objetivos e metas materializadas no plano de trabalho, principalmente ao apresentar os modelos utilizados na elaboração dos planos de trabalho setoriais. Evidenciando, com isso, a conexão entre o planejamento e o orçamento.

Por outro lado, é patente a subutilização pelos gestores e demais usuários das informações produzidas pelo orçamento do CRM-PB, ainda que seja dada publicidade, sobretudo por meios eletrônicos. E isso se deve ao nível de complexidade e ao elevado número de informações demonstradas.

Na oportunidade, foi agregado ao trabalho um comparativo do ciclo orçamentário da União com o do CRM-PB e, a partir disso, foi possível fazer diversas observações, principalmente para reafirmar os aspectos das particularidades existentes no âmbito do CRM-PB, senão vejamos: 1) a iniciativa da proposta orçamentária na União é do chefe do Poder Executivo e no Conselho pelo presidente do CRM-PB; 2) a avaliação e votação é realizada no Legislativo e no CRM-PB em órgão colegiado denominado plenária; 3) a execução é semelhante em ambos; 4) a avaliação, no caso da União é realizada pelos órgãos de controle interno e externo, neste caso o TCU, já o CRM-PB, pelo órgão denominado Comissão de Contas e o controle externo também é o TCU.

Por fim, apresentou-se algumas das etapas do planejamento e da execução do orçamento do CRM-PB. No caso das receitas: a previsão, o lançamento a arrecadação e o recolhimento; já as despesas, a fixação da despesa planejada, a licitação, o empenho, a liquidação e o pagamento e observou-se o uma necessidade na melhoria nos processos, a fim de que o processamento da execução orçamentária possa ser mais célere, ainda que necessite a tramitação de todas essas etapas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi elaborado com a finalidade de demonstrar o orçamento público como uma ferramenta na gestão pública, embora ainda seja de difícil entendimento para a coletividade de uma forma geral, conforme foi demonstrado, sobretudo para realização do controle social.

Além disso, foi apresentado conteúdo acerca das entidades de fiscalização ou conselhos de fiscalização do exercício profissional, Autarquias Federais de natureza especial, em razão de suas diversas especificidades e, neste ponto, tratamos desde os primeiros registros históricos até as principais características, em especial, dos Conselhos de Medicina, a partir da revisão da escassa bibliografia que trata sobre essas entidades.

Por fim, foi apresentado com maior nível de detalhamento o orçamento público aplicado ao Conselho Regional de Medicina do Estado da Paraíba, iniciando com o planejamento e a conexão deste com o orçamento, o ciclo orçamentário e comparativo com outros ciclos, bem como o detalhamento da execução orçamentário, vale dizer, processamento das receitas e das despesas públicas. E observou-se uma subutilização desse importante instrumento de gestão pública, inclusive pelos gestores.

Sendo assim, buscou-se demonstrar a importância e complexidade do orçamento público e sua aplicabilidade no âmbito do CRM-PB e sugere-se uma melhor utilização dessa ferramenta para fins de tomada de decisões, monitoramento e controle.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública - Da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Manole, 2012.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora LTDA, 2011.

CARVALHO, José Carlos Oliveira. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora LTDA, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ELIAS ROSA, Márcio Fernando. **Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora LTDA, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 1 ed. Brasília, 2005.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 5ª Rio de Janeiro: Elsevier Editora LTDA, 2006.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2 ed. Brasília, 2010.

VALLE PEREIRA, Ricardo Teixeira do (et al.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.