

Capítulo 4

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

SUMÁRIO: 4.1 Introdução – 4.2 Princípios financeiros – 4.3 Princípios orçamentários: 4.3.1 Legalidade; 4.3.2 Unidade; 4.3.3 Universalidade; 4.3.4 Anualidade; 4.3.5 Não afetação [das receitas]; 4.3.6 Exclusividade; 4.3.7 Especialidade; 4.3.8 Princípio da programação; 4.3.9 Sinceridade orçamentária; 4.3.10 Transparência; 4.3.11 Equilíbrio; 4.3.12 Eficiência; 4.3.13 Razoabilidade – 4.4 Conclusão.

4.1 Introdução

Sem a intenção de aqui discorrer sobre as diversas teorias que pretendem explicar os princípios jurídicos e as suas diferenças no tocante às regras, focaremos na noção de que princípio é um mandamento nuclear de um sistema, é o seu alicerce. É o ponto de partida da interpretação jurídica (no caso do Direito) e também o seu ponto de chegada, como costumamos dizer.²⁸³

²⁸³ Em outra obra averbamos: “[...] toda interpretação deve ter como ponto de partida os princípios, mas também os tem como *ponto de chegada*. Significa isso dizer que o intérprete deve arrancar do princípio ao buscar o Direito aplicável à situação concreta, pois ele (princípio) o informará acerca do caminho a percorrer. Ao final do percurso interpretativo, deverá o jurista (*lato sensu*) verificar se o resultado alcançado (a sua decisão quanto ao que diz o Direito naquele caso) se coaduna com o(s) princípio(s) que iluminou (iluminaram) o seu caminho. Só então, cremos, se terá encontrado a solução – ou ao menos uma das possíveis soluções jurídicas – para ser referida à respectiva situação” (*O princípio do não confisco no direito tributário*, p. 26).

Os princípios são, em geral, mais genéricos que as regras, carregam valores de forma mais expressiva que as regras etc. Possuem, no entanto, a mesma força vinculante das regras, ou seja, sendo normas jurídicas, como as regras, impõem a sua obediência.

Como enunciados genéricos, os princípios condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, tanto no que se refere à criação de novas normas quanto para aplicação e interpretação destas, auxiliando no problema das lacunas.

Ricardo Lobo Torres esclarece que “os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as regras na escala da concretização do direito e com eles não se confundem”.²⁸⁴

Com efeito, enquanto os valores jurídicos dificilmente se traduzem diretamente, como tais, em linguagem normativa, por constituírem ideias abstratas, os princípios representam o primeiro estágio da sua concretização, mesmo que ainda comportando grau elevado de abstração e indeterminação. Eliminam, em contrapartida, a possibilidade de edição de outras normas que lhes contradigam e, ao mesmo tempo, cerceiam o conteúdo de tais normas.

O mesmo professor aponta para a necessidade de os princípios operarem em equilíbrio, buscando a ponderação, em consequência da dimensão do peso que possuem.²⁸⁵ Defende, ainda, que os princípios são abertos à interpretação, seja pela dedução (a partir dos valores), seja pela indução (a partir de casos concretos). São, também, os princípios, dotados de historicidade e têm a sua compreensão e ponderação adequadas ao contexto em que se inserem.

²⁸⁴ Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 89.

²⁸⁵ Idem, *ibidem*, p. 90-91.

4.2 Princípios financeiros

Passando aos princípios financeiros, verifica-se que, no direito pátrio, eles estão estampados na Constituição, tais como o princípio da legalidade e os princípios fundamentais do orçamento.

Os princípios financeiros se assemelham e se relacionam aos princípios de outros ramos do direito, na medida em que as disciplinas do direito não são autônomas, a não ser do ponto de vista didático, e diversos ramos podem buscar valores nas mesmas fontes do direito, mesmo tendo objetos distintos, o que não exclui a necessidade de um estudo em separado de cada uma dessas disciplinas.

No que concerne aos princípios orçamentários, além de se enquadrarem no exposto acima, eles têm como objeto primordial “estabelecer um gerenciamento ordenado das finanças do Estado”, como bem observa Héctor Villegas,²⁸⁶ que esclarece que esses princípios, intimamente relacionados, referem-se à confecção e ao conteúdo do orçamento.

No tocante ao orçamento, conforme se descobrem novas fórmulas de aprimorá-lo, são estas transformadas em princípios.

A preparação do orçamento parece ser também o foco que Aliomar Baleeiro atribui aos princípios orçamentários. O mestre inclui os princípios no capítulo relativo à Técnica Orçamentária, no seu fabuloso *Uma introdução à ciência das finanças*, lembrando que “a arte de preparar orçamentos não fixou ainda um protótipo de aceitação universal”.²⁸⁷ O que ele disse nas décadas de 1950 e 1960 do século passado mantém-se verdadeiro nos dias de hoje, muito embora, como é natural, esta “arte”, como

²⁸⁶ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 128. No original: “[los principios] tienen como objeto primordial un manejo ordenado de las finanzas del Estado”.

²⁸⁷ Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 410.

acontece em todas as ciências e demais atividades, tenha se desenvolvido e progredido de lá para cá.

Em todo caso, os “princípios”, que o eram naquela época, continuam sendo-o hoje também, talvez com o acréscimo de um ou outro e a extensão ou redução da abrangência com referência a alguns deles.

Baleeiro informa que alguns princípios fundamentais à elaboração orçamentária se tornaram clássicos desde o século XIX, graças à experiência inglesa e à francesa.²⁸⁸

Registre-se que os princípios orçamentários, na sua maioria, têm um caráter mais prático que axiológico – com importantes exceções, contudo –, talvez até porque foram construídos com base na experiência europeia e norte-americana, principalmente, com base em indicativos das finanças públicas, notadamente no atinente às perspectivas econômicas e contábeis.

Em suma, prepondera no significado do que são princípios orçamentários a sua perspectiva técnica, isto é, aquilo que se observou, com o passar do tempo, como aconselhável e exitoso na elaboração dos orçamentos, sem prejuízo, que fique claro, de sua também importante função auxiliadora da interpretação da matéria.

4.3 Princípios orçamentários

Tratar-se-á, aqui, dos princípios orçamentários que nos parecem os mais importantes e que são aplicados, de um modo ou de outro, até os presentes dias.

Ressalte-se que, se em todos os manuais de Direito Financeiro o tema “princípios” é tratado, nem sempre os autores coincidem quanto ao seu número e, muitas vezes, também, quanto à sua extensão e ao seu alcance.

²⁸⁸ Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 410.

Cuidaremos, pois, daqueles que nos parecem os mais importantes. Começemos pela legalidade.

4.3.1 *Legalidade*

A legalidade, evidentemente, não é um princípio típico do orçamento, sendo parte do ordenamento jurídico como um todo, e muito especialmente no espectro do Direito Público.

No Direito Financeiro – aqui também abarcando a sua fatia tributária – é fácil perceber a sua importância. Vem ele carregado de imensa carga valorativa, sendo um dos cânones da *representatividade*. A história da legalidade caminha com a do orçamento e a dos próprios Parlamentos.

Quando se decidiu que não se poderiam mais cobrar tributos sem que o povo fosse ouvido, deu-se o primeiro passo para que o povo precisasse consentir em ser tributado e, logo em seguida, quisesse saber também para onde seriam destinados os recursos arrecadados com aquela cobrança.

A reunião do povo (o que em cada época representava o que se denomina “povo”) em assembleia para consentir o tributo e o destino da arrecadação acabou por sedimentar a ideia da existência e atuação permanentes dessas reuniões, culminando naquilo que hoje se chama de Parlamento.

De toda sorte, como dissemos, o princípio da legalidade não é peculiar ao orçamento, mas é absoluto *pressuposto* para a existência deste.

Para o Direito Financeiro – e, mais fortemente ainda, para o orçamento – não há como deixar de lado a legalidade, porquanto nenhum gasto pode ser realizado sem que a lei o autorize.

A Constituição da República traz o princípio da legalidade geral no art. 5.º, II, quando diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, expressando-o diversas outras vezes. Para a tributação, por exemplo, o art. 150, I, reza que: “Sem prejuízo de outras garan-

tias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. É a tradução, no direito positivo pátrio, do princípio do “consentimento à tributação”.

Em matéria orçamentária pode-se mencionar, entre outros, o art. 167 da Lei das Leis, que prescreve serem vedados: “[...] II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

Também relacionada à ideia de segurança jurídica, a legalidade no Direito Financeiro se justifica porque as leis financeiras não devem ser apenas justas, mas conferir também segurança ao Estado e ao povo, representado.

Para o orçamento, a legalidade surge como um controle da Administração forçando, de forma temporal (plurianual ou anual), a elaboração de orçamento público a ser divulgado com antecedência mínima, para controle efetivo dos gastos públicos pelos administrados, pois somente a lei formal pode aprovar os referidos orçamentos e os créditos especiais e suplementares, conforme o art. 167 da CF/1988.

Basta um passar de olhos pelo art. 167 da Lei das Leis para se dar conta da sua preocupação com a legalidade orçamentária, *v.g.*, o inciso I (é vedado “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;” o II (é vedada “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais” etc.

O art. 165 da CF/1988 reforça ainda mais a obrigatoriedade de lei para aprovação dos orçamentos públicos, e o § 9.º ainda reserva à lei complementar as normas gerais sobre o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e gestão financeira e patrimonial.

4.3.2 *Unidade*

O princípio orçamentário da unidade guarda muita proximidade com o da universalidade, razão por que o expressamos

com o mesmo enunciado, mudando somente a ênfase em algum aspecto da frase.

Vê-mo-lo como aquele que dispõe: “todas as receitas e todas as despesas devem estar contidas *num único documento*”. É dizer: a peça orçamentária deve propiciar a visão conjunta das receitas e das despesas do Estado, para quem quiser saber e, principalmente, para apreciação pelo Poder Legislativo.

Esse documento “único” não é necessariamente um só papel ou um só documento, como acontece hoje no Brasil, porquanto a Constituição prevê que a lei orçamentária anual será composta do orçamento *fiscal*, do orçamento de investimento *das estatais* e do orçamento da *seguridade social*.²⁸⁹

Pretende-se, com a *unidade*, permitir, além da visão conjunta referida, que se exerça o devido controle das contas públicas e dificultar as “tentativas de dissimular ou ocultar gastos em orçamentos e “contas especiais”, como adverte Villegas.²⁹⁰

No âmbito infraconstitucional, a Lei 4.320/1964 prescreve, no *caput* do seu art. 2.º, que

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

²⁸⁹ Conforme o art. 165, § 5.º, “A lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

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

²⁹⁰ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 129.

A “unidade”, como princípio orçamentário, também é inspirada no princípio da chamada *unidade de caixa*, no sentido de que o Tesouro deve ser concebido como um “caixa único”. Martínez Lago e García de La Mora pontuam que o princípio da unidade tem como “*consequências contábeis*” a unidade de caixa, a unidade de conta monetária e a unidade de contabilidade.²⁹¹

Modernamente, dada a complexidade do orçamento, é possível que todas essas informações deixem de constar em um só documento, como é o caso dos vários “orçamentos” previstos para integrarem a lei orçamentária anual no Brasil (art. 165, § 5.º). O que se busca é que não haja orçamentos paralelos ou anexos.

4.3.3 *Universalidade*

Como mencionamos anteriormente, os princípios da unidade e da universalidade, em matéria orçamentária, se entrelaçam, sendo, por vezes, difícil de estabelecer-lhes a precisa fronteira.²⁹² Definimo-lo como aquele que diz que “*todas as receitas e todas as despesas* devem estar contidas num único documento”, com ênfase na primeira parte do enunciado, procurando expressar que nenhuma receita e nenhuma despesa devem ficar fora da peça orçamentária.

A importância disso, já se percebe, está, novamente, em propiciar um exame global das finanças públicas, permitindo ao

²⁹¹ Martínez Lago e García de La Mora, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, p. 199. Esclarecem essa unidade: “los cobros y los pagos deben centralizarse en una única caja, lo que proporciona flexibilidad para sus flujos y previene contra las irregularidades a que fácilmente pudieran dar lugar las cajas múltiples o especiales, expresarse en un valor o moneda uniforme y obedecer a un plan contable normalizado”.

²⁹² Michel Bouvier também observa que “unidade e universalidade orçamentárias são, por vezes, difíceis de distinguir. O risco de confusão é escusável, porquanto ambas exigem que todas as despesas e todas as receitas do Estado figurem num mesmo orçamento” (Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 283).

Poder Legislativo – e a quem mais possa interessar – o controle das contas públicas.

Interessante registrar que João Ricardo Catarino refere-se a estes dois últimos princípios aqui citados (unidade e universalidade) como “regra da plenitude orçamental”, que os engloba a ambos, corroborando a ideia acima aludida de que eles são praticamente inseparáveis. Esse professor português, salientando a importância deles, ensina:

A regra da plenitude orçamental tem um sentido finalista uma vez que visa conferir racionalidade e transparência à afetação dos recursos obtidos. Com isso tem-se em vista tanto fins de ordem política quanto de racionalidade econômica: evitar que massas de receita escapem ao controlo orçamental e, conseqüentemente, à autorização política, ao controlo político e até à responsabilização jurisdicional ou parlamentar exercidas pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República.²⁹³

Em que pese a esse enfoque, a doutrina costuma referir-se a esse princípio também como aquele segundo o qual tanto as receitas quanto as despesas devem figurar no orçamento com o seu valor bruto, sem a possibilidade de nenhum tipo de compensação, dedução ou redução.²⁹⁴

Assim, não são duas coisas distintas o enunciado anterior trazido como definição do princípio, senão que a necessidade de que todas as receitas e todas as despesas devam figurar em um único documento tenha por complemento: “pelos seus importes *brutos*, sem qualquer dedução”.

Esta última cláusula é tratada por alguns autores como “princípio do orçamento bruto”,²⁹⁵ princípio este que teria sur-

²⁹³ João Ricardo Catarino, *Finanças públicas e direito financeiro*, p. 257.

²⁹⁴ Veja-se, por exemplo, Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 129.

²⁹⁵ Cf. James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 70 e ss. Fonrouge identifica o princípio de universalidade com o de *produto* bruto, que “exige que

gido com o da universalidade, visando ao mesmo objetivo, qual seja o de propiciar o controle do Parlamento sobre todas as receitas e despesas do Estado. É enunciado, no Direito positivo brasileiro no art. 6.º da Lei 4.320/1964, com o seguinte teor: “Art. 6.º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

Bouvier fala do “princípio de não compensação”, que se manifestaria sobre duas formas de operações orçamentárias. Haveria dois sistemas possíveis de apresentação do orçamento: *a)* no primeiro deles, poder-se-iam inscrever no orçamento todas as receitas e todas das despesas dos diversos serviços do Estado, sem exceção. “É o método do ‘orçamento bruto’ que proíbe a um determinado órgão público de apresentar suas previsões de despesas tendo-se deduzido previamente o montante das receitas eventualmente previstas.”²⁹⁶ No segundo sistema, *b)* podem-se apresentar as previsões sob a forma de um *orçamento líquido*. Utilizando-se o primeiro, a autorização legislativa é necessariamente detalhada; com o segundo essa autorização é global e refere-se somente a um saldo. Dito isso, ressalte-se que o princípio da não compensação “implica o recurso à técnica do orçamento bruto”.²⁹⁷

Giacomoni traz como exemplo de aplicação desse princípio (o do orçamento bruto) o ICMS, em relação ao qual os Estados devem transferir aos Municípios 25% do total arrecadado (art. 158,

no haya compensación o confusión entre gastos y recursos; que tanto unos como otros sean consignados en el presupuesto por su importe ‘bruto’ sin extraer saldos ‘netos’” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, v. 1, p. 160).

²⁹⁶ Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 284. No original: “C’est la méthode du *budget brut* qui interdit à un certain service public de présenter ses prévisions de dépenses, en ayant défalqué au préalable le montant des recettes éventuellement escomptées”.

²⁹⁷ Idem, *ibidem*, p. 284.

IV).²⁹⁸ O princípio em tela impõe que na receita do orçamento estadual devem constar as estimativas da arrecadação integral do imposto e, na despesa, o correspondente aos 25% como transferências aos Municípios, enquanto no orçamento municipal deve aparecer a previsão dos recursos que lhes serão transferidos.²⁹⁹

4.3.4 Anualidade

O princípio da anualidade orçamentária implica, simplesmente, que a lei do orçamento deve ser renovada a cada ano, todos os anos. É este, com efeito, o significado primeiro desse postulado. Ele possui, no entanto, outras implicações, que dele decorrem naturalmente, v.g., a de que, em princípio, as entradas e saídas de recursos dos cofres públicos devem dar-se *no exercício* (anual) em que elas ocorrem.

Historicamente, o princípio da anualidade tem uma justificacão política, no sentido de que as exigências do regime representativo “impuseram uma periodicidade suficientemente breve para

²⁹⁸ CF: “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”.

²⁹⁹ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 72.

garantir a eficácia do controle parlamentar sobre as finanças do Estado.³⁰⁰

Catarino resume bem o propósito maior da anualidade, dizendo que ela “cumpr[e] a finalidade do controle popular, materializado no desejo confesso dos povos de realizar uma discussão sobre os fins da tributação e as prioridades a satisfazer com os recursos coletivos disponíveis”.³⁰¹

No Brasil, ele vem adotado pela Constituição da República, que, ao referir-se à lei orçamentária, reza: “§ 5.º A lei orçamentária *anual* compreenderá [...]”, já indicando a periodicidade da lei.

Regis Fernandes de Oliveira, após mencionar que esse princípio significa que o orçamento deve ser atualizado todos os anos, ou seja, “que para cada ano haja um orçamento”, afirma que ele está hoje ultrapassado, e, ao lado do orçamento anual, há o plurianual.³⁰² Não pensamos que seja assim. Quando se fala de princípios orçamentários, está-se a referir, normalmente, à lei orçamentária anual, uma das três espécies de lei orçamentária (no Brasil); assim, ao aludir-se à anualidade, está-se apontando para o tipo “lei orçamentária anual”. De toda sorte, ainda que se invoque a existência da “lei do plano plurianual”, a anualidade da lei orçamentária continua a existir e a ser uma exigência a seu respeito. Poder-se-á dizer, nesse caso, que a *periodicidade* da lei do plano plurianual é diferente da periodicidade da outra lei [a LOA]. O próprio autor atrás citado reconhece a “periodicidade do orçamento”, embora afirme que, na verdade, inexist[e] um *princípio* [o da anualidade], e sim a mera *periodicidade*.³⁰³

³⁰⁰ “Conforme Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 292. Prosseguem os autores: “La règle du consentement périodique, qui s’est d’abord appliquée aux impôts, devait permettre au Parlement de surveiller de façon stricte la gestion gouvernementale”.

³⁰¹ João Ricardo Catarino, *Finanças públicas e direito financeiro*, p. 254.

³⁰² Regis Fernandes de Oliveira, *Curso de direito financeiro*, p. 42 (grifos nossos).

³⁰³ Regis Fernandes de Oliveira, *Curso de direito financeiro*, p. 42.

José Afonso da Silva refere-se à existência da lei do plano plurianual, dizendo que se poderia até mesmo reconhecer com ela um novo princípio a que ele denomina de “princípio da plurianualidade das despesas de investimento”, ressaltando que isso “não fura o princípio da anualidade, porque as metas e programas e, portanto, as despesas de capital, constantes do plano plurianual, serão executadas *ano a ano* pelo orçamento anual”.³⁰⁴

É que esse princípio tem por fundamento, em última análise, o controle do Executivo pelo Legislativo e também colabora para evitar a “perpetuidade ou permanência da autorização para a gestão financeira”, conforme lembra Ricardo Lobo Torres, com base em abalizada doutrina.³⁰⁵

Importa fazer aqui uma precisão terminológica acerca da diferença entre anualidade orçamentária e anualidade tributária. Embora esta última fosse trazida também com a lei do orçamento, ela ganhou denominação em separado. Em outras palavras, a anualidade tributária significa que os tributos devem ser autorizados todos os anos – a exemplo do que ocorre com as despesas do Estado – na lei orçamentária. Nosso ordenamento jurídico não mais contempla este princípio na Constituição da República de 1988, o que não quer dizer que as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais não possam prevê-lo; somente não são obrigadas a fazê-lo.

Quando se sedimentou a ideia de que os tributos tivessem de ser instituídos por meio de lei, passou-se a considerar atingido o objetivo da anualidade tributária já nesse momento, sendo

³⁰⁴ José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 742. Arremata o eminente professor: “Significa isso que o *princípio da anualidade* sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e si por meio do orçamento anual”.

³⁰⁵ Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na constituição*, v. 5, p. 269.

desnecessária a autorização parlamentar para a cobrança do tributo. Por isso fala-se em “bifurcação do princípio da legalidade”, querendo significar que a lei orçamentária é imprescindível para autorizar a despesa, mas não mais os tributos, uma vez que estes já foram “consentidos” quando da sua criação por lei.

Tampouco se deve confundir a anualidade com a anterioridade tributária (embora ainda se encontre na doutrina quem se refira a esta última como “anualidade”).³⁰⁶ A anterioridade vem hoje inscrita no art. 150, III, *b*, da Lei das Leis, com o seguinte teor:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Como se vê, essa garantia tem relação com o denominado princípio da “não surpresa”, vindo no intuito de assegurar ao contribuinte a previsibilidade da atuação estatal, que nada tem a ver com o fito da anualidade orçamentária. Com a adoção desta permite-se o controle político em períodos curtos, além de que, se se estabelecesse um período muito longo, dar-se-ia demasiada discricção ao Executivo na formação e execução do orçamento, e, se o período fosse menor que um ano, “não seria suficiente para reconhecer, contabilizar, arrecadar os tributos e comprometer, ordenar e pagar as despesas [...]”.³⁰⁷

³⁰⁶ O próprio Supremo Tribunal Federal assim agiu ao editar o verbete 615 da sua Súmula, com a seguinte redação: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal [correspondente hoje ao art. 150, III, *b*] não se aplica à revogação de isenção do ICM”.

³⁰⁷ Cf. José Afonso da Silva, *Orçamento-programa no Brasil*, p. 133.

No Brasil, o período de um ano coincide com o ano civil, de 1.º de janeiro a 31 de dezembro, por força do que dispõem os arts. 165, § 9.º, da Constituição da República e 34 da Lei 4.320/1964.³⁰⁸

4.3.5 Não afetação [das receitas]

Giacomoni aponta que esse princípio não é considerado como um dos chamados “clássicos”, concebidos a partir do interesse parlamentar, mas que a exigência de que as receitas não sofram vinculações, “antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos não comprometidos para atender às despesas conforme as necessidades”.³⁰⁹

Esse princípio demanda que todos os recursos sejam recolhidos “a uma caixa única do Tesouro, sem discriminação quanto à sua destinação, e sirvam para financiar todos os serviços, isto é, não devem estar ‘afetados’ a nenhum fundo especial ou serviço ou despesa predeterminada”.³¹⁰

No Brasil, a não afetação consta do art. 167, IV, da Constituição Federal, que assim proclama:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação

³⁰⁸ Rezam esses artigos:

CF, art. 165, § 9.º “Cabe à lei complementar:

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

Lei 4.320/1964, art. 34. “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”

³⁰⁹ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 74.

³¹⁰ José Afonso da Silva, *Orçamento-programa no Brasil*, p. 157.

dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo;

[...]

§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, *a e b*, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Não é difícil perceber a lógica do legislador constituinte ao preservar a receita proveniente de impostos de (quase) qualquer vinculação prévia. É que os demais tributos previstos no sistema tributário brasileiro, de forma direta ou indireta, são vinculados.

As contribuições são *obrigatoriamente* vinculadas à finalidade que permitiu a sua instituição,³¹¹ conforme, entre outros dispositivos constitucionais, o art. 149, *caput*.³¹²

Os empréstimos compulsórios têm seu produto de arrecadação destinado à situação que propiciou a sua criação (art. 148, parágrafo único).³¹³

³¹¹ Sobre esse ponto, ao leitor eventualmente interessado, remetemos ao nosso estudo *As contribuições na Constituição brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação*, p. 122-129.

³¹² “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

³¹³ “Art. 148. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

As contribuições de melhoria e as taxas, por sua vez, direta ou indiretamente, serão destinadas a abater os custos com a realização de obra pública que tenha causado valorização imobiliária ou dos serviços públicos (específicos e divisíveis) ou do exercício do poder de polícia, respectivamente, conforme se deduz do art. 145, incisos III e II, da Lei Maior.³¹⁴

Dispostas assim as coisas, se a arrecadação dos impostos também fosse vinculada, não restaria margem para o Governo executar o seu plano, em razão do qual, ao menos em tese, este Governo teria sido eleito.³¹⁵

Regis Fernandes de Oliveira assim se pronuncia acerca do princípio em tela:

O salutar princípio significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-a a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, mingando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir.³¹⁶

Michel Bouvier (et al.) expõe três razões que estariam a justificar a não afetação:

³¹⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

³¹⁵ Para Giacomoni, a vedação da vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa “atende ao postulado básico do direito tributário que concebe os impostos como a fonte de recursos que viabiliza o funcionamento do Estado, principalmente de suas funções básicas” (*Orçamento público*, p. 75).

³¹⁶ Regis Fernandes de Oliveira, *Curso de direito financeiro*, p. 366.

- a) a primeira delas, de ordem *jurídica*, vislumbra o risco de, com a afetação de receitas, chegar a autorizações de gastos ilimitados; se se permitisse, ordinariamente, efetuar tal despesa com o recurso de tal receita o montante do crédito não seria mais fixado rigidamente, de forma antecipada. Seria como consentir a utilização de créditos indeterminados (o que, no ordenamento pátrio, é vedado expressamente pelo art. 167, VI, da CF);³¹⁷
- b) a justificação de ordem *técnica* para a não afetação é que o contrário desta é perigoso para a gestão das finanças públicas e envolve o risco de criar desperdícios, se o órgão de que se trate dispuser de recursos superiores às suas necessidades; e
- c) do ponto de vista *político*, a afetação coloca em xeque uma determinada concepção de Estado; este é considerado como uma empresa (um empreendimento) global, de conjunto (*entreprise d'ensemble*), na qual os recursos de que dispõe devem ser postos em comum e ser objeto de uma apreciação global, conjunta, ou, em última análise, posta em prática da noção de interesse geral.³¹⁸

Tampouco deve deixar-se de apontar os *inconvenientes* desse princípio, muito bem salientados pelos mestres da Sorbonne anteriormente citados. É que a não afetação pode ser vista, de certo modo, como “contraproducente”, seja porque ela impede a Administração de se beneficiar de receitas acessórias que ela poderia produzir – e, nesse sentido, corre-se o risco de instituir um prêmio à inércia administrativa –, seja porque a não afetação “dissimula, aos olhos do contribuinte, o objetivo da exação à qual ele está sujeito”.³¹⁹

³¹⁷ “Art. 167. São vedados: VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados.”

³¹⁸ Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 285-286.

³¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 286. No original: “[...] soit parce qu’elle dissimule, aux yeux du contribuable, l’interêt du prélèvement auquel il est assujéti”.

Com efeito, ligando o objetivo ao meio (os fins que se pretende alcançar e o tributo para tal cobrado), a afetação pode ter “virtudes pedagógicas”, facilitando a aceitação do imposto (dos tributos em geral), embora possa produzir, também, o efeito inverso e propiciar o protesto de contribuintes que estejam em desacordo com os motivos invocados para a cobrança da exação.³²⁰

De todo modo, pela sua própria denominação, o princípio da não afetação, no seu sentido original, significa, como definem Martínez Lago e García de La Mora:

a necessidade de que *todas as receitas se destinem a financiar indistinta e globalmente os gastos públicos*, sem que se produza nenhum reconhecimento de prioridade de um determinado gasto com relação a uma fonte concreta de financiamento.³²¹

4.3.6 Exclusividade

Esse postulado traz a ideia de que a lei orçamentária, dadas a sua especificidade e as suas peculiaridades, somente pode conter matéria relacionada à estimativa de receita e à fixação de despesa.

Em que pese constituir noção até mesmo óbvia e carregada de bom senso, não foi desde sempre adotada.

Se a lei orçamentária é a lei mais importante do Estado, segundo pensamos e sempre defendemos, se ela contém no seu bojo os destinos do Estado em tudo o que se reporta às suas finanças, não tem sentido lógico valer-se dela para cuidar de outros assuntos que não digam respeito a este tema.

Ocorreu, em outros tempos – e ocorre, ainda, em ordenamentos jurídicos que não o impedem –, a inclusão, no projeto de

³²⁰ Cf. Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 286.

³²¹ Miguel Ángel Martínez Lago e Leonardo García de La Mora, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, p. 200 (grifos no original).

lei de orçamento, de matérias totalmente divorciadas do tema de finanças públicas, no intuito de aproveitar-se a necessidade de aprovação do orçamento para que parlamentares tentem fazer passar medidas que em outras oportunidades não teriam êxito. São as chamadas “caudas orçamentárias” ou “orçamentos rabilongos”. Conta-se que houve época em que até nomeações e promoções de funcionários públicos e mudança do processo do então denominado desquite (separação judicial).

Giacomoni averba que esse princípio “surgiu com o objetivo de impedir que a Lei de Orçamento, em função da natural celeridade de sua tramitação no legislativo, fosse utilizada como meio de aprovação de matérias outras que nada tinham que ver com questões financeiras”.³²²

No Brasil, o princípio da exclusividade vem enunciado no art. 165, § 8.º, da Constituição da República, que estatui:

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

Essa ideia parece estar já assentada em nossa prática orçamentária, razão pela qual não nos estenderemos neste ponto.

4.3.7 *Especialidade*

Esse princípio, também denominado princípio de especificação ou de discriminação, indica que as receitas e despesas devem figurar no orçamento discriminadamente, ou seja, deve-se poder identificar, no orçamento, claramente, de onde vêm e exatamente para onde vão os recursos.

Conforme ensina José Afonso da Silva, esse princípio, como os demais princípios clássicos do orçamento, resultou de

³²² James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 78.

prolongada luta entre o Parlamento e o Poder Executivo,³²³ e significa que as receitas e despesas devem ser autorizadas pelo Legislativo “em parcelas discriminadas, não em globo”.³²⁴

Caldas Furtado afirma que a especialidade preconiza

[...] o detalhamento da receita e da despesa as quais compõem o orçamento público, de modo que demonstre a política econômico-financeira e os programas de trabalho do governo e especifique, em pormenores, a origem e a aplicação dos recursos públicos.³²⁵

Giacomoni salienta que o enfoque clássico do princípio é sob o aspecto político, pois facilita a ação fiscalizadora do Parlamento, ressaltando, entretanto, que, nos dias de hoje, a discriminação orçamentária deve ser compreendida no contexto dos múltiplos aspectos que o orçamento apresenta – administrativo, contábil, econômico etc. Isso significa que a especialização das contas públicas precisa abranger a consideração de exigências “do controle externo e do próprio controle interno, do planejamento administrativo, da avaliação econômica do impacto do gasto público sobre a economia, dos registros contábeis”, entre outras.³²⁶

Na Alemanha, o princípio da especificidade é visto pela legislação no sentido de as receitas serem classificadas de acordo com a origem e as despesas como destinadas a propósitos específicos. Ele acaba resultando em um orçamento muito detalhado e, aderindo a esse princípio, o Parlamento exerce influência sobre os detalhes do orçamento. Em parte talvez em decorrência disso, o Parlamento é menos ativo na aprovação da estratégia fiscal global.³²⁷

³²³ José Afonso da Silva, *Orçamento-programa no Brasil*, p. 155.

³²⁴ Idem, *ibidem*, p. 155-156.

³²⁵ J. R. Caldas Furtado, *Elementos de direito financeiro*, p. 93.

³²⁶ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 77.

³²⁷ Cf. OECD, *The Legal Framework for Budget Systems – an international comparison*, p. 222.

Creemos poder definir o princípio da especialidade, ou da especificação – talvez seja esse o nome que melhor expresse o seu significado – como aquele segundo o qual o orçamento deve detalhar os importes correspondentes às receitas e às despesas, de tal modo que eles reflitam, como o diz Martner, da melhor maneira possível, os programas que cada órgão está incumbido de realizar.³²⁸

A esse respeito, cabe ponderar que não é recomendável uma minuciosidade excessiva na apresentação daqueles itens, pois prejudicar-se-ia a visão do conjunto, conforme adverte esse mesmo autor, que complementa: “[...] de manera que un equilibrio razonable entre el detalle de la información y las necesidades globales de presentación de los programas parece ser la ecuación más aceptable”.³²⁹

Em Portugal, a especificação vem como desmembramento da “discriminação orçamental” e, conforme a legislação ali vigente, requer que cada receita e cada despesa “sejam objeto de suficiente discriminação ou individualização, embora nada impeça a sua inscrição em globo, por tipo de imposto, como é o caso das receitas fiscais [...]”.³³⁰

Martínez Lago e García de La Mora classificam a especialidade em três tipos: *a*) qualitativa: as autorizações de gasto não são globais ou genéricas, mas espaciais e condicionadas, isto é, para gastos concretos e determinados, totalmente *especificados*; *b*) quantitativa: as autorizações são por uma *quantidade concreta máxima*; e *c*) temporal: as autorizações não têm caráter definitivo, mas são dadas *por tempo limitado*.³³¹

³²⁸ V. Gonzalo Martner, *Planificación y presupuesto por programas*, p. 37.

³²⁹ Gonzalo Martner, *Planificación y presupuesto por programas*, p. 37.

³³⁰ Cf. João Ricardo Catarino, *Finanças públicas e direito financeiro*, p. 260-261.

³³¹ Miguel Ángel Martínez Lago e Leonardo García de La Mora, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, p. 201.

Em outras palavras, e com outras nuances, isso mesmo pode ser observado em Germán Orón, quando diz que o princípio de especialidade orçamentária pode ser visto sob três aspectos, a saber: *a*) qualitativo (não se pode gastar em algo diferente do que foi autorizado); *b*) quantitativo (não se pode gastar valor maior do que foi autorizado); e *c*) temporal (não se pode gastar em período diferente daquele para o qual foi dada a autorização).³³²

Transplantando essa classificação para o Direito positivo brasileiro, Ricardo Lobo Torres atribui as características da *especialidade* orçamentária da seguinte maneira: *a*) quantitativa – a que determina a fixação do montante dos gastos, proibida a concessão ou utilização de créditos ilimitados (art. 167, VII); *b*) qualitativa – veda a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (art. 167, VI); e *c*) temporal – limita a vigência dos créditos especiais e extraordinários ao exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (art. 167, § 2.º).³³³

4.3.8 Princípio da programação

Esse princípio decorre, como é fácil perceber, da ideia embutida no orçamento-programa (que é tratado em outra parte deste trabalho).

Diríamos que, a partir de quando se passou a conceber o orçamento como algo intimamente ligado ao planejamento, o expediente de “orçar por programas”, que está no bojo de qualquer

³³² Conforme Germán Orón Moratal, *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario: en especial, la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos*, p. 937.

³³³ Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 121.

orçamento “moderno”, passou a ser, mais que um princípio, um pressuposto deste. Tem estrita vinculação com o plano governamental, como também observa José Afonso da Silva.³³⁴

Corroborando o pensamento de que as mudanças na realidade orçamentária forcem a inclusão de outros princípios orçamentários, além dos clássicos, Giacomoni lembra que

[...] para representar os elementos do planejamento, o orçamento vem sofrendo mudanças profundas em sua linguagem, buscando veicular a programação de trabalho de governo, isto é, os objetivos e metas perseguidos, bem como os meios necessários para tal.³³⁵

Para Martner, este postulado implica que o orçamento deve revelar “a forma e o fundo” da programação, conter a sua orientação e fixar os detalhes de receitas e gastos com a coerência necessária para configurar os programas.³³⁶ “O orçamento, ao observar esse princípio, passa a ser o instrumento fundamental de operação do planejamento.”³³⁷

De acordo com esse princípio, “o orçamento público deve ter a natureza de elo entre o planejamento e as ações governamentais”.³³⁸

Resta evidenciado que na orçamentação atual não se pode deixar de lado o planejamento que, quando da sua realização concreta, desemboca na programação.

4.3.9 Sinceridade orçamentária

O princípio da sinceridade postula o que o seu nome indica, ou seja, que o orçamento seja elaborado com base em dados que

³³⁴ José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 740.

³³⁵ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 83.

³³⁶ Gonzalo Martner, *Planificación y presupuesto por programas*, p. 36.

³³⁷ Idem, *ibidem*, p. 36.

³³⁸ Cf. J. R. Caldas Furtado, *Elementos de direito financeiro*, p. 92.

correspondam à realidade *efetivamente*. Em poucas palavras, pode-se dizer que esse princípio significa que as receitas e despesas apresentadas na lei orçamentária devem corresponder à realidade, dando a noção *real* da situação financeira do Estado.

José Afonso da Silva afirma que ele “preconiza uma análise profunda da situação existente e de métodos adequados, para que o orçamento revele compatibilidade com as condições materiais e institucionais necessárias à sua execução”.³³⁹

Em tempos recentes temos como exemplo a “Constituição Financeira” francesa, que foi contemplada com esse “novo” princípio, agora expresso; o da *sinceridade orçamentária*.

Conforme prevê o art. 47-2, em sua parte final, da Constituição francesa, redigida com a objetividade que soem ter os franceses, “as contas da Administração Pública [devem ser] são regulares sinceras. Elas dão [devem dar] uma imagem fiel do resultado da sua gestão, do seu patrimônio e da sua situação financeira”.³⁴⁰

Essa ideia foi repetida e desenvolvida com a Lei Orgânica de 1.º de agosto de 2001, relativa às leis de finanças (mais ou menos o equivalente a uma lei de normas gerais sobre orçamento), nos seus arts. 27, parte final,³⁴¹ e 32, que se transcreve abaixo, dado o desenvolvimento que atribui ao princípio:

³³⁹ José Afonso da Silva, *Orçamento-programa no Brasil*, p. 154. Com base em um trabalho editado pelo Governo de Minas Gerais, o autor complementa: “Enfim, a elaboração do orçamento há de fundamentar-se num diagnóstico básico que dê exata dimensão (tanto quanto possível) a situação existente e indique a solução dos problemas identificados, em base realística, determinando os recursos necessários *sem otimismo, sem superestimar os recursos nem subavaliar os gastos necessários para atingir os objetivos fixados*” (grifou-se).

³⁴⁰ No original: “Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière”.

³⁴¹ Art. 27: “Les comptes de l’Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière”.

Art. 32. As leis de finanças apresentarão de maneira sincera [verdadeira, autêntica] o conjunto dos recursos e dos encargos do Estado. A sua sinceridade se verificará tendo-se em conta as informações disponíveis e as previsões que podem razoavelmente delas ser deduzidas.³⁴²

Como bem observam Michel Bouvier et al., poder-se-ia preferir o termo “transparência”, em vez de “sinceridade”, “mas essa denominação foi, sem dúvida, deliberadamente escolhida para salientar o conteúdo ético que implica uma boa ‘governança’”.³⁴³

Para ele, a noção de sinceridade orçamentária e contábil é, de algum modo, o reflexo [e ele diz, também, se se preferir, a metamorfose] do que atravessam os sistemas de finanças públicas há uns trinta anos. O que é mais importante, a nosso ver, é que essa situação exprime “a riqueza, mas também as ambiguidades e as dificuldades, materiais e teóricas das mutações das finanças públicas na França e além dela”.³⁴⁴

Para o professor da Sorbonne aqui referido, o princípio em tela tem a ver com a velha questão da regularidade [da aplicação] dos recursos públicos e, concomitantemente, com a “nova” questão da boa governança pública. Essas duas vertentes não se anulam, não são incompatíveis, senão que se juntam, pois, com esse princípio se busca a verdade, a transparência. A sinceridade decorre de uma lógica tradicional, democrática e de uma lógica nova, empresarial.³⁴⁵

³⁴² Art. 32: “Les lois de finances présentent de façon sincère l’ensemble des ressources et des charges de l’Etat. Leur sincérité s’apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler”.

³⁴³ Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean Pierre Lassale, *Finances publiques*, p. 303.

³⁴⁴ Michel Bouvier, *La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal?*, p. 170.

³⁴⁵ Idem, *ibidem*, p. 171.

Não há dúvida de que esse princípio se enquadra em um contexto que lida com números, o que lhe dá uma ilusão de racionalidade, de objetividade, ou ainda de cientificidade. No entanto, o orçamento e as contas públicas estão em um ambiente de escolhas *políticas*. Como diz Bouvier, “avec les finances publiques on est face à une chose de l’homme”.³⁴⁶ Por isso as respostas não podem ser mais que relativas. Nem sempre há objetividade. Cita-se como exemplo a questão de saber que método pode ser utilizado para avaliar os ativos do Balanço, notadamente os ativos imateriais.

Por essa razão, o autor mencionado entende que erigir esse princípio à categoria de princípio fundamental do Direito Financeiro em nada mudará o fato de que o princípio será aplicado a situações incertas, ilusórias.

Malgrado os defeitos acima apontados, cremos que é de extrema relevância, principalmente levando-se em conta o que ocorre em nosso país, que se atribua maior peso a esse princípio, ou seja, que se busque cada vez mais espelhar no orçamento o *real* estado das contas públicas, o que *efetivamente* se espera arrecadar em termos de receita e o que verdadeiramente se pretende fazer com o dinheiro público.

4.3.10 *Transparência*

O tema relativo à transparência poderia ser versado em capítulo à parte, dado que ele se espraia por todo o Direito Público. No entanto, e paradoxalmente, por isso mesmo, decidimos encaixá-lo dentre os princípios orçamentários para reforçar a ideia de que suas raízes devem estar fincadas para servirem de base a todo o processo orçamentário.

Transparência é uma palavra que admite o significado (figurado, segundo o *Dicionário Aulete*) de “Qualidade de quem

³⁴⁶ Michel Bouvier, *La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal?*, p. 172. Em tradução livre: “Com as finanças públicas se está em face de uma ‘coisa humana’”.

demonstra sinceridade e/ou lisura”. Nesse sentido, poderíamos identificar o princípio da transparência com o da sinceridade, a exemplo do que faz Bouvier, conforme visto anteriormente.

Aqui, no entanto, queremos ressaltar a acepção que se nos afigura a mais representativa do que deve traduzir a transparência no orçamento, qual seja um dos significados do vocábulo “transparente”, constante no mesmo *Dicionário Aulete*: “que é muito claro”. É simples assim: o orçamento deve ser “muito claro”. Ainda que se reconheça tratar-se de peça técnica e complexa, deve possibilitar a sua compreensão tanto pelo Parlamento quanto pela sociedade, exatamente para poder ser objeto de controle efetivo, quer seja na sua proposição, quer na sua execução.

A clareza do orçamento, na medida do possível, deve vir acompanhada da sinceridade; é dizer: os representantes do povo e o próprio povo devem ser capazes de compreender como está sendo gerido o patrimônio que a sociedade transferiu ao Estado.

A Constituição da República prevê expressamente a *publicidade* como princípio da Administração Pública (art. 37, *caput*), que exige “a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei”.³⁴⁷

A Lei Maior não se refere, explicitamente, à transparência, em outros dispositivos, a não ser no art. 216-A, que cria o Sistema Nacional de Cultura, instituindo a transparência como um dos seus princípios (“transparência e compartilhamento das informações”). Esse preceito foi incluído na Lei Maior por meio da Emenda Constitucional 71, de 2012, comprovando a tendência atual de prestigiar esse postulado em tudo o que concerne ao setor público.

Vemos implícito no princípio da publicidade o da transparência; ambos existem com a mesma finalidade, qual seja a de propiciar o controle do agir público em todos os seus âmbitos,

³⁴⁷ Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito administrativo*, p. 72.

o que significa dizer, com maior razão ainda, no campo do orçamento público, em que se lida diretamente com a *res publica*.

Como declara com objetividade Ricardo Lobo Torres, a transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. “Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade.”³⁴⁸

Tratando da “transparência orçamental”, prevista na “Lei de Enquadramento Orçamental” portuguesa, João Ricardo Catarino assevera que a transparência obriga a que todos os subsectores do setor público administrativo “melhorem qualitativa e quantitativamente a informação que devem prestar para garantir um perfeito e exato conhecimento da forma como cada um está a executar o seu próprio orçamento”.³⁴⁹

Ricardo Lobo Torres enxerga a transparência como um subprincípio da responsabilidade fiscal (*accountability*).³⁵⁰ Invocando o *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia, afirma que, nesse país, o princípio da responsabilidade fiscal se desdobra em alguns subprincípios: prudência e transparência (ou abertura). Este último, por sua vez, aparece ali como *disclosure* (“divulgação, revelação”).³⁵¹ Para este autor, este princípio ter-se-ia “transmigrado” para a Lei de Responsabilidade Fiscal pátria.³⁵²

Com efeito, a Lei Complementar 101/2000, já de início, considera que a “responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e *transparente* [...]” (art. 1.º, § 1.º).

³⁴⁸ Ricardo Lobo Torres, O princípio da transparência no direito financeiro, p. 1.

³⁴⁹ João Ricardo Catarino, *Finanças públicas e direito financeiro*, p. 275.

³⁵⁰ Ricardo Lobo Torres, O princípio da transparência no direito financeiro, p. 7.

³⁵¹ Idem, *ibidem*, p. 8.

³⁵² Idem, p. 8.

Ela dedica, inclusive, um capítulo destinado à “transparência, controle e fiscalização”, iniciando com o art. 48, cujo teor é bastante claro:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O parágrafo único desse artigo desdobra os instrumentos que considera como auxiliares na transparência, os quais, também, falam por si mesmos, como segue:

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterà demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Weder de Oliveira critica a falta de transparência no tocante à execução orçamentária em nosso país. Embora reconheça a publicidade que é dada na discussão e sanção da lei orçamentária, diz ele que a transparência “desaparece” durante a execução, levando-o a declarar que “não deixa de ter razão quem apelida o Orçamento de peça de ficção, que não assegura à Nação o correto conhecimento sobre as ações do governo”.³⁵³

De fato, como chama a atenção este autor,

[...] nem o Congresso nem a sociedade têm como saber, sem um exame profundo, demorado e especializado de documentos e informações de sistemas de execução orçamentária, qual é a programação que está sendo posta em execução e a que não está. Não há transparência a esse respeito.³⁵⁴

³⁵³ Weder de Oliveira, *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*, p. 43.

³⁵⁴ Idem, *ibidem*, p. 43.

Giacomoni, por seu turno, enxerga no § 6.º do art. 165 da CF, como principal mérito, a transparência, dispositivo este marcado “pela originalidade e pelo pioneirismo”.³⁵⁵

Em suma, nota-se que o princípio da transparência veio para ficar e, com o tempo, esperamos, se sedimentará na prática orçamentária, propiciando uma maior clareza no orçamento, principalmente na sua execução e um maior controle, seja por parte do Poder Legislativo, seja pela própria sociedade. Instrumentos há que podem ser aprimorados, inclusive; o que é mais urgente é a criação de uma nova mentalidade na Administração Pública e na sociedade como um todo. Isso acontecerá mais rapidamente quando se solidificar a consciência de que do que se trata aqui é de “coisa pública”, que deve ser objeto de gestão responsável por parte de quem for indicado para fazê-lo e de cobrança dessa administração pelo seu dono, que é o povo.

4.3.11 Equilíbrio

Provavelmente o leitor que chegou até este ponto deste capítulo deva ter estranhado que não se fez menção ao “princípio do equilíbrio orçamentário”. Isto, na verdade, foi propositado, tendo em vista que, segundo pensamos, o equilíbrio não é um princípio no sentido em que o são os demais aqui referidos.

Pensamos ser o equilíbrio orçamentário um “desejo” a ser realizado, mas que, do ponto de vista de funcionar como princípio, consiste mais propriamente em uma “inspiração” de que deve estar tomado o legislador (*lato sensu*) ao elaborar o orçamento.

³⁵⁵ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 232. Estatui esse dispositivo: “§ 6.º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Não obstante, o tema do equilíbrio é de suma importância, até para cogitar-se sobre se ele deve ou não existir, o que nos motivou a tratá-lo em capítulo apartado.

4.3.12 Eficiência

Pode-se incluir a eficiência como princípio do orçamento, em primeiro lugar, pelo simples fato de que ela é um princípio aplicável a toda a Administração Pública, na conformidade do que dispõe o art. 37, *caput*, da Constituição da República.

Em segundo lugar, considerando-se que esse preceito indica que o Administrador Público deve gerir o destino do dinheiro público da melhor maneira possível, a fim de obter o melhor resultado com o menor gasto, a eficiência tem visceral relação com o orçamento, muito especialmente com o chamado orçamento de resultado.

Por essas razões, o tema será tratado em separado.

Perguntar-se-á o porquê de o equilíbrio não ser por nós considerado um princípio e a eficiência, sim. A resposta é simples: a eficiência deve estar presente em todo tipo de orçamento e a sua busca deve iluminar toda e qualquer fase da orçamentação e da sua execução. Mesmo um orçamento “desequilibrado” deve ser administrado com eficiência.

4.3.13 Razoabilidade

Embora enxerguemos a razoabilidade como um importante ingrediente para auxiliar a interpretação jurídica e, portanto, seria de uso corrente no tocante ao orçamento também, faremos uma breve referência a ela, nos termos sugeridos por Ricardo Lobo Torres, acatando o alcance que esse professor atribui à razoabilidade.

Ricardo Lobo Torres entende que a razoabilidade projeta-se no campo orçamentário, exercendo diferentes funções:

[...] serve de princípio de interpretação dos dispositivos da lei de meios; influi na elaboração do orçamento, ao governar as

escolhas trágicas e as opções pela alocação de verbas; informa a própria legitimidade orçamentária, que deve resultar do equilíbrio razoável entre legalidade e economicidade.³⁵⁶

4.4 Conclusão

Aos princípios clássicos orçamentários, como se pode perceber, foram acrescentados outros em decorrência da evolução do próprio orçamento, da experimentação de novas técnicas e como reflexo das mudanças na sociedade e no próprio Estado.

Pretende-se que sejam eles levados em consideração nos vários momentos do processo orçamentário, diante da ideia de que, assim, a orçamentação como um todo seria beneficiada.

³⁵⁶ Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na constituição*, v. 5, p. 312-313.