

IX

ORÇAMENTO PÚBLICO NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

SUMÁRIO: 1. Unidade da Constituição financeira e orçamento público – Demarcação de método – 2. Síntese sobre origem constitucional do orçamento público – 3. Conceito constitucional de orçamento público e suas funções democráticas na Constituição Financeira: 3.1 Função de limitação legislativa para realização de despesas – proibição de conduta diversa e parametricidade obrigatória; 3.2 Função de planejamento (orçamento programa, performance ou funcional); 3.3 Função de transparência orçamentária; 3.4 Função de efetividade de direitos e liberdades fundamentais; 3.5 Função de controle – 4. Natureza legislativa do orçamento público constitucional: 4.1 Reserva de lei complementar e lei ordinária para veicular as espécies de orçamentos públicos; 4.2 Iniciativa em matéria de leis orçamentárias; 4.3 Prazos para apresentação do orçamento; 4.4 Deliberação das leis orçamentárias no Poder Legislativo: 4.4.1 Orçamentos participativos e participação popular na aprovação das leis orçamentárias; 4.5 Emendas parlamentares à proposta de orçamento público; 4.6 Modificações dos orçamentos por lei específica posterior – 5. “Princípios” do orçamento público: 5.1 Princípio da legalidade; 5.2 Princípio da anualidade; 5.3 Princípio da irretroatividade do orçamento; 5.4 Princípio da publicidade; 5.5 Critério da clareza; 5.6 Critério da exatidão; 5.7 Critério da unidade; 5.8 Critério da universalidade; 5.9 Critério da exclusividade – 5.10 Critério de não afetação ou não vinculação de receitas a despesas públicas – 5.11 E ainda o critério de “equilíbrio orçamentário” – 6. Efeitos da lei de orçamento: ainda a distinção entre lei formal e lei material: 6.1 Orçamento como lei formal: lei de efeitos concretos (Laband), ato condição (Jêze) e conteúdo de ato administrativo (Duguit); 6.2 Orçamento como lei material e processo legislativo no Estado Democrático de Direito; 6.3 Das correntes dualista e unitária à teoria da Constituição: o fim da formulação do orçamento como ato administrativo; 6.4 Relação entre lei orçamentária anual e aquelas institutivas das despesas; 6.5 O controle de constitucionalidade do orçamento pelo STF como lei material – 7. Efeitos da lei anual de orçamento e o papel de planejamento das leis orçamentárias na Constituição de 1988: 7.1 Impositividade das leis orçamentárias em relação aos fins de planejamento (diretrizes, planos, metas ou objetivos da administração) – O orçamento programa; 7.2 Princípio de compatibilidade constitucional obrigatória do planejamento com o plano plurianual – 8. Orçamento autorizativo e obrigatoriedade para realização das despesas públicas na execução orçamentária – 9. Considerações finais.

1. Unidade da Constituição financeira e orçamento público – Demarcação de método

Alicerçada na sólida experiência dos povos democráticos e na própria evolução do constitucionalismo, soergue-se a Constituição orçamentária, ao ocupar parcela

considerável da Constituição de 1988. Este subsistema constitucional do *orçamento público*, porém, apesar de ser parte substancial do direito financeiro, não chega ao ponto de assumir foros de autonomia científica,¹ na medida em que remanesce dependente de todo o conjunto de regras constitucionais relativas às receitas e despesas, integradas pela atividade financeira do Estado, para dar cumprimento aos seus fins constitucionais.

O orçamento público, abaixo da Constituição, é o conteúdo normativo de maior importância para a continuidade do Estado. E essa estatura vê-se alcançada por ser uma lei que confere unidade à atividade financeira do Estado. Diante disso, o orçamento converte-se no principal instrumento da Constituição Financeira, do qual depende toda a atividade financeira do Estado, a partir da estimativa das receitas, aprovação das despesas e controle político que nele se opera. Difícil encontrar uma Constituição Política, mesmo de Estado Liberal clássico, que não traga alguma disposição sobre orçamento, pela conexão com as estruturas e organização do Estado.

Quando a política (por meio dos representantes eleitos do Executivo e do Legislativo) decide sobre autorizar e, com isso, juridicizar as decisões (políticas) de governo, no controle e aprovação das despesas públicas que veicula, mediante controle político, tem-se o “orçamento público” aprovado sob a forma de lei (legalidade), como peça única que relaciona as receitas estimadas e as despesas (unidade), com todas as suas modalidades (universalidade), renovado a cada exercício financeiro (anualidade) e formulado com exatidão e transparência (publicidade).

O orçamento tem funções a cumprir, por isso suas regras vinculam integralmente as administrações dos poderes e das unidades federativas à sua fiel observância (função de *parametricidade obrigatória*). A partir da Constituição, confere segurança jurídica e previsibilidade às *relações jurídicas da atividade financeira do Estado, em virtude das funções fundamentais a serem atendidas pelo orçamento*. E tem ainda a função de preservar e efetivar direitos e liberdades fundamentais, controlar as estimativas de receitas e a coerência, legitimidade e economicidade dos gastos públicos, além da necessária transparência para a opinião pública, com abertura para participação popular ao longo da deliberação e da execução.

O orçamento ordena as finanças do Estado e congrega-se com a Constituição Econômica para a realização dos fins constitucionais do Estado no seu papel de intervencionismo estatal, pelas funções de planejamento e dirigismo, bem como pela sua integração com a economia nacional.

No Estado Democrático de Direito avulta em importância a função de *intervencionismo* do orçamento. Nele estará refletida a sociedade de hoje e do porvir, segundo as escolhas e prioridades reveladoras dos projetos da Constituição Econômica e da Social,

1. Nesse mesmo sentido, diz Ataliba: “Rejeitamos a autonomia do direito orçamentário, não desconhecendo porém a utilidade da separação didática e prática de suas normas, para trato separado” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 53).

além do dirigismo constitucional, orientado pelo desenvolvimento e pela redução de desigualdades sociais e regionais.

Como se vê, o orçamento público somente pode ser aplicado adequadamente como instrumento jurídico e político integrado à Constituição Financeira, ao que soma a intertextualidade semântica e pragmática com a Constituição Econômica, a Social e a Político-Federativa realça suas novas missões no Estado Democrático de Direito. Assim, para o orçamento público confluem todos os demais regimes jurídicos da atividade financeira do Estado, nas suas múltiplas hipóteses de receitas e despesas.

2. Síntese sobre origem constitucional do orçamento público

O princípio de aprovação orçamentária das despesas públicas por decisão legislativa encontra-se largamente reconhecido no constitucionalismo universal. Desconhece-se alguma Constituição que não o contemple.² Sua origem confunde-se com o surgimento dos Estados modernos, com a separação de poderes, com o papel do Legislativo no controle sobre os atos dos governantes, mediante consentimento para a aprovação, por lei, das receitas e das despesas, para a consecução dos fins do Estado (defesa, bem comum etc.).³

Reminiscências da autorização legislativa para atividade financeira dos governos floresceram na Inglaterra do século XIII. Basta lembrar o compromisso da *Magna Charta Libertatum*, de 1215, que foi uma das primeiras fontes a evidenciar a submissão de um soberano aos direitos dos que viviam sob seu domínio, segundo um *due process of Law (of the Land)*, com exigência de prévio consentimento para a cobrança de impostos, segundo razões justificadas e razoáveis, inclusive como limites para as despesas. Este propósito foi renovado no *Petition of Rights*, de 1628, ao ser pedido que nenhum tributo fosse cobrado sem consentimento comum do Parlamento. Contudo, a reação mais evidente às ações de frequentes descumprimentos das leis ou do consentimento parlamentar veio justamente com o *Bill of Rights*, de 1689. Neste, os “Lords” e os membros da Câmara dos Comuns declararam ser “ilegal a faculdade que se atribui à autoridade real para suspender as leis ou seu cumprimento;” bem como que seria “ilegal toda cobrança

2. “Estudiar el Presupuesto es penetrar, pues, en el fondo de los problemas constitucionales y particularmente en los regimenes democráticos con separación de los poderes, es plantear el estudio de las relaciones entre el poder legislativo y el poder ejecutivo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 557).

3. Segundo Michel Bottin, diferentemente do que muitos imaginam, a palavra Budget foi utilizada pela primeira vez na França em 1802, em uma circular sobre finanças municipais. Entretanto, há quem a identifique no Dicionário Grand Robert, de 1764, onde aparece a palavra “budget”. A verdade é que sua origem não está clara. A partir de 1814, os revolucionários franceses já utilizavam o termo “budget” com referência a algo semelhante ao que hoje conhecemos como orçamento. Cf. BOTTIN, Michel. *Histoire des finances publiques*. Paris: Economica, 1997. 112 p.; STOURM, René. *Le budget*. 7. ed. Paris: Libr. Félix Alcan, 1900. p. 9 e ss.; FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, p. 71 e ss.

de impostos para a Coroa sem o concurso do Parlamento, sob pretexto de prerrogativa, ou em época e modo diferentes dos designados por ele próprio”. E tem-se, ainda, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, cujo art. 6.º prescreve a lei como a expressão da vontade geral e, no art. 15, que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração.⁴

Marcada esta origem, evita-se aqui um exame historiográfico sobre a formação dos orçamentos nos distintos países ocidentais. Ela coincidirá, em larga medida, com a própria história de afirmação da legalidade no autoconsentimento aos tributos, com a autonomia dos poderes legislativos e com o constitucionalismo, nas funções limitativas do Estado.⁵ É dentro desses pressupostos que se erige, em lento processo, o poder de controlar a realização das despesas públicas do Estado.

Em termos políticos, a evolução histórica do *orçamento público* é dignitária de todos os êxitos da luta da sociedade pela democracia e controle dos poderes do Estado em matéria financeira. No Estado Constitucional, que surge a partir do final do século XIX, o orçamento ganhou notável importância, não só porque sua formação coincide com a expansão das necessidades financeiras do Estado, mas porque serviria para assegurar o controle legislativo sobre a Administração. E isso porque, para o orçamento, convergem as mais importantes instituições das teorias do Estado e da Constituição, na sua permanente relação com a sociedade, quanto ao financiamento do Estado e a atuação na economia.

Com o orçamento público, os povos conquistaram o direito de dominar as finanças do Estado e, ao mesmo tempo, o de controlar as escolhas democráticas, ante às preferências reveladas no processo eleitoral, no que concerne à realização contínua dos fins do Estado, da efetividade dos direitos e da apuração do cumprimento dos programas dos governantes eleitos pelo voto popular.

Unicamente povos livres e soberanos conferem o verdadeiro significado ao orçamento e cumprem a Constituição, para sua máxima efetividade na atividade financeira do Estado. Sem democracia, o orçamento será mera peça protocolar, desprovida de qualquer significado para a sociedade ou de alguma utilidade funcional para as relações entre Estado e economia.

Por isso, Sainz de Bujanda afirma que “*el Presupuesto es hoy el centro de la legalidad constitucional de un régimen político*”.⁶ Pelo seu significado político-constitucional, a

4. Sobre os desdobramentos desses documentos, veja-se: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 215 p.

5. Para este exame histórico, veja-se o nosso: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.

6. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. 1, vol. 3, p. 558. “En definitiva, el ciclo presupuestario sólo tiene sentido si es interpretado atendiendo a los principios de separación de poderes y a los conceptos de frenos y contrapesos” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y

decisão que anualmente aprova receitas e despesas é a máxima expressão soberana da vitória da democracia, pois dele depende todo o funcionamento do Estado e das instituições democráticas.

No Brasil, com a Constituição do Império de 1824, o art. 172, combinado com o art. 15, X, instituiu o *orçamento público* no arquétipo das suas instituições, mediante aprovação anual pela Câmara. A prática da implantação, porém, foi marcada de dificuldades. Somente em 1830 deu-se sua primeira aprovação.⁷

Vejamos o texto dos arts. 170 a 172, *in verbis*:

“Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de ‘Thesouro Nacional’ aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despezas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral

Constitucionales, 2003, p. 33). “Da quanto detto discende che la struttura del bilancio risente non solo della forma di stato esistente in un dato momento storico in un dato paese, ma anche della forma di governo (del maggiore o minore potere nei confronti del parlamento), dell’autonoma organizzazione interna dei parlamenti (regolamenti parlamentari) e, infine, del sistema elettorale con il quale sono scelti i rappresentanti del popolo” (VEGAS, Giuseppe. *Il nuovo bilancio pubblico*. Bologna: Il Mulino, 2010. p. 29).

7. A Constituição de 1824 introduz o orçamento, como competência do legislativo, a saber: “Art. 13. O Poder Legislativo é delegado á Assembléa Geral com a Sancção do Imperador. Art. 14. A Assembléa Geral compõe-se de duas Camaras: Camara de Deputados, e Camara de Senadores, ou Senado”. “Art. 15. E’ da attribuição da Assembléa Geral (...) X. Fixar annualmente as despezas publicas, e repartir a contribuição directa.” Como diz Veiga Filho: “Attendendo-se porém ao defeituoso systema de arrecadação nas provincias, á remessa irregular dos seus orçamentos para a elaboração do orçamento geral, bem como á vigencia de leis coloniaes em manifesto antagonismo com a nova ordem de cousas estabelecida pela independência só podemos considerar, como primeiro orçamento brasileiro, o que consta do decreto legislativo de 15 de dezembro de 1830. Este decreto fixava a despeza e orçava a receita de cada uma das antigas provincias, para o exercicio de 1831 a 1832 e, na autorizada opinião do doutor Castro Carreira, foi a primeira lei do orçamento formulada pelo corpo legislativo desde a fundação do Imperio” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da sciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 192). Ver ainda: CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 84.

de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas”.

Com a proclamação da República, a Constituição de 1891 não trouxe referências ao “orçamento”, bastando-se com a designação de competência para que o Congresso Nacional realizasse a tarefa de “*orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro*” (art. 34, § 1.º). Trazia os primeiros princípios do orçamento, como o princípio da *anualidade*. Com a revisão de 1926, esse regime foi aprimorado, com a vedação para inclusões de matérias estranhas ao orçamento (*exclusividade*).⁸

A Constituição de 1934 foi mais específica nas suas regras de competência, *in verbis*: “Art. 39 – Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: (...) 2) *votar anualmente o orçamento da receita e da despesa* (...)”. Agora regras expressas sobre seus princípios e limitações,⁹ houve a introdução de normas explícitas sobre a *unidade* formal, com eliminação da separação em dois orçamentos, como havia no passado (o de receitas e o de despesas), e a afirmação do princípio da exclusividade.

A Carta Constitucional de 1937 manteve o orçamento (arts. 67 e 72) quase que nos mesmos moldes da Constituição de 1934, quanto aos princípios (unidade, exclusividade, anualidade, discriminação e especialização das despesas). A particularidade ficava por conta do processo de aprovação, como ressaltou Araújo Castro.¹⁰ Dentre outras, havia o prazo de 45 dias para que a Câmara aprovasse o orçamento, o que nunca ocorreu, porquanto todos os orçamentos foram elaborados e aprovados diretamente pelo Presidente da República, em virtude da ausência de instalação das casas parlamentares.

8. Cf. CAVALCANTI, João Barbalho Uchôa. *Constituição Federal Brasileira (1891)*: comentada. Ed. fac-similar (1902). Brasília: Senado Federal, 2002. p. 104-105; FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 1084; CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

9. *Da elaboração do orçamento* – “Art. 50. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos. § 1.º O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento. § 2.º O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especialização. § 3.º A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nesta proibição: a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação de receita; b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o *déficit*. § 4.º É vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados. § 5.º Será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vindouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção. Art. 57. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República, definidos em lei, que atentarem contra: (...) h) as leis orçamentárias.”

10. Cf. CASTRO, Araújo. *A Constituição de 1937*. Ed. fac-similar (1938). Brasília: Senado, 2003, p. 166-169.

Com a Constituição de 1946, dilargaram-se suas disposições, no Capítulo II, Seção VI, dedicada ao Orçamento. Foram mantidos os princípios da unidade e o da exclusividade (art. 73 e § 1.º).¹¹ A novidade ficou por conta da divisão do orçamento da despesa (art. 73, § 2.º) em duas partes: “uma fixa, que não poderá ser alterada senão em virtude de lei anterior; outra variável, que obedecerá a rigorosa especialização”. E, conforme o art. 74, se o orçamento não fosse enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-ia para o exercício seguinte o que estivesse em vigor. Ademais, pelo art. 75, quedavam-se vedados o estorno de verbas, a concessão de créditos ilimitados e a abertura, sem autorização legislativa, de crédito especial. Neste caso, explica Waldemar Martins Ferreira¹² que esse prazo, em verdade, deveria ser atendido conforme a competência do Presidente da República do art. 87, XVI, *in verbis*: “enviar à Câmara dos Deputados, dentro dos primeiros dois meses da sessão legislativa, a proposta de orçamento”. Ao descumprir este prazo, isto caracterizaria o crime de responsabilidade, punido pela Lei 1.079/1950.

Mais tarde, com a Constituição de 1967 e a Emenda 1/1969, a experiência orçamentária brasileira foi aprimorada e seu texto era muito próximo da versão que hoje se conhece. Por isso, não se pretende repetir, à exaustão, todos os dispositivos que se foram somando à história constitucional do orçamento no Brasil, na medida em que nosso interesse encontra-se dirigido à Constituição Financeira de 1988. Não descuramos da importância do método histórico. Contudo, nosso propósito cinge-se ao interesse de situar a origem do modelo de orçamento que se tem hoje, formado especialmente a partir da Constituição de 1934.

Destaque especial há de ser dado à função de programação atribuída aos orçamentos com a Constituição de 1967, o que ganha maior evidência com o plano plurianual. A partir da Emenda 1/1969, ampliou-se esta vinculação a metas, o que foi ainda mais aprimorado na Constituição de 1988, inclusive para os fins de controle orçamentário, mas que não tem recebido a adequada atenção e rigor nestes aspectos.¹³ A realização do

11. Constituição de 1946: “Art. 73. O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, todas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos. § 1.º A lei de orçamenta não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição: (...) § 2.º O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes: uma fixa, que não poderá ser alterada senão em virtude de lei anterior; outra variável, que obedecerá a rigorosa especialização”.

12. FERREIRA, Waldemar Martins. *História constitucional brasileira*. Ed. fac-similar (1954). Brasília: Senado Federal, 2003. 388 p.

13. O art. 165, §§ 1.º e 2.º, dentre outros, não deixa dúvidas quanto à função planejadora do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, ainda que não tenha sido privilegiada pelos governos sucessivos. A saber: “§ 1.º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. § 2.º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro

Estado Social, talhado na Constituição Financeira de 1988, depende de planejamento e intervencionismo, ao que as leis de orçamentos são seus principais mecanismos, como forma de efetividade concreta da Constituição.¹⁴

3. Conceito constitucional de orçamento público e suas funções democráticas na Constituição Financeira

Reduzido à sua forma mais elementar, o orçamento nada mais é do que uma “lei”, cujo conteúdo apresenta uma classificação de todas as despesas do Estado a serem realizadas no exercício financeiro seguinte e que traz a atribuição dos recursos necessários, a partir da estimativa e indicação da origem das receitas públicas. Suas funções constitucionais, porém, são das mais altivas. Após o sufrágio popular, o “orçamento público” é ato constitucional dos mais representativos da democracia e da república, sem o qual o próprio Estado Constitucional restaria incompleto e desnaturado.

Em vista disso, importa a construção de um conceito constitucional de orçamento público, por elementos estritamente jurídicos, e não de caráter econômico, ao gosto da Ciência das Finanças ou da matéria contábil.

Em todos os países democráticos, o orçamento público (“presupuesto”, em castelhano; “budget”, no francês e no inglês; “bilancio”, em italiano; ou “*Staatshaushalt*”,¹⁵ em alemão) representa exatamente a mesma função constitucional, com variações de modelo unicamente quanto às repercussões sobre a política e os fins constitucionais do Estado que nele se refletem.

O tratamento constitucional conferido ao orçamento, como especialização do processo legislativo, quanto à forma de apresentação, deliberação e aprovação das leis orçamentárias, justifica-se pelas finalidades a serem atingidas e pela relevância das suas funções para a vida do Estado e de toda a sociedade.¹⁶ Sem prejuízo da importância das

subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”. Veremos mais adiante que a Constituição consagra um verdadeiro princípio de vinculação necessária entre o plano plurianual e as demais leis de orçamento, de modo impositivo para o controle externo do Congresso Nacional e Tribunal de Contas, assim como para propositura de emendas orçamentárias ou quaisquer outras despesas com período superior a um ano.

14. “Apesar das tentativas de desmantelamento da denominada ‘revolução neoconservadora’, o Estado Social ou Intervencionista não foi substituído. Eliminar as funções assistencial e redistributiva do Estado seria deslegitimá-lo de maneira irreversível” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 64).

15. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81.

16. A situar muito bem esta função, diz Adilson Dallari: “Com efeito, o art. 21, IX, da Constituição Federal, ao dizer que compete à União ‘elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social’, está indicando a necessidade do planejamento das ações governamentais a longo prazo, abrangendo previ-

demais, a lei orçamentária é a que reclama mais atenção sobre a satisfação das despesas dos órgãos estatais e dos serviços públicos, para o atendimento das necessidades coletivas amparadas pela Constituição, com as ações de intervencionismo e dos fins constitucionais do Estado.

O orçamento público instrumentaliza a atividade financeira estatal,¹⁷ confere unidade e sistematicidade às despesas públicas, integradas com a política e com a intervenção do Estado na ordem econômica e social.¹⁸ Adicione-se, ainda, seu papel funcional de controle das finanças públicas, de transparência, coordenação da alocação de recursos públicos e de eficiência e efetividade para o uso destes recursos, como alude John Mikesell.¹⁹

Quanto às *receitas*, o orçamento, na atualidade, tem função de mera previsão, ao tempo que já não dispõe de qualquer eficácia sobre as leis tributárias, para os fins de determinar sua cobrança ao longo de cada exercício financeiro. O fato de, no Brasil, após a Constituição de 1967, não mais prosperar o efeito de *anualidade das receitas*, o

sões para os próximos 5, 10 ou 20 anos, fixando rumos e objetivos desejáveis, de maneira a evitar atuações contraditórias e desperdícios. Os planos estatais servem para orientar os investimentos dos particulares, na medida em que apontam para oportunidades futuras”. E prossegue: “Para assegurar uma ação estatal efetivamente planejada, a Constituição Federal instituiu um verdadeiro sistema orçamentário, que compreende a elaboração sucessiva de três diferentes orçamentos: o plano plurianual de investimentos, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, que serão objeto de exame mais adiante” (DALLARI, Adilson. Orçamento impositivo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310).

17. Como alude Amatucci: “La costituzione, pertanto, assumendo la concezione moderna dell’attività finanziaria, persegue essenzialmente due fini. Da un lato, impone la realizzazione della giustizia finanziaria attraverso la re distribuzione dei redditi, attuata dalla progressività del sistema tributario e da una particolare strutturazione della spesa pubblica; dall’altro, consente che l’attività finanziaria costituisca uno strumento di stabilità nel tempo del sistema economico e di un adeguato sviluppo del reddito nazionale. E’ evidente che per realizzare ambedue i fini si pone l’esigenza di un indirizzo unitario nella regolamentazione degli aspetti fondamentali dell’attività finanziaria, il quale a sua volta esige un concentramento dei poteri-doveri di decisione corrispondente” (AMATUCCI, Andrea. *Funzioni e disciplina del bilancio dello stato*. Napoli: Jovene, 1970. p. 73).
18. Richard Musgrave, na sua “teoria plurifuncional do orçamento público”, em termos econômicos, distingue três funções do orçamento: 1) satisfação de necessidades públicas, 2) correção na distribuição de rendas e 3) estabilização da atividade econômica (MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equita, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995. p. 129).
19. “Public financial managers expect budget procedures to (1) provide a framework for fiscal discipline and control, (2) facilitate allocation of government resources toward uses of highest strategic priority, and (3) encourage efficient and effective use of resources by public agencies as they implement public programs. They also expect budget procedures to be the primary mechanisms for creating transparency in the fiscal operations of the government.” MIKESSELL, John L. *Fiscal Administration*. 9. ed. Boston: Wadsworth, 2014, p. 57.

orçamento abandona a função de autorização da cobrança de tributos, para cingir-se à simples provisão das receitas, a título de estimativa e controle.²⁰

No que concerne aos gastos, como alude Sainz de Bujanda, o orçamento público produz efeitos jurídicos em tríplice sentido: para *autorizar* a Administração a realizar a despesa pública (i); para *limitar* as quantidades a gastar até determinado montante (ii), e para *fixar* o emprego ou destino que se deva atribuir aos créditos aprovados no âmbito do orçamento (iii).²¹ Essa distinção é de fundamental importância.

A apreciação e deliberação do orçamento público é o momento culminante do seu processo legislativo, pela composição de esforços entre os três poderes, de forma harmoniosa, para assegurar sua continuidade e atingimento dos fins do Estado, segundo os fins democráticos²² e submetidos integralmente à Constituição e à legalidade. Em vista disso, somente pode-se admitir uma definição jurídica deste fenômeno normativo.

Uma definição eminentemente jurídica de orçamento público pode ser aquela de Sainz de Bujanda, que o considera como:

“El acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un periodo de tiempo determinado, en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”.

De fato, esta definição tem a virtude de atender aos requisitos gerais que se exige do orçamento, como *ato de autorização* das estimativas de receitas, na forma de controle sobre a atividade financeira do Estado, e dos gastos, com imputação de limites jurídicos para a sua execução quantitativa, temporal e qualitativa pela Administração. Além disso, especifica como nota característica sua primordial condição de “lei”,²³

20. Constituição de 1946: “Art. 73. O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, todas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos”. Constituição de 1967: “Art. 63. A despesa pública obedecerá à lei orçamentária anual, que não conterà dispositivo estranho à fixação da despesa e à previsão da receita. Não se incluem na proibição”.

21. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 580.

22. “La parte más importante del control parlamentario no es la decisión final que la cámara pueda adoptar. La mayoría difícilmente va a permitir un juicio negativo sobre la acción del Gobierno al cual da apoyo. Lo relevante, para dar significado al concepto de democracia es, el hecho mismo de la investigación, esto es, la actividad fiscalizadora que se realiza y se discute en el Parlamento. Permitir la comprobación y la discusión en sede parlamentaria de la información recogida, llena de contenido el concepto de control puesto que su realización no debe quedar exclusivamente en manos de la mayoría (quien podría llegar a neutralizarlo), sino de la minoría. La debilidad del control ‘por’ el Parlamento queda así compensada por la potencialidad del control ‘en’ el Parlamento y, con ello, se fortalece el concepto de un ‘Gobierno bien equilibrado’” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 37).

23. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 581.

ao afastar-se daquela concepção dual de Duguit, que separava “orçamento” e “lei de aprovação do orçamento”, para quem o conteúdo dessa lei seria um “ato administrativo” que contemplaria todas as estimativas de receitas e indicação das despesas a serem autorizadas, cabendo-lhe, portanto, a simples função de revestimento formal, como ato de aprovação. Corretamente, conclui Sainz de Bujanda que o orçamento não é um ato complexo, mas unitário, e seu caráter jurídico é incindível.

De modo semelhante, segundo Regis de Oliveira:

“Pode-se conceituar o orçamento como a lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público”.²⁴

Esta definição tem a virtude de ser coerente com os fundamentos do Estado Democrático de Direito, ressaltar a função de vinculação do agente público e envolver a função de programação intervencionista da vida econômica e financeira do Estado. Não há outra, na doutrina nacional, com melhor precisão técnica e atualidade.

O orçamento é um conjunto de normas jurídicas, veiculadas por leis periódicas, que tem a finalidade de autorizar as despesas e estimativas de receitas, concretizar direitos fundamentais, bem como instituir e perseguir metas, diretrizes, objetivos, programas ou políticas públicas com função de planejamento.

A partir dessas definições, podem-se identificar ao menos cinco funções do orçamento no Estado Democrático de Direito, que seriam as seguintes:²⁵

a) *Função de limitação legislativa* – ao autorizar a realização de despesas, o orçamento estabelece verdadeira limitação à Administração Pública, por vinculação das autoridades à observância dos seus critérios, por parametricidade obrigatória.

b) *Função de planejamento* – ao orçamento cabe harmonizar o planejamento público nacional com as medidas de intervencionismo ou de dirigismo constitucional, segundo os planos e programas destinados a reduzir desigualdades regionais, redistribuição de rendas e promover o desenvolvimento nacional.

c) *Função de transparência* – com o orçamento tem-se a função de publicidade e transparência das contas públicas, mediante amplo acesso parlamentar, do povo e da opinião pública às estimativas de receitas e discriminação das despesas a serem autorizadas pelo Parlamento.

d) *Função de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais*, tanto na atribuição de créditos orçamentários para esta missão, quanto pela proteção daqueles que possam suportar custos ou sacrifícios adicionais.

e) *Função de controle* – o orçamento permite o controle político pelo Poder Legislativo sobre a proposta orçamentária dos poderes e da Administração Pública em geral.

24. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 405.

25. Uma designação de funções do orçamento aproximada pode ser vista em: JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82.

Em conclusão, define-se o orçamento público como aquela lei aprovada pelo poder legislativo, a cada exercício financeiro, que veicula as receitas estimadas e autoriza as despesas a realizar, segundo os limites quantitativos e materiais dos créditos orçamentários, vinculantes para todos os órgãos do Estado, e atendidas as funções de controle político e planejamento, conforme os fins de dirigismo ou intervencionismo econômico.

3.1 *Função de limitação legislativa para realização de despesas – proibição de conduta diversa e parametricidade obrigatória*

O orçamento contempla uma tríplice eficácia, porquanto, ao mesmo tempo que autoriza as despesas, promove o controle das receitas estimadas e limita as atividades da administração financeira na execução dos créditos ou dotações orçamentárias e no cumprimento dos programas, metas e políticas públicas.²⁶

Conforme o art. 167, I, II e VI, da CF, são vedados o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais e, de igual modo, 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. A síntese dessas disposições coincide com a vedação integral de realização de despesas ou assunção de obrigações, ainda que por remanejamentos ou transferências de recursos, por ato exclusivo da Administração, sem anuência do Poder Legislativo. Portanto, o agente público somente poderá realizar despesas conforme as condições e limites quantitativos ou temporais confiados pelo legislador, mediante a lei orçamentária, portanto.

A aprovação do orçamento equivale à confirmação legislativa de gastos a serem implementados pelo Estado. Logo, como eficácia da lei que o veicula, resta proibida a

26. Na atualidade, “el Presupuesto continúa siendo una autorización limitativa del legislativo al Gobierno, con expresión cifrada de las cantidades que pueden gastarse en las atenciones que detalladamente se especifican en los estados presupuestarios” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 580). Cf. GAUDEMET, Paul Marie. Le budget, limite de l'action gouvernementale. In: PHILIP, Loïc (coord.). *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1, p. 191-196.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 324. Em modo semelhante, João Catarino, para quem se deve entender por orçamento aquele “instrumento financeiro aprovado pela Assembleia da República sob proposta do Governo, pelo qual se procede a uma detalhada descrição da receita e da despesa pública previstas para um determinado ano econômico, que comporta uma autorização com a força de lei conferida aos órgãos próprios da administração financeira, para a cobrança das receitas e realização das despesas previstas estimadas, ao mesmo tempo que limita a ação financeira do Estado no seu período de vigência” (CATARINO, Joao Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 237). De modo semelhante: FRANCO, António Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 336; AHUMADA, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*. Cordoba: Assandri, 1948. vol. 1, p. 713 e ss.

assunção de despesa nova após sua aprovação, quando não contemplada no inteiro teor do orçamento, mediante proibição de conduta diversa por parte de toda a Administração. Trata-se de restrição baseada na “função” (administrativa), ou seja, com aplicação para a Administração de todos os poderes.

Assim, por parametricidade obrigatória, nenhum agente ou órgão do Estado pode praticar atos administrativos contrários ao orçamento, para promover empenhos ou realizar despesas que não estejam autorizados, ainda que permitidos por leis específicas, e dentro dos limites e condições assinalados a cada crédito orçamentário. E tal foi o compromisso da Constituição com o dever de cumprimento do orçamento, que seu art. 85, VI, considera como *crime de responsabilidade* os atos do Presidente da República que atentem contra “a lei orçamentária” (extensível a governadores e prefeitos).

Esse efeito de parametricidade vinculante que deriva da lei orçamentária alcança também a aprovação do direcionamento econômico-financeiro da política nacional de financiamento do Estado, na sua totalidade, quanto à função de “planejamento” e de dirigismo.²⁷ Logicamente, pela compatibilidade necessária entre o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a execução da lei de orçamento anual restringe todo o agir da Administração às escolhas públicas²⁸ definidas nessas leis.

Diante disso, salvo autorização legal posterior (casos de créditos adicionais, especiais ou extraordinários), após a aprovação parlamentar, o orçamento torna-se um limite intransponível para que a Administração possa criar novos gastos públicos, assumir obrigações acima dos limites permitidos ou modificar os critérios da atribuição por cada crédito ou dotação. O dever de conduta conforme o orçamento pelo agente público é

27. E assim demarca Jarach: “Ahora bien, aun en la forma más restringida de las finanzas liberales, el Presupuesto es el plan de la economía del sector público. Su significación se descubre a través de su conjunto; no hay una simple yuxtaposición de una serie de gastos y una nómina de recursos, sino un plan de erogaciones tendientes a lograr determinados fines con la indicación de los recursos correspondientes. De ahí su carácter obligatorio para todos los poderes públicos que deben cumplir con dicho plan” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82). Ou como alude Carlo Talice: “Il bilancio non è una mera trascrizione contabile di impegni o di fonti di entrata, già previsti, ma la configurazione unitaria ed organica in termini quantitativi della politica economica e finanziaria del Governo, che documenta l’indirizzo seguito o programmato; l’atto del Parlamento esprime il consenso a questo indirizzo, è cioè, anche sotto questo profilo, atto di approvazione che implica una particolare manifestazione di fiducia. In questo senso è probabilmente impiegato il termine *approvazione* nei testi costituzionali: approvazione dell’indirizzo politico-finanziario del Governo, con *efficacia autorizzativa* nei confronti della pubblica amministrazione.” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 325).

28. Sobre distintas possibilidades para a realização dessas escolhas, veja-se, dentre outros: RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010. 330 p. KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002. NICE, David. *Public Budgeting*. Belmont: Wadsworth, 2002; MOORE, Mark H. *Creating Public Value*. Massachusetts: Harvard Press, 1995.

uma imposição constitucional, com designação expressa (art. 70, parágrafo único), sob pena de responsabilidade pessoal, além de ser objeto de permanente controle interno e externo, sendo este a principal missão do Tribunal de Contas.²⁹

3.2 Função de planejamento (orçamento-programa, performance ou funcional)

A função de planejamento do orçamento público sempre foi destacada pela doutrina.³⁰ Desde Laband, firmou-se o entendimento de que o orçamento assume funções de planejamento e controle, como diz Geraldo Vidigal, pois “o orçamento seria nitidamente o ato administrativo que responde a essa necessidade”.³¹ E, neste particular, tem-se a mais importante das conexões entre a Constituição Financeira e a Constituição Econômica, pela concomitância de efeitos do art. 174, que impõe como obrigatório o planejamento para o Estado.

O planejamento orçamentário é o mínimo de eficácia do art. 174, que não se pode limitar ou bastar por este, de duração restrita no tempo, mas que permite sua conexão com a regulação da ordem econômica e com o dirigismo estatal.

Ao longo da sua evolução, o orçamento recebeu por parte de algumas escolas de pensamento da Ciência das Finanças um tratamento meramente prático, reduzido à técnica da contabilidade pública, na forma de uma simples “conta única”, para relação entre receitas e despesas a serem autorizadas pelo Parlamento, sob o mito liberal da “neutralidade orçamentária”. Como ressalta Didimo da Veiga,³² não obstante a importância dessa feição,³³ prevaleceram as concepções que qualificavam o orçamento como ato político de máxima importância, seu caráter constitucional. Foi esta a tese prevalecente.

29. “Gli stati di previsione della spesa condizionano quindi, limitandola, la spesa statale e la indirizzano verso determinate direzioni, sulla base della legislazione sostanziale di spesa. In alcuni casi la legislazione di spesa lascia all'esecutivo una certa discrezionalità nella determinazione degli stanziamenti che, quindi, vengono qualificati soltanto in sede di bilancio. In ogni caso il bilancio, dopo l'approvazione, viene a costituire un sistema di limiti per l'attività dello Stato nei vari settori in quanto le attività sono specificate e dimensionate dalle possibilità di spesa” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 44).

30. Com especial evidência para o tratamento constitucional conferido pelo Professor José Afonso da Silva, de notáveis méritos pela sua insistência nessa proposta, hoje confirmada como prática de Estado. Cf. SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973. _____, *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo: [s.n.], 1968; _____, *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 741.

31. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 223.

32. VEIGA, Didimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 89 e ss.

33. A exemplo do estudo: MACHADO JR., J. Teixeira. *Classificação das contas públicas*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. 401 p.

Com a ascensão do Estado Social, o orçamento foi alçado à condição de instrumento fundamental ao planejamento do Estado. E para bem compreender essa função, são fundamentais as reflexões de Cabral de Moncada.³⁴ De início, deve-se delimitar o planejamento, integrado ao intervencionismo estatal, como “sistema de opções, de prioridades econômicas estabelecidas por uma autoridade pública, por forma consciente e deliberada, em ordem à prossecução de certos objetivos econômicos e sociais”. O planejamento, pois, vê-se delimitado como o espaço de escolhas ou opções da autoridade pública “animada de intenções programáticas, ou seja, viradas para a ação e para o futuro”. O ato de planejar significa realizar escolhas racionais e orientadas segundo finalidades, o que se faz entre dois critérios: o de “diagnóstico” da realidade circunstante e o de “prognóstico”, quanto às projeções daquilo que é pretendido. Na economia do Estado intervencionista, o planejamento logra seu ambiente ideal, pois “fixa um conjunto de normas de conduta em ordem à prossecução das finalidades que elege, concretizando-se através de procedimentos práticos (...) visando a otimização dos recursos existentes através de uma adequada conformação dos setores público e privado da economia e de uma adequada estratégia de crescimento e estabilidade econômicas”.³⁵ Então conclui Cabral de Moncada que, diante do alcance de longo prazo e da extensão das medidas de planificação ou mesmo de planejamento, pelas demandas de detalhamento exigidas ao longo da execução, a autoridade pública deve desdobrá-las, “por razões operacionais, em programas concretos de ação, de curto prazo, o que tem ainda a vantagem de permitir a sua coordenação com o orçamento”. Bem entendido que estes terão sempre uma função a cumprir na totalidade do planejamento, e complementa: “Na organização da execução dos planos, ressalta nitidamente o caráter teleológico da planificação”.³⁶ Esta é exatamente a relação que se coloca entre o planejamento das leis de orçamento (programas de curto prazo) com o regime constitucional de planejamento do art. 174 da CF, de amplitude maior e de longa duração.

No âmbito do direito financeiro, para Cabral de Moncada, a realização das políticas de intervencionismo passa necessariamente pela inclusão no orçamento público, porque a execução reclama receitas e despesas.³⁷ Nesse particular, ao criticar o modelo francês de leis-programa, diz: “Os planos estão sempre dependentes de autorização parlamentar anual, o que muito prejudica a sua execução, que se pretende, obviamente, ininterrupta”. E esta é uma das virtudes do plano plurianual, no Brasil. E, ao sugerir algo à semelhança deste, declara: “Este orçamento deixa de ter funções exclusivamente financeiras, funcionalizando-se integralmente”.³⁸ Para ele, na medida em que o orçamento

34. MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 8 e ss.

35. *Idem*, p. 9.

36. *Idem*, p. 12-13.

37. *Idem*, p. 102 e ss.

38. “Efetivamente toda a atividade financeira do Estado com expressão orçamental deve estar funcionalizada em relação aos objetivos programáticos gerais que a Constituição assinala e que o plano sintetiza. Consagra-se assim uma ideia radical de finanças funcionais, recusando-

fixa planos com metas ou diretrizes específicas com previsões de despesas, visando a acomodar-se ao plano econômico geral, “está a fazer-se planificação financeira”. Aqui, o critério teleológico ganha prevalência no direcionamento orçamentário.

Ora, no caso brasileiro, o plano plurianual, que define os objetivos, programas e metas, deve ser acompanhado pelas demais leis orçamentárias, emendas parlamentares e outros planos econômicos regionais ou setoriais. Com isso, são alimentados reciprocamente os fins teleológicos do plano plurianual com os programas ou metas vinculados aos créditos ou dotações orçamentárias dirigidos àqueles fins, da lei de orçamento anual, intermediados pela lei de diretrizes orçamentárias. Nesse sentido, como são normas vinculantes e de afetação ao setor público e privado, determinantes de condutas a serem seguidas, descabe falar em qualquer natureza de “lei formal” para as leis de orçamento público, como virá amplamente demonstrado.³⁹

Após a Constituição de 1988, é defeso aplicar o orçamento público sem abertura para o dirigismo ou intervencionismo estatal, mediante planejamento voltado ao desenvolvimento, às políticas públicas de bem-estar social, à redução de desigualdades ou à redistribuição de renda.⁴⁰ Ainda que não seja capaz de concretizar, por si só, todos os fins constitucionais do Estado, é fundamental para a democracia que se reconheça e se fortaleça esta importante tarefa do orçamento na Constituição Financeira, como lei de planejamento e dirigismo constitucional.

-se à atividade financeira do Estado caráter de neutralidade perante a atividade econômica geral, em oposição aos cânones do liberalismo econômico” (MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 106 e 111). Cf. SILVA, Almiro do Couto e. Problemas jurídicos do planejamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 170, p. 1-17, out.-dez.; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado* (planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário). São Paulo: Ed. RT, 1975.

39. Como assinalado pelo Ministro Iberê Gilson, ainda sob a Constituição de 1967: “A implantação do orçamento-programa, como bem se disse, não consiste somente na elaboração do documento orçamentário, mas, principalmente, na criação progressiva de uma estrutura capaz de programá-lo anualmente, em função das metas estabelecidas, e de executá-lo, conforme o programa traçado” (GILSON, Iberê. O orçamento como condicionante da administração financeira. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 92, p. 45, abr.-jul. 1968). Para uma crítica do modelo de planejamento brasileiro, mormente quanto ao federalismo e desigualdades regionais, veja-se: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; COMPARATO, Fábio Konder. A organização constitucional da função planejadora. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, 1994. n. 8, p. 12-23.
40. Ou como bem esclarece Régis de Oliveira: “Daí o orçamento se constituir em peça importante no mundo jurídico de hoje, na vida das nações. Deixa de ser mero documento financeiro ou contábil para passar a ser o instrumento de ação do Estado. Através dele é que se fixam os objetivos a serem atingidos. Por meio dele é que o Estado assume funções reais de intervenção no domínio econômico. Em suma, deixa de ser mero documento estático de previsão de receitas e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico solene de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos” (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 305).

O plano plurianual contempla o direcionamento quanto à aplicação, dentre outras, das despesas de capital e as relativas aos programas de duração continuada. A lei de orçamento anual deve ser disposta para viabilizar o planejamento do plano plurianual, logo, com precedência sobre a própria lei de diretrizes orçamentárias. A lei de orçamento anual, porém, confere prioridade à programação entabulada no plano plurianual, ao que a lei de diretrizes orçamentárias é fundamental para compreender as motivações e os meios utilizados para essa finalidade. Portanto, a função de “planejamento” acompanha toda a continuidade do orçamento, o que deverá ser controlado durante a execução e *a posteriori*, com a *prestação de contas*, dentre outros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) trouxe título próprio para cuidar do “Planejamento”, que inclui neste o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual. Afastado o primeiro, em virtude de veto, as demais são qualificadas também pela função de planejamento, o que se verifica de modo impositivo e vinculante. Quanto à lei de diretrizes orçamentárias, importa-nos o § 1.º do art. 4.º, que define a obrigatoriedade de integrar o projeto um “Anexo de Metas Fiscais”, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Esse anexo conterà ainda uma avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior e criterioso demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica, afora todas as informações relativas a receitas e despesas.

Conforme o art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar, conterà, obrigatoriamente, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias. E deverá ser acompanhado do documento a que se refere o § 6.º do art. 165 da Constituição (“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”), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Cumpra ressaltar que a preocupação do Constituinte sobre a função de planejamento foi de tal ordem que o art. 166, § 1.º, II, da CF, atribui à Comissão Mista de Orçamento competência para examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária. Diante disso, naquilo que os projetos de lei orçamentária definem planos e programas nacionais, regionais e setoriais, a Comissão Mista de Orçamento emitirá parecer quanto à adequação e compatibilidade desses projetos com

aquilo que prescreve a Constituição e com o plano plurianual, em sessão específica e destacada dos demais itens do orçamento.⁴¹

Ora, no Estado Democrático de Direito, o planejamento não é uma opção ou algo meramente indicativo. Trata-se de comando impositivo, segundo os princípios definidos pela Carta Constitucional. É criticável a ausência de um planejamento de longo prazo, que ordene o desenvolvimento ao longo de décadas e cumpra aquelas magnas funções dos arts. 3.º e 43, para assegurar a erradicação da pobreza e a eliminação ou redução de desigualdades regionais. Contudo, a Constituição obriga ao mínimo de planejamento, o que foi atribuído ao plano plurianual, como instrumento de direcionamento das ações do Estado, com vistas a realizar os fins constitucionais, mediante intervencionismo, para o qual a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual devem propiciar todas as condições de concretização.

3.3 Função de transparência orçamentária

A função de transparência das leis orçamentárias avulta em importância no que concerne ao direcionamento das despesas públicas e funções de planejamento e de dirigismo do orçamento-programa. É por meio do orçamento que estas funções são conhecidas e a sociedade pode organizar-se, inclusive em virtude do planejamento “indicativo”, na forma do art. 174 da CF.

Como diz Veiga Filho, “a publicidade da despesa pública é incontestavelmente outra garantia de ordem constitucional e administrativa”.⁴² Esta é uma síntese preciosa, pois é de norma jurídica de garantia que se trata. A *transparência* pode ser compreendida como “função” ou como “princípio”, mas é como “garantia” que ela ganha maior efetividade, ao assegurar o direito individual dos particulares de acessibilidade e de cognoscibilidade quanto ao conteúdo e fins das leis orçamentárias.

Em matéria financeira, transparência e Estado Democrático de Direito são indissociáveis. A apresentação da proposta e aprovação renováveis a cada ano são sua primeira evidência, ao impor sucessivas oportunidades para conhecer receitas e despesas autorizadas. No seu curso de tramitação, tudo deve ser público e transparente, com

41. Procedimento conforme o art. 113 da Res. 1/2006-CN, que dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1.º do art. 166 da CF.

42. “A publicidade é um dos corolários do regimen representativo, que é um governo de opinião; e esta não se forma sem o conhecimento geral, que só se obtém pela discussão parlamentar divulgada pela imprensa.” E, mais adiante: “Sem a publicidade obrigatoria, a administração financeira se converte sempre em regimen de opprobrio, de vexame e de despotismo, no qual a probidade administrativa cede lugar ao favoritismo e á corrupção. Segredo ou mysterio, em materia de finanças publicas, é prenuncio do esbanjamento, delapidación” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da sciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 34). Para um estudo atual, veja-se o excelente artigo: MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Transparência fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 177-201.

apresentação de emendas e debates igualmente abertos e com ampla difusão. Por fim, sua aprovação e publicidade pelos meios oficiais e divulgação nos meios de comunicação complementam o mínimo esperado desse princípio aplicado às leis orçamentárias.

A transparência das finanças públicas é um direito que deflui dos princípios democrático e republicano, a integrar o interesse de todos na condução do Estado, ao tempo que a função de planejamento e o dirigismo que devem compor as leis orçamentárias confluem para definir o próprio modelo de sociedade e de construção do Estado.⁴³ O orçamento é procedimento que tem por finalidade gerar confiança, interna e externa, assegurar estabilidade financeira ao Estado e afirmar as garantias de continuidade da sua estrutura.

Portanto, a transparência não é uma simples formalidade, mas assume conteúdo de máxima importância para as instituições democráticas e republicanas. É nesse contexto que uma imprensa livre, isenta e técnica é imprescindível para expandir a capacidade de informação e de publicidade sobre o orçamento público para todo o povo.⁴⁴

Para cumprir com a garantia de transparência, a segurança jurídica por acessibilidade aos textos legislados⁴⁵ requer que a apresentação dos artigos do orçamento sejam claros e compreensíveis, não se admitindo insuficiência de dados ou especificação da despesa, com obscuridade ou falta de elementos para determinação objetiva dos elementos exigidos, como órgão de destino, montante, finalidade e outros.

De igual sorte, as prestações de contas devem obediência aos mesmos parâmetros. A produção dos textos legislativos e prestações de contas devem ter por base a compreensão do cidadão, e não apenas o atendimento burocrático da contabilidade e da tecnicidade dos economistas. Em um Estado Democrático de Direito, a publicidade demanda permanente cuidado com a forma. E a própria LC 95/1998, no seu art. 11, exige a “clareza”⁴⁶ como dever do processo legislativo.

43. Esta preocupação não escapou a Dino Jarach: “El conocimiento general y particularizado del Plan presupuestario es condición fundamental para el control de la acción del Estado por la opinión pública y para que el sector privado ajuste sus propias actividades en función de la economía del sector público, tanto en lo referente a los gastos, como a los recursos, ya que ambos han de ocasionar efectos en la demanda y en la oferta de bienes y servicios. El principio de la publicidad se proyecta – también – sobre la preparación y sobre la ejecución del Presupuesto” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81).

44. No sentido dos princípios da Declaração de Chapultepec (1994), especialmente os seguintes: “I – Não há pessoas nem sociedades livres sem liberdade de expressão e de imprensa. O exercício dessa não é uma concessão das autoridades, é um direito inalienável do povo. II – Toda pessoa tem o direito de buscar e receber informação, expressar opiniões e divulgá-las livremente. Ninguém pode restringir ou negar esses direitos. III – As autoridades devem estar legalmente obrigadas a pôr à disposição dos cidadãos, de forma oportuna e equitativa, a informação gerada pelo setor público (...)”.

45. Veja-se, dentre outros: CONSEIL D’ETAT. *Rapport public annuel 2006*. La sécurité juridique et la complexité du droit. Paris: La Documentation Française, 2006. p. 282.

46. “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I – para a obtenção de clareza: a)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 1.º, § 1.º, expressa muito bem esta função de transparência do orçamento, ao dizer que:

“a gestão fiscal pressupõe a ação planejada e *transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”.

A menção expressa à ação transparente da gestão fiscal não é por acaso. Além de efetivar preceitos constitucionais que a prescrevem, evidencia uma das mais importantes funções do orçamento público.

Mais adiante, explicita melhor a função da transparência na elaboração dos orçamentos, como expressão de atividade democrática na gestão fiscal, a saber:

“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”.

Mais tarde, foi editada a LC 131, de 27.05.2009, conhecida como *lei de transparência financeira*, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O art. 1.º desta LC 131/2009, alterou o art. 48 da LC 101/2000, cujo parágrafo único prescreve que

“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*; e 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”.

A nova lei adicionou o art. 48-A, para determinar ainda:

usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; b) usar frases curtas e concisas; c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;”.

“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; e II) *quanto à receita*: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários”.

Para os fins de controle, a lei de transparência financeira reafirmou o acesso popular ao TCU, prevista no art. 74, § 2.º, ao incluir na Lei de Responsabilidade Fiscal o art. 73-A, segundo o qual:

“Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar”.

Como se vê, essas disposições bem evidenciam a força axiológica assumida pela transparência financeira e orçamentária em nosso ordenamento. A publicidade, maior expressão de gestão democrática das leis orçamentárias e com transparência exigida por força de lei complementar, une-se aos valores fundamentais da liberdade de imprensa para conferir a todos o direito de acompanhamento e acesso às informações financeiras. Este é um dado revelador do fortalecimento das nossas instituições democráticas, desde que não se tornem apenas regras de bons propósitos, mas sejam cumpridas efetivamente.

3.4 *Função de efetividade de direitos e liberdades fundamentais*

A proteção da efetividade dos direitos e liberdades fundamentais tem máxima eficácia no Estado Democrático de Direito. Por isso, o orçamento público regido por uma Constituição Financeira deve ter como objetivo alocar todos os *meios* necessários para realização deste *fim* constitucional do Estado nas suas máximas possibilidades.

Não queremos aqui explicitar tudo quanto já foi antecipado sobre essa magna tarefa da Constituição Financeira, no que se refere à necessária efetividade de direitos e liberdades fundamentais.⁴⁷ Cumpre apenas assinalar o papel do orçamento público como “meio” privilegiado para que se evidencie o controle sobre a realização daqueles fins constitucionais do Estado e sua capacidade de funcionar como instrumento essencial para promover a aplicabilidade dos direitos e liberdades. Tudo conforme fundamentos democráticos e com proteção das minorias.

47. Entre outros, veja-se: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007; PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2. ed. Bogotá: Themis, 2006. 707 p.

3.5 Função de controle

O controle é outra função capital do orçamento. A Constituição contempla, no seu art. 70, regra de competência para que o Poder Legislativo exerça permanente 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.

A simples existência do orçamento, em si mesmo considerado, já é uma forma de controle da Administração, na medida em que também se vê acompanhado de prestações de contas sobre exercícios anteriores e envolve o dever de demonstração de todas as fontes das receitas e origem das despesas.

Um orçamento, já se disse, não é mera “conta” ou “caixa único”, tampouco lei com genérica indicação de despesas a realizar. Não basta a simples designação classificada de despesas e receitas estimadas. Requer-se sua repetição anual, prévia a cada exercício financeiro, com unidade, universalidade, exatidão, economicidade, transparência e lealdade (moralidade administrativa) na formulação da proposta, a qual será submetida à apreciação legislativa segundo os requisitos constitucionais.

A passagem do conceito de “orçamento do Estado” para “orçamento constitucional” revela o propósito do controle político⁴⁸ e democrático com prevalência sobre a técnica contábil ou financeira. A formulação anual de orçamentos é um dos mais expressivos mecanismos de controle da democracia sobre a atividade financeira da Administração Pública, a ser exercido pela representação legislativa, assim como pela opinião pública. Diante disso, tem-se, a um só tempo, controle interno, durante a preparação da proposta orçamentária, e controle externo, ao longo da sua apreciação, deliberação e votação congressional.

Quanto à receita, prevalece o controle sobre sua estimativa, cuja apuração faz-se sob elevado rigor de técnicas estatísticas e atuariais.⁴⁹ Na medida em que não mais vigora

48. “Esta actividad final atribuida al poder legislativo es el llamado control político de la Administración. El grado de profundización e interés en el ejercicio de esta función puede variar, dependiendo de cual sea el sistema político o de gobierno que analicemos. (...) El concepto de control político requiere algo más que un control formal, ‘previo’, a la ejecución material de la voluntad gubernamental. La tarea parlamentaria no debe interrumpirse en este punto sino todo lo contrario, debe ir un paso más allá. (...) Es decir, debe analizarse si se cumplen y se consiguen los resultados previstos, para los que han sido aprobadas y, en caso contrario debe discutirse las medidas a adoptar. (...) En otras palabras, el papel que corresponde al Legislativo no consiste únicamente en determinar la previsión de gastos autorizada anualmente (mediante la aprobación de la Ley de presupuestos); ni en como deben priorizarse las distintas partidas presupuestarias (normalmente esta decisión corresponde al Ejecutivo). Sino también y sobre todo, en comprobar como éste ha sido definitivamente gastado. Los orígenes del control parlamentario de la ejecución presupuestaria así lo reflejan” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 31 a 33).

49. Segundo o art. 34 da Res. 1/2006-CN, o Relatório da Receita deverá conter: “I – exame da conjuntura macroeconômica e do endividamento e seu impacto sobre as finanças públi-

a autorização para arrecadar, prevalece a função de controle sobre a forma de cálculo das estimativas, para assegurar exatidão e transparência. Assim, em conformidade com o que dispõem a LC 101/2000, e a Lei 4.320/1964 sobre orçamentos, o art. 90 do Regimento Comum do Congresso Nacional prescreve que Comissão Permanente emitirá parecer circunstanciado e estudo comparativo dos programas e dotações propostas com a prestação de contas do exercício anterior e, sempre que possível, com a execução da lei orçamentária em vigor.⁵⁰

O controle orçamentário é a melhor evidência de eficiência institucional na separação de poderes.⁵¹ Ademais, é imprescindível que a aprovação de um orçamento sirva para controlar a legalidade e o cumprimento da vontade legislativa em relação a exercícios financeiros anteriores. Por isso, corretamente, a legislação prescreve o dever de apuração de demonstrativos de anos anteriores, mormente daquele que se concluiu, para um amplo controle da atuação da Administração.

Cumpre, porém, advertir que, a pretexto de exercer o controle orçamentário, de caráter político, o Poder Legislativo não pode invadir a competência do Executivo, a ponto de desfigurar a proposta orçamentária. O mais importante não é a aprovação do “orçamento”, que sempre virá, mas o debate instaurado entre governo e oposição, maiorias e minorias, parlamento e opinião pública, grupos de interesses, partidos, bancadas regionais e outros. É neste processo democrático de intenso debate sobre os destinos do orçamento que a função controle galga destaque e afirma-se como uma das suas mais importantes manifestações.

cas; II – análise da evolução da arrecadação das receitas e da sua estimativa no projeto, com ênfase na metodologia e nos parâmetros utilizados; III – avaliação, em separado, das receitas próprias das entidades da administração indireta, em especial as pertencentes às agências reguladoras; IV – demonstrativo das receitas reestimadas, comparando-as com as do projeto, classificadas por natureza e fonte; V – demonstrativo das propostas de pareceres às emendas à receita e de renúncia de receitas; VI – o montante de eventuais recursos adicionais decorrentes da reestimativa das receitas, discriminando as variações positivas e negativas por natureza e fonte de recursos; VII – indicação dos montantes de despesa a serem reduzidos no Parecer Preliminar, quando necessário; VIII – a verificação do atendimento às normas constitucionais e legais pertinentes à Receita, especialmente quanto à compatibilidade do projeto com a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a LC 101, de 2000. Parágrafo único. O Relatório da Receita não poderá propor o cancelamento, parcial ou total, de dotações constantes do projeto”.

50. “El cálculo o estimación de los ingresos para un ejercicio presupuestario constituye el punto de conexión necesario e imprescindible para valorar la política de gasto público del Gobierno y, por lo tanto, medio imprescindible del control político-financiero del legislativo sobre el ejecutivo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 600). Cf. ARLERI, Alberto Barettoni. *Bilanci pubblici*. In: *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: Utet, p. 30-45.
51. Para um amplo exame da experiência americana, veja-se: LAUTH, Thomas P. The separation of powers principle and budget decision making. KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002, p. 42-76.

4. Natureza legislativa do orçamento público constitucional

O sistema constitucional do orçamento público apresenta-se como o regime jurídico do procedimento legislativo mais especializado e analítico de toda a Constituição, voltado para a aprovação das leis ordinárias orçamentárias que têm como função aprovar a *estimativa de receitas*, autorizar a *realização das despesas públicas*, operar o *controle político* da proposta orçamentária e funcionar como instrumentos de *planejamento*, especialmente mediante o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias.

A opção constitucional por definir o orçamento público como “lei”, a observar um rigoroso procedimento legislativo especializado e complexo, coloca para a doutrina o dever de interpretação coerente com seus fundamentos. De fato, como disse Viveiros de Castro, “nenhum ato da vida do Estado tem importância igual à da elaboração do orçamento”.⁵² É justamente por esta elevação que se deve construir o conceito constitucional de orçamento segundo os fundamentos da Constituição Financeira.

Como conceito constitucional, o orçamento requer uma interpretação coerente com o princípio de unidade constitucional, de tal modo que qualquer descumprimento ao seu processo legislativo será, invariavelmente, descumprimento da Constituição, passível de controle de constitucionalidade pelo STF. Por isso, antes de adentrarmos no exame de qualquer apreciação doutrinária quanto à “natureza jurídica” do orçamento público, como usualmente faz a Doutrina, é preferível escrutinar o regime constitucional, nos seus distintos aspectos.

4.1 Reserva de lei complementar e lei ordinária para veicular as espécies de orçamentos públicos

Somente “lei” votada e aprovada pelo Poder Legislativo pode veicular o orçamento público, conforme prescreve o art. 165, incisos I a III, e §§ 1.º, 2.º 5.º e 9.º, da CF, ao dizer que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, afora a competência reservada à lei complementar para dispor sobre os orçamentos. Como *procedimento*, o orçamento compreende os poderes de iniciativa, tramitação legislativa e aprovação.

Ainda que as leis orçamentárias venham a ser apuradas ao longo de todo o capítulo, antecipa-se aqui breve indicação do regime jurídico de cada uma dessas leis, como produto do procedimento legislativo definido na Constituição.⁵³

52. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 3.

53. Para comentários específicos: FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, arts. 54 a 91; CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. Sobre o processo legislativo, veja-se o nosso: TORRES, Heleno Taveira. Projeto de lei em matéria tributária e financeira apresentado por membro do poder legislativo e os limites da iniciativa do executivo. *Revista Escola Paulista de Direito*, São Paulo: EPD, vol. 5, n. 7, p. 119-131, maio-jun. 2010.

Conforme a Constituição, a lei que instituir o *Plano Plurianual* – PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (art. 165, § 1.º). O plano plurianual vinculará as leis de diretrizes orçamentárias e leis de orçamentos anuais, além das emendas parlamentares (art. 166, § 3.º, I, da CF), mas especialmente os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional (art. 165, § 4.º).

A *Lei de Diretrizes Orçamentárias* – LDO, que também foi qualificada pela Constituição de 1988, compreende as metas e prioridades da administração pública federal – incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente –, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, § 2.º). Em atendimento ao quanto autorizado para o exercício da competência de lei complementar (art. 165, § 9.º, I da CF), a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 4.º, adiciona como exigências a serem atendidas pela lei de diretrizes orçamentárias dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias um Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Esse anexo conterá, ainda: I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV – avaliação da situação financeira e atuarial: (a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; (b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. A lei de diretrizes orçamentárias conterá, ainda, o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso os danos se concretizem. E a mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

A *Lei Orçamentária Anual* – LOA será elaborada de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nos termos do art. 165, § 5.º, da CF, a lei orçamentária anual compreenderá: I) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da admi-

nistração 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; e o 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. 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. E 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.⁵⁴

Como visto, essas leis devem observância plena à Constituição e à Lei de Responsabilidade Fiscal. Por isso, devem atender aos limites de gasto com pessoal, à vedação de despesas de duração continuada sem fonte de receitas, à proteção das despesas obrigatórias e à vinculação impositiva de receitas a certas despesas, como é o caso dos gastos com Saúde e Educação, com aplicação de pelo menos 18% dos impostos federais e, no mínimo, 25% dos impostos estaduais e municipais.

Pelo princípio de unidade do orçamento, as peças do Poder Judiciário, do Congresso Nacional e do Ministério Público devem ser consolidadas pelo Executivo, conjuntamente com os demais poderes, conforme o art. 165, § 5.º, da CF. Ao mais, é vedada, pelo art. 165, § 8.º, da CF, qualquer inclusão na lei orçamentária anual de dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, a assegurar exclusividade quanto à matéria a ser veiculada.

Nos termos do art. 165, § 9.º, da CF, 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; e II) estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. Em parte, essas funções encontram-se na Lei de Responsabilidade Fiscal, mas trata-se de competência a ser exercida na amplitude designada pela Constituição.

4.2 *Iniciativa em matéria de leis orçamentárias*

No Brasil, a iniciativa das leis orçamentárias é sempre do Poder Executivo dos entes federativos.⁵⁵ Prescreve o *caput* do art. 165 que leis de “iniciativa” do Poder Executivo

54. Para um exame específico: PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 352-392; CONTI, José Maurício. Plano plurianual – PPA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 322-339.

55. Nesse sentido, há diversas decisões do STF: “Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes

estabelecerão os orçamentos. Ademais, a Constituição consagra como competência do Presidente da República, no art. 84, XXIII, *enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição*. E esta competência confirma o sentido do art. 61, § 1.º, II, *b*, quanto à reserva de iniciativa privativa do Presidente da República para as leis que disponham sobre *matéria orçamentária*. Por fim, tem-se ainda reserva expressa de iniciativa, ao prescrever que “os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º” (art. 166, § 6.º da CF). Portanto, são quatro momentos distintos nos quais a Constituição reafirma o poder de iniciativa do Presidente da República em matéria orçamentária. No que concerne aos Estados e Municípios, as constituições e leis orgânicas devem conservar idênticos poderes para o Governador e para o Prefeito, respectivamente.

As regras que prescrevem a competência de iniciativa em matéria orçamentária não conferem um “direito” ou “permissão”, mas definem uma norma de conduta, como “obrigação” para o Presidente da República, cujo dever de iniciativa do processo legislativo de orçamento é intransponível, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF). Por inferência lógica, o Presidente, assim como o Governador ou o Prefeito, encontra-se proibido de não apresentar propostas de leis orçamentárias, nos prazos designados e com as condições técnicas necessárias para sua tramitação no processo legislativo.

Como máximo dever da república, pautado pela transparência, o orçamento público traz consigo o dever de exposição da gestão financeira passada e a proposta com previsão para aquela futura, como lembra Dídimo da Veiga. A conta e os demonstrativos contábeis não têm apenas a função de demonstrar eventual equilíbrio entre receitas e despesas. A imposição do dever de iniciativa é uma exigência de publicidade e cumprimento de atos para apuração da responsabilidade dos gestores públicos. Nesse sentido, a apreciação do orçamento público “tem a índole de um julgamento”, no qual as responsabilidades do Presidente da República (ou de governadores e prefeitos) podem ser apuradas. Caso tudo esteja em conformidade com a legalidade e a Constituição, viu-se cumprida a obrigação e não se aperfeiçoa a tipo do ilícito do crime de responsabilidade, mas não se pode deixar de reconhecer no “controle político” uma espécie de “julgamento” sobre a responsabilidade administrativa.⁵⁶

Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADIn 103 e ADIn 550” (ADIn 1.759-MC, rel. Min. Gilmar Mendes, Publicação: 06.04.2001). “Orçamento anual. Competência privativa. Por força de vinculação administrativo-constitucional, a competência para propor orçamento anual é privativa do Chefe do Poder Executivo” (ADI 882, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 19.02.2004, DJ 23.04.2004).

56. VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 101 e ss.

Este poder de iniciativa conta ainda com os orçamentos do Poder Judiciário,⁵⁷ cujas propostas orçamentárias deverão ser apresentadas *dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias* (art. 99, § 1.º, da CF). O encaminhamento da proposta, ouvidos os outros tribunais interessados, compete, no âmbito da União, aos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, com a aprovação dos respectivos tribunais; e, no âmbito dos Estados e no do Distrito Federal e Territórios, aos Presidentes dos Tribunais de Justiça, com a aprovação dos respectivos tribunais (art. 99, § 2.º).

Não obstante a autonomia financeira do Poder Judiciário, caso as propostas sejam encaminhadas em desacordo com os limites das diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo procederá aos ajustes necessários para fins de consolidação da proposta orçamentária anual (art. 99, § 4.º). Estes mesmos critérios do art. 99, §§ 1.º e 4.º, deverão ser observados pelo Ministério Público, por força do art. 127, §§ 3.º e 5.º. Em virtude deste regime, é vedado ao Executivo suprimir integralmente a proposta proveniente do Poder Judiciário, cabendo-lhe o dever-poder de “ajustar” seu conteúdo, com todas as modificações que se mostrarem cabíveis, para adequá-la ao que foi aprovado pelo Legislativo na lei de diretrizes orçamentárias. Desse modo, dentro de balizas definidas pela Constituição, que são os critérios da lei de diretrizes orçamentárias em vigor, todas as omissões ou insuficiências da proposta deverão ser supridas diretamente pelo próprio Executivo. Diante disso, queda-se vedada a rejeição de toda a proposta (por ser matéria exclusiva do Legislativo) pelo Presidente, Governador ou Prefeito.

4.3 Prazos para apresentação do orçamento

As propostas de leis orçamentárias, assim como a aprovação respectiva, têm prazos especificados constitucionalmente, com reserva de lei complementar, nos termos do art. 165, § 9.º, I, para 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, cujos prazos foram definidos na promulgação da Constituição de 1988 pelo art. 35, § 2.º, do ADCT.⁵⁸

57. Para um estudo detido, veja-se: CONTI, José Maurício. *A autonomia financeira do poder judiciário*. São Paulo: MP, 2006.

58. Conforme o art. 35 do ADCT: “§ 2.º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas: I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa; II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa; III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa”.

Ano financeiro e exercício financeiro, no Brasil, coincidem com o ano solar (art. 34 da Lei 4.320/1964). Esta foi a opção do direito positivo brasileiro. O *ano financeiro* é o período no qual receitas e despesas quedam-se vinculadas ao orçamento público; *exercício financeiro* é o período de gestão do orçamento público, de caráter administrativo e contábil.

Conforme o art. 57 da CF, o Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1.º de agosto a 22 de dezembro, mas o recesso de julho sofre uma limitação, pois seu § 2.º prescreve que a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

Assim, o Plano Plurianual deve ser encaminhado pelo Executivo ao Congresso até 31 de agosto do primeiro ano de cada novo governo, a ser aprovado até 31 de dezembro do mesmo ano, e valerá até o término do primeiro ano do governo sucessivo (quadriênio). A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser apresentada até 15 de abril, com votação até 17 de julho (em virtude do recesso). E a Lei Orçamentária Anual deve ser remetida ao Congresso até 31 de agosto, para aprovação até 22 de dezembro.

4.4 *Deliberação das leis orçamentárias no Poder Legislativo*

Para tramitação e aprovação das leis do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, a competência cabe exclusivamente ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, na forma do art. 84, II, da CF. Do mesmo modo, ao final da execução orçamentária, cumpre ao Presidente da República (art. 84, XXIV) prestar as contas referentes ao exercício anterior, anualmente, ao Congresso Nacional, o que deve ser feito dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa.

A apreciação dos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais é de competência das duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum, e segundo o quanto dispõe a Res. 1/2006-CN, que regulamenta os trabalhos da Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1.º do art. 166 da CF.

A “Comissão mista permanente de Senadores e Deputados”, quanto ao plano plurianual, à lei de diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, dispõe de competência para:

I) examinar e emitir parecer sobre os projetos relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais;

II) examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição;

III) examinar e emitir parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

IV) exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões”.

Vale destacar que a especialidade do processo legislativo, instaurada pela Constituição para as leis do orçamento público, integra-se ao processo legislativo ordinário,

com regra expressa para assegurar essa decisão constitucional, no art. 165, § 7.º, a saber: “*aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo*”. Desse modo, as leis de orçamento o são tanto no sentido formal quanto no material.

Neste procedimento, os principais relatórios a serem apreciados são o “relatório da Receita”, no qual são aferidos os critérios para determinar a estimativa da receita⁵⁹ e cuja metodologia a ser utilizada na análise dessa estimativa deverá ser a estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, e os demais relatórios, quanto à despesa, planos e programas. Como se trata de exigências feitas pela Constituição ou pela Lei de Responsabilidade Fiscal, esses relatórios devem ser criteriosamente apreciados, inclusive com assessoria do Tribunal de Contas, quando necessário, para que o órgão técnico possa confirmar ou apurar o disposto em cada um deles.

Iniciado o procedimento de deliberação, existe a possibilidade de modificação da proposta orçamentária por parte do Presidente da República, que poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos enquanto não for iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta. Perceba-se, não se trata da votação em Plenário, mas da votação na Comissão, e quanto à matéria objeto da proposta. Após a votação de qualquer item na Comissão, restará preclusa a oportunidade para pedidos de mudança pela presidência. Somente após a aprovação na Comissão, o projeto seguirá para Plenário e votação.

Quanto à possibilidade de recusa integral da proposta de orçamento, a Constituição não contempla, em nenhuma disposição, regra que a proíba. Ao contrário. O art. 166, § 8.º, trata expressamente da situação dos créditos orçamentários na hipótese de rejeição, nos seguintes termos: “recursos que, em decorrência de veto, emenda ou *rejeição do projeto de lei orçamentária anual*, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa”. O que se depreende, com hialina clareza, é que até a nova votação da lei orçamentária rejeitada, o Poder Executivo poderá lançar mão de

59. Segundo o art. 34 da Resolução 1, de 2006-CN, o Relatório da Receita deverá conter: “I – exame da conjuntura macroeconômica e do endividamento e seu impacto sobre as finanças públicas; II – análise da evolução da arrecadação das receitas e da sua estimativa no projeto, com ênfase na metodologia e nos parâmetros utilizados; III – avaliação, em separado, das receitas próprias das entidades da administração indireta, em especial as pertencentes às agências reguladoras; IV – demonstrativo das receitas reestimadas, comparando-as com as do projeto, classificadas por natureza e fonte; V – demonstrativo das propostas de pareceres às emendas à receita e de renúncia de receitas; VI – o montante de eventuais recursos adicionais decorrentes da reestimativa das receitas, discriminando as variações positivas e negativas por natureza e fonte de recursos; VII – indicação dos montantes de despesa a serem reduzidos no Parecer Preliminar, quando necessário; VIII – a verificação do atendimento às normas constitucionais e legais pertinentes à Receita, especialmente quanto à compatibilidade do projeto com a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a LC 101, de 2000. Parágrafo único. O Relatório da Receita não poderá propor o cancelamento, parcial ou total, de dotações constantes do projeto”.

“créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa”. Ademais, o art. 166, § 7.º, manda aplicar a tudo o mais que não encontra regra especial na Constituição as normas do processo legislativo. Por conseguinte, afora questões pertinentes à apuração de crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF), não encontramos qualquer motivo jurídico que autorize a exclusão da rejeição total da proposta orçamentária. Porém, relevantes vozes da nossa doutrina defendem o oposto. É o caso de Adilson Dallari, para quem cabe ao Legislativo poderes para examinar, alterar (se for o caso) e aprovar o orçamento, “sem possibilidade de rejeição total”.⁶⁰

4.4.1 *Orçamentos participativos e participação popular na aprovação das leis orçamentárias*

A participação popular na elaboração e deliberação do orçamento público é assunto que merece destaque. O Estado Democrático de Direito visa a instituir modelos de decisão fundados na democratização dos órgãos estatais. Dentre outros, o procedimento de deliberação do orçamento é um dos mais importantes para a participação do cidadão, em virtude das repercussões sobre a vida da sociedade, e se repete a cada ano.

Para permitir amplo acesso popular às deliberações orçamentárias, os arts. 43 a 45 da Lei 10.257, de 10.07.2001, que é o “Estatuto da Cidade”, na função de norma geral do art. 24, da CF, prescrevem:

“Art. 43. Para garantir a gestão democrática da cidade, deverão ser utilizados, entre outros, os seguintes instrumentos:

I – órgãos colegiados de política urbana, nos níveis nacional, estadual e municipal;

II – debates, audiências e consultas públicas;

III – conferências sobre assuntos de interesse urbano, nos níveis nacional, estadual e municipal;

IV – iniciativa popular de projeto de lei e de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano;

Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4.º desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal”.

Por ser, a matéria orçamentária, competência com reserva exclusiva de lei complementar (art. 165, § 9.º, da CF), somente após a publicação da LC 131/2009, com as modificações no parágrafo único do art. 48 e outros dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, as dúvidas sobre a constitucionalidade da obrigatoriedade da parte

60. DALLARI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – Processo Legislativo – Peculiaridades e decorrências. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, vol. 5, n. 19, p. 60. Cf. TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Finanças públicas e orçamento na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, vol. 5, n. 29, p. 5-18, nov.-dez. 2011.

final do art. 44 supra foram, ao menos por nós, superadas. Doravante, este expressivo modelo de *gestão democrática da cidade* ganha ainda mais força para estimular o envolvimento do povo nas decisões de natureza orçamentária (dos chamados “orçamentos participativos”), cuja experiência tem sido das mais enriquecedoras em nosso País, e que poderá expandir-se e atingir inclusive os orçamentos de Estados e o da própria União, ainda que restrito a certas matérias.

4.5 *Emendas parlamentares à proposta de orçamento público*

Conforme o § 2.º do art. 166 da CF, os parlamentares poderão apresentar emendas à Comissão, que sobre elas emitirá parecer. No Brasil, os membros do Congresso Nacional, como na maioria dos países, podem apresentar “emendas parlamentares” e, com isso, cooperam com o aperfeiçoamento da peça orçamentária, desde que não descaracterizem as escolhas do Poder Executivo.⁶¹ O procedimento de apreciação do orçamento é essencialmente político, no qual prevalece a função de controle, mas nada impede que parlamentares apresentem suas emendas, com inclusões, modificações ou exclusões de despesas.⁶²

Como toda e qualquer lei, os parlamentares podem e devem exercer suas prerrogativas e apresentar todas as emendas que julgarem cabíveis. Entretanto, o Poder Legislativo não tem, como se supõe, na possibilidade de oferecimento de emendas parlamentares, uma oportunidade para invadir o exame de mérito e modificar as escolhas públicas da Administração, sem limitações. Este impedimento assume ainda mais evidência quanto aos planos, metas ou programas. Seu juízo político, nestes casos, deve limitar-

61. Sobre modelos de decisões políticas na formação do orçamento, vide: TISCINI, Riccardo; IZZO, Maria Federica. Processo decisionale, sistemi di programmazione e modelli di governance. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 1-25.

62. Cada parlamentar das duas casas legislativas, na sua totalidade, podem apresentar até 20 “emendas individuais” para modificar a programação orçamentária. Afora estas, tem-se ainda: i) as “emendas de bancadas”, por representação dos Estados, proporcionalmente ao número de congressistas (algo em torno de 20 emendas, por bancada); as “emendas das bancadas regionais” (com até 2 emendas); e as “emendas das comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara” (até 5 por Comissão, restritas às matérias das áreas de cada uma delas). Conforme tem decidido o STF a respeito: “*Não havendo aumento de despesa, o Poder Legislativo pode emendar projeto de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, mas esse poder não é ilimitado, não se estendendo ele a emendas que não guardem estreita pertinência com o objeto do projeto encaminhado ao Legislativo pelo Executivo e que digam respeito a matéria que também é da iniciativa privativa daquela autoridade*” (ADI n 546, rel. Min. Moreira Alves, DJ 14.04.2000); “*Processo legislativo – Iniciativa privativa do Poder Executivo – Emenda pelo Poder Legislativo – Aumento de despesa. (...) Entendimento consolidado desta Corte no sentido de ser permitido a Parlamentares apresentar emendas a projeto de iniciativa privativa do Executivo, desde que não causem aumento de despesas* (art. 61, § 1.º, a e c, c/c o art. 63, I, todos da CF/1988). Inaplicabilidade ao caso concreto” (RE 274.383, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 22.04.2005).

-se a aprovar, o u não, a realização das previsões orçamentárias, até porque as despesas são definidas por leis materiais precedentes e editadas pelo próprio órgão parlamentar.

As emendas constitucionais dos parlamentares devem atender aos critérios de compatibilidade com a Constituição e respeitar, dentro do possível, o mérito administrativo, quanto às escolhas, também políticas, do Poder Executivo. A confirmar este entendimento, o art. 166, § 3.º, prescreve que as “emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso”:

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

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

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

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

III – sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

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

Pela função de planejamento que o plano plurianual contempla, o § 4.º do art. 166, em reforço, prescreve que “as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual”. O momento da apreciação da peça orçamentária deve servir ao controle de coerência entre as linhas de política financeira declaradas no plano plurianual e os créditos orçamentários, como parte do controle de legitimidade.

A aprovação do orçamento não se pode converter em meio de dominação do Poder Legislativo sobre a Administração, como observa muito bem Carlo Talice. Em louvor ao princípio da harmonia entre os poderes, a função parlamentar deve limitar-se ao controle e colaboração, sem subserviência, mas também sem interferências que descaracterizem a peça orçamentária, em estrita observância ao art. 166, § 3.º, da CF.

De outra banda, não é democrático que o Chefe do Poder Executivo venha a resistir às emendas parlamentares, por serem inerentes ao processo democrático e o orçamento público não ser um documento “intocável” e de competência exclusiva do Poder Executivo. De há muito está superada a concepção de “ato administrativo” que prosperou na Alemanha do século XIX, ou na França de Duguit e Jèze.

Por isso, a conservação do poder de “veto” sobre emendas precisa ser bem compreendida, na medida em que o Parlamento também dispõe do controle sobre estes (arts. 84, V, 66 e 57, § 3.º, IV, e 166, § 8.º). Portanto, manejado de forma deferente ao Poder Legislativo, o veto é importante instrumento de controle e, quando adotado, pode ensejar oportuno debate democrático no mesmo poder legislativo, o que é profu-

samente salutar para o exercício das instituições democráticas. Daí nossa dúvida quanto à constitucionalidade das “emendas parlamentares impositivas”.

4.6 Modificações dos orçamentos por lei específica posterior

Somente por nova autorização legislativa, logo, por lei específica, o art. 167, V, VI, VIII, IX, §§ 2.º e 3.º, da CF admite inclusões de despesas ou modificações ao orçamento votado e em vigor, o que se opera nas seguintes hipóteses:

1. abertura de *crédito suplementar*, com indicação dos recursos correspondentes.
2. abertura de *crédito especial*, com indicação dos recursos correspondentes.
3. abertura de *crédito extraordinário*, para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.
4. transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro.
5. utilização de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir *déficit* de empresas, fundações e fundos.
6. instituição de fundos de qualquer natureza.

A Lei 4.320/1964 dispõe sobre o regime desses créditos adicionais, em sentido amplo, entendidos como as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento (art. 40).

Os *créditos adicionais* são aqueles que consistem em autorizações de despesas que não foram incorporadas ao orçamento ou cujas dotações de receitas foram insuficientes.

Créditos suplementares são acréscimos às dotações que se encontram na programação ordinária do orçamento, destinados a reforço de dotação orçamentária, mas que se verificaram insuficientes. Esses créditos serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Créditos especiais são aqueles que têm a função de inovar o orçamento para atender a programação orçamentária específica, haja vista a falta de previsão, sempre com finalidade e objetivos determinados. Esses créditos serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Créditos extraordinários, como identifica a Constituição, são aqueles que somente podem ser criados para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Devem ser abertos por medida provisória, observados os critérios dos arts. 167, § 3.º, e 62, § 1.º, I, *d*, da Constituição.

A prodigalidade com a qual medidas provisórias foram largamente utilizadas para a abertura de créditos extraordinários, para atender a despesas ordinárias, usuais, sem qualquer urgência, deixa claro o completo desrespeito ao disposto no art. 62, § 1.º, I, *d*, da CF e no art. 41 da Lei 4.320/1964, cujo inciso III prevê que tais créditos somente podem ser abertos para despesas urgentes, “*em casos de guerra, comoção intestina ou calamidade pública*”. Em boa hora, o STF reconheceu a inconstitucionalidade dessa prática descabida.

Essas exigências de leis prévias para autorização de créditos especiais ou suplementares aplicam-se igualmente aos orçamentos do Poder Judiciário e do Ministério Público, por força dos arts. 99, § 5.º, e 127, § 6.º, da CF, ao vedarem que durante a execução orçamentária do exercício possa haver realização de despesas ou assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais.

A autorização constitucional para que leis possam instituir créditos adicionais, suplementares, especiais ou extraordinários precisa ser compreendida sob uma interpretação sistemática da Constituição, sempre como algo excepcional e só admissível nas hipóteses justificadas, com adequada motivação que permita o esclarecimento pleno quanto à insuficiência das previsões orçamentárias autorizadas.⁶³

Ao longo de sucessivas autorizações do Poder Legislativo, para abertura desses créditos orçamentários extemporâneos, na forma de despesas novas ou de reforço de receitas, mesmo nos casos de “superavit”, descredenciam-se tanto a qualidade técnica da formulação da proposta orçamentária, incongruente com aqueles princípios reitores do orçamento (mormente os da “exatidão” e o da “universalidade”), quanto o processo legislativo de deliberação. O orçamento público, desde o plano plurianual, precisa ser levado a sério, como ato de Estado fundamental para toda a sociedade.

5. “Princípios” do orçamento público

A doutrina tradicional do direito financeiro, afeita à sua integração com a metodologia da Ciência das Finanças, persiste em mesclar princípios jurídicos, inclusive de estatura constitucional, com critérios de economia, todos arrolados como *princípios do orçamento público*. Esta confusão prejudica a densidade dos princípios que devem

63. Neste particular, merecem reflexões as palavras de Adilson Dallari: “Obviamente, ninguém está obrigado a fazer o impossível. Se existirem circunstâncias excludentes, se ocorrerem fatos que tornem impossível a fiel execução dos projetos e programas previstos, não haverá crime. Mas, então, o orçamento poderá e deverá ser alterado pela mecânica da abertura de créditos adicionais, porém somente na forma prevista nos arts. 40 e 41 da Lei 4.320/1964. O que não pode ser aceito é o descumprimento puro e simples, sem qualquer justificativa” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310). De igual modo, ainda que sob outra perspectiva, diz Sainz de Bujanda: “Al someterse al Derecho, al incorporarse en un documento jurídico formal (*la ley*), el Presupuesto, como plan financiero, deja de tener solamente un valor político, manifestación de soberanía, para adquirir el carácter jurídico propio de una ‘autorización legislativa’. El Presupuesto obliga jurídicamente a los órganos de la Administración a respetado: no se pueden realizar gastos fuera de los límites previstos en el Presupuesto; y afecta también a los particulares, cuyos derechos o expectativas de derechos frente al Estado se ven limitados y condicionados jurídicamente por el Presupuesto. Así, pues, el Presupuesto constituye una institución fundamental de Derecho público que tiene carácter normativo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 556).

reger este domínio estritamente jurídico da vida do Estado, pautado por regras constitucionais que reclamam máxima efetividade, no cumprimento dos fins e valores do Estado Democrático de Direito.

Ao mesmo tempo, doutrinas estrangeiras, muitas delas, apesar de “clássicas”, elaboradas sob a égide de modelos constitucionais já superados no devir histórico, repetem os princípios do orçamento sob a força incontestável da tradição. E isso porque, afora o apego ao preestabelecido, sequer como “princípios” poderiam ser qualificados, ao tempo que não passam de meros parâmetros de aplicação ou *critérios hermenêuticos* para formação e aprovação do orçamento público.

A maturidade da teoria da Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, segundo método eminentemente jurídico, deve buscar a determinação dos princípios orçamentários exclusivamente a partir da Constituição brasileira de 1988, sem interferências da economia ou de padrões de doutrina alienígena, exceto naquilo que se preste a explicitar sua origem ou âmbitos materiais de aplicação.

Os princípios orçamentários tradicionais, em verdade, identificam meros critérios que devem reger a elaboração e execução do orçamento, enquanto lei anual que deve autorizar todas as receitas e despesas do Estado, em documento único.⁶⁴ Basicamente, estes são os princípios mínimos que regem qualquer orçamento, como expressa o próprio art. 2.º da Lei 4.320/1964, os princípios da *anualidade*, *universalidade* e *unidade*, respectivamente. Contudo, nos últimos tempos, até mesmo esses princípios clássicos mostram-se passíveis de revisão quanto aos seus fundamentos.

Passemos ao exame de cada um deles, mencionados, o que se faz sem o compromisso de uma classificação fechada,⁶⁵ haja vista a intertextualidade entre as regras que os informam, estipulados como *princípios*: legalidade, anualidade, irretroatividade e transparência; e como *critérios hermenêuticos*: clareza, exatidão, unidade, universalidade, exclusividade, vinculação e aquele do “equilíbrio orçamentário”.

5.1 Princípio da legalidade

Sem “lei”, entendida como ato aprovado pelo Poder Legislativo, não há orçamento público. A legalidade, como já foi visto, é o princípio fundamental que rege o orçamento público, vedada qualquer abertura de créditos sem lei prévia.

A reserva de lei para a matéria orçamentária coloca o Congresso Nacional como protagonista permanente do controle da atividade financeira do Estado. E isso porque a legalidade cria vinculação permanente para a Administração, quanto ao cumprimento das despesas autorizadas e fins do planejamento, afora o dever de máxima observância

64. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. t. I, vol. 2, p. 396.

65. Para um exame de algumas classificações possíveis: SUNDELSON, J. Wilner. Princípios orçamentários. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. VII, vol. 2, n. 1, p. 3-24, abr. 1946.

dos critérios entabulados para cada dotação ou crédito orçamentário, na forma de limitação quantitativa, material da despesa ou temporal.

5.2 *Princípio da anualidade*

A Constituição, ao prever no inciso III do art. 165 que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os orçamentos “anuais”, confirma a conexão entre a legalidade e a anualidade das leis de orçamento. Ficou para a legislação ordinária confirmar o período, entre termo inicial e termo final. Para tanto, o art. 34 da Lei 4.320/1964 prescreve que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”, ou seja, de 1.º de janeiro (termo inicial) a 31 de dezembro (termo final). Esta periodicidade, em outros ordenamentos, encontra datas diferentes, ainda que a anualidade seja consagrada.⁶⁶

A “anualidade” da lei do orçamento tem um duplo efeito: 1) definir os termos da vigência, limitadamente ao exercício financeiro; e 2) pela sua provisoriedade, não gerar efeitos quer para o passado, quer para períodos subsequentes (salvo no caso das leis de diretrizes orçamentárias). Excetua-se desse regime o plano plurianual, que tem a função de regular os exercícios futuros.

Vale ressaltar que, na forma do art. 165, § 9.º, I, da CF, lei complementar poderá 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. Por enquanto, estas funções encontram-se exercidas pela Lei 4.320/1964, que foi recepcionada pela Constituição.

Esse princípio da temporalidade vincula todas as receitas e despesas autorizadas e se aplica à lei de orçamento anual e à lei de diretrizes orçamentárias. O plano plurianual deve observar o prazo de quatro anos. Diante disso, a Constituição brasileira obtém a vantagem dos planos plurianuais, quanto às políticas fiscais de desenvolvimento e de intervencionismo na economia, sem perda ou afetação ao controle concreto das despesas e estimativas de receitas, mantidas sob apuração anual.

Do princípio de anualidade decorre o da antecipação. O orçamento deve ser sancionado com antecipação à realização dos gastos, preferencialmente no exercício financeiro antecedente.⁶⁷

66. A Argentina adotou, entre 1951 e 1955, a experiência de orçamentos bianuais, o que resultou em sucessivas leis de autorização de créditos adicionais ou suplementares e perda de controles sobre as previsões e situação econômica do país.

67. “Como no sólo su nombre sino su propia esencia de plan económico del sector público lo exige, el Presupuesto debe ser sancionado con anterioridad al comienzo del período para el cual ha de regir. No hay principio presupuestario cuya exigencia sea más evidente y esencial para los propósitos fundamentales del Presupuesto y que, en la práctica, sea más burlado o desatendido, por lo menos en ciertos países” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 87). Sobre as exceções ao princípio da anualidade, veja-se: ADAM, François; FERRAND, Olivier; RIOUX, Rémy. *Finances publiques*. 2. ed. Paris: Dalloz, 2007. No Brasil, sobre seu modelo de autorização dos tributos e despesas, veja-se: CAMPOS, Francisco. Orçamento – Natureza Jurídica – Anualidade – Discriminação

Desse modo, anualmente, renova-se a autorização legislativa das despesas e estimativas de receitas, segundo critérios democráticos, para vincular a Administração no exercício seguinte. Trata-se de critério objetivo, sobre o qual não pode pairar qualquer valoração política ou de qualquer outra espécie. Assim, quanto à vigência da lei anual e da lei de diretrizes e bases, esse princípio reforça a transparência e a segurança jurídica de previsibilidade na atividade financeira do Estado.

5.3 *Princípio da irretroatividade do orçamento*

A lei orçamentária não pode retroceder, ela é sempre uma autorização que se verte para o futuro, posto que seus efeitos protraem-se para o ano subsequente ao da sua aprovação, ainda que muitas despesas possam ser iniciadas no passado ou sejam de duração continuada, por sucessivos exercícios financeiros.

A construção desse princípio de segurança jurídica é possível a partir da própria determinação de anualidade, mas também porque o art. 165, § 8.º, da CF prescreve que a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Portanto, como estas são sempre situações do porvir, defesa a retroação dos seus efeitos, para convalidar despesas de exercícios anteriores ou semelhantes.

A *anualidade*, combinada com a *irretroatividade*, atende à função de estabilidade no tempo do sistema orçamentário.⁶⁸

5.4 *Princípio da publicidade*

A publicidade do orçamento público é considerada, neste estudo, não só uma função, mas especialmente uma *garantia* constitucional da sociedade. Como *princípio* do orçamento, renovam-se aqui os mesmos fundamentos acima afirmados.

O conteúdo do orçamento deve ser compreensível e acessível, com publicidade dos atos de apresentação, tramitação e aprovação, edição veiculada pelos meios oficiais próprios, como o *Diário Oficial*. Essa publicidade deve manifestar-se, igualmente, ao longo da execução orçamentária, como prescreve o art. 37, § 1.º, a saber:

“A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”.

Essa difusão vale, tanto mais, para os gastos públicos, em cumprimento do texto da lei orçamentária.

de Rendas – Imposto de indústrias e profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 71, p. 324-344, jan.-mar. 1963; TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991. p. 74.

68. Sobre a anualidade, ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte – A contribuição de Aliomar Baleeiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 34, p. 299-332, 1985.

5.5 *Crítério da clareza*

A clareza, por sua vez, integra-se à segurança jurídica na função “certeza” e, em relação à publicidade, afirma-se como um subprincípio imprescindível do orçamento público. Como diz Dino Jarach, “el conocimiento del Presupuesto se malogra si las previsiones presupuestarias no son claras”.⁶⁹ Contudo, a clareza tem um comando bem definido, que é impor à Administração o dever de precisão e objetividade na especificação das despesas autorizadas e receitas estimadas.

Como corolário da clareza, usa-se falar no *princípio da sinceridade orçamentária*, porquanto não basta ao orçamento ser claro ou ter publicidade, mas deve conter elementos que atestem veracidade e ética pública que permita ao setor privado melhor controle e seja indicativo para seus planejamentos.

Manipulações de dados ou insuficiência de informações corrompem o princípio de proteção da confiança legítima e afeta a segurança jurídica. A transparência deve contemplar plena fidelidade do conteúdo da peça orçamentária.

Para assegurar a clareza e sinceridade do orçamento, o art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal exige o acompanhamento de diversos itens informativos, como o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais do projeto de lei de diretrizes orçamentárias; as demonstrações de renúncias de receita do § 6.º do art. 165 da Constituição; os dados sobre todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão; as informações sobre refinanciamento da dívida pública, entre outros.

A clareza é também atendida com os critérios da exatidão, da unidade, da exclusividade e da universalidade, ao contemplar toda a estrutura e uniformidade reveladoras do conteúdo do orçamento. Não se pode aceitar o orçamento como peça protocolar e imprecisa, uma fantasia engendrada para enganar a economia ou o cidadão. O orçamento deve ser guiado pelo princípio de moralidade e respeito às máximas instituições democráticas, a assegurar confiança na atuação do Estado.

5.6 *Crítério da exatidão*

Como desdobramento da clareza e da sinceridade orçamentária, os dados devem ser guiados pela exatidão, com a menor quantidade de erros ou imprecisões. Bem observadas as proibições manifestas no art. 167 da Constituição, todas concorrem para assegurar este critério, ao exigirem máxima certeza jurídica na elaboração e conteúdo das leis orçamentárias, mormente quanto aos limites e para evitar indeterminações.

É tamanha a importância da exatidão, que a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê no art. 5.º, § 4.º, ser “vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada”.

69. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81.

Como previsão de situações a se verificarem *ad futurum*, os créditos orçamentários, como despesas a serem realizadas ou receitas estimadas, devem perseguir a correção, na sua melhor aproximação com as necessidades de recursos.

Decerto, isso não afasta mudanças, porquanto as previsões podem ser surpreendidas por alterações inesperadas, motivo pelo qual a Constituição contempla os chamados créditos adicionais, especiais, extraordinários ou suplementares, para atender a despesas com estimativas insuficientes. Contudo, a exatidão nega a inclusão de créditos com imprecisões ou excessos.

5.7 Critério da unidade

O orçamento é a unidade de todas as receitas previsíveis e despesas autorizadas.⁷⁰ A partir da Constituição de 1934, esse critério foi introduzido para vedar a separação que havia entre (i) orçamento de *receitas* e (ii) orçamento de *despesas* (distinção que Jêze e Duguit adotavam para a distinção entre lei “formal” e “lei material”).

Como expressão da *unidade*, o art. 165, § 5.º, prescreve que 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; e

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”.⁷¹

A partir da unicidade de personalidade jurídica da União (o que vale para cada Estado ou Municípios), exsurge a unidade do orçamento, pois a lei deve ser única. Apesar de o art. 165 fazer menção a três leis de orçamentos distintas, o dever de manutenção de coerência entre elas assegura unidade de fins e meios.

Como corolário do princípio da unidade, tem-se aquele da *universalidade*, porquanto todos os gastos e receitas devem fazer parte do mesmo orçamento. Desse modo, todas as receitas e despesas devem compartilhar do mesmo documento orçamentário,

70. “A *unidade* consiste no caráter unitário, uno, desta peça. Nela há uma só coluna de receitas e uma só coluna de despesas. A simples leitura de seus elementos e sua soma, deve dar uma noção geral e imediata do todo. A unidade do orçamento é a sua simplicidade (em oposição à complexidade)” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 59).

71. Esse orçamento compreende todos aqueles atendidos pela seguridade social, composta pelos serviços de saúde (arts. 196 a 200, da CF), de previdência social (arts. 201 e 202 da CF) e de assistência social (arts. 203 e 204 da CF), a saber: “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

como forma de assegurar o controle, transparência e uniformidade na realização das metas e programas do intervencionismo estatal.⁷² Esses aspectos antecedentes devem satisfazer ao critério da unidade de caixa ou de conta única.

O art. 56 da Lei 4.320/1964 determinou que o recolhimento de todas as receitas deveria atender ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. Em seguida, o art. 92 do Dec.-lei 200, de 25.02.1967, com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, conferiu ao Ministério da Fazenda o dever de promover a unificação de recursos movimentados por meio de “conta única”. Atualmente, a matéria rege-se pelo Dec. 93.872, de 23.12.1986, cujo art. 1.º prescreve que a realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa. Desse modo, o critério da unidade resta confirmado pelo regime de “conta única”, para a qual devem afluir todas as disponibilidades financeiras da União, inclusive fundos, de suas autarquias e fundações, o que se opera pelo Banco do Brasil na condição de agente financeiro do Tesouro Nacional.

5.8 Critério da universalidade

A dispersão de receitas ou despesas em distintos orçamentos não asseguraria transparência valorativa das finanças públicas, daí a necessidade de ter-se a acomodação de todos em documento único, para o controle político das contas públicas.

O *critério da universalidade* decorre dessa exigência do holismo orçamentário, a partir da *unidade* que exige todas as receitas e despesas identificadas no orçamento, como prescreve o art. 165, § 5.º anteriormente citado. É a qualificação e identificação das receitas e despesas que integram a universalidade, a partir da afirmação da unidade orçamentária.

Diz Viveiros de Castro, com ciência, que no orçamento devem aparecer todas as receitas e despesas sem ficções ou denominações misteriosas. “Por mais desagradável que possa ser a verdade, será sempre preferível à ficção.”⁷³ Por isso, universalidade e

72. “La crisis del Estado liberal y el advenimiento del Estado intervencionista supuso la crisis del principio del equilibrio que fue sometido a profundas revisiones. Pero el abandono, al menos en parte, de la política económica liberal y su sustitución por otra en la que el Estado se declara, con relación al sistema económico, beligerante y en la que se busca consiguientemente la utilización eficaz del presupuesto, de los ingresos y de los gastos públicos en orden fundamentalmente a una mejor distribución de la renta y a la estabilidad y desarrollo sostenido de la economía, no supone, por el contrario, el abandono o la revisión profunda del principio de unidad. Antes bien, se observa en la actualidad que la utilización eficaz del presupuesto como instrumento de la política económica del Estado se realiza tanto más fácilmente cuanto más atentamente se observa la regla de la unidad. La unidad presupuestaria es esencial no sólo para controlar la actividad financiera, sino para que ésta tenga el grado de eficacia deseable” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 312).

73. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 8.

sinceridade, em qualquer orçamento público, são inseparáveis. E, para esses efeitos, concorre a universalidade.

Receitas e despesas devem ser inseridas por inteiro, sem deduções ou compensações antes que sejam atendidas, conforme previsão no orçamento.⁷⁴ Diante disso, a universalidade orçamentária, no Brasil, significa a previsão de todas as receitas e despesas, inerentes ao orçamento fiscal e despesas de longa duração com investimentos, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, assim como o *orçamento da seguridade social*, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados. As isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia deverão acompanhar o projeto de lei orçamentária (§ 6.º do art. 165 da CF), na medida em que são espécies de despesas públicas, como renúncias de receitas.

5.9 Critério da exclusividade

O art. 165, § 8.º, da CF alberga o *critério da exclusividade*, ao estabelecer que lei orçamentária anual não conterà 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.⁷⁵

O orçamento pode comportar regras complementares, desde que esta previsão seja feita pela própria Constituição,⁷⁶ como é o caso do art. 167, § 4.º da CF (“§ 4.º É

74. “Dans certains pays, c’est la totalité budgétaire qui est désignée par le terme ‘universalité’. Toutes les dépenses et toutes les recettes des collectivités publiques, des organismes sociaux, des entreprises publiques doivent être groupées en vue d’un examen d’ensemble et d’un contrôle global. (...) Au sens large du mot, l’universalité se confond donc dans une certaine mesure avec l’unité budgétaire” (LAUFENBURGER, Henry. *Theorie économique et psychologique des finances publiques*. Paris: Sirey, 1956. p. 46). Para um estudo amplo do princípio da universalidade, pelos seus fundamentos constitucionais: STOURM, René. *Le budget*. 7. ed. Paris: Libr. Félix Alcan, 1900. p. 139-161.

75. Cf. SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na constituição do Brasil*. São Paulo: [s.e.], 1968, p. 102; ÁLVAREZ CONDE, Enrique; SOUTO GALVÁN, Clara (org.). *La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria*. Madrid: Marcial Pons, 2012. Ver ainda: CARVALHO, José Augusto Moreira de. O orçamento a partir de seus princípios. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 104-105.

76. “Para que el presupuesto cumpla sus funciones de control preventivo de la actividad de índole económica en la hacienda pública, no debe haber gastos susceptibles de ejecución en forma separada de aquel, ni el poder ejecutivo puede disponer sin autorización legislativa *ad hoc*, y sin obligación de rendir cuenta de la inversión. Así, el presupuesto público ha de abarcar todas las erogaciones previstas como indispensables para mantener, durante el ejercicio financiero, la prestación de los servicios públicos que, con el aval del voto parlamentario, son puestos a cargo del Estado” (NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 298). Cf. PELLET, Rémi. La fin de l’universalité budgétaire. FAVOREU, Louis;

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.”).

Rui Barbosa já criticava os orçamentos “rabilongos”, a indesejável prática de usar a “cauda orçamentária” para aprovar despesas, criar ou aumentar tributos ou medidas alheias ao orçamento. Com a proteção da exclusividade do orçamento público, evita-se o desvio de finalidade da lei e assegura-se a sua uniformidade de função.

Na verdade, este é um problema quase que universal, a intrusão de emendas “contrabando” (ou os chamados *riders*, pelos americanos), mas que se deve evitar a todo custo. As leis orçamentárias são de prazo certo e não comportam, por regra constitucional expressa, matéria diversa daquelas admitidas pela Constituição Financeira. Preservar a coerência da lei orçamentária é um valor constitucional.

5.10 Critério de não afetação ou não vinculação de receitas a despesas públicas

Conforme o inc. IV do art. 167, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, excetuados os casos admitidos pela Constituição.

Esta é a sua redação:

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

A não vinculação da receita a despesas previamente designadas é instrumento caracterizador do orçamento público, conexo com a unidade de caixa ou de conta única, para maior transparência e gestão eficiente do orçamento.

Vejam os casos definidos na Constituição como de vinculação obrigatória.

O primeiro é o da *distribuição do produto arrecadado* dos impostos, segundo os arts. 158 e 159 da CF. Esta é uma transferência constitucional, inerente ao federalismo cooperativo, que obriga a União e Estados a transferirem, de modo direto ou indireto (por fundos de participação e outros), parcela dos seus tributos. A despesa do ente transferidor é obrigatória e automática, vinculada aos impostos discriminados na Constituição.

HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005; LOZANO IRUESTE, José Maria. *Introducción a la teoría del presupuesto*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos. Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Studi in onore di Andrea Amatucci. Bogotá: Temis – Jovene, 2011. vol. 3; SAÏDJ, Luc. *Pour un principe (au moins provisoire ...) de globalité budgétaire*” In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005.

Outro, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde. Neste, tem-se a aplicação do art. 198, §§ 2.º e 3.º, que estabelece as proporções e critérios a serem adotados para gastos mínimos obrigatórios com a saúde por parte dos entes federativos.

Para *manutenção e desenvolvimento do ensino*, a Constituição contempla, no art. 212, a obrigatoriedade de gastos mínimos de suas receitas com os respectivos serviços, de modo que a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A *realização de atividades da administração tributária* vê-se contemplada no art. 37, XXII, da CF, que assim prescreve: “XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”. É de se entender que qualquer atribuição de tributos a esta função, por lei específica, será qualificada como vinculação de receita autorizada.

Por fim, tem-se a prestação de garantias às *operações de crédito por antecipação de receita, que deve atender ao disposto no art. 165, § 8.º, da CF, e prestação de garantias ou pagamento de dívidas à União*, logo, aplicável, neste último caso, apenas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Afora estes, designados no art. 167, IV, da CF, há outros, como é o caso do *Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza*, previsto no art. 79 a 83 do ADCT. A União entregará ainda 3% do Imposto de Renda e do IPI para aplicação em *programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste*, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer. Existe o *programa de apoio à inclusão e promoção social*, do parágrafo único do art. 204 da CF, que permite aos Estados e ao Distrito Federal vincular ao programa até 0,5% de sua receita tributária líquida. O *fundo estadual de fomento à cultura*, do art. 216, § 6.º, para o qual é facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular ao fundo até 0,5% de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais. Ou os *fundos de ciência e tecnologia*, do § 5.º do art. 218 da CF, todos com receitas vinculadas diretamente pela Constituição.

Como eficácia deste critério, as exceções de tributos vinculados a fundo, órgão ou despesa somente podem ser veiculadas pela Constituição. Por isso, todas as vinculações patrocinadas por leis, ordinárias ou complementares, padecem de evidente inconstitucionalidade, pela mácula frontal ao princípio da não vinculação.⁷⁷

77. Regis de Oliveira compartilha de igual opinião. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 424.

5.11 E ainda o critério de “equilíbrio orçamentário”

O mito liberal do equilíbrio orçamentário é um exemplo de critério sempre recordado em termos econômicos, como instrumento de controle do orçamento público, mas que não colhe densidade no direito orçamentário contemporâneo.⁷⁸ Quando o constituinte fez sua opção por excluir o equilíbrio orçamentário e, ao mesmo tempo, inaugurar um Estado Democrático de Direito, com garantias de intervencionismo para a realização dos fins constitucionais do Estado, entre outros, preferiu uma espécie de prevalência de *substância sobre a forma* em matéria de controle das contas públicas, para o que ampliou seu âmbito material, inclusive quanto à “economicidade”, para alcançar aqueles fins do Estado, mas com qualidade de controle. Senão, vejamos.

A noção clássica e liberal de orçamento impede que se gaste algo a mais da disponibilidade, ou que se arrecade receitas além do necessário, vedado qualquer tipo de situação deficitária ou superavitária das contas públicas. Diante disso, em termos contábeis, o orçamento deve ser sempre equilibrado, de sorte que o montante das receitas estimadas guarde equilíbrio com o volume das despesas públicas.⁷⁹

78. Como diz Gilberto Bercovici, “a Constituição não contempla o princípio do equilíbrio orçamentário. E não contempla para não inviabilizar a promoção do desenvolvimento, objetivo da República, fixado no seu art. 3.º, II. A implementação de políticas públicas exige, às vezes, a contenção de despesas, outras vezes gera *déficits* orçamentários” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 209). “A doutrina moderna concebeu outros princípios, com fundamento na análise dos ciclos econômicos, firmando a premissa básica de que não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 741). Para uma crítica daquele “padrão normativo” do Direito Financeiro, fundado no equilíbrio orçamentário, veja-se: MASSONETTO, Luis Fernando. *O direito financeiro no capitalismo contemporâneo: a emergência de um novo padrão normativo*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2006. p. 106 e ss. “Este principio, que es fundamental en las Finanzas clásicas, ha sido negado por las Finanzas modernas no sólo en su realización práctica sino también en sus bases teóricas” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 89). Cf. SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio. Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira – anotações sobre o Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Ed. RT, 2012. vol. 925, p. 175; PANIAGUA SOTO, Francisco J.; NAVARRO PASCUAL, Reyes. *Hacienda Pública I*. Teoria del presupuesto y gasto público. Madrid: Pearson, 2010; SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo: [s. e.], 1968. p. 102; BURCKEL, Valérie; CRÉMIERS Catherine de. *Histoire de la comptabilité publique*. Paris: Economica, 1997. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991. p. 67 e ss.

79. Liberato de Castro Carreira, ainda nos tempos do Império, já advertia: “O equilíbrio do orçamento caracteriza a regularidade das finanças de uma nação. Algumas vezes aparece a desordem representada pelo *deficit*, que pode ser um puro acidente, ou um mal permanente”. E continua mais adiante: “Este desequilíbrio acidental não significa ruína, nem sequer é prenúncio de bancarrota. Quando ele porém se torna permanente, a situação é lastimável; convém então descobrir-lhe a *causa*, que podendo estar na esterilidade do solo, imperfeição ou atraso da indústria, incapacidade para o comércio, anarquia ou desorganização política, se

A Constituição de 1967, no seu art. 66, trouxe o equilíbrio orçamentário de modo expresso, do seguinte modo: “o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”. Apesar de não ter continuidade com a EC 1/1969, tampouco pela Constituição de 1988, é repetido, à exaustão, por diversos estudiosos, como se este fosse um princípio da Constituição Financeira.

Sabe-se bem, na maioria dos países que o adotam, o quanto a contabilidade do Estado sofre com expedientes heterodoxos para impor esta “forma” do equilíbrio a qualquer custo. Na Europa, que o impõe como condição de aferição da *estabilidade econômica*,⁸⁰ requisito para que um país possa prosseguir na integração, tem visto fenômenos dos mais peculiares. A Itália, por exemplo, em 2001, decidiu instituir um “federalismo fiscal” para reduzir a situação deficitária em âmbito nacional, mediante transferência dos gastos mais vultosos para os entes descentralizados, como saúde, educação e outros, com aprofundamento na reforma constitucional de 2009.⁸¹

Não há na Constituição brasileira qualquer dispositivo que manifeste algo no sentido da afirmação do “equilíbrio orçamentário” como um princípio do nosso ordenamento. Isso, entretanto, não quer dizer que a Constituição tolere políticas administrativas perdulárias ou prejudiciais à qualidade das finanças públicas. Basta verificar as múltiplas hipóteses de controle de responsabilidade dos gestores públicos. Tampouco se pode inferir que a prática de orçamentos deficitários seja algo estimulado.

O ideal será sempre a busca pela *estabilidade orçamentária* (i) e pela *qualidade do gasto público* (ii). Porém, quando se colocar em conflito o atingimento de fins constitucionais do Estado, deverá prevalecer sempre a Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, nos seus princípios e valores a serem concretizados. Com isso, deve prosperar o exame de estabilidade ao longo de período certo, avaliado em modo dinâmico, sem restrição a exercício anual.

A ausência normativa do “princípio” de equilíbrio orçamentário como regra constitucional, insista-se, não autoriza práticas que possam levar o orçamento público a ser revelador de gestões ineficientes, de endividamentos crescentes e outros males. É certo

não for debelado pelos maiores esforços e patriotismo dos seus estadistas, acarretará à nação a ruína ou bancarrota” (CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 17).

80. O equilíbrio orçamentário é impositivo, a partir da entrada em vigor do Pacto Orçamentário Europeu, também chamado de Tratado de Estabilidade, Coordenação e Governança (TECG), de 2011, cujo art. 3.º prescreve: “1. Para além das suas obrigações por força do direito da União Europeia e sem prejuízo das mesmas, as Partes Contratantes aplicam as regras que constam do presente número: a) A situação orçamental das administrações públicas de uma Parte Contratante é equilibrada ou excedentária”.

81. Em linha com as disposições do direito da União Europeia, nomeadamente o Regulamento (CE) 1.466/1997 do Conselho, de 07.07.1997, a Itália aprovou (ainda que não o diga que foi por este motivo), a LC 3/2001, que modificou o art. 119 da Constituição italiana, a saber: “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. (...)”.

que a formação de dívidas públicas encontra-se autorizada, mas dentro de rigorosos limites. É certo que estímulos fiscais podem ser concedidos, mas segundo critérios de controle das fontes de receitas suficientes para sua cobertura. A Lei de Responsabilidade Fiscal⁸² cumpre, assim, a tarefa constitucional de assegurar critérios de estabilidade do orçamento, mas não como obrigação de “equilíbrio orçamentário”, por prevalecerem sobre ela o atingimento dos fins constitucionais do Estado.

Portanto, se não podemos falar de um princípio do *equilíbrio orçamentário* como típico princípio constitucional, não se pode deixar de reconhecer que diversas regras da Lei de Responsabilidade Fiscal convergem para sua afirmação como um “fim”, algo a ser atingido sempre que possível, ainda que saibamos da existência de orçamentos

82. A Lei de Responsabilidade Fiscal traz diversas disposições relativas à busca de manutenção de equilíbrio nas contas públicas, como se pode ver nos seguintes dispositivos: “Art. 1.º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a *responsabilidade na gestão fiscal*, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1.º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (...)

Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2.º do art. 165 da Constituição e: I – disporá também sobre: a) *equilíbrio entre receitas e despesas*;

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao: I – Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; II – Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1.º deste artigo. § 6.º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuarial que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial”.

provisoriamente deficitários, frequentes entre estados e municípios.⁸³ De todo modo, a estabilidade financeira será sempre um valor a ser concretizado, mas de um modo “dinâmico”, como diz Georghio Tomelin ao examinar sua aplicação no caso dos “restos a pagar”.⁸⁴

No que concerne à *qualidade do gasto público*, o constituinte optou, não bem pelo “equilíbrio orçamentário”, mas pela *economicidade*, medida de controle do mérito administrativo, ao lado da *legitimidade*, o que se impõe ao orçamento como princípios, também estes inerentes à *função de controle*. Por isso, cabe ao Poder Legislativo o firme controle das metas, programas, objetivos e todo o planejamento, sempre com atenção para a legitimidade e economicidade das despesas e recursos alocados.

A *economicidade*, além de ser critério inerente aos procedimentos de controle da execução do orçamento (art. 70 da CF), deve nortear permanentemente seu procedimento de elaboração e de aprovação legislativa, como requisito vinculante para todo o controle político.

O *princípio da economicidade* tem sido construído pelo Tribunal de Contas da União, cuja jurisprudência destaca diversos casos nos quais se evidenciou sua importância.⁸⁵

83. “Para este Estado, el Estado intervencionista del siglo XX, gastos e ingresos públicos no son un mal necesario que haya de reducirse al mínimo. Son instrumentos, herramientas en sus manos para mover y transformar la comunidad. Gastos e ingresos públicos no tienen por qué estar siempre equilibrados; lo estarán si ello es posible y conveniente a la situación económica general, a su estabilidad y desarrollo. No lo estarán si tal situación no lo hace aconsejable” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 291).

84. TOMELIN, Georghio. Os dois últimos quadrimestres do mandato e a correta aplicação das normas de Direito Financeiro. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 51-52, p. 199.

85. Citemos aqui um exemplo cuja síntese do tratamento relativo ao princípio da economicidade bem evidencia o método adotado pelo Tribunal: “É cabível ao TCU adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o princípio da economicidade, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance”. E, no voto do Relator, consta: “(...) 5. No âmbito do controle de economicidade do ato administrativo – respaldado pelo art. 70, *caput*, da CF/88, e que compreende a *avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública* –, é cabível ao Tribunal adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a *decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o princípio da economicidade*, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance. (...) O controle da legalidade e o controle de legitimidade, conforme examinado, não interferem no mérito da atividade administrativa. Dizem respeito à conformidade dos atos à lei e aos demais princípios e preceitos jurídicos. O controle da economicidade, ao contrário, alcança aspectos relacionados ao mérito – o que ocorre de forma bastante mitigada – e à adequação da atividade administrativa ao ordenamento jurídico. (...) 7. Vale acrescentar que a Jurisprudência do Tribunal acusa inúmeros casos nos quais os responsáveis foram apenados em multa, em face da ocorrência de ato antieconômico, à luz do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do TCU, *ex vi* dos Acórdãos 717/2005-1.^a Câmara; 233/2000 e 1.180/2003, de 2.^a Câmara; e 227/2000, 3.031/2000 e 201/2002, do Plenário”. E, quanto à conclusão: “3. No âmbito do

Percebem-se, assim, dois aspectos metodológicos preponderantes nestas decisões: 1) o TCU admite ingressar no mérito administrativo⁸⁶ quando a decisão do gestor encontrar-se em evidente descompasso com a finalidade da economicidade, porquanto não seja possível efetuar o controle unicamente pela “legalidade”; 2) a apuração da economicidade compreende a avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública; e 3) a razoabilidade e a comparação são os métodos empregados para determinar o ato antieconômico.

Em conclusão, a Administração Financeira, na elaboração da sua proposta orçamentária, deve adotar todas as cautelas necessárias para bem evidenciar a economicidade, assim como a *legalidade* e a *legitimidade* das despesas, quanto ao *controle da qualidade do gasto público*. O *equilíbrio orçamentário* como “fim” ou valor do direito positivo, por sua vez, só tem sentido se compreendido como pauta da *estabilidade financeira*, apurada em períodos que podem envolver mais de um exercício financeiro, segundo os objetivos ou *performance* a serem atingidos, sem qualquer fixidez ou restrição intransponível.

6. Efeitos da lei de orçamento: ainda a distinção entre lei formal e lei material

A “natureza jurídica” do orçamento é tema de debate permanente na doutrina. Para alguns, seria simples ato administrativo, cuja aprovação legislativa teria unicamente caráter “formal”. Esta seria, basicamente, a linha mestra da escola formalista de Laband. Para outra corrente, a lei de orçamento público seria típica lei material, por não ter qualquer motivo jurídico para a pretendida distinção.⁸⁷ Diante disso, cumpre examinar: 1) se realmente persiste algum “dualismo” de atos jurídicos (administrativo e legislativo); 2) se a distinção do orçamento como lei formal ou material pode ser mantida no Estado Democrático de Direito; se, 3) a partir dessa diferenciação, tem-se

controle de economicidade do ato administrativo – respaldado pelo art. 70, *caput*, da CF/88, e que compreende a avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública –, é cabível ao Tribunal adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o *princípio da economicidade*, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance” (AC-1195-12/08-1, TCU, Pleno, Sessão: 22.04.2008, rel. Min. Augusto Nardes – Tomada e Prestação de Contas). A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei 8.443, de 16.07.1992) prescreve, nos seus arts. 1.º e 43, II, o dever de apreciação de contas quanto à legitimidade ou economicidade.

86. Maria Sylvia Zanella Di Pietro considera exagero inaceitável, e corretamente, as alegações de que o “mérito administrativo” já não prospera como limite ao controle judicial, por uma leitura equivocada da noção de legalidade. Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Da constitucionalização do direito administrativo – reflexos sobre o princípio da legalidade e a discricionariedade administrativa. *Atualidades Jurídicas*: Revista do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Belo Horizonte: Fórum, vol. 2, n. 2, p. 83-106, jan.-jun., 2012.

87. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 309.

alguma vinculação à lei para a Administração, em relação ao conteúdo que veicula (impositivo); e, por fim, 4) se o orçamento é uma lei de efeitos “concretos”, a justificar até mesmo o afastamento do controle de constitucionalidade.

6.1 *Orçamento como lei formal: lei de efeitos concretos (Laband), ato condição (Jèze) e conteúdo de ato administrativo (Duguit)*

A escola formalista alemã, de Paul Laband, deixou contribuição fundamental para a adequada compreensão das funções das leis orçamentárias e que por muitas décadas influenciou fortemente sua qualificação jurídica como “lei de efeito concreto”, o que até hoje conserva seguidores.⁸⁸

É importante situar a obra de Laband, preocupado quanto à natureza dos atos legislativos, à luz de um exame de compatibilidade com as Constituições da Prússia e do Império Alemão. E não se pode confundir a noção de “lei” daquele momento com aquilo que conhecemos hoje.⁸⁹

88. Deve-se a Laband a virtude da primeira vez que se deu uma aplicação estrita do método jurídico ao orçamento: “Si Laband avait done appliqué en 1871, pour la première fois, le principe de la pureté de la méthode juridique (*‘Methodenreinheit’*) au droit budgétaire, il renouvella, cinq ans plus tard, le traitement systématique du droit financier allemand dans le septième et dernier tome de son monumental *Staatsrecht des Deutschen Reichs*. Cette somme a d’ailleurs connu une formidable diffusion” (BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal*. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles). Paris: Dalloz, 2012. p. 100).

89. Como diz Laband: “Esta es la razón por la que ni la confección del Presupuesto para un período futuro, ni el control de las cuentas relativas a un período pasado, tienen nada que ver con la legislación, figurando más bien en el ámbito de atribuciones de la Administración; el derecho que compete constitucionalmente a la representación popular en estos dos aspectos – en cuanto que es ella la que ha de aprobar el Presupuesto a quien se han de presentar, para su comprobación, las cuentas del Estado – no se tipifica como una participación en el llamado poder legislativo, sino como una participación en el llamado poder ejecutivo.” (LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. 88). Ou como explica Dino Jarach: “La concepción dualista de la ley surge por vez primera en Alemania a finales del siglo XIX con un claro trasfondo político: el conflicto surgido entre el Parlamento prusiano y el Gobierno del canciller Bismarck por la aprobación del Presupuesto de guerra, a causa de los enormes gastos militares que éste quería imponer como preparación de la guerra contra Austria, y que el Parlamento se negaba a consentir. Y su finalidad, más que el intento lógico de construcción científica, obedece a las instancias políticas de aquel momento histórico, a saber: impedir que el legislativo rechazase la aprobación del Presupuesto, provocando así la paralización de la vida del Estado” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 595). No Brasil, dentre as leituras mais qualificadas dessa vertente tem-se a de Geraldo Vidigal, ao demonstrar que Laband define as “leis como atos de regulamentação política da ordem jurídica – e nisto se funda sua afirmativa de que o orçamento é estabelecido ‘na forma de uma lei ou por via legislativa’ mas ‘nada tem a ver’ com a legislação”. Observa ainda que, para Laband, os orçamentos, como todos os controles contábeis da atividade estatal, apenas se relacionam com a administração do Estado, sem converter-se em ato de regulamentação política. Assim, postula que a “lei prussiana faça alusão à ‘previsão’ de receitas e despesas e

Laband coloca a seguinte dúvida: o orçamento tem conteúdo que o possa qualificar como lei (em sentido material)?

Numa primeira análise, por reger conteúdo financeiro, regulando receitas e despesas, aparenta ser compatível com a lei em sentido material; o orçamento, porém, refere-se a gastos futuros, como previsão ou expectativa, e que se renova anualmente, como uma “conta”. Como a lei orçamentária não é o fundamento legal das despesas, que já se encontram previstas em outras leis e independem da lei orçamentária, esta não pode ter natureza material. Por isso, o orçamento seria lei exclusivamente formal, a veicular típico conteúdo administrativo.⁹⁰

Para Laband, o orçamento seria uma simples conta que, como tal, não contém regras, e muito menos normas jurídicas, mas simplesmente “fatos”. Na condição de mera “conta”, o orçamento registra, por indicações quantitativas e breves descritivos, os gastos e receitas, disponíveis ou estimados, mas como indicativos de “fatos” a serem atendidos, daí dizer-se que a lei orçamentária é de efeito “concreto”. E outro desdobramento desta negativa de caráter normativo para a lei de orçamento seria admitir sua função de mera “aprovação”, como um ato administrativo na forma de lei, uma lei de autorização, que permite apenas a execução das despesas. Daí seus “efeitos concretos”.

As concepções que se seguiram mais adiante compreenderiam a lei anual de orçamento de um modo formal, mas sob hipóteses distintas, como se viu em Gaston Jèze e Léon Duguit.

em que o teor do art. LXIX da Constituição do Império Alemão torne preciso que todas as receitas e despesas deverão ser ‘avaliadas’ cada ano”. E observa Vidigal: “Repele, dessa forma, o entendimento de que a votação do orçamento pelo *Reichstag* significaria consentimento”. Ou seja, quando a Constituição alemã ordena seja “fixado por uma lei” o orçamento, a palavra “lei” determinaria que a “avaliação” das despesas deva ser votada pelo Parlamento, com prevalência da “avaliação” sobre o significado implícito na “votação” (VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 236).

90. “Todas las dificultades de esta cuestión, aparentemente intrincada y confusa, se resuelven sin embargo tomando como punto de partida el principio fundamental y correcto: la ley presupuestaria no constituye el ‘fundamento legal’ ni de la realización de gastos ni de la recaudación de ingresos, siendo solamente la constatación del acuerdo entre el Gobierno y el Parlamento sobre la idoneidad de la estimación previa y sobre la necesidad y conveniencia de las sumas en ella indicadas. El fundamento legal para la realización de los gastos ya existe, sin necesidad de Presupuesto, en la inmensa mayoría de las mismas. De ahí que la no aprobación de la ley presupuestaria no implique una inmovilización de los fondos del Estado. Pero el ministerio sigue siendo responsable de cada gasto concreto y está obligado a aportar ante el Parlamento la prueba de que dicho gasto, de suyo y en la cuantía consumada, ha sido requerido por las leyes o por el bien público. Por consiguiente, la posición jurídica del Gobierno con respecto a la totalidad de los gastos públicos en el caso de que no se apruebe la ley presupuestaria, es semejante a la que tiene, con respecto a las infracciones presupuestarias y a los gastos extrapresupuestarios, en el mismo caso de no aprobación de la ley presupuestaria” (LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. 123).

Para Jêze,⁹¹ defensor da teoria do “ato-condição”, a lei orçamentária seria preponderantemente um ato político, porque a função parlamentar na apreciação do orçamento teria muito pouco de significação jurídica e sequer poderia ser qualificada como “lei”. Daí ser, a lei do orçamento, um típico “ato-condição” para as despesas a serem aprovadas, e, ao mesmo tempo, um “dever jurídico” para aquelas despesas já assumidas no passado.

Quanto às “despesas públicas”, Gaston Jêze as separa em dois grupos: 1) *despesas relativas a contratos ou obrigações anteriores ao orçamento* (orçamento funcionaria como “dever jurídico”); e 2) *despesas futuras*, a serem realizadas no curso do exercício (orçamento teria função de “ato-condição”).

Para o grupo das despesas assumidas, o Parlamento deve efetuar a necessária aprovação, por serem atos jurídicos perfeitos ou direitos adquiridos e não ser possível recorrer a qualquer poder discricionário sobre o tempo, o *quantum* ou as condições dessas despesas; o Parlamento teria o “devoir juridique” de votar os créditos orçamentários. Esta mesma situação seria aplicável aos serviços públicos instituídos por lei, sobre os quais o Poder Legislativo não poderia impedir sua continuidade.

Quanto às *despesas futuras*, em termos jurídicos, estas dependeriam de, no máximo, um “acte-condition”. Assim, apenas para esse grupo de despesas, a lei de orçamento poderia ter alguma significação jurídica, de tal modo que qualquer despesa não se possa realizar enquanto o orçamento não a autorize. Numa síntese, a depender dos tipos de despesas públicas, o orçamento seria aferido quanto à sua relevância jurídica, que somente caberia para aquelas futuras, como “ato-condição”.

De modo aproximado, Léon Duguit divide o orçamento em pelo menos duas partes: uma para as receitas públicas, compreendidos os impostos e rendas autorizados (*lei financeira* – para esta parte do orçamento ele admitia o efeito de “lei material”) e outra para despesas públicas autorizadas ao governo, com créditos a serem abertos (orçamento propriamente dito), o que justifica o tratamento em separado.⁹² Fixemo-nos nas despesas. Neste caso, Duguit considerava o “orçamento” como simples “ato administrativo” condicionado pela lei (“acte administratif condition”). A realização das despesas dependeria sempre da aprovação da lei pelo Parlamento, mas o orçamento (“loi de finances”) não seria “un acte législatif au point de vue matériel”. Assim, tem-se sua dualidade: internamente, ato administrativo concreto; externamente, lei em sentido formal. E isso porque, sem a autorização democrática do legislador, nenhum “centime” poderia ser gasto.⁹³

A força dessa tese influenciou profundamente o direito brasileiro,⁹⁴ com repercussões inclusive no STF, que contempla diversas decisões sob a base metodológica

91. “Le budget n’est jamais une loi” (JÊZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. p. 24 a 26).

92. DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Tome 4 : L’organisation politique de la France. Paris: Boccard, 1924. p. 433.

93. Idem, p. 444.

94. Pontes de Miranda o qualifica como “ato político”, porque o orçamento só regula as relações entre o Legislativo e o Executivo, e lei no sentido só formal (MIRANDA, Pontes de.

que considera as leis orçamentárias como *leis com efeitos concretos*, por veicularem atos administrativos em sentido material, como motivo para negar o respectivo controle de constitucionalidade *in abstracto*.⁹⁵ Ou seja, por ser lei de efeitos concretos, a lei orçamentária não estaria sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado.⁹⁶ E até mesmo para a lei de diretrizes orçamentárias essa tese foi empregada.

Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1 de 1969. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970. t. III, p. 195). Para Dídimo da Veiga, que seguia Jêze, o “orçamento é, pois, uma lei formal – constitucional e cientificamente anual” (VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Editora Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 112). Viveiros de Castro entendia tratar-se de um ato de administração praticado pelo Legislativo, porquanto a natureza deveria ser determinada pelo exame intrínseco do ato praticado. “Realmente o orçamento não é uma lei, é um acto de administração, porquanto não estabelece nenhuma regra geral e permanente e sim assegura simplesmente a execução de leis preexistentes” (CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theoretico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 5). Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 414-416.

95. Este posicionamento já era encontrável no RE 17.184, Pleno, rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 03.07.1952.
96. Ementa: “Constitucional – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei com efeito concreto – Lei de Diretrizes Orçamentárias: Lei 10.266/2001. I – *Leis com efeitos concretos, assim atos administrativos em sentido material*: não se admite o seu controle em abstrato, ou no controle concentrado de constitucionalidade. II – Lei de Diretrizes Orçamentárias, que tem objeto determinado e destinatários certos, assim sem generalidade abstrata, é lei de efeitos concretos, que não está sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado. III – Precedentes do STF. IV – Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida” (STF, Pleno, ADIn 2.484-MC/DF, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 14.11.2003). O reconhecimento de inconstitucionalidades, segundo este modelo, restaria condicionado ao exame do texto da lei de diretrizes orçamentárias, como se pode confirmar da decisão seguinte: “O STF tem dado por inadmissível a ação direta contra disposições inseridas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, porque reputadas normas individuais ou de efeitos concretos, que se esgotam com a propositura e a votação do orçamento fiscal (vg., ADI 2.100, Jobim, DJ 1.º.06.2001). A segunda norma questionada que condiciona a inclusão no orçamento fiscal da verba correspondente a precatórios pendentes à ‘manutenção da meta de resultado primário, fixada segundo a Lei de diretrizes orçamentárias’, constitui exemplo típico de norma individual ou de efeitos concretos, cujo objeto é a regulação de conduta única, posto que subjetivamente complexa: a elaboração do orçamento fiscal, na qual se exaure, o que inviabiliza no ponto a ação direta. Diferentemente, configura norma geral, susceptível de controle abstrato de constitucionalidade a primeira das regras contidas no dispositivo legal questionado, que institui comissão de representantes dos três Poderes e do Ministério Público, à qual confere a atribuição de proceder ao ‘criterioso levantamento’ dos precatórios a parcelar conforme a EC n. 30/2000, com vistas a ‘apurar o seu valor real’: o procedimento de levantamento e apuração do valor real, que nela se ordena, não substantiva conduta única, mas sim conduta a ser desenvolvida em relação a cada um dos precatórios a que alude; por outro lado, a determinabilidade, em tese, desses precatórios, a partir dos limites temporais fixados, não subtrai da norma que a todos submete à comissão instituída e ao procedimento de revisão nele previsto a nota de generalidade. Não obstante, é de conhecer-se integralmente da ação direta se a norma de caráter geral é subordinante

A posição adotada pelo STF foi modificada em 2003, no julgamento da ADIn 2.925/DF. Numa formulação oportuna e coerente com a Constituição de 1988, e em boa hora, o exame de constitucionalidade passou a receber tratamento conforme o tipo de dispositivo legal da lei orçamentária e correspondente regra constitucional afetada. A maioria dos ministros reconheceu a falência da tese que compreende a lei orçamentária como do tipo meramente “formal”. Basta pensar que na lei de diretrizes orçamentárias, grande parte do seu conteúdo visa a determinar critérios a serem atendidos, mediante planos, metas ou programas. Consequentemente, pela abstração, nada impede que possam ser objeto de controle de constitucionalidade.

A concepção que considera o orçamento como “lei formal” não encontra guarida na Constituição de 1988. Não há um único dispositivo da Constituição Financeira que a confirme. Ao contrário. De início, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual guardam entre si conteúdos distintos e não podem ser qualificados (as leis) sob a mesma “natureza”. Quanto à abstração, há uma ordem decrescente, do mais abstrato para o mais concreto, segundo as funções de planejamento e de vinculação que exercem. Ademais, não é correto atribuir função de “autorização” ao plano plurianual e a muitas das partes da lei de diretrizes orçamentárias. E, em nenhum caso, a proposta orçamentária apresentada pelo Poder Executivo pode ser reduzida a um ato administrativo, na medida em que ingressa no processo legislativo, ainda que amparada pelo rito da especialidade que a caracteriza, passível de emendas e diversas modificações, inclusive vetos, após sua aprovação.

No início do século XX, Myrbach-Rheinfeld,⁹⁷ em crítica a Laband, entendia que não poderia prosperar o sentido dualista, na medida em que todas as leis que cumprem o processo legislativo previsto constitucionalmente são leis em sentido formal e material. Diante disso, seu conteúdo seria obrigatório para todos, em caráter unitário. Na atualidade, esta proposta confirma-se como a corrente mais coerente com o modelo do Estado Democrático de Direito, como virá explicitado a seguir.

6.2 *Orçamento como lei material e processo legislativo no Estado Democrático de Direito*

A importação de doutrinas alienígenas ou a acolhida de opiniões de autores que escreveram sob a égide de antigas constituições merece muitas cautelas. Na atualidade, o que importa é o exame das leis de orçamento à luz da Constituição Financeira brasileira, e não velhas teses formuladas ao amparo do citado dualismo, como leis formais e materiais ou ato-condição.

da norma individual, que, sem a primeira, ficaria sem objeto” (ADI 2.535-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 19.12.2001, DJ 21.01.2003).

97. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Precis de droit financier*. Paris: Giard & Briere, 1910. No Brasil, peculiar a posição de Araújo Castro, para quem “não se pode negar ao orçamento a característica de lei, mas não é possível também deixar de reconhecer que se trata de uma lei sui generis, pois que ela não vigora senão durante um ano” (CASTRO, Araújo. *A Constituição de 1937*. Ed. fac-similar [1938]. Brasília: Senado, 2003. p. 166).

Muitas das dificuldades de compreensão sobre os efeitos da lei de orçamento advêm da própria semântica da terminologia empregada, que induz o intérprete a diversas ambiguidades e imprecisões. Com a palavra “orçamento”, pode-se querer significar a proposta de lei orçamentária do governo (i); a “conta” orçamentária, entendida como conjunto de dados contábeis sobre as estimativas de receitas e as despesas a autorizar (ii); o processo de elaboração, tramitação e aprovação (iii); a norma jurídica de aprovação legislativa (iv); a lei aprovada (v); a “instituição” jurídica (vi); o conjunto de fatos jurídicos, entre receitas e despesas, a serem executados (vii). A essas acepções jurídicas somam-se ainda aquelas de natureza econômica (viii) e política (ix), nas suas múltiplas possibilidades, como orçamento-programa,⁹⁸ orçamento cíclico e tantos outros termos.

A Constituição Financeira deve ocupar-se de normas jurídicas, não de fatos da realidade. No sistema normativo constitucional, o orçamento é qualificado estritamente como “lei”, não se fazendo qualquer distinção entre lei formal ou lei material. Contudo, após sua aprovação, o que se tem é uma lei que gera efeitos típicos, que obriguem a Administração à observância das condições materiais, temporais, espaciais ou quantitativas dos créditos orçamentários, ainda que não imponha para todos os casos o dever de gastar. Portanto, como “norma jurídica”, a cada despesa e respectivas leis institutivas ou regimes jurídicos, deve-se verificar qual conduta a adotar, numa das três possibilidades deônticas: obrigatória, proibida ou permitida.

A cada disposição de crédito orçamentário, uma ou múltiplas normas jurídicas podem ser criadas pelo intérprete, desde que não se confunda “texto” de lei com “norma jurídica”, no sentido de regra de conduta para vincular a conduta dos agentes administrativos. Portanto, é despropositada a pretensão de querer empregar às leis de orçamento a doutrina da única resposta correta, como se a lei orçamentária fosse uma simplória designação genérica de aprovação legislativa. A par de reconhecer os infundáveis méritos das contribuições formuladas, o ontologismo do jusnaturalismo e a florescente teoria da constituição dos tempos de Laband, ou o institucionalismo da época de Jèze e Duguit, justificam a compreensão dos métodos da época. Para o conhecimento do direito vigente, é preciso determinar com objetividade o sentido no qual o termo “orçamento” encontra-se empregado, o que se tem feito continuamente ao longo deste estudo. Por conseguinte, não é correto seguir na afirmação da doutrina formalista, para a qual o orçamento não conteria normas jurídicas que pudessem afetar ou constituir relações jurídicas para o Estado ou para os particulares.⁹⁹

98. Sobre a teoria do orçamento-programa, são fundamentais as contribuições de: SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973; _____. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 101-131.

99. “La Ley de Presupuestos contiene normas jurídicas, y estas normas disciplinan, como cualquier norma jurídica, la actividad interna de la Administración y la actividad de la Administración frente a terceros, y, consecuentemente, las relaciones jurídicas que de ella se derivan.” E prossegue: “En este sentido nos parece claro que la función (entendida como poder-deber) administrativa que da origen al gasto público está disciplinada (condicionada)

Numa interpretação analítica do orçamento, ver-se-á que muitos dos créditos orçamentários devem constar apenas formalmente do orçamento, porquanto a Constituição ou leis prévias condicionaram seu cumprimento como “obrigatórios”. Para estes, examinados isoladamente, confirmar-se-ia a tese do orçamento como “lei” em sentido “formal”. De outra banda, para aqueles que dependem de materialização futura, a “autorização” terá sempre sentido constitutivo dos limites administrativos para a respectiva execução. Se a Administração age em sentido contrário, poderá até mesmo ensejar crime de responsabilidade para o agente que descumpre seus requisitos materiais, temporais ou quantitativos (art. 85, VI, da CF). Nestes, como em todos os demais casos, será de lei em sentido material que se trata.¹⁰⁰ E isso porque não se pode ter uma lei com dois efeitos. Toda lei, no Estado Democrático de Direito, é lei em sentido formal e material, admitido o tratamento jurídico diferenciado segundo o conteúdo da norma jurídica veiculada, e tantas quantas forem possíveis de ser construídas pela interpretação jurídica.

Deveras, como ressalta Cabral de Moncada, “não é transponível para o moderno Estado Social de Direito a distinção entre lei formal e lei material”.¹⁰¹ De fato, mormente com a função de planejamento (orçamento-programa), compreendida na sua integração com o planejamento econômico geral do art. 174 da CF, não se pode tolher a natureza material das leis orçamentárias, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade vitanda.

Por isso, corretamente, Regis de Oliveira alude à concepção moderna de orçamento pelo caráter de lei material, que “passa a vincular a ação administrativa e a ação política”, inclusive quanto ao planejamento, por não ser mais possível admitir “um orçamento sem compromissos”, pois “torna-se um poderoso instrumento de intervenção na economia e na sociedade. Passa a ser um programa de governo”.¹⁰²

Conclui-se, assim, que a distinção do orçamento como lei em sentido formal e material não tem, na atualidade, a relevância que angariou no passado. A lei orçamentária deve ser interpretada como qualquer outra lei, e sempre em conformidade com a Constituição Financeira, autorizado o controle de constitucionalidade quando houver conflito entre suas disposições e o texto constitucional, segundo o regime jurídico dos

tanto por las normas que la regulan con carácter permanente como por los límites impuestos en el presupuesto” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 299). “No creamos dudoso que se trata de una *ley perfecta*, con efectos jurídicos normales, y que resultan especiosas las argumentaciones en contrario” (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 10. ed. Buenos Aires: La Ley, 2011. vol. 1, p. 174).

100. Cf. ADAM, François; FERRAND, Olivier; RIOUX, Rémy. *Finances publiques*. 2. ed. Paris: Dalloz, 2007. p. 65.

101. MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 187.

102. Passim. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 404-410.

créditos orçamentários, os efeitos dos artigos das leis ou vícios do processo jurídico de sua formação.

6.3 *Das correntes dualista e unitária à teoria da Constituição: o fim da formulação do orçamento como ato administrativo*

É incompreensível como, em tempos de tão evoluída doutrina da teoria da Constituição, uma formulação que separa, na lei orçamentária, o seu conteúdo (como “ato administrativo”) da lei “formal”, ainda possa produzir debates e tanta demora meditativa. Segundo uma visão unitária da lei de orçamento (não mais admitida a distinção entre conteúdo de ato administrativo e forma de lei, por serem partes do todo), é fundamental observar que a autorização legislativa não se limita simplesmente a aprovar ou recusar a proposta orçamentária do governo.

A rigidez constitucional impede que interpretações possam servir como escusa à aplicação da norma constitucional na sua plenitude.¹⁰³ Pois bem, assumir uma distinção entre lei formal e material para recusar a natureza de lei material ao orçamento, ao fim e ao cabo, equivale a criar norma constitucional. É que a Constituição não autoriza essa segregação, tampouco que seu conteúdo seja de “ato administrativo”. A força normativa da Constituição do Estado Democrático de Direito postula efetividade e, no caso das normas do direito orçamentário da Constituição Financeira, todas as suas disposições são autoaplicáveis.

Tampouco é válido segregar o orçamento das receitas do orçamento das despesas, como fazia Duguit ou Jèze. Nos dias atuais, a “previsão” da receita acompanha a “autorização” das despesas como indicativo da origem dos recursos para suportar os créditos orçamentários. Diante disso, não tem qualquer função material ou formal no que corresponde às receitas, afora aquela de “transparência” para o mercado e para a sociedade em geral quanto à fonte dos recursos.

O Orçamento público é a lei que estabelece a unidade da atividade financeira estatal e para a qual convergem todas as relações da interconstitucionalidade material do Estado Democrático de Direito, para concretização dos seus fins constitucionais. Portanto, o efeito de vinculação do orçamento deflui da Constituição, e não do ato administrativo que organiza a unidade do documento orçamentário que se vê encaminhado ao Poder Legislativo como “proposta” de orçamento.

O Poder Legislativo exerce todas as etapas do processo legislativo, inclusive com emendas, somente limitadas naquelas hipóteses definidas na Constituição. O fato de a proposta orçamentária ter origem no Poder Executivo e, após aprovação, autorizar a execução de outras leis materiais, pela realização das despesas, não define qualquer justificativa para imputar efeitos meramente formais à lei oriunda do processo legislativo regular.

103. Nesse sentido, também: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007. p. 288 e ss.

E a Constituição não poderia ser mais clara quanto à sua opção, no art. 165, § 7.º, ao dizer que “aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo”. Portanto, afora as particularidades excepcionadas pela Constituição, a tramitação legislativa do orçamento público não difere em nada de qualquer outra lei. Por isso, quando convertida em lei, a eficácia da aprovação das despesas é plena, assim como aquela sobre a estimativa das receitas. Diante disso, não há que se falar em “ato administrativo” de efeito “concreto” como indicativo de todo o conteúdo das leis orçamentárias.

6.4 Relação entre lei orçamentária anual e aquelas institutivas das despesas

Os efeitos da lei orçamentária em relação à Administração Pública, nos três poderes, vedam qualquer conduta que modifique os termos da autorização das despesas, implique assunção de obrigação nova e não informada ou não constante do orçamento, resulte em superação dos limites e das condições previstos na lei ou contrarie os termos das leis institutivas da despesa.

Para alguns, admitir o tratamento de lei em sentido material para a lei orçamentária, ao fim e ao cabo, seria o mesmo que aceitar três possibilidades: (i) a lei de orçamento deteria poderes para modificar a lei institutiva da despesa; (ii) a lei de orçamento poderia revogar a lei de despesa; ou (iii) a lei de orçamento poderia criar despesa nova, sem previsão legal condicionante da sua eficácia autorizativa. Essa questão requer melhor análise. Conforme o art. 165, § 8.º, da CF, todas essas hipóteses estão prejudicadas, pois “*lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa*”. O sentido de lei material, diversamente, deverá ser examinado caso a caso, segundo as modalidades dos créditos orçamentários.

Pela vigência paralela entre a lei do orçamento público e as demais leis que tipificam todas as despesas com a gestão administrativa, serviços públicos, gastos de pessoal, previdência, saúde, educação, investimentos *et cetera*, persistem as maiores dificuldades, para a compreensão da relação constitucional entre leis, ou seja, entre (i) aquelas que criam e definem o regime jurídico das atividades geradoras de despesas públicas e (ii) as que autorizam o dispêndio de recursos públicos, anualmente, para a realização concreta daquelas despesas.

No Estado Democrático de Direito, as despesas públicas reclamam esta duplicidade de leis: aquelas que criam as despesas, e ficam *condicionadas* à autorização sucessiva apenas para que se possam manifestar concretamente os fatos jurídicos dos gastos públicos, e as leis que autorizam as despesas (orçamentárias), que as tomam (as leis materiais prévias) como *condicionantes*. Não quer dizer que se trata de “condição” jurídica no sentido clássico, de dependência material de eventos jurídicos, ou mesmo quanto a algum dos seus elementos relativos à validade, vigência ou eficácia. Essa relação constitucional entre leis de despesas e leis de orçamento faz ver que as leis que criam despesas têm sua vigência e eficácia autônomas em face das leis de orçamento. Elas não se tornam menos “eficazes” se a lei orçamentária de determinado ano não promova a autorização orçamentária do respectivo gasto. A dependência é meramente funcional,

para execução dos gastos, desde que a “autorização” seja conferida, nos estritos termos e limites, quanto a prazo, aspecto quantitativo ou condições materiais.

É justamente em virtude dessa relação constitucional entre as leis de orçamento, renovadas anualmente, e as leis materiais instituidoras das despesas públicas que se coloca a fundamental indagação quanto à sua função constitucional e eficácia, a considerá-la como lei em sentido “formal” ou lei em sentido “material”.¹⁰⁴ Contudo, em conformidade com a Constituição Financeira, segundo ficou demonstrado, essa distinção queda-se superada, para dar lugar ao dever de aferição analítica das normas jurídicas que a lei orçamentária veicula ou aos requisitos legais estipulados para os respectivos créditos orçamentários.

6.5 *O controle de constitucionalidade do orçamento pelo STF como lei material*

O controle de constitucionalidades em matéria orçamentária abrange uma larga possibilidade de casos, em virtude da ampla constitucionalização do direito orçamentário. Há, porém, uma particularidade que não pode ser olvidada. No capítulo do orçamento encontram-se todos os princípios e regras de processo legislativo especial que representam a cumulação da longa experiência constitucional brasileira, o que atende também a certa estabilidade e perenidade das regras que regem a mais importante relação jurídica entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, anualmente renovada, que é a relação orçamentária.

Afastada a querela acadêmica sobre lei formal e lei material, prevalece o orçamento público como conceito constitucional e expõem-se à luz múltiplas hipóteses de conflitos constitucionais, alguns inclusive antecipados anteriormente, a justificar amplo controle de constitucionalidade. Incompreensível é a dúvida formada em torno da questão.

De há muito a Súmula 347 do STF admitia caber ao TCU a possibilidade de efetuar controle de constitucionalidade (“o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”), o que muito bem revela suas funções jurisdicionais,¹⁰⁵ outra dúvida incompreensível no direito financeiro.

104. Ressalte-se que esta é apenas uma das modalidades de normas jurídicas veiculadas pela lei de orçamento, pois, como ressalta muito bem Sainz de Bujanda, “las leyes de Presupuestos se contienen normas jurídicas de contenido muy diverso: normas que innovan o modifican el ordenamiento positivo, normas que contienen delegaciones o autorizaciones legislativas, normas que autorizan consignaciones de créditos en relación con gastos creados por otras normas legales sustantivas, normas que complementan o incluso modifican algunos preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad, etc. Contenido normativo que pone de manifiesto la eficacia material constitutiva e innovativa de la Ley de Presupuestos” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 600).

105. Como muito esclarecido no estudo: CAVALCANTI, Temístocles Brandão. O Tribunal de Contas e sua competência constitucional. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 3, p. 13-22, jan. 1946.

Portanto, se o próprio TCU pode exercer o controle de constitucionalidade sobre leis orçamentárias, tanto mais o STF, como tem feito. Exige-se apenas que a afronta ao texto constitucional, seja direta, pelo ato atacado, sem intermediações de textos de quaisquer espécies, mas isso é da técnica ordinária do processo constitucional em geral.¹⁰⁶

Assim, é fora de dúvida que todo o processo legislativo é passível de controle de constitucionalidade, resta saber se este pode alcançar inclusive a própria lei orçamentária, após sua publicação. A partir de 2003, e mormente após o julgamento da ADI 4.048, o STF afastou-se da tese formalista, para admitir o exame de constitucionalidade por norma jurídica veiculada nos artigos ou disposições da lei orçamentária, ou seja, sem qualquer exclusão “a priori” da jurisdição constitucional, a pretexto de se tratar de “ato administrativo”, “ato-condição”, lei de efeito concreto ou similar. Tem-se, com isso, a valorização da Constituição Financeira e abre-se importante acesso à justiça para o controle dos vícios nas leis orçamentárias.

Na ADI 4.048 ficou bem assentado que:

“O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade”.¹⁰⁷

No caso concreto, discutia-se a vedação constitucional de uso de medida provisória para abertura de crédito extraordinário (art. 62, § 1.º, da CF), que não se poderia admitir exceto “para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública” (art. 167, § 3.º, da CF). Decide, então, o Pleno do STF pela inconstitucionalidade da medida provisória, por descumprir frontalmente a Constituição, cabível o controle abstrato, independentemente do efeito concreto da “autorização”.

Quanto à análise das próprias dotações orçamentárias, no caso de receitas de tributos vinculados, o STF igualmente admitiu o controle de constitucionalidade, como se

106. Ementa: “Constitucional. Ação direta de inconstitucionalidade (ADI). Ausência de confronto direto entre o ato normativo impugnado e o dispositivo constitucional apontado como parâmetro. Não cabimento. Precedentes. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) firmou-se no sentido de que *o controle de constitucionalidade por ADI somente é admissível quando se alega confronto direto, sem intermediações normativas, entre o ato normativo impugnado e o dispositivo constitucional apontado como parâmetro* (ADI 996/DF, Pleno, unânime, rel. Min. Celso de Mello, j. 11/03/1994, DJ de 06/05/1994; ADI 1.670/DF, Pleno, unânime, rel. Min. Ellen Gracie, j. 10/10/2002, DJ de 08/11/2002; e ADI-AgR-ED-ED 3.934/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. 24.02.2011, DJe 30/03/2011)” (ADI 3.950 AgR/DF, Pleno, rel. Min. Teori Zavascki, j. 19.09.2013). Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. O orçamento público e o Supremo Tribunal Federal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 98-105.

107. ADI 4.048 MC/DF – Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.05.2008.

viu com a tentativa de tredestinar o produto da arrecadação da CIDE-combustíveis.¹⁰⁸ Quando se trata de vinculação de tributos, não se pode admitir converter a Constituição de rígida em flexível, como lembrado pelo Min. Marco Aurélio. Deveras, tratando-se de créditos de tributos vinculados à despesa por regra expressa da Constituição (§ 4.º do art. 177), a tentativa de alocar o resultado da arrecadação para despesa diversa, ainda que esta seja mero contingenciamento, desvela a inconstitucionalidade material, afastado qualquer efeito concreto, porquanto seu intento era o mesmo que modificar o texto constitucional. O mérito político, entretanto, deverá ser sempre preservado.¹⁰⁹

Poder-se-ia citar outros tantos casos de controle de constitucionalidade sobre matéria vinculada à lei orçamentária, diretamente, porém o resultado seria o mesmo, quanto ao reconhecimento da sua admissibilidade. Esta é a evidência de uma virtuosa mudança rumo à superação definitiva da tese formalista da lei orçamentária no Brasil.

7. Efeitos da lei anual de orçamento e o papel de planejamento das leis orçamentárias na Constituição de 1988

Todo o orçamento público brasileiro encontra seus princípios e seu conteúdo na Constituição Financeira. Este é um comando para todo o ordenamento jurídico,¹¹⁰ do que decorrem expressivos efeitos de controle, inclusive quanto a inconstitucionalidades.

A Constituição brasileira veda que a lei orçamentária possa ter qualquer conteúdo “estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”¹¹¹ (art. 165, § 8.º). Diante disso, resta saber sobre se “fixar despesa” pode ser suficiente para admitir revogação ou derrogação de leis materiais das despesas. Decerto que não. E a mesma disposição constitucional admite tratamento modificador em duas hipóteses: (i) quanto à autori-

108. “Processo objetivo – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. Lei orçamentária – Contribuição de intervenção no domínio econômico – Importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível – Cide – Destinação – Art. 177, § 4.º, da CF. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária 10.640, de 14.01.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4.º do art. 177 da CF, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inc. II do citado parágrafo” (ADI 2.925/DF. STF – Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 19.12.2004, DJ 04.03.2005, p. 10).

109. “La Corte costituzionale non può esercitare alcun sindacato sulle questioni che implicino valutazioni di merito (convenienza od opportunità politica)” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 356).

110. Ao menos no sentido de ordenamento adotado por Kelsen. Para seu exame teórico, quanto à validade, vide: DIAS, Gabriel Nogueira. *Positivismo jurídico e a teoria geral do direito*: na obra de Hans Kelsen. São Paulo: Ed. RT, 2010. 383 p.

111. “Art. 165 (...) § 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.”

zação para *abertura de créditos suplementares*; e (ii) contratação de *operações de crédito, ainda que por antecipação de receita*. Nestes, a lei do orçamento público dispõe de regras tipicamente de efeitos materiais ou “abstratos”, ou se vê modificada por normas com regime equivalente, como alude igualmente Regis de Oliveira,¹¹² quanto à materialidade da lei de orçamento anual.

A lei de orçamento anual não se afasta da sua natureza de lei material, especialmente no que concerne: (i) à vinculação da Administração quanto à observância dos seus limites, apurados a cada espécie de crédito orçamentário; e (ii) à realização das diretrizes, objetivos e metas da administração, tanto do plano plurianual quanto dos fins de planejamento da lei de diretrizes orçamentárias e da lei de orçamento anual.

A lei de orçamento anual prescreve os limites do poder-dever da Administração, ao imputar *autorizações* para realização de despesas, contra as quais ou fora delas nenhum ato da Administração poderá ser praticado, sob pena de responsabilidade (art. 70, parágrafo único, da CF).

O espaço da liberdade administrativa dependerá das condições entabuladas pelas leis institutivas das fontes de despesas. Naquilo que não for de gasto obrigatório ou de emprego necessário dos recursos (pagamento de dívidas, proventos, gastos com saúde e outros), remanesce a liberdade de decisão sobre a melhor forma e condições a serem atendidas.

Razões de confiança legítima e de cumprimento dos contratos administrativos podem levar certos créditos à condição de despesas impositivas. Por isso, em vez de falar em “orçamento impositivo”, é preferível atribuir esse qualificativo aos créditos, como “créditos orçamentários impositivos” (ainda que, de rigor, isso somente caiba para decisões de normas constitucionais).

Postos nestes termos, não se pode tolher a vocação do orçamento como meio transformador da sociedade segundo os fins e valores constitucionais do Estado. Este é o grande instrumento de ação dos governos e da sociedade para efetivar direitos e consagrar a justiça econômica, social e financeira em nosso País. Por isso, a grande revolução constitucional, no Brasil, seria assumir o orçamento público sob a máxima efetividade que a Constituição Financeira postula, para dar concretude aos direitos e liberdades fundamentais, realizar o desenvolvimento, erradicar a pobreza e superar as desigualdades sociais e regionais ainda tão profundas. Este é o desafio constitucional que as futuras gerações esperam que as de hoje, com serenidade, cumpram a cada dia.

7.1 *Impositividade das leis orçamentárias em relação aos fins de planejamento (diretrizes, planos, metas ou objetivos da administração) – O orçamento-programa*

Quanto a “diretrizes, objetivos e metas da administração”, que qualificamos como fins de planejamento,¹¹³ nenhuma norma orçamentária, do plano plurianual, da lei de

112. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 414.

113. “El Estado atiende a los mencionados mandatos constitucionales a través de medidas de dirección global, y en este sentido tales encomiendas constituyen también directrices acerca

diretrizes orçamentárias ou da lei de orçamento anual, poderá ser qualificada como “ato em sentido concreto” ou “conteúdo concreto”, em virtude da eficácia cogente e abstrata que se dirige para a execução em conformidade com seus fundamentos. Tem-se a unidade teleológica, como destaca José Afonso da Silva, pela uniformidade dos objetivos a serem atingidos.¹¹⁴ Por isso, para todos eles, o orçamento é impositivo e deve ser executado integralmente.

Com a Constituição, a decisão política dos planejamentos e metas do plano plurianual passou a vincular a Administração, o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas, com relação à concretização das finalidades a serem atingidas, aos efeitos sobre as leis anuais de orçamentos (art. 165, §§ 1.º, 4.º e 7.º), controles (art. 74, I, da CF) e às emendas parlamentares (art. 166).

O plano plurianual tem assumido, cada vez mais, o papel constitucional que o qualifica como medida de unidade e coerência do planejamento estatal brasileiro. Não é nova, porém, a função de planejamento dos orçamentos públicos. O art. 2.º da Lei 4.320/1964 já previa 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”. A novidade é que, com o Estado Democrático de Direito da Constituição de 1988, o orçamento deixa de ser mera peça de aprovação de receitas e despesas para assumir as máximas funções de intervencionismo e de dirigismo constitucional, em paralelo aos programas ou planejamentos da Constituição Econômica (art. 174 da CF). Cabe aos governos dar efetividade a este primado fundamental do Estado Democrático de Direito.¹¹⁵

de la política económica a realizar. Junto a la dirección global de la economía, son también instrumentos de una gestión económica constitucionalmente encomendada y determinada en sus principales fundamentos” (PAPIER, Juan Jorge. *Ley Fundamental y orden económico*. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 571). Sobre o planejamento na Constituição, vide o excelente estudo: NASCIMENTO, Carlos Valder do. Planejamento e orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 283-311.

114. Nas suas palavras: “Conclui-se, pois, que o princípio da unidade orçamentária, na concepção do orçamento-programa, não se preocupa com a unidade documental; ao contrário, desdenhando-a, postula que tais documentos orçamentários se subordinem a uma *unidade de orientação política, numa hierarquização unitária dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado*” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 743).
115. Como ressalta Regis de Oliveira: “As finalidades que forem inseridas na peça orçamentária deixam de ser mera ação governamental, mas identificam a solidez de compromissos com o cumprimento dos objetivos ali consignados. Já não se pode admitir um orçamento sem compromissos, apenas para cumprir determinação legal. Já não se aceita o governante irresponsável. Já longe vai o tempo em que se cuidava de mera peça financeira, descompromissada com os interesses públicos. Já é passado o momento político em que as previsões frustravam a esperança da sociedade” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 409). “Il bilancio pubblico degli Stati moderni, qualunque sia il

O plano plurianual é lei material. Cria metas, diretrizes, objetivos, programas ou políticas públicas com função de planejamento e duração continuada, a vincular as demais leis, a lei de diretrizes orçamentárias e as leis de orçamentos anuais. Mesmo nos casos de despesas de duração continuada e investimentos,¹¹⁶ na medida em que não tem função autorizativa de despesa em sentido estrito, persiste o efeito material de vinculação e de planejamento. Na sua execução, assume uma condição de *lex legum* do planejamento orçamentário, para vincular tanto a lei de diretrizes orçamentárias quanto as leis anuais do orçamento, emendas parlamentares e até mesmo as demais leis que veiculem planos e programas nacionais, regionais e setoriais (art. 174 da CF).

Toda a Administração sujeita-se às previsões orçamentárias que direcionam metas ou formulam programas a serem atingidos pelo Estado.¹¹⁷ Retirar do orçamento anual seu

loro regime istituzionale, si propone di collaborare con gli altri strumenti di intervento statale, onde conseguire taluni obiettivi che il mercato, a giudizio della classe dirigente, non è in grado di raggiungere in misura soddisfacente” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 513).

116. Cf. SAMPAIO, Mário de Bittencourt. Os grandes empreendimentos econômicos no orçamento. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, vol. 4, n. 1, p. 3-24.
117. SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973, p. 272. Ou como sintetiza, primorosamente, o que justifica a longa cita: “A Constituição institui um sistema orçamentário efetivamente moderno. Abre amplas possibilidades à implantação de um sistema integrado de planejamento do orçamento-programa, de sorte que o orçamento fiscal, os orçamentos de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social passam a constituir etapas do planejamento de desenvolvimento econômico e social, ou, se se quiser, conteúdo dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, na medida em que estes têm que compatibilizar-se com o plano plurianual que é o instrumento que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, que integrarão o orçamento anual, em cada ano, e por ela executadas anualmente. Trata-se de planejamento estrutural, porque todos os planos e programas têm suas estruturas estabelecidas segundo o plano plurianual (art. 165, § 4.º). (...) Em realidade, assim como a política fiscal é parte da política econômica, igualmente o plano financeiro do Estado deve fazer parte do plano econômico do País. E, por outro lado, já que o equilíbrio financeiro nas finanças modernas se há de estabelecer em relação ao equilíbrio econômico geral, aquela integração é absolutamente indispensável. Essa integração, agora bem caracterizada na sistemática orçamentária da Constituição, é que dá configuração à concepção de *orçamento-programa*. Cumpre, contudo, observar que a integração, referida acima, tem caráter dinâmico, como é próprio das estruturas. Não se trata, por isso, de simples justaposição de planos, mas de uma vinculação permanente e contínua, que não admite interrupção, de sorte que os planos mais gerais ou globais abrangem os mais concretos e a execução destes leva à materialização daqueles” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 737). E também Dino Jarach: “Como plan económico del sector público, el Presupuesto constituye una ley con eficacia obligatoria para los diferentes poderes a los que se encomienda su ejecución. Su contenido normativo es diferente de la mayoría de las leyes, pero su esencia es la de un marco legal dentro del cual debe desarrollarse la acción del gobierno. Es ésta la naturaleza político-económica del Presupuesto que se proyecta también en el ámbito jurídico; no hay, pues, en nuestra opinión, contradicción alguna entre el enfoque

cariz programático equivaleria a convertê-lo numa mera conta de cunho estritamente contábil ou simples ato administrativo. Impõe-se, assim, uma interpretação sistemática para compreender o alcance material do plano plurianual em face do orçamento anual e de toda a Administração. Sua construção confere uma ampla gama de limitações à Administração, quanto à formação e aprovação dos orçamentos, bem como em relação às programações e planejamentos de natureza econômica.

Na forma como se encontra concebido, o orçamento deve ser controlado pelas metas e finalidades,¹¹⁸ logo, isto somente pode atingir qualidade e eficiência se for compreendido como lei material, e não como atos administrativos a serem praticados pelos órgãos do Estado, como despesas a realizar. Se ao Estado impõe-se executar o orçamento, não se pode desviar das metas e do conjunto de despesas aprovadas.

A interpretação das normas constitucionais sobre orçamento assume, assim, uma concepção de atividade financeira do Estado submetida integralmente aos seus fins constitucionais. Por isso, tão importante quanto “cumprir” o plano plurianual é realizar os fins e objetivos constitucionais. Um orçamento que se submete à Constituição na sua integralidade assume a tarefa de cumprir os instrumentos dirigidos ao desenvolvimento, à redução da desigualdade social e regional, os direitos fundamentais e todos os valores da ordem econômica.

A Constituição, pois, já definiu a direção e objetivos, ao tempo que atribuiu o poder de escolha dos melhores meios para os representantes do povo, democraticamente, elegerem as condições para o atingimento dessas finalidades. O orçamento anual do Estado Democrático (e Social) e o plano plurianual, especialmente quando interpretados e aplicados conforme os ditames constitucionais, perseguem fundamentos coalescentes com a Constituição Econômica e asseguram funções típicas de planejamento. Por conseguinte, estes fins, os quais são, *a priori*, constitucionais, vinculam todos os entes do federalismo, assim como os poderes correspondentes. É importante lembrar que o controle do Congresso faz-se não apenas quanto à legalidade, mas também quanto à

político-econômico y el punto de vista jurídico del Presupuesto” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82).

118. São oportunas as palavras de Kyoshi Harada: “No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular; o que justifica a crescente atuação legislativa no campo orçamentário. Por oportuno, cumpre lembrar que, lamentavelmente, entre nós, o orçamento, longe de espelhar um plano de ação governamental, referendado pela sociedade, tende mais para o campo da ficção. Tanto é assim que a União já ficou duas vezes sem orçamento aprovado, como resultado de divergências entre o Parlamento e o Executivo em torno de algumas das prioridades nacionais, sem que isso tivesse afetado a rotina governamental. Vige entre nós a cultura de desprezo ao orçamento, apesar de, ironicamente, existir uma parafernália de regras e normas, algumas delas de natureza penal, objetivando a fiel execução orçamentária” (HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 58).

legitimidade, ou seja, quanto ao cumprimento dos objetivos vertidos no Plano Plurianual e na concretização da Constituição.¹¹⁹

Por todos esses motivos, como *conceito constitucional*, o orçamento público deve ser identificado segundo suas características democráticas previstas na Constituição. Nesta, o orçamento público deve ser elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidas, de projetos e programas a serem executados. Nesse particular, como bem evidencia Adilson Dallari, as dotações são mera representação numérica, motivo pelo qual o orçamento público deve ser compreendido na sua função vinculante para a Administração, e não só autorizativa, por determinação constitucional.¹²⁰

Interpretar e aplicar o orçamento pelos programas, metas, diretrizes, objetivos ou políticas públicas com função de planejamento não cria novo modelo de “orçamento” (como o chamado “orçamento-programa”), senão reconhece o seu papel constitucional em conformidade com os fins do Estado Democrático de Direito. Com ele, aprimora-se a transparência, para um controle pelos objetivos dos gastos e o planejamento de Estado. Não há qualquer substituição do orçamento ordinário, mas renovado papel para cumprir os propósitos da interconstitucionalidade econômico-financeira, como instrumento de política intervencionista, coordenado com os planos, programas, políticas públicas e objetivos econômicos de caráter nacional, regional ou setorial.¹²¹

7.2 *Princípio de compatibilidade constitucional obrigatória do planejamento com o plano plurianual*

O planejamento orçamentário é efetuado mediante seus três instrumentos básicos, previstos no art. 165: o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, os quais atuam de modo integrado para dar cumprimento à execução dos programas de governo e promover o atingimento dos fins constitucionais

119. Segundo Andrea Amatucci: “La costituzione, recependo il concetto moderno dell’attività finanziaria, dispone che il bilancio assolva la funzione di strumento di programmazione economica (...), nell’ambito del ciclo economico pluriennale cui inerisce la programmazione” (AMATUCCI, Andrea. *Funzioni e disciplina del bilancio dello stato*. Napoli: Jovene, 1970. p. 216). “Naturalmente tutti i bilanci annuali per il periodo della programmazione hanno vincolati gli stanziamenti necessari a tal fine. Così il bilancio non è più un elenco di spese disorganicamente stanziante, sotto gli impulsi del momento, e di entrate riscosse ad ogni costo, ma un piano organico rivolto” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 503).

120. “A lei orçamentária, uma vez aprovada, obriga o Executivo a lhe dar fiel cumprimento, sob pena da configuração de crime de responsabilidade. Cumprir a lei orçamentária significa executar ou implantar os projetos e programas que embasaram ou justificaram os quantitativos expressos nas dotações orçamentárias” (DALLARI, Adilson. Orçamento impositivo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310).

121. Cf. ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico* (modelo de Estado, gestión pública, regulación económica). Granada: Comares, 2004. p. 345.

do Estado. Notadamente nos últimos anos é que o plano plurianual começa a ter maior visibilidade e representar interesse em sua concretização.¹²²

Tão singular é o compromisso da Constituição em afirmar o plano plurianual como instrumento de planejamento financeiro que se pode até mesmo falar de um *princípio de compatibilidade constitucional obrigatória* do plano plurianual.

O planejamento veiculado por orçamentos é apenas uma forma de manifestação daquele contemplado no art. 174 e § 1.º da Constituição Econômica, pelo qual o Estado exercerá, na forma da lei, a função de *planejamento*, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, ao tempo que o § 1.º prescreve que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do *planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado*, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

A perseguir idênticos propósitos, o art. 43 tampouco deixa dúvidas quanto ao emprego do planejamento para desenvolvimento e redução das desigualdades regionais, mediante os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, o que envolve os incentivos regionais. Portanto, os planejamentos gerais que se incluem na competência da União do art. 21, IX, da CF, a saber: “IX – *elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social*”, somam-se aqueles integrados aos orçamentos, o que deve ocorrer em manifesta harmonia, ainda que sob a prevalência do plano plurianual, por exigência do § 4.º do art. 165 da CF.

Esta unidade teleológica entre os planejamentos da Constituição Econômica e os da Constituição Financeira pode ser facilmente confirmada pelo § 7.º do art. 165, ao estabelecer que os orçamentos anuais (excetuado o orçamento da seguridade social)

122. Conforme o plano plurianual vigente: “17. A decisão de iniciar um novo ciclo de desenvolvimento no Brasil, no qual o Estado desempenha um papel indutor importante, resgatou o planejamento governamental, sobretudo nos últimos 8 anos. Entretanto, os Planos Plurianuais ainda não haviam absorvido boa parte dessa concepção de planejamento. O PPA 2012-2015 possui uma estrutura inovadora que reflete uma concepção de planejamento influenciada, especialmente, pela formulação e implementação das principais agendas executadas no período recente, como o PAC, o Bolsa Família, o PDE e o Minha Casa, Minha Vida, entre outros”. E prossegue mais adiante: “(...) Os PPA 2012-2015 estão organizados em Objetivos que, por sua vez, são detalhados em Metas e Iniciativas. Os Objetivos constituem-se na principal inovação deste Plano, na medida em que expressam as escolhas do governo para a implementação de determinada política pública. Por meio deles, o PPA declara um enunciado que relaciona o planejar ao fazer, uma indução à associação entre formulação e implementação com vistas a apontar os caminhos para a execução das políticas e, assim, orientar a ação governamental. Procurou-se, sempre que possível, utilizar uma linguagem que guie o governo, evitando-se declarações descomprometidas com as soluções”. Contudo, assinala Gilberto Bercovici que o planejamento não pode ser reduzido ao orçamento, sob pena de perder sua principal característica, que é a de fixar diretrizes para a atuação do Estado e que orientam igualmente o setor privado. Para um exame crítico da superação do subdesenvolvimento no Brasil e a contribuição das finanças públicas, veja-se: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 205-209; FURTADO, Celso. *Teoria e política do desenvolvimento econômico*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000. 355 p.

deverão ser compatibilizados com o *plano plurianual* e terão entre suas *funções* a *reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional*.¹²³ Nisto, fica bem entendido que o planejamento do desenvolvimento equilibrado é tarefa também do plano plurianual.¹²⁴

O art. 165, § 1.º, da CF prescreve ainda que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as *despesas de capital* e outras delas decorrentes e para as relativas aos *programas de duração continuada*”. Portanto, despesas de capital e programas de duração continuada que possam servir, de forma regionalizada, à consecução das diretrizes e metas da União para promoção do desenvolvimento e redução de desigualdades poderão ser veiculados pelo plano plurianual.

A máxima determinação constitucional para essa integração de medidas de planejamento verifica-se no § 4.º do art. 165 da Constituição Financeira, ao prever que “os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional”. Diante disso, o plano plurianual encontra-se em posição privilegiada e preferencial na definição da coerência entre planos e programas nacionais, regionais ou setoriais. Por isso, em qualquer hipótese de conflito, prevalecerá a condução dirigista do plano plurianual.

Quanto à lei de diretrizes orçamentárias, o art. 165, § 2.º, da CF determina que esta “compreenderá as *metas e prioridades* da administração pública federal, incluindo as *despesas de capital* para o exercício financeiro subsequente, *orientará* a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e *estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento*”. Desse modo, a partir dos objetivos, programas e metas do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias define as prioridades e estabelece a política de fomento, o que igualmente pode ser

123. Neste grupo, compreendidos 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, bem como o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (art. 165, § 5.º, I e II, da CF).

124. E não estamos sós. Como diz Adilson Dallari: “Pode-se afirmar, com segurança, que o antigo debate sobre o caráter autorizativo ou impositivo do orçamento não tem mais sentido, diante da pletora de normas que não deixam sombra de dúvida quanto ao fato de que o sistema de orçamentos é, na verdade, um subsistema do conjunto articulado de projetos e programas que devem orientar o planejamento governamental, o qual, nos termos do art. 174 da Constituição Federal, é determinante para o setor público” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 309-327). Não é outro o entendimento de Weder de Oliveira, que assinala as mazelas políticas, gerenciais e éticas do orçamento autorizativo. Ver: OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 423 e ss.

utilizado para os fins do planejamento econômico, desenvolvimentista ou redutor de desigualdades sociais e regionais.

No que concerne aos incentivos, em harmonia com o § 2.º do art. 43, que trata dos incentivos regionais, o art. 165, § 6.º, dispõe que “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”. Mais uma vez, a Constituição afirma a função de planejamento das leis orçamentárias, incluída a lei de orçamento anual. Esta regra tem eficácia de controle, mas também de elemento de planejamento, para determinar medidas reductoras de desigualdades regionais.

Como já foi mencionado, não se admite nenhuma emenda parlamentar em contradição com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, por força do art. 166, § 3.º, I, da CF, ao prever que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. De igual modo, as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual (art. 166, § 4.º, da CF).

Para os fins de controle interno e externo, o art. 74, I, da CF determina a necessidade de integração entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Destarte, o art. 167, § 1.º, da CF, em coerência com os fundamentos assinalados, quanto à prevalência sistêmica do plano plurianual, prescreve que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no *plano plurianual*, ou sem *lei que autorize a inclusão*, sob pena de crime de responsabilidade”. O sentido é muito claro, pois qualquer despesa que supere o limite do orçamento anual deve receber expressa autorização legislativa, prévia, com inclusão no plano plurianual, ou posterior, por lei modificativa ou aditiva ao plano plurianual em execução. Contudo, mantida a exigência de lei para a autorização do planejamento orçamentário do plano plurianual.

Esta opção do constituinte por conferir ao plano plurianual posição preferencial em relação aos programas, às metas e aos objetivos não pode surpreender. A função de planejamento do desenvolvimento do plano plurianual coincide com aquilo que se via previsto no Ato Complementar 43, de 29.01.1969, que autorizava o Poder Executivo a elaborar Planos Nacionais de Desenvolvimento, de duração igual à do mandato do Presidente da República, submetidos à deliberação do Congresso Nacional, com vigência autorizada para os exercícios de 1972, 1973 e 1974, pela LC 9/1970. Em boa hora, o constituinte criou o plano plurianual, com modelo menos rígido que o “Orçamento Plurianual de Investimentos” e mais coerente com os fins constitucionais de um Estado Democrático de Direito vigente, para contribuir com o dever de planejamento que o acompanha (art. 174 da CF).

8. Orçamento autorizativo e obrigatoriedade para realização das despesas públicas na execução orçamentária

Segundo parcela significativa da doutrina, os orçamentos públicos poderiam ser classificados em duas modalidades, quanto à obrigação de realizar as despesas: autorizativos ou impositivos. Entendemos que excetuados casos de determinação de direito positivo pela decisão impositiva, só a autorização prospera para a fase de execução orçamentária.

A Constituição de 1988 não contempla norma jurídica que possa levar a alguma conclusão *a priori* quanto a ser, o orçamento público, “impositivo”, ou obrigatório, quanto à realização de todos os gastos autorizados pela lei orçamentária. Mesmo o art. 165, § 8.º, da CF, ao dizer que lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não resolve esse aspecto, que se resolve na fase de execução do orçamento.

Já ficou demonstrado que a lei orçamentária fixa limites materiais, temporais, quantitativos e condições específicas para cada crédito orçamentário, além dos critérios e fins do planejamento. Desse modo, institui uma vinculação para a Administração, que não poderá desbordar essas demarcações ou criar despesas novas, sem prévia autorização legislativa.

As despesas lançadas em orçamento e aprovadas pelo Legislativo não obrigam a Administração a efetuar, concretamente, todo o gasto. Tudo dependerá dos empenhos a serem realizados e das receitas estimadas serem confirmadas, afora decisão política ou administrativa sobre a conveniência e oportunidade por realizar ou não o gasto. Tolher o mérito administrativo da decisão política de realização da despesa pública é reduzir o âmbito de autonomia do Poder Executivo e inibir o cumprimento dos programas de governo coerentes com as escolhas democráticas.

Obviamente, somente por decisão motivada poderá a Administração não dar execução ao orçamento como fora autorizado pelo poder legislativo. Reconhecer o espaço de liberdade que a Administração possui, a partir da autorização legislativa, não equivale a supor alguma discricionariedade para alocação de disponibilidades financeiras, cuja efetiva realização dependerá do tipo de despesa, da lei institutiva das despesas públicas, dos programas, metas ou políticas públicas e da situação concreta, contratação e outros. São esses aspectos condicionantes que determinam a impositividade da realização do gasto, caso a caso, em conformidade com os fins constitucionais do Estado e os critérios da Constituição Financeira.

Nos casos de despesas vinculadas por lei e de despesas obrigatórias, a disponibilidade de recursos visa a assegurar a continuidade do serviço, logo, o não cumprimento impõe imediato controle quanto às razões que impediram o seu total emprego no serviço ou na finalidade constitucional ou legal.

Sabe-se, porém, que persiste esforço para conferir caráter impositivo à execução integral da lei orçamentária, na forma como aprovada pelo Poder Legislativo, e especialmente daqueles créditos orçamentários vinculados a emendas patrocinadas por

parlamentares. Ocorre que, a nosso ver, esta é uma medida extrema que pode trazer outras dificuldades, como aumento de pedidos de aprovação de créditos suplementares ou de remanejamentos, que não solucionam na origem o problema, que é a atitude dos governantes quanto à elaboração das propostas orçamentárias ou de execuções desastrosas, com reduzido controle quanto à legitimidade e economicidade das despesas.

A impunidade com os descumprimentos sistemáticos dos créditos orçamentários requer não apenas punição (arts. 70, parágrafo único, e 85, VI, da CF), mas uma mudança de conduta pela Administração, sobre a sua função e regime de aplicação, assim como do Legislativo, nos controles externos.¹²⁵

Merecem aqui atenção as palavras de Regis de Oliveira, talhadas oportunamente para quem crê no cumprimento real do orçamento público:

“Um orçamento sistematicamente descumprido torna-se mera peça de ficção, vã promessa de austeridade, desenvolvimento e igualdade social, que desacredita seus dirigentes e menospreza seus verdadeiros mandantes. Se a reprimenda popular não é suficiente para assegurar o cumprimento das diretrizes previamente traçadas, o controle externo do orçamento deve ter a intensidade suficiente para reconduzir o governo a níveis aceitáveis de subordinação à lei e de credibilidade financeira”.¹²⁶

A execução da despesa depende da arrecadação da receita, mas isso não significa nem chancela o puro e simples descumprimento do orçamento, sequer de forma transversa, a pretexto de não se confirmarem as obtenções das receitas estimadas. Invariavelmente, a eficiência administrativa reclama previsões de receitas segundo critérios seguros e controlados, para evitar que o orçamento converta-se numa carta de promessas inúteis.

O controle da execução do orçamento requer aprimoramentos que garantam o máximo êxito quanto à moralidade e economicidade no trato das despesas públicas. Imposição de metas, programas ou políticas públicas podem contribuir com a melhor efetividade do que se espera quanto ao cumprimento do orçamento público. Contudo, numa interpretação conforme a Constituição, não vemos como construir alguma permissão para tornar o orçamento público integralmente impositivo.

125. Como percebe Adilson Dallari: “Com efeito, o art. 85, inciso VI, da Constituição Federal, tipifica como crime de responsabilidade do Presidente da República qualquer comportamento que atentar contra a lei orçamentária. Tal dispositivo nunca foi aplicado e o orçamento, de fato, na verdade, na prática, continua sendo um amontoado de números, com caráter meramente autorizativo” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 312).

126. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 419. A ressaltar a feição de instrumento do dirigismo econômico, CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 147. Cf. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Ley de Presupuestos y Constitución*. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria. Valladolid: Trotta, 1998. p. 231 e ss.

9. Considerações finais

Os desafios postos para o orçamento neste início de século XXI, com a derrocada dos mitos liberais de “Estado mínimo” e seus consectários, promove a necessidade de abertura de medidas coerentes com o Estado Democrático de Direito, sem perder de vista o controle das contas públicas e suas repercussões sobre a economia. Por isso, a tendência dos ordenamentos tem sido implantar orçamentos orientados para o atingimento de resultados (*performance*), por programas ou por objetivos.

Os orçamentos devem ser capazes de assegurar o atendimento das necessidades do Estado segundo um exercício da eficiência orçamentária, ou princípio de boa administração.¹²⁷ Por conseguinte, exigir atendimento de *performance* é o mesmo que aplicar o princípio de eficiência administrativa em toda a extensão da atividade financeira do Estado, especialmente quanto aos controles e obtenção de economicidade na realização das despesas públicas por meio dos orçamentos-programas.

Para o Brasil, com suas três leis orçamentárias e com mandamento constitucional expresso para a realização das metas, programas e diretrizes, ordenar o orçamento por resultado ou programas não é novidade. Contudo, espera-se, para todos os entes do federalismo, uma “atitude” de governo coerente com esse projeto constitucional, quanto à maximização dos resultados orçamentários mediante eficácia de controles internos

127. Segundo Rhita Boust, “*la définition de la ‘bonne administration’ ne serait pas souhaitable dans la mesure où elle condamnerait la nécessaire adaptation du principe de bonne administration qui, à l’instar d’autres principes généraux du droit, aurait pour principal intérêt de s’ajuster aux situations nouvelles*”. E, mais adiante, esclarece que a boa administração “*désigne l’adaptation équilibrée des moyens dont elle dispose pour remplir son objectif. La notion de bonne administration ne se confond donc ni avec l’idée de bon résultat ni avec celle de bon objectif : elle vise avant tout le bon usage des moyens. Cette optimisation des moyens est obtenue par la pondération raisonnable des éléments en conflit*” (BOUSTA, Rhita. *Essai sur la Notion de Bonne Administration en Droit Public*. Paris : L’Harmattan, 2010. p. 28). De modo semelhante, veja-se : FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 1104-111; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária. Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 46; OCDE. *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l’OCDE*, 2007. Paris : OCDE, 2008. 240 p. Cf. DAMIEN, Cateau. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique – la performance, fondement d’un droit public financier rénové*. Paris : Dalloz, 2007. p. 203; SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 101-131; MARTINIELLO, Laura. *Profili definitivi e procedimento di formazione del bilancio dello Stato*. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell’economia e nel governo dell’azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 27-59; BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 411; LLAU, Pierre. Budget. In: PHILIP, Loïc (coord.). *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1, p. 181-182; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado* (planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário). São Paulo: Ed. RT, 1975. 430 p.

e externos. Orçamento por *performance*, programa ou resultado, portanto, não é algo novo. Nova é a ação de governo dirigida para a implementação efetiva desses modelos.

Nesse propósito, é necessária uma permanente atenção com o controle de exercícios anteriores ou em execução. Veja-se, por exemplo, a exigência constitucional do art. 165, § 3.º, segundo a qual “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. Tanto este demonstrativo quanto a maioria dos relatórios exigidos pela LRF são documentos significativos, mas nem sempre assumidos com rigor de critérios, quando deveriam motivar cuidadoso controle parlamentar, em sentido construtivo, para a otimização dos resultados. E não é só aqui que esse problema persiste. Recentemente, na França, surgiu a expressão *budgetisation axée sur la performance*, a aludir à necessidade do melhor controle desses relatórios como resultados de objetivos, ou seja, para atingir *performance* orçamentária (orientada segundo resultados controlados).

Para comprovar que essa exigência de *performance financeira* na legislação brasileira não é nova, mas algo coerente com a Constituição, quanto ao controle das *despesas*, o art. 74, nos seus incisos I e II, da CF, exige que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e II) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à *eficácia e eficiência*, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e, no que tange às *receitas*, o art. 52, XV, estabelece a competência do Senado Federal para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. Somados esses dispositivos com o art. 37, que consagrou o princípio de eficiência na Administração Pública como princípio fundamental, patente que a instauração de controles do orçamento por “resultados” (*performance*) sempre existiu. Falta a atitude de execução firme e qualificada, inclusive quanto às metas, programas e objetivos, no que sua impositividade é plena.

Se alguma virtude pode ser encontrável na crise financeira internacional de 2008, dentre outras, tem-se a confirmação empírica de que a grandeza da economia de um país constrói-se com o Estado e setor privado fortalecidos reciprocamente e animados pelos valores constitucionais em concretização permanente. Nenhum segmento da economia de mercado é forte e resistente às “falhas de mercado” se não for acompanhado de um Estado igualmente forte e de atuação permanente na proteção do seu mercado, no sentido de ter meios para as intervenções que se façam necessárias à manutenção dos fundamentos da ordem econômica, mormente pela sua capacidade de oferecer segurança jurídica aos agentes econômicos.

Diante disso, que seja o orçamento público brasileiro, pelo arquétipo constitucional de regras e princípios que o rege, aquilo que propugnava Veiga Filho, não apenas o documento fundamental de finanças do Estado, mas a “expressão mais concisa e evi-

dente da boa política e de um bom governo, bem como do progresso moral e intelectual de um povo”.¹²⁸ E como conceito constitucional, o orçamento público deve realizar os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, nas suas máximas possibilidades, com promoção do desenvolvimento equilibrado e sustentável, erradicação da pobreza, redução de desigualdades sociais e regionais e efetividade dos direitos e liberdades fundamentais. Esta é a revolução que a Constituição Financeira, integrada com as Constituições Econômica e Político-Federativa, por meio do orçamento, tem como dever realizar em favor de todo o povo brasileiro, sem distinções, e de modo permanente, em favor das gerações presentes e futuras.

128. VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 185.