

Responsável  
RISA HARMS

Operações de Conteúdo  
ANA MAYUMI ONO

Autores: Aline Darcy Flôr de Souza, Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, A. M. Loureiro Gomes, Luciana Felix e Marcela Pâmela da Costa Silva

Assistentes Administrativos Editoriais: Francisca Lucélia Carvalho de Sena e Juliana Camilo Menezes

Produção, Qualidade Editorial e Revisão

Coordenação

ANNA VAZ CAMEIRA

Técnica de Qualidade Editorial: Maria Angélica Leite

Assistentes de Operações Editoriais: André Furtado de Oliveira, Bryan Macedo Ferreira, Damares Regina Felício, Danielle Rondon Castro de Azevedo, Felipe Augusto da Costa Souza, Felipe Jordão Magalhães, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, Maria Eduarda Silva Rocha, Mayara

Antonioni Pinto, Patrícia Melhado Navarra, Rafaella Araujo Akiyama, Thiago César Gonçalves de Souza e Thiago Rodrigo Rangel Vicentini

Assistentes Editoriais: Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Daniele de Andrade Vintecinco, Maria Cecilia Andreo e Mayara Crispim Freitas

Assistentes de Qualidade Editorial: Carina Xavier Silva, Claudia Helena Carvalho e Marcelo Ventura

Assistentes Gráficas: Angélica Andrade, Guilherme Monteiro dos Santos, Larissa Gonçalves de Moura, Miriam da Costa e Sthefany Moreira Barros

Assistente: Chrisley Figueiredo

Assistente de Conteúdo Digital

Coordenação

ARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Assistentes: Ana Paula Cavalcanti, Bruna Carmo, Diogo Ferreira, Gabriela Lino, Luciano Guimarães, Renan Diniz, Rodrigo Araujo,

Rodrigo Barcelos e Yasmim Andrade

Assistentes Administrativos e Produção Gráfica

Coordenação

HENRIQUE ANDRADE

Assistente de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Crise dos Poderes da República: judiciário, legislativo e executivo/  
George Salomão Leite, Lenio Streck, Nelson Nery Junior (coordenadores).  
– São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

Vários autores.

ISBN: 978-85-203-7313-2

1. Poder executivo – Brasil 2. Poder judiciário – Brasil 3. Poder legislativo – Brasil I. Leite, George Salomão. II. Streck, Lenio. III. Nery Junior, Nelson.

17-04653

CDU-342.51(81)

-342.56(81)

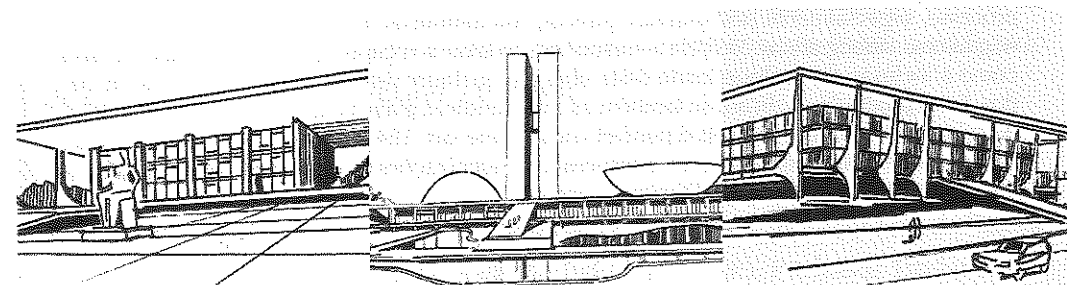
-342.52(81)

**Índices para catálogo sistemático:** 1. Brasil: Poderes da República: Poder executivo: Direito constitucional 342.51(81) 2. Brasil: Poderes da República: Poder judiciário: Direito constitucional 342.56(81) 3. Brasil: Poderes da República: Poder legislativo: Direito constitucional 342.52(81)

GEORGE SALOMÃO LEITE  
LENIO STRECK  
NELSON NERY JR.

COORDENADORES

# CRISE DOS PODERES DA REPÚBLICA



JUDICIÁRIO, LEGISLATIVO E EXECUTIVO

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™

## Capítulo XXXVI

### PODER EXECUTIVO E ORÇAMENTO PÚBLICO

#### PODER EXECUTIVO E ORÇAMENTO PÚBLICO

ESTEVÃO HORVATH<sup>1</sup>

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Consentimento à tributação – 3. Legalidade – 4. Direito Financeiro – 5. Direito orçamentário – 6. Conexão receitas/despesas – 7. Perspectiva política do orçamento – 8. Aspecto econômico – 9. Equilíbrio entre Executivo e Legislativo – 10. Missão orçamentária do Poder Executivo – 11. Orçamento simplesmente autorizativo ou impositivo? – 12. Orçamento impositivo – 13. A natureza de lei formal e a impositividade do orçamento – 14. “Contingenciamento” de verbas orçamentárias – 15. Conclusão – 16. Bibliografia

#### 1. Introdução

Diante dos recentes acontecimentos que têm tido lugar em nosso País envolvendo questões relativas a algum tipo de desvio de recursos públicos, o Direito Financeiro passou a constituir motivo de interesse por parte da comunidade jurídica, dos políticos e mesmo do geral da população, que com ele se depara, ainda que sem perceber.

Os exemplos mais evidentes e chamativos desta ordem de coisas talvez sejam aqueles que resultaram do pedido de impedimento da presidente da República, por entender que eles constituem, em última análise, violação à Constituição e à lei orçamentária e, de conseguinte, configurariam crime de responsabilidade (art. 85, *caput*, da Constituição da República e, especialmente, o seu inciso VI).<sup>2</sup>

1 Livre-docente em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Doutor em Direito pela Universidade Autônoma de Madri. Pós-doutorado pela Universidade Autônoma de Madri. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Procurador do Estado do Estado de São Paulo aposentado, consultor jurídico, professor associado do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós graduação “lato” e “stricto sensu”, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e de Direito Financeiro na graduação da mesma Universidade.

2 “Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

(...)

VI - a lei orçamentária”

O fato é que, até recentemente, a preocupação maior dos estudiosos era com a tributação, deixando de lado o gasto público. Quanto a este, era ele relegado aos poucos especialistas que lidavam mais diretamente com a matéria de finanças públicas, notadamente economistas e especialistas em Contabilidade Pública. Nos dias que correm, no entanto, a realidade fez com que se passasse a dar mais atenção ao que acontece com o destino dado ao dinheiro público, tendo-se em conta que isso afeta a todos – Administração Pública e sociedade como um todo.

É de todo salutar que isso ocorra, porquanto de pouco vale uma tributação moderna, cada vez mais aproximada de ser equânime e justa (não se está dizendo aqui que seja o que ocorre com a tributação no Brasil, por exemplo; longe disso), se, na hora de aplicar o dinheiro arrecadado, a ineficiência, a falta de planejamento e a corrupção, entre outros fatores, faz com que aquele aparente montante bilionário de receita “escoe pelo ralo”, sem que se saiba o que dele foi feito.

## 2. Consentimento à tributação

Historicamente, como se sabe, chegou um tempo em que o povo (então, na realidade, certas castas) se revoltou com a imposição forçada por parte do soberano, retirando parte da sua propriedade ou do fruto do seu trabalho, passando a exigir que este último solicitasse autorização [ao povo] toda vez que pretendesse cobrar aquilo que hoje se denomina tributo.<sup>3</sup>

Não satisfeito com exigir o consentimento à tributação, passou o povo a demandar que se lhe indicasse o que seria feito com os recursos por ela proporcionados. Assim, para mais da autorização para tributar, requer-se, num Estado de Direito, que o povo empreste o seu consentimento também para definir o destino do dinheiro público.

Horacio Corti observa que, como consequência direta do princípio da *autoimposição*, surgiu o direito dos cidadãos não só ao consentimento à tributação, como também a “conhecer a sua justificação e o destino a que se afetavam [os tributos]”.<sup>4</sup> Esses direitos foram reconhecidos no *Bill of Rights* de 1689, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 (art. 14) e também assim estabeleceu a Constituição de Cádiz de 1812.<sup>5</sup>

Com base na evolução do orçamento na Inglaterra, Hector Villegas reconhece que aquele foi o resultado político das lutas pela supremacia travadas entre o soberano e os

3 Magna Carta de 1215, n. 12: “No ‘scutage’ or ‘aid’ may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable ‘aid’ may be levied. ‘Aids’ from the city of London are to be treated similarly”.

4 Citado em Sentença do Tribunal Constitucional espanhol (STC 3/2003, Fundamento Jurídico nº 3).

5 *Idem*.

representantes do povo.<sup>6</sup> Estes conseguiram, primeiramente, que o rei aceitasse que nenhum imposto poderia ser estabelecido sem o consentimento dos representantes do povo e, em seguida, “controlar o emprego dos fundos que haviam votado, ou seja, os gastos públicos”.<sup>7</sup>

## 3. Legalidade

Nota-se, desde logo, que este tema guarda estreita relação com o princípio da legalidade. Com efeito, principiando com a reunião das Cortes (nome genérico que aqui se utiliza para fins didáticos) para aprovar a imposição e, em seguida, o gasto público, aquilo que hoje denominamos Parlamento passou a reunir-se para tratar de outros assuntos, até culminar com o que entendemos atualmente como Poder Legislativo.

O que se pretende aqui destacar é que, em matéria de tributação e de despesa pública, é de fundamental importância o princípio da legalidade, que materializa o consentimento do povo a ambos. Frise-se, contudo, que, modernamente, o mais relevante na análise do orçamento é a sua aprovação pelo Parlamento, principalmente no que tange ao gasto público, uma vez que a legalidade na tributação já é resolvida quando da instituição do tributo. Já para o gasto do dinheiro público, a manifestação do “dono da coisa pública” ocorre mediante a aprovação do orçamento. Daí falar-se em “bifurcação do princípio da legalidade” [autorização legal para tributar e para gastar].

## 4. Direito Financeiro

Indo às origens do Direito Financeiro, perceberemos que o seu objeto era estudado pelos especialistas em Direito Administrativo.

Não é difícil perceber que receitas públicas, gasto público, orçamento e dívida pública, matérias tradicionalmente componentes do denominado Direito Financeiro referem-se à Administração Pública. Ora, o “ramo” jurídico que contém normas reguladoras desta última é o Direito Administrativo. As matérias atrás referidas, portanto, integram, classicamente, esta fatia do Direito. Por que, então, se diz que a disciplina jurídica de tais assuntos é dada pelo Direito Financeiro? A resposta é simples: por mera convenção. Destacou-se do Direito Administrativo uma parcela – aquela correspondente às “Finanças Públicas” – bastante específica e cuja legislação passara a ser cada vez mais complexa, para estudá-la mais de perto, mais aprofundadamente e, por esta razão, convencionou-se dar a esse – então novo – ramo jurídico o nome de Direito Financeiro.

Geraldo Ataliba averba que “o direito financeiro é o ramo do direito que rege a ação do Estado quando realiza receitas (contratuais ou coativas – estas tributárias), guarda e administra dinheiros e os despende (despesa pública)”.<sup>8</sup>

6 VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. p. 126.

7 *Idem*.

8 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. Cit. op. p. 217.

## 5. Direito orçamentário

Da mesma forma, e pelas mesmas razões, o Direito Tributário se desmembrou do Direito Financeiro e, dentro deste último, fala-se hoje em Direito Orçamentário, que podemos definir como o ramo do Direito que disciplina o orçamento do Estado, desde a sua elaboração até a sua execução. Quanto mais específica e complexa a matéria de que se trate, mais cedo a sua disciplina jurídica passa a ser condensada em um novo setor jurídico que termina por ser destacado de outro mais genérico, visando a propiciar, mediante a sua sistematização, uma compreensão mais sólida de suas regras. Daí se explica por que se começou a tratar do orçamento público enfeixado numa nova ramificação jurídica, advinda do Direito Financeiro, do qual é um sub-ramo.

Ricardo Lobo Torres refere-se mesmo a uma “Constituição Orçamentária”, que constitui o que ele denomina de “Estado Orçamentário”, que é, a seu turno, “a particular dimensão do Estado de Direito, apoiada nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização das despesas”.<sup>9</sup>

O intitulado “fenômeno financeiro” (aqui entendido como conceito equivalente ao de “atividade financeira do Estado”)<sup>10</sup> depende, para que dele se tenha uma compreensão ampla e uma visão global, da sua consideração como se fora um todo, isto é, abarcando a disciplina jurídica relativa à obtenção das receitas, à realização das despesas e à gestão do dinheiro público.

Tal é a importância do orçamento dentro de um Estado,<sup>11</sup> que Martínez Lago e García de la Mora averbam que ele “representa, por excelência, o nexo de união fundamental entre receitas e gastos públicos; nele aparece sintetizada a atividade financeira toda”.<sup>12</sup>

Quer-se ressaltar que o fenômeno financeiro é incidível, a não ser para fins didáticos. Não há como dissociar a receita do gasto (e vice-versa, obviamente). A atividade financeira compõe-se da arrecadação do dinheiro, da sua administração e do gasto; a arrecadação de receitas visa justamente ao gasto (necessário para a sociedade de um determinado Estado) e, reciprocamente, a existência deste está condicionada à arrecadação de recursos.

9 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. p. 171. Prossegue o professor: “O Estado Orçamentário surge com o próprio Estado Moderno. Já na época da derrocada do feudalismo e na fase do Estado Patrimonial e Absolutista aparece a necessidade lançar tributos e efetuar gastos, primeiro na Inglaterra (Magna Carta de 1215) e logo na França, Espanha e Portugal. Com o advento do liberalismo e das grandes revoluções é que se constitui plenamente o Estado Orçamentário, pelo aumento das receitas e despesas públicas e pela constitucionalização do orçamento na França, nos Estados Unidos e no Brasil (art. 172 da Constituição de 1824)”.

10 A qual, lembre-se, consiste na obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público.

11 O então ministro Carlos Ayres Britto, do Supremo Tribunal Federal, chegou a afirmar que, abaixo da Constituição, as leis orçamentárias são as mais importantes no país, com o que concordamos em gênero, número e grau.

12 *Lecciones de derecho financiero y tributario*, p. 60.

## 6. Conexão receitas/despesas

O modo como a Constituição da República ordena o sistema tributário (a partir do art. 145) e o referente às finanças públicas (art. 163 em diante) já dá margem para perceber a forte conexão presente entre as receitas e as despesas. De formas variadas, as questões tratadas pelo político, pelo economista, pelos técnicos financeiros, sociólogos etc. faz-se representar no conjunto das disposições pertinentes a este tópico da vida do Estado.

Noutro giro, não se vislumbra a possibilidade de não interferência da disciplina tocante à arrecadação de receitas (não somente, mas, principalmente, as tributárias) no regramento sobre como elas serão aplicadas.

Álvaro Rodríguez Bereijo sintetiza de forma exemplar o pensamento aqui esboçado, quando diz que:

“En el moderno Estado social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión.”<sup>13</sup>

O orçamento contemplará receitas e despesas, destinando as primeiras às segundas, com o que ambas são logicamente interdependentes, ainda que se tenha convencionado que as receitas tributárias pertencem ao campo do Direito Tributário e as despesas, ao Direito Financeiro.

Sainz de Bujanda, já há muito tempo, anotava:

“(…) aglutinar en el seno de una misma disciplina jurídica, el análisis del fenómeno hacendístico, en su doble manifestación de gastos y de ingresos, no entraña, en modo alguno, una mera yuxtaposición de instituciones heteróclitas, sin otro ligamento entre sí que la mera referencia objetiva a un determinado tipo de realidad. Es, por el contrario, el único camino que confiere *plenitud de sentido* a cada una de esas instituciones y el que permite, por consiguiente, captar su fundamento y escudriñar con acierto su específica problemática.”<sup>14</sup>

Por outra parte, costuma a doutrina referir-se aos *aspectos*, ou *feições* do orçamento, podendo-se apontar os seguintes: contábil, político, econômico e jurídico. Será nos aspectos político e econômico que nos deteremos, por consistirem no que mais de perto nos interessa, dado o tema tratado.

## 7. Perspectiva política do orçamento

Não há como deixar de reconhecer a relevância da perspectiva política do orçamento ou, como classicamente exposta nos manuais de Direito Financeiro, a sua *função política*.

13 BEREIJO, Álvaro Rodríguez. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid: Civitas, n. 100, 1998. p. 593.

14 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*, p. 426. Os grifos são do autor.

Conforme salientam Aman Khan e W. Bartley Hildreth, como documento político, o orçamento aloca os raros recursos de uma sociedade, após uma escolha entre interesses múltiplos, competitivos e conflitantes.<sup>15</sup> Com efeito, trata-se sempre de uma escolha política a que se faz para decidir o destino de verbas públicas que também, em geral, são exíguas. Dentre as necessidades públicas, que são muitas, é natural que se tenha que proceder a opções quanto ao destino das verbas públicas, decisão esta que é eminentemente de caráter político (embora limitada, até certo ponto, pelas escolhas adrede feitas pelo constituinte originário).

É sabido, outrossim, que um dos papéis importantes desempenhados pelo Poder Legislativo em tema de orçamento é a sua função de fiscalizar o Poder Executivo. Ao apresentar ao Legislativo o plano de atuação econômica do Estado, permite-se a este emitir um juízo fundamentado dessa atuação.<sup>16</sup> Como realça Pérez Royo, trata-se “de un elemento esencial en el esquema de división de poderes y presenta matices diversos según el balance que en cada sistema constitucional se establezca respecto de esa división y según las tradiciones políticas de cada país”.<sup>17</sup>

Isso não obstante, há de se reconhecer que a força relativa dos Poderes Executivo e Legislativo varia de acordo com a forma de governo.

Num sistema parlamentarista há uma menor separação entre estes dois Poderes. Se for mantida a disciplina entre o(s) partido(s) que está(ão) no Poder, o Governo pode propor leis (dentre elas, a orçamentária) ao Parlamento, que as aprova sem dificuldade. O melhor instrumento, nesses casos, para que este controle o Executivo é a proposição de um voto de não confiança no Governo, o que causa a queda do Gabinete, se esse voto obtiver sucesso.

Na Alemanha, por exemplo, constata-se que, embora os Comitês parlamentares de orçamento (ou de Finanças) exerçam alguma influência, o papel principal do Parlamento é praticamente limitado a legitimar decisões já tomadas pela coalisão que forma o Governo.<sup>18</sup>

Já num regime presidencialista puro, como é o caso do Brasil, a separação entre um e outro Poder é estabelecida na Constituição, e o Poder Legislativo, elaborando leis, pode reforçar a sua *supremacia* sobre o Poder Executivo em matéria orçamentária.<sup>19</sup>

15 KHAN, Aman; HILDRETH, W. Bartley. *Budget theory in the public sector*. p. X.

16 Cf. ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*. Parte general. p. 463. Frisa o professor que, do ponto de vista político, o orçamento é o principal instrumento de controle da ação de governo. Diz: “En este sentido, podemos decir que el concepto mismo de la institución va unido al nacimiento y desarrollo de las formas democráticas de gobierno, al Estado constitucional, el cual, en todas sus formas, incluidas las más imperfectas o embrionarias, incluye la prerrogativa del legislativo de aprobar el presupuesto”.

17 *Idem*.

18 Conforme *The Legal Framework for Budget Systems – an international comparison*, especialmente p. 223.

19 Sobre este ponto, veja *The Legal Framework for Budget Systems*, cit. op. 48-49.

Para César de Moraes Sabbag, “a sistemática atual [do sistema orçamentário, no Brasil], ao contrário do que se supõe, *inviabiliza* o debate institucional com a sociedade”.<sup>20</sup> Chega mesmo a dizer que esse sistema estaria estruturado, a partir da Constituição, “para reforçar as prerrogativas do Executivo e retirar efetividade do controle parlamentar, mantendo a sociedade absolutamente distanciada de qualquer decisão importante”.<sup>21</sup>

Embora reconheçamos que a prática orçamentária em nosso país diverge bastante do que está idealmente disposto na Constituição da República e nas leis financeiras que dela decorrem, não parece que esse sistema orçamentário formal *inviabilize* o debate institucional com a sociedade. A Lei das Leis fornece a ambos os Poderes (Executivo e Legislativo) a possibilidade de discutirem os destinos da sociedade e, em termos de recursos financeiros, deliberarem quanto à sua destinação. Se isso não ocorre na vida real não será por falta de arcabouço jurídico que o permita.

Na França se critica os poucos poderes [em termos relativos, diríamos] que tem o Parlamento em matéria de orçamento, como, v.g., embora tenha a competência para autorizar o limite das despesas do Estado, não tem nenhum papel na fixação desse limite [o que compete ao governo].<sup>22</sup>

Diz-se, também, que o Parlamento é quase não é escutado e que o governo aproveita muito pouco do que é feito pelos parlamentares em termos de trabalhos e análises orçamentárias, “como se as finanças públicas fossem muito importantes para serem tratadas pelos eleitos pelo povo”.<sup>23</sup>

Ainda que se admita a profunda interferência do aspecto político em tudo o que se refere ao orçamento, força é reconhecer, também, que o político encontra seus limites na Constituição da República.

Assim, por mais que a economia influencie as escolhas políticas, há prioridades claramente contempladas no texto da Lei Maior e que obrigam o legislador – entenda-se como tal, aqui, o Executivo e o Legislativo – a segui-las.

## 8. Aspecto econômico

Ocorre que, em última análise, a política econômica do Governo deve ser formulada buscando o maior proveito para toda a sociedade, como é elementar. Nesse contexto, as escolhas econômicas, em princípio, são realizadas visando a propiciar o maior bem-estar à população, sem deixar de lado a natural influência de fatores externos, como é obrigatório num mundo globalizado.

20 SABBAG, César de Moraes. Breves considerações sobre deficiências estruturais do sistema orçamentário brasileiro. *Propostas para incrementar a legitimidade e a eficiência do modelo*, p. 455.

21 *Idem*.

22 LAMBERT, Alain; MARI, Philippe. En finir avec le mensonge budgétaire. *Enquête sur la transparence très relative des comptes de l'état*. p. 143-144.

23 *Idem*.

Incorporando as opções políticas quanto à condução da economia, o orçamento certamente refletirá essas opções – daí a importância do seu “aspecto econômico” – e a sua posta em prática sofrerá as consequências dessa política, para o bem e para o mal. Nesse sentido, resulta difícil julgar, a não ser em casos limites, a adequação das escolhas feitas e materializadas no orçamento, aos ditames constitucionais implícitos ou explícitos, o que acresce como ingrediente a dificuldade de separar-se o político – e também, necessariamente, o econômico – do jurídico, quando se cuida de orçamento público.

## 9. Equilíbrio entre Executivo e Legislativo

Do mesmo modo que o orçamento deixou de ser uma peça meramente contábil para constituir-se no ordenamento racional da Administração e do Tesouro, o *budget* inglês e francês passou ao papel do instrumento de equilíbrio político entre os órgãos executivo e legislativo da soberania nacional, conforme observa Aliomar Baleeiro.<sup>24</sup> Isso se espalhou sobre todos os países que sofreram influência da Inglaterra, da França e os Estados Unidos, como é o caso do Brasil.

O mesmo mestre observa que o orçamento floresceu, na sua primeira fase, “como processo de fiscalização financeira e cerceamento das tendências perdulárias de governantes dissociados dos interesses gerais das massas”.<sup>25</sup>

Não há, no mundo moderno ao menos, a possibilidade de se dissociar o orçamento da política econômica. A economia do país afeta o orçamento e reversamente.

Com efeito, com o orçamento se pretende programar a atuação do setor público para conseguir determinados objetivos de política econômica e, desse modo, estabelecer as regras que orientarão a política econômica do Governo, como salienta Germán Orón.<sup>26</sup> Isso é assim até porque “a política econômica é uma concreção da política”.<sup>27</sup>

No Brasil, a primeira vez que se exigiu a elaboração de orçamentos formais foi com a Constituição Imperial de 1824, que assim dispôs, no seu art. 172:

“Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.”

24 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. p. 395.

25 *Idem*.

26 MORATAL, Germán Orón. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario: en especial, la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos*. p. 932.

27 *Idem*.

A Constituição de 1891 atribuiu ao Congresso Nacional a competência para a elaboração do orçamento (art. 34, § 1º), embora, informalmente o Gabinete do Ministro da Fazenda orientasse a comissão parlamentar de finanças na elaboração da lei.<sup>28</sup>

Na Constituição outorgada de 1934, o Presidente da República detinha a iniciativa da lei orçamentária, que seria votada pelo Parlamento. Com a Constituição de 1937, na prática, ainda que ela previsse a votação do orçamento pela Câmara dos Deputados e pelo “Conselho Federal”, estas duas Casas nunca foram criadas e o Presidente da República elaborava e decretava o orçamento.<sup>29</sup>

Advindo a Constituição democrática de 1946, novamente a iniciativa passou a ser do Presidente da República, mas o Parlamento participava da elaboração do orçamento por meio de emendas e o aprovava.<sup>30</sup>

Após o golpe militar de 1964, com a Constituição de 1967, a grande novidade foi que o poder de emenda tornou-se extremamente restrito, uma vez que, conforme dispunha o art. 67, § 1º: “Não serão objeto de deliberação emendas de que decorra aumento da despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem, a modificar o seu montante, natureza e objetivo”.

Com a Constituição atual, de 1988, houve várias novidades no âmbito orçamentário, como o aumento do poder de emenda do Parlamento, a instituição do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, a ênfase no planejamento do setor público, a ampliação do controle das contas públicas etc.

Na atualidade, pode-se dizer, temos em nosso país vários instrumentos que aperfeiçoaram o processo de orçamentação, embora, na prática, ainda falte um bom caminho a percorrer somente para implementá-los devidamente.

## 10. Missão orçamentária do Poder Executivo

Como se viu acima, nem sempre a iniciativa da lei orçamentária é ou foi do Poder Executivo, não só no Brasil, mas também, por exemplo, nos Estados Unidos da América. Entretanto, atualmente, no direito positivo pátrio – assim como na maioria, ao menos, dos outros países –, a iniciativa da “lei de meios” é do Poder Executivo. Assim reza o art. 165 da Constituição da República, ao dizer:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.”

Lembre-se que, no Brasil, após a Carta de 1988, há três tipos de lei orçamentária, as três referidas no dispositivo acima, ou seja: a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes

28 Cf. Giacomoni, *Orçamento público*, p. 41.

29 *Ibidem*, p. 43.

30 *Ibidem*, p. 44.

orçamentárias e a lei orçamentária anual. Todas elas foram dadas à iniciativa do Poder Executivo que, oportunamente, deve encaminhá-las para apreciação pelo Parlamento.

A escolha pela entrega da proposta de lei orçamentária ao Poder Executivo justifica-se, consoante em geral averbado pela doutrina, pelo fato de que é este que tem a Administração Pública sob o seu controle. É ele que conhece o funcionamento e as necessidades desta última, em tese, melhor que o Poder Legislativo.

A circunstância de ser o Poder Executivo o responsável para formar a proposta orçamentária não significa que o orçamento é atribuição ou produto somente desta fatia de Poder (quer-se aqui referir que o Poder é um só, dividido em três funções), senão que a lei – no caso, orçamentária – passa a existir mediante a manifestação de vontade do Executivo e do Legislativo.

Seja como for, ao preparar a proposta orçamentária, procedendo às escolhas políticas que lhe cabe fazer, tem o Poder Executivo como condicionantes as diversas normas constitucionais que, de uma forma ou de outra, já lhe indicam o que deve ser prestigiado para destinar o dinheiro público. À guisa de ilustração, pense-se na obrigatoriedade de levar em conta a saúde e a educação (arts. 196 e 205, da CR), bem como a de tornar efetivos – ainda que paulatinamente – os direitos fundamentais e os direitos sociais.

Além disso, conforme anota Márcio Ferro Catapani, “há um sem-número de normas jurídicas que dirigem a destinação de verbas públicas, por meio de vinculações e titulações, tributos vinculados e fundos especiais, além de despesas obrigatórias cujo pagamento não depende de uma orientação política a ser dada pelo Poder Executivo”<sup>31</sup>.

### 11. Orçamento simplesmente autorizativo ou impositivo?

A indagação que nos chama a atenção e nos move a buscar um aprofundamento pode ser assim colocada: uma vez que a lei orçamentária é analisada e aprovada pelo Poder Legislativo, pode o Poder Executivo simplesmente deixar de executar o aprovado, ao sabor da sua conveniência e nos termos do seu entendimento quanto a oportunidade?

Sabe-se que na fase de execução do orçamento há sempre verdadeiras barganhas políticas, com as quais o Executivo acaba negociando com o Congresso Nacional a liberação de verbas decorrentes de emendas ao projeto de lei orçamentária apresentado pelo Executivo.<sup>32</sup> Em outras palavras, embora aprovado o orçamento com tais emendas parlamentares, o Executivo decidirá quanto à sua efetivação por época da execução do orçamento. Sobre este ponto específico nos deteremos mais adiante.

31 CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). A discricionariedade do Poder Executivo na elaboração do projeto de Lei Orçamentária Anual. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p.246.

32 O jornal *Folha de S. Paulo*, em matéria de capa da edição de 14.05.2013, traz a notícia de que a Ministra das Relações Institucionais reconhece negociação para liberar a execução de emendas.

Antes disso, a segunda parte da indagação – ou melhor, a sua complementação – é a ampliação da questão a ponto de abranger o orçamento como um todo; é dizer: a lei orçamentária, após aprovada pelo Parlamento, pode ter a sua execução integral deixada a critério discricionário do Poder Executivo?

### 12. Orçamento impositivo

No contexto moderno, o orçamento está intrinsecamente ligado à necessidade de planificação da economia, deixando de ser uma mera peça financeira e tornando-se verdadeiro executor de programa de governo, com nítidas feições extrasfiscais, na medida em que ajusta comportamentos, pressiona condutas e encaminha soluções.

Adilson Dallari, ao tratar do Orçamento impositivo, observa, com muita propriedade e objetividade, que o orçamento “não é um amontoado de números, mas, sim, a representação numérica de um programa completo de governo, coroando todo um sistema de planejamento”. Partindo da ideia de plano, planejamento, esse autor conclui pela impositividade do orçamento.<sup>33</sup>

Fazendo contraponto a essa visão, Ricardo Lobo Torres entende que o planejamento, “consustanciado no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias ou na lei orçamentária anual, é mera autorização para que a Administração execute o programa traçado em leis específicas do Direito Administrativo (...). O planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada (...) em virtude de sua natureza simplesmente formal”<sup>34</sup> (grifos nossos).

Não nos parece que seja assim, até porque cremos que a lei sempre prescreve, determina, obriga (no sentido de ser impositiva: obrigando literalmente, proibindo, ou até mesmo facultando) comportamentos. Não vemos a lei – qualquer lei – como uma simples recomendação, uma carta de sugestões, um cardápio. Assim, se há lei do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual, elas devem ser obedecidas, como qualquer outra lei.

Na realidade brasileira acontecem, com frequência, situações de descumprimento do previsto na lei orçamentária, tais como a de programas e projetos serem efetivamente previstos e devidamente contemplados com os recursos correspondentes, mas que não são executados ou o são apenas parcialmente, sem atingir as metas objetivadas, como lembrado por Adilson Dallari. Normalmente isso é justificado pela falta de recursos efetivos, ponto de vista que parece ser defendido por Ricardo Lobo Torres, quando

33 DALLARI, Adilson Abreu. *Orçamento impositivo*. p. 235.

34 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição. v. 5, p. 61. O eminente autor assim conclui, porquanto entende que o orçamento “não visa precipuamente ao controle do Executivo e ao intervencionismo, senão que procede à regulação da economia e das relações sociais (em tema de educação, saúde, políticas públicas etc.) por intermédio da atividade administrativa, de caráter subsidiário” (*ibidem*).

afirma que a atividade administrativa objeto do planejamento “passa a depender da efetiva realização da receita orçamentária e dos resultados da economia (...). Os direitos sociais e a ação governamental vivem sob a reserva do possível, isto é, da arrecadação dos ingressos previstos nos planos anuais e plurianuais.”

Se isso é certo em alguns momentos – o fato de a arrecadação não corresponder ao esperado –, não é crível que ocorra todas as vezes, em todos os momentos. Compartilhamos do entendimento de Adilson Dallari quando assevera que esse comportamento consiste, no fundo, em descumprir o orçamento, não podendo mais ser aceito. As suas palavras são por demais claras e externam cabalmente o nosso pensamento, razão pela qual nos permitimos transcrever o trecho abaixo, apesar de longo:

“(…) o orçamento-programa, que é elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidas, de projetos e programas a serem executados, dos quais as dotações são a mera representação numérica, não mais pode ser havido como meramente autorizativo, tendo, sim, por determinação constitucional um caráter impositivo.”

A lei orçamentária, uma vez aprovada, obriga o Executivo a lhe dar fiel cumprimento, sob pena de 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.

### 13. A natureza de lei formal e a impositividade do orçamento

Para Villegas, a lei orçamentária é uma *lei formal*, e, assim, no que concerne aos gastos, ela tampouco conteria “normas substanciais”, pois se limita a autorizá-los. Nessa ordem de ideias, segundo ele, a lei do orçamento não obriga o Poder Executivo a realizar os gastos. Este, por conseguinte, “no está forzado a efectuar todas las erogaciones contenidas en el presupuesto; por el contrario, puede llevar a cabo economías de funcionamiento o de inversión”.<sup>35</sup>

Deve-se ter presente que a discussão acerca da natureza jurídica da lei orçamentária teve no seu bojo, além de outros elementos, uma pretendida separação entre o ato que aprova o orçamento e o documento que contém as receitas e as despesas. Isso propiciou a criação das diversas teorias que procuraram explicar a sua natureza, conforme se viu.

Na medida em que não é possível estabelecer uma separação entre a parte que contém o plano financeiro e o texto legal que o aprova, dado que ambos constituem um todo orgânico, as perspectivas política e econômica do orçamento devem ser consideradas globalmente.

Como ensina Hely Lopes Meirelles,<sup>36</sup> de modo preciso e objetivo: “A execução do orçamento é de ser feita com fiel atendimento do que dispõe, quer quanto à arrecadação, quer quanto à despesa. Executar é cumprir o determinado”.

35 VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. p. 128.

36 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. p. 569.

Em que pese ao exposto, não se pode olvidar, no tocante ao atendimento às despesas aprovadas, que a realização dos recursos necessários depende de fatores que, em sua maioria, não podem ser previstos ou controlados, de modo que não é possível exigir o cumprimento da lei orçamentária com o mesmo rigor que se impõe o atendimento às demais normas. Nesse sentido, observa José Maurício Conti:

“O papel do processo de execução do orçamento é cumprir, com a maior fidelidade possível, o orçamento aprovado, de modo que se façam apenas os ajustes necessários, no montante imprescindível para adequar a aplicação das receitas arrecadadas no atendimento às necessidades públicas, sempre tendo em vista o interesse da coletividade. Para que isso ocorra são necessários instrumentos de flexibilidade, a serem utilizados de modo a cumprir o que foi estabelecido pela lei orçamentária em seu aspecto essencial (...) sem com isso descaracterizá-la (...).”<sup>37</sup>

Em depoimento dado à imprensa, a Senadora Ana Amélia, do PP do Rio Grande do Sul, retrata a triste realidade do monopólio do Poder Executivo na condução do orçamento (desde a sua apreciação até a sua execução, diríamos nós), mantendo a ideia de que o que se tem é um orçamento de ficção. Diz a entrevistada que é esse monopólio “que está equivocado e que condena o Legislativo a uma situação de permanente minoridade”. Reconhece, por outro lado, que a emenda parlamentar “tornou-se a válvula de escape de um federalismo doente, um instrumento de negociações não republicanas e de desrespeito à oposição”.<sup>38</sup>

Parece-nos que o mais importante a ressaltar é a ideia, sugerida pela Senadora, com a qual concordamos, de que se está “diante da negação da democracia, que supõe responsabilidade compartilhada na gestão do dinheiro público”.

Com efeito, não somente pelo prisma político é válida tal observação. Do ponto de vista estritamente jurídico também parece evidente que a Constituição da República vislumbra o orçamento como o resultado da manifestação de vontade dos Poderes Executivo e Legislativo. Não fosse assim, a Lei Maior não preveria a iniciativa do Executivo no que concerne às leis orçamentárias (do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e a orçamentária anual – art. 165) e determinaria a sua apreciação pelo

37 CONTI, José Maurício. Orçamento impositivo é avanço para administração. O autor prossegue na exposição do seu pensamento:

“Para isso existem instrumentos como os créditos adicionais, por meio dos quais são aprovadas alterações na lei orçamentária, o contingenciamento, com o qual o Poder Executivo, gestor das finanças públicas e comandante do processo de execução orçamentária, adéqua e compatibiliza a entrada e saída de recursos, os remanejamentos e tantos outros.

São instrumentos úteis e necessários para o processo de execução orçamentária, que, no entanto, devem ser utilizados com parcimônia, pois o abuso e falta de critérios pode fazer deles instrumentos que desviam a execução da lei orçamentária de seu curso, levando o orçamento executado a diferir substancialmente do que foi aprovado – e tornando-o, portanto, uma lei com pouco ou nenhum conteúdo material, incapaz de produzir os efeitos que lhe são próprios, como o de dar segurança jurídica ao sistema de planejamento governamental e gestão pública”.

38 Tendências e Debates. *Folha de S. Paulo*, 10.08.2013. p. A3.



Congresso Nacional, no âmbito da União (§ 6º do art. 166), passando pelas emendas parlamentares (§§ 2º e 3º do mesmo artigo). E isso não pode ser simples ficção.

Na realidade dos fatos, o que acontece é que o Executivo propõe o orçamento e o Legislativo basicamente o referenda (por vezes tardando a sua aprovação), após as negociações e inexoráveis concessões a parlamentares por meio da aceitação das suas emendas (cujo valor correspondente é até mesmo fixado para cada parlamentar).

E essa situação não para por aí. Por ocasião da execução orçamentária, no também inescapável *contingenciamento* de verbas, “o Executivo decidirá o que será feito, anulando o esforço legislativo”, consoante observa a Senadora citada.

Há opiniões contrárias, como a de Raul Velloso, conhecido economista que se ocupa frequentemente da análise das finanças públicas, o qual, examinando o assunto pela perspectiva estritamente econômica, sem adentrar nas considerações políticas que permeiam o artigo acima comentado, afirma que hoje, na prática, o Orçamento da União é “uma gigantesca folha de pagamento, que tende a explodir nas próximas décadas”. Isto se dá em razão de que parte relevante das receitas desse orçamento é “vinculada a certas finalidades”.<sup>39</sup>

Há autores que estabelecem ligação entre o princípio da eficiência e o orçamento impositivo, pois entendem que tal princípio busca a consecução dos fins propostos e que os recursos, “habitualmente limitados, se utilicen de la forma más adecuada para obtener la finalidad prevista”.<sup>40</sup>

Sob esse ângulo, Bayona de Perogordo e Soler Roch são mais contundentes, ao afirmarem que o princípio da eficiência “implica que el gasto previsto y aprobado efectivamente se produzca”.<sup>41</sup>

Também pensamos assim. Com efeito, qual é a razão de exigir que o Parlamento se manifeste quanto ao projeto de lei orçamentária, que o aprove, se, posteriormente, a sua execução se dá da maneira que melhor aprouver ao Executivo? Se se exige a manifestação de vontade política do povo, por meio dos seus representantes, para que ele decida sobre o destino dos recursos públicos, e esse pronunciamento é exteriorizado pela aprovação do orçamento, há que pressupor que aquilo que foi aprovado será executado pelo Poder Executivo no exercício financeiro respectivo.

Weder de Oliveira aponta para o debate que tem lugar quando do exame desse dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, aparecendo a questão “orçamento autorizativo vs. orçamento impositivo”.

Ao tratar do primeiro desses pontos, diz do orçamento autorizativo: “por autorizativo, entenda-se a concepção do processo orçamentário que concede ao Poder

39 *Idem*.

40 É o que dizem Luis Aguiar de Luque e Gema Rosado Iglesias em *La estabilidad presupuestaria y su eventual proyección en el estado de las autonomías*, p. 20.

41 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa. *Compendio de derecho financiero*, p. 174.

Executivo o ‘poder não executivo, o poder de não executar ações (projetos, atividades e operações especiais) incluídas na lei orçamentária’”.<sup>42</sup> A indignação insinuada por essas palavras é por nós compartilhada, especialmente no trecho seguinte, quando constata que o poder discricionário de decidir não executar, ou executar parcialmente, sem que requeira a Constituição que justifique essa decisão perante o Poder Legislativo, concluindo que “esse é o modelo dominante no Poder Executivo e passivamente aceito no Poder Legislativo”.<sup>43</sup>

Deveras, não se compreende como o Poder Legislativo possa abrir mão de prerrogativa tão importante em termos do destino dos recursos públicos. A Constituição da República, efetivamente, não obriga que o Executivo justifique ao Legislativo esse “desvio” (ou não utilização) no destino dos recursos aprovados pelos representantes do povo. Estes, entretanto, deveriam exigir explicações sempre que isso acontecesse. A não ser que se entenda todo o processo orçamentário como algo *pro forma* ou “para inglês ver”.

A não execução do acordado entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo – pois é isso o que ocorre com a aprovação do orçamento – ou a sua execução parcial somente deveriam acontecer nas hipóteses previstas legalmente, como é o caso do art. 9º da LRF, acima citado. Ou, se não, mediante nova autorização *específica* por parte do Legislativo.

Oliveira indica, ainda, o instrumento jurídico apto para o caso de o Poder Executivo deixar de executar o que foi programado no orçamento, seja por falta de condições normativas ou operacionais, ou, ainda, por alterações de prioridades: *os projetos de lei de créditos adicionais*, “por meio dos quais se cancelam dotações desnecessárias aproveitando-se os recursos em outras programações, já existentes ou criadas no mesmo projeto”.<sup>44</sup>

#### 14. “Contingenciamento” de verbas orçamentárias

O que se vê, na prática, é o “congelamento” de verbas efetuado no início do ano e os recursos serem liberados a conta-gotas, quando, e se, o Governo desejar. Pode haver razões – e elas existem – que justifiquem algum tipo de contingenciamento de verbas. Aliás, a isso se remete a Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 9º, que impõe a limitação de empenho e movimentação financeira, “se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais (...)”.

O contingenciamento é uma medida de programação financeira. Não é para ser utilizada de antemão com a consequente alteração daquilo que foi aprovado pelo Parlamento.

42 OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*, p. 406.

43 *Ibidem*, p. 406-407.

44 *Ibidem*, p. 414.

Fica, assim, mais evidente ainda a dúvida sobre o porquê da necessidade de aprovação da lei orçamentária pelo Poder Legislativo. Se já se sabe de antemão que os recursos (talvez na sua maior parte) aprovados não irão para aquilo que constou na lei de orçamento, para que, então, a passagem do projeto pelo Parlamento? Para que, então, o próprio orçamento do jeito que é? Bastaria um documento contábil para o Executivo situar-se nos respectivos números de entradas e saídas de recursos, sem a preocupação com o aspecto político ou social, pois, em última análise, o Poder Executivo acaba fazendo o que quer e quase como quer.

É certo que pode haver – e certamente há – períodos em que a arrecadação não corresponde às expectativas, obrigando a que se proceda ao “contingenciamento” de verbas. Existe, portanto, a possibilidade de “congelar” despesas, porém sempre visando ao cumprimento de metas fiscais.

De todo modo, agora se exige maior transparência, pois a lei em questão requer a fixação dos critérios a serem utilizados para o contingenciamento pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como os dos montantes que serão objeto dessa ação.

Por fim, outro ponto a se ressaltar a fim de demonstrar a importância do Poder Executivo no que se refere às leis orçamentárias é a obrigatoriedade de enviar os respectivos projetos ao Poder Legislativo nos prazos fixados pelo art. 35, § 2º do ADCT. Não lhe é facultado fazê-lo, mas, sim, obrigatório.

## 15. Conclusão

Em suma, e à guisa de conclusão, cremos, diante do que restou dito até aqui, ser amplíssimo o poder do Executivo no que tange ao orçamento (nas suas diversas manifestações) e que, ainda assim, este Poder extrapola reiteradamente as suas atribuições constitucionais.

Talvez a solução para tal excesso esteja na assunção, pelo Legislativo, das funções concernentes à lei orçamentária, constitucionalmente a ele atribuídas. Para isso, provavelmente, ter-se-á de alterar o atual regime político que dá azo às barganhas que ocorrem por época da discussão das leis orçamentárias, com a complacência – por vezes até necessária – do Poder Executivo.

## 16. Bibliografia

- AGUIAR DE LUQUE, Luis; ROSADO IGLESIAS, Gema. La estabilidad presupuestaria y su eventual proyección en el estado de las Autonomías. *Cuadernos de Derecho Público*. n. 12, 2001. Disponível em: [http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=CDP&page=article&op=view&path%5B%5D=597&path%5B%5D=652]. Acesso em: 23.09.2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa. *Compendio de derecho financiero*. Alicante: Librería Compás, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

- CATAPANI, Márcio Ferro. A discricionariedade do Poder Executivo na elaboração do projeto de Lei Orçamentária Anual. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.
- CONTI, José Maurício. Orçamento impositivo é avanço para administração. *Revista Eletrônica CONJUR*. 07.05.2013. Disponível em: [www.conjur.com.br/2013-mai-07/contas-vista-orcamento-impositivo-avanco-administracao]. Acesso em: 31.10.2013.
- DALLARI, Adilson Abreu. Orçamento impositivo. In: *Orçamentos públicos e direito financeiro*. CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- KHAN, Aman; HILDRETH, W. Bartley (eds.). *Budget theory in the public sector*, Westport: Quorum Books, 2002.
- LAMBERT, Alain; MARI, Philippe. En finir avec le mensonge budgétaire. Enquête sur la transparence très relative des comptes de l'État. Rapport d'information. n. 485. Relatório apresentado perante a Comissão de Finanças do Senado francês, 1999/2000. Disponível em: [www.senat.fr/rap/r99-485-1/r99-485-11.pdf]. Acesso em: 27.10.2013.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel; GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 9. ed. Madri: Iustel Portal Derecho S.A., 2012.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1988.
- MORATAL, Germán Orón. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario*: en especial, la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos.
- OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. v. 1.
- ORÓN MORATAL, Germán. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario*: en especial, la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos. In: *Revista Española de Derecho Financiero*. Navarra: Editorial Aranzadi, n. 144, 2009.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, 16. ed., Navarra: Editorial Aranzadi, 2006.
- RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*. *Revista Española de Derecho Financiero*. Madri: Civitas, n. 100, 1998.
- SABBAG, César de Moraes. Breves considerações sobre deficiências estruturais do sistema orçamentário brasileiro. Propostas para incrementar a legitimidade e a eficiência do modelo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962. v. I. The Legal Framework for Budget Systems – an international comparison. *OECD Journal on Budgeting*. v. 4, n. 3. Disponível em: [www.oecd.org/gov/budgeting/43487903.pdf]. Acesso em: 06.10.2013.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. Sentencias. Disponível em: [www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/paginas/Sentencias.aspx]. Acesso em: 24.09.2013.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed., Buenos Aires: Ed. Astrea, 2009.