

JOSÉ MAURICIO CONTI
FERNANDO FACURY SCAFF

Coordenação

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

Adilson Abreu Dallari • Alexandra Katia Dallaverde • Alessandro Octaviani • Ana Carla Bliacheriene • André Castro Carvalho • Andressa Guimarães Torquato Fernandes Rêgo • Bruno Mitsuo Nagata • Carlos Otávio Ferreira de Almeida • Celso de Barros Correia Neto • Cesar Augusto Seijas de Andrade • César de Moraes Sabbag • Cleucio Santos Nunes • Cristiane Coelho • Eliana Franco Neme • Emerson Cesar da Silva Gomes • Eurípedes Gomes Faim Filho • Fabrício Motta • Fernando Facury Scaff • Flávio Rubinstein • Flavio Tudisco • Francisco Cañal • Francisco Sérgio Silva Rocha • Franselmo Araújo Costa • Gabriel Loretto Lochagin • Guilherme Bueno de Camargo • Guilherme Jardim Jurksaitis • Helio Martins Tollini • Horacio Guillermo Corti • Izaías José de Santana • James Giacomoni • João Ricardo Catarino • José Augusto Moreira de Carvalho • José Mauricio Conti • José Roberto R. Afonso • Kiyoshi Harada • Kleber Luiz Zanchim • Luciano Ferraz • Luís Felipe Valerim Pinheiro • Luiz Alberto David Araujo • Marcelo Guerra Martins • Márcio Ferro Catapani • Marco Antonio Hatem Beneton • Marcos Nóbrega • Maria de Fátima Ribeiro • Maria Elisa Cesar Novais • Maurício Barros • Moacir Marques da Silva • Nazaré da Costa Cabral • Raquel Cavalcanti Ramos Machado • Renato Jorge Brown Ribeiro • Rodrigo Oliveira de Faria • Sandoval Alves da Silva • Sérgio Assoni Filho • Ursula Dias Peres • Valmor Slomski • Vasco Valdez • Wallace Paiva Martins Junior

RECEITAS VINCULADAS, DESPESAS OBRIGATÓRIAS E RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA

JAMES GIACOMONI

Mestre em Administração pela UFRGS e economista pela UFSM. Professor dos cursos de formação de gestores e de analistas de planejamento e orçamento da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP. Ex-professor da UFSM, da UFRGS e da UNB. Consultor de orçamentos do Senado Federal (aposentado). Ex-presidente do Banco do Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – Badesul. Autor do livro *Orçamento público* (15.ª ed.). Organizador, com José Luiz Pagnussat, da coletânea *Planejamento e orçamento governamental* (ENAP, 2006).

RESUMO: O artigo destaca a natureza, as características e as especificidades do fenômeno da rigidez orçamentária, que pode ser explicada pelo excesso de vinculações entre receitas e despesas e pelo grande volume de gastos de execução obrigatória. O trabalho faz referências à literatura norte-americana, mas o foco da investigação é o orçamento federal brasileiro.

PALAVRAS-CHAVES: Receitas vinculadas; DRU; despesas obrigatórias; fundos; incrementalismo.

ABSTRACT: The article highlights the nature, characteristics and specificities of the phenomenon of budgeting rigidity, which can be explained by the excess of earmarked revenues and the high volume of enforceable expenditures (direct spending). The work makes references to the north-american literature, but the focus of the research is the brazilian federal budget.

KEYWORDS: Earmarked revenues; direct spending; entitlements; trust funds; incrementalism.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Vinculações entre receitas e despesas: 2.1 O princípio; 2.2 Receitas de contribuições; 2.3 Receitas de impostos; 2.4 Vantagens e desvantagens das vinculações de receitas – 3. Desvinculações de receitas: 3.1 Fundo Social de Emergência (FSE); 3.2 Fundo Estabilização Fiscal (FEF); 3.3 Desvinculação das Receitas da União (DRU) – 4. Fundos: 4.1 A Constituição Federal e a tentativa de limitar os fundos – 5. Despesas obrigatórias: 5.1 Despesas obrigatórias no orçamento norte-americano: *entitlements* – 6. Incrementalismo orçamentário – 7. Observações finais – 8. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Os orçamentos governamentais resultam de processos que consideram reivindicações por novos e maiores recursos e decisões alocativas.¹ Toda a sociedade, por intermédio de seus grupos, e as próprias unidades do governo, reivindicam. Níveis superiores dos Poderes Executivo e Legislativo avaliam as reivindicações e decidem alocando os recursos. Posto que os recursos serão sempre escassos diante do volume de reivindicações, as decisões alocativas devem considerar os méritos relativos das propostas alternativas.

O momento privilegiado para a tomada de decisões sobre o emprego dos recursos públicos deveria ser a elaboração dos planos e dos orçamentos e a aprovação respectiva nas Casas Legislativas. Não é que vem ocorrendo. A cada novo exercício, resta menos espaço efetivamente decisório quando da elaboração e da aprovação dos projetos de lei de planos e orçamentos públicos.

Não há maiores espaços para novas escolhas orçamentárias porque o orçamento tornou-se uma peça rígida, pouco maleável, com pequenas margens para alterações. Trata-se de um problema, aparentemente universalizado, cujas causas devem merecer a atenção dos administradores públicos, políticos e pesquisadores.²

O objetivo deste artigo é apontar a natureza, as características e as especificidades do fenômeno da rigidez orçamentária. Serão feitas algumas referências à literatura norte-americana que trata do problema, mas, o foco da investigação é o orçamento federal brasileiro.

Propõem-se dois vetores de análise do problema da rigidez: normativo e substantivo. Na perspectiva normativa, especialmente válida para o caso brasileiro, a rigidez é explicada pelo: (a) excesso de vinculações entre receitas e despesas; e (b) grande volume de despesas de execução obrigatória. Na perspectiva substantiva, a rigidez contribui para a prática incrementalista de elaboração orçamentária.

2. VINCULAÇÕES ENTRE RECEITAS E DESPESAS

O direito orçamentário moderno nasceu na Inglaterra, como se sabe.³ Na demorada e difícil luta do poder de representação contra o arbítrio do sobera-

1. SCHICK, Allen. An inquiry into the possibility of a budgetary theory. In: RUBIN, Irene S. (ed.) *New directions in budget theory*. Albany: State University of New York Press, 1988. p. 63.

2. Allen Schick observa que um presidente norte-americano do século XXI, "apesar de controlar um orçamento de US\$ 2 trilhões, faz menos escolhas genuínas do que fizeram presidentes anteriores que operaram orçamentos de US\$ 100 bilhões" (*The federal budget. Politics, policy, process*, ed. rev. Washington: Brookings Institution Press, 2000. p. 3 (Com a assistência de Felix LoStracco).).

3. De acordo com Jêze, o orçamento inglês foi gestado em três etapas: (a) o Parlamento autoriza a cobrança das rendas públicas; (b) apreciação das despesas pelo Parlamento; e (c)

no na cobrança e na aplicação das rendas públicas, o Parlamento inglês passou a autorizar a cobrança de tributo desde que especificada a destinação a ser dada ao recurso arrecadado. Na ausência de um orçamento formal que reunisse receitas e despesas e ainda na fase em que os impostos eram autorizados anualmente, havia lógica e eficiência em aprovar a cobrança de determinado tributo visando a atender determinada despesa, por exemplo, manter a armada real, financiar a guerra contra os holandeses e assim por diante. Nasceu, assim, com forte base na tradição, o mecanismo que vincula parcelas da receita a despesas específicas.

A partir da formalização do orçamento inglês⁴ e dos demais países de finanças organizadas e da consagração dos primeiros princípios clássicos – unidade e universalidade –, evidenciou-se como desejável que as receitas, reunidas numa espécie de fundo geral, teriam sua destinação estabelecida, não mais pela norma instituidora da receita, mas, sim, por meio dos orçamentos anuais. Nascia o princípio da não afetação das receitas.

2.1 O princípio

Nos termos de Jèze, “(...) é preferível estabelecer uma separação entre o conjunto de despesas e o conjunto de receitas, constituindo um fundo único onde se confrontarão todas as receitas do Estado e de onde serão retiradas, sem distinção de origem, as importâncias necessárias para o pagamento de todas as despesas públicas”.⁵ O mesmo autor aponta, como normas pioneiras consagradoras do princípio, o ato que institui o Fundo Consolidado Inglês (1787), o art. 43 da Lei italiana de 1884 e, na França, o Dec. de 31.05.1862. Nessa última norma, o art. 162 estabelece: “A lei anual de finanças abre os créditos necessários ao atendimento das despesas financeiras de cada exercício, fornecendo formas e meios incluídos no orçamento de receita”. O autor conclui que “[a] fórmula não é muito clara, mas a regra é certa, tendo sido reiterada várias vezes no Parlamento”.⁶

discussão anual das receitas e despesas públicas (JÈZE, Gaston. *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget*. Paris: Marcel Giard, 1922. p. 11-13).

4. Burkhead considera 1822 como a data “(...) que marca o início do orçamento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha”. A partir dessa data, o Chanceler do Erário apresentava ao Parlamento uma exposição sobre o Fundo Consolidado, “(...) um único fundo geral, destinado a receber e registrar todas as receitas e despesas, constituindo a base para um completo relacionamento das atividades financeiras do Governo” (BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Trad. Margaret H. Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 5).

5. JÈZE, Gaston. Op. cit., p. 83.

6. Idem, ibidem.

Em nenhuma época foi possível ver o princípio aplicado de maneira generalizada. Em primeiro lugar, devido as diferentes interpretações que os gestores públicos dão ao mecanismo vinculatório. Enquanto o gestor central do orçamento e das finanças defende o princípio, os gestores setoriais lutam em prol da vinculação de receitas às suas áreas de atuação. Contar com recursos vinculados constitui-se em conforto para o gestor que, assim, não precisa disputar esses recursos com os demais gestores durante a elaboração e a aprovação do orçamento.

Por outro lado, há receitas que são vinculadas por sua própria natureza. É o caso dos empréstimos. Modalidade de receita extraordinária, o empréstimo terá sempre uma finalidade: financiará uma despesa de capital, atendendo ao que dispõe a denominada "regra de ouro" ou, então, refinanciará a dívida pública. Não há como recorrer ao crédito público e com tais recursos atender despesas gerais do serviço público. Sant'Anna e Silva⁷ observam que a *taxa* e o *preço*, igualmente, são modalidades inatingidas pelo princípio, por se tratar de receitas a título de contrapartida pela prestação de serviços públicos divisíveis ou de natureza comercial ou industrial.

2.2 Receitas de contribuições

No caso brasileiro, a receita de contribuições constitui modalidade de receita orçamentária em que, também, é inaplicável a regra da não afetação das receitas. Concebidas no âmbito da parafiscalidade,⁸ nos últimos anos as contribuições passaram a constituir a mais importante fonte de arrecadação do governo federal. Diferentemente dos impostos, as contribuições são instituídas sempre com finalidades determinadas, não cabendo, portanto, submetê-las ao princípio. Uma hipótese que poderia explicar a opção pela criação de contribuições por parte do governo federal seria, principalmente, a regra constitucional que obriga a União a partilhar com os Estados o produto da arrecadação de novos impostos.⁹

7. *Princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. p. 27.

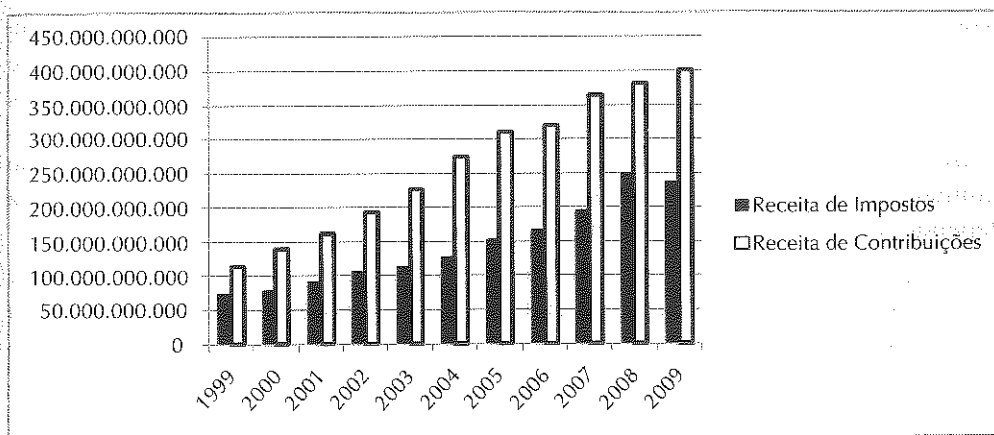
8. As receitas parafiscais estão relacionadas às atribuições especiais que o Estado moderno passou a assumir no campo econômico e social, especialmente, de interesse de categorias profissionais. Exemplo clássico de receita parafiscal é a contribuição de empregados e empregadores para os sistemas de previdência. Morselli observa que quando o Estado passou a subvencionar os mecanismos de seguro social, a parafiscalidade confundiu-se com a fiscalidade. Atualmente, no Brasil, a maior parte das contribuições sociais é típica receita fiscal (MORSELLI, Emanuele. *Curso de ciência das finanças públicas. Introdução e princípios gerais*. Trad. Elza Meschick. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959. p. 17.

9. Mediante lei complementar, a União poderá instituir impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (art. 154, I). Pertencem aos Estados e ao

De acordo com o art. 149 da CF, “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas”. Integram o orçamento público as duas primeiras modalidades, o que não ocorre com as contribuições para os conselhos e ordens profissionais. No Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União é possível contabilizar 29 contribuições sociais e 15 contribuições econômicas ou de intervenção no domínio econômico.¹⁰ As principais contribuições sociais constituem receita do orçamento da seguridade social, especializado nas funções Assistência Social, Previdência Social e Saúde.

Mais do que o expressivo número de contribuições, chama a atenção o volume da arrecadação dessas receitas. O Gráfico 1 fornece uma boa ilustração da forte dependência que o orçamento federal tem das receitas de contribuições. No exercício de 2009, a receita de contribuições somou R\$ 400 bilhões, superior em 70% a receita de impostos (R\$ 235,6 bilhões). Nos exercícios de 2004 e 2005, as receitas de contribuições representaram mais do que o dobro das receitas de impostos. Mesmo com a não renovação da Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF) a partir de 2008, a receita total de contribuições não sofreu redução.

Gráfico 1. Orçamento da União – Receitas de impostos e de contribuições – 1999-2009



Fonte: SIAFI/STN. Pesquisa elaborada pelo autor no sistema Siga Brasil do Senado Federal.

Distrito Federal, 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I (art. 157, II).

10. BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Ementário de classificação de Receitas Orçamentárias da União 2009*. Disponível em: [https://www.portalfsof.planejamento.gov.br/bib/publicacoes/EMENTARIO_2009a.pdf].

2.3 *Receitas de impostos*

Visto que boa parte das receitas orçamentárias ficam ao largo do alcance do princípio da não afetação das receitas, chega-se a conclusão que praticamente apenas os impostos devem a ele se submeter ao princípio.

“Nas nações modernas – seja qual for seu regime econômico – o imposto representa a principal receita ordinária e normal do orçamento”.¹¹ Viu-se que isso não é mais particularmente verdadeiro para o caso brasileiro. Diferentemente das contribuições que miram sempre finalidades determinadas, os impostos têm por objetivo atender indistintamente as despesas das organizações do Estado. Até o final do século XIX, a doutrina destacava a natureza financeira, ou fiscal, do imposto. As receitas dele derivadas serviriam para o atendimento das despesas financeiras do poder público, ou seja, as necessárias ao funcionamento dos órgãos da administração pública. Nas finanças públicas liberais, ao Estado caberiam poucas funções, financiadas pela receita de impostos, que deveriam ser limitadas e submetidas a orçamentos equilibrados.

O século XX trouxe muitas novidades sobre as funções do Estado e sobre as suas finanças. Ao objetivo financeiro/fiscal do imposto somou-se finalidade econômico-social. As finanças públicas não são mais liberais, mas keynesianas e desenvolvimentistas. Na recessão/depressão, a diminuição da demanda privada deve ser compensada pelo aumento do gasto público e os esforços visando ao desenvolvimento e à superação das disparidades internas devem ser gestados e instrumentalizados pelo Estado. A economia governamental ampliada transformou o capitalismo num sistema de economia mista.¹²⁻¹³ O próprio Musgrave¹⁴ concebeu assim os três objetivos da política orçamentária governamental: (a) assegurar ajustamentos na alocação de recursos; (b) promover ajustamentos na distribuição da renda e da riqueza; e (c) garantir a estabilização econômica, em particular, dos preços e do emprego. Com exceção do terceiro objetivo, que conta, em parte, com instrumentos não tributários, os ajustamentos na alocação de recursos e na distribuição de renda dependem do sistema de tributação, em especial, dos impostos.

A legislação brasileira não reconheceu o princípio da não afetação das receitas até a Constituição de 1967. Nesta, o princípio era aplicado aos tributos, o que significava que também as taxas não poderiam ser vinculadas, e previa ressalvas, principalmen-

11. HUGON, Paul. *O imposto. Teoria moderna e principais sistemas*. São Paulo: Renascença, 1945. p. 15.

12. MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas. Um estudo de economia governamental*. Trad. Auripebo B. Simões. São Paulo: Atlas, 1976. p. 23.

13. O caráter misto das economias não seria prerrogativa apenas dos países desenvolvidos. Para Cibotti e Sierra essa é, também, uma característica das economias latino-americanas (CIBOTTI, Ricardo; SIERRA, Enrique. *El sector público en la planificación del desarrollo*. 2. ed. México: Siglo Veintiuno, 1973. p. 7).

14. MUSGRAVE, Richard A. Op. cit.

te, os impostos únicos.¹⁵ A EC 1/1969 manteve a vedação nos mesmos termos, assim como as ressalvas.¹⁶ A Constituição de 1988 inovou: vedou a vinculação da receita de impostos a órgão fundo ou despesa e indicou pontualmente as ressalvas.¹⁷

Desde há muito tempo, em face da ausência de vedação legal e, mais recentemente, com o amparo nas ressalvas constitucionais, tem sido comum vincular a receita de impostos a determinadas finalidades. A mais antiga preocupação com a garantia de recursos por meio da vinculação de impostos diz respeito à educação. Na Conferência Interestadual do Ensino Primário, realizada em 1921 no Rio de Janeiro, ocorreu um pioneiro debate sobre a necessidade de vincular recursos mínimos ao ensino. Pouco mais de dez anos depois, com a Constituição de 1934, deu-se base legal à proposta.¹⁸

Diversamente da Constituição de 1937, que não estabeleceu vinculação de recursos para a educação, a Constituição de 1946 restabeleceu o piso da Constituição de 1934 para a União e Estados, aumentou o compromisso dos municípios e alterou a expressão “manutenção e desenvolvimento dos sistemas educativos” para “manutenção e desenvolvimento do ensino” (MDE), nomenclatura menos elástica e até hoje utilizada.¹⁹

15. “Art. 65. (...) § 3.º Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes.”
16. “Art. 62. (...) § 2.º Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.”
Os impostos mencionados nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição eram os impostos únicos sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica e sobre a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei.
17. “Art. 167. São vedados: (...) 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.”
18. “Art. 156. A União e os Municípios aplicarão nunca menos de 10% (dez por cento), e os Estados e o Distrito Federal nunca menos de 20% (vinte por cento), da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos.”
19. “Art. 169. Anualmente, a União aplicará nunca menos de 10% (dez por cento), e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nunca menos de 20% (vinte por cento) da renda resultante dos impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

A antiga Lei de Diretrizes e Bases da Educação – Lei 4.024/1961 – passou de 10% para 12% o percentual mínimo de aplicação em MDE por parte do governo federal. Outorgada pelo governo militar, a Constituição de 1967, alterada pela Emenda 1/1969, retirou o compromisso de a União e os Estados vincularem receita para a educação, mantendo a exigência apenas para os municípios que ficaram obrigados a aplicar na área pelo menos 20% da receita tributária – não apenas de impostos. As novas regras, ao mesmo tempo em que incrementaram os gastos municipais no setor, diminuíram os da União e dos Estados, o que foi interpretado como um desastre para a educação.²⁰

Em duas oportunidades – 1976 e 1983 –, sob a liderança do senador João Calmon, os segmentos sociais vinculados à educação mobilizaram-se visando à aprovação de emendas constitucionais que comprometessem, especialmente, a União e os Estados com o aumento das aplicações em educação por meio da vinculação da receita de impostos. Aprovada em 1983, a conhecida Emenda Calmon,²¹ apesar de seu caráter autoaplicável, passou a ser observada apenas a partir de 1986, com a entrada em vigor de sua regulamentação.²²

Durante o processo de elaboração da Constituição de 1988 foram tantas as propostas de vinculação da receita de impostos que a comissão de sistematização decidiu não acatar nenhuma nova proposta nesse sentido. Manteve-se a vinculação para o ensino, objeto da ainda recente reivindicação da sociedade junto ao Congresso Nacional e o antigo e tradicional mecanismo de transferência de receita de impostos federais aos Estados e Municípios.²³ No caso da vinculação da receita de impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino, a atual Constituição manteve a regra anterior para os Estados e Municípios (25%) e para a União aumentou o percentual mínimo de 13% para 18%.²⁴

Afora o comprometimento de aplicações em MDE, a outra tradicional vinculação permitida tem sido a repartição de receita de impostos entre os entes da

20. MARTINS, Paulo de Sena. *A União e a aplicação dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. p. 6. Disponível em: [<http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema11/pdf/311479.pdf>]. Acesso em: 05.11.2010.

21. EC 1/1969: “Art. 176. (...) § 4.º Anualmente, a União aplicará nunca menos de 13% (treze por cento), e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

22. MARTINS, Paulo de Sena. Op. cit., p. 7.

23. A Constituição de 1988 faculta ainda que os Estados e o Distrito Federal vinculem parcela da receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Ver art. 218, § 5.º.

24. Constituição de 1988: art. 212, caput.

Federação. Disposições pioneiras são encontradas nas Constituições de 1891 e de 1934.²⁵

A obrigatoriedade do compartilhamento da receita de impostos foi incrementada na Constituição de 1946, destacadamente no caso dos impostos únicos, de renda e extraordinários.²⁶ Vinte anos mais tarde, a EC 18, de 01.12.1965, estabeleceu as bases do modelo de redistribuição de receitas de impostos até hoje em vigor. A modificação mais importante foi a criação dos Fundos de Participação de Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), constituídos pelas receitas dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre a Renda (IR).²⁷

25. Constituição de 1891: "Art. 9.º (...) § 3.º. Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal."; Constituição de 1934: "Art. 10. Compete concorrentemente à União e aos Estados: (...) VII – criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente. Parágrafo único. A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, 30% (trinta por cento) à União, e 20% (vinte por cento) aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, 30% (trinta por cento) ao Estado e 20% (vinte por cento) aos Municípios".
26. A tributação sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica, terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, 60% no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal (art. 15, III e § 2.º). A União entregará aos municípios, excluídos os das capitais, 10% do total que arrecadar do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 15, § 4.º). Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente 30% do excesso arrecadado (art. 20, *caput*). A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão 20% do produto à União e 40% aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança (art. 21, *caput*).
27. Conforme disposições da Emenda serão distribuídos pela União: I – aos municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural; e II – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação na fonte do imposto incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias (art. 20, I e II). Do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 80% constituíam receita da União e o restante será distribuído à razão de 10% ao FPE e 10% ao FPM (art. 21). Do produto da arrecadação do imposto, de compe-

Outorgada pelo governo militar, a Constituição de 1967, com as alterações introduzidas pelo Ato Complementar 40/1968, manteve em linhas gerais o modelo de repartição da Emenda 18/1965; alterou parcialmente a distribuição dos recursos dos impostos únicos e diminuiu os recursos dos fundos de participação.²⁸ Além disso, definiu a competência estadual na cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e repartiu o seu produto entre o Estado e seus Municípios.²⁹

A EC 1/1969, alterada por emendas constitucionais aprovadas na década de 1980, manteve o modelo de repartição em vigor, incrementou significativamente as parcelas destinadas aos fundos de participação de Estados e Municípios e introduziu novidades na distribuição da arrecadação dos impostos únicos.³⁰

A Constituição de 1988 extinguiu os impostos únicos e compensou as perdas de Estados e Municípios aumentando a vinculação da receita dos impostos federais aos fundos de participação.³¹ Os 50% da arrecadação do imposto territorial rural

tência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País serão distribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 60% do que incidir sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e 90% do que incidir sobre operações relativas a minerais do País (art. 23).

28. Os municípios continuam a receber integralmente o produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, de competência da União (art. 25, § 1.º, a). Ficam com Estados, Distrito Federal e Municípios o produto da arrecadação na fonte do imposto incidente sobre a renda das obrigações da dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias (arts. 24, § 1.º, e 25, § 1.º, b). Do produto da arrecadação dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre a Renda e Proventos (IR), 12% passam a ser assim distribuídos: 5% ao FPE; 5% ao FPM; e 2% ao Fundo Especial (art. 25). Da arrecadação dos impostos únicos, passam a pertencer aos Estados, Distrito Federal e Municípios: (a) 40% da arrecadação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis; (b) 60% da arrecadação do imposto sobre energia elétrica; (c) 90% da arrecadação do imposto sobre minerais do país (art. 28).
29. Do produto da arrecadação do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias 80% constituirão receita dos Estados e 20%, dos Municípios.
30. Da arrecadação dos impostos sobre produtos industrializados (IPI) e de renda (IR), 33% passam a ser distribuídos da seguinte forma: 14% ao FPE; 17% ao FPM; e 2% ao Fundo Especial (art. 25). Relativamente aos impostos únicos, os percentuais de distribuição aos Estados, Distrito Federal e Municípios passaram a ser: 60% da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos; 60% da arrecadação do imposto sobre energia elétrica; e 90% da arrecadação do imposto sobre minerais do País. A EC 27, de 1980, instituiu o imposto único sobre transportes assim partilhado: 30% para a União, 50% para os Estados e 20% para os Municípios. Da arrecadação do imposto de competência estadual sobre a transmissão de bens imóveis, 50% passam a ser receita municipal.
31. Do produto da arrecadação dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a renda, a União entregará 48% da seguinte forma: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados;

devidos pela União aos municípios podem transformar-se em 100% na hipótese de a fiscalização e a cobrança ser realizada pelo município. A Constituição trouxe novidades importantes no âmbito da repartição de tributos estaduais. Da receita do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, agora apenas sobre serviços de transporte e de comunicação, 25% são transferidos aos Municípios. Estes passam a receber, também, metade da receita do imposto sobre a propriedade de veículos automotores. O imposto incidente sobre a transmissão de bens, de arrecadação anteriormente partilhada meio a meio entre o Estado e os seus municípios, é substituído por dois novos impostos: de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, de competência estadual; e de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, de competência municipal. Continua pertencendo aos Estados e municípios a parcela do imposto sobre a renda retida na fonte sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações.

A Constituição de 1988 faculta ainda que os Estados e o Distrito Federal vinculem parcela da receita orçamentária – como parte dela, os impostos – a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.³² Mais recentemente, emendas constitucionais voltaram a abrir exceções ao princípio da não afetação da receita de impostos: determina-se aos Estados, Distrito Federal e Municípios a criação de fundos de combate à pobreza com a utilização da receita adicional de impostos; e possibilita-se aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela da receita corrente líquida aos fundos estaduais de fomento à cultura.³³

22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; e 1% ao Fundo de Participação dos Municípios, entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. Além disso, outros 10% do IPI serão repassados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. Da respectiva parcela, o Estado transferirá 25% ao Município-sede das unidades exportadoras.

32. Ver art. 218, § 5.º.

33. EC 31/2000: “Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. § 1.º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços superfluos (...) § 2.º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços superfluos”. EC 42, de 2003: “Art. 216. (...) § 6.º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais (...)”.

De caráter preventivo, mas com efeito vinculatório, é a regra constitucional já mencionada que reserva aos Estados e ao Distrito Federal, 20% da arrecadação dos novos impostos que a União vier a instituir.

A EC 44/2004 introduziu uma cunha importante na disposição defendida pela União de não repartir a sua receita de contribuições. Do produto da arrecadação da denominada Cide-Combustíveis, 29% passaram a pertencer aos Estados e ao Distrito Federal, sendo que 25% do valor apurado para o Estado são devidos aos seus Municípios.

2.4 *Vantagens e desvantagens das vinculações de receitas*

Os gestores públicos têm posições contraditórias em face das vinculações de receitas. Os responsáveis por órgãos centrais – fazenda e planejamento – destacam os pontos negativos, principalmente: (a) a redução da liberdade e da flexibilidade na programação dos recursos; (b) as dificuldades políticas de rever as normas vinculadoras;³⁴ e (c) muitas vezes, a ineficiência dos gestores de áreas protegidas em consequência da obrigatoriedade de gastar.

Os gestores responsáveis por áreas da administração pública, por seu turno, defendem bravamente as virtudes das vinculações. Um dos méritos importantes é a certeza de que receitas vinculadas garantem para o setor fontes de recursos estáveis no tempo. Com a estabilidade nas fontes, é possível adotar políticas de longo prazo, assim como formular melhores planos e programas com metas factíveis. Não chega a ser exatamente um ponto positivo, mas a reserva de recurso desobriga os interessados de participarem das disputas com outros setores na arena da elaboração e da aprovação orçamentária.

Ainda que o princípio da não afetação das receitas tenha boa base doutrinária, é fácil encontrar justificativas para certas vinculações, em especial para as áreas prioritárias. Como exemplo, vale mencionar as regras que vem obrigando, especialmente Estados e Municípios, com aplicações mínimas de recursos na educação e na saúde. Alguns avanços contabilizados nessas áreas provavelmente não teriam sido alcançados sem as vinculações.

3. DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS

Nos períodos inflacionários, especialmente na hiperinflação, a condução das finanças públicas fica facilitada devido ao imposto inflacionário. Utilizando o me-

34. A propósito do caráter histórico do orçamento, Wildavsky e Caiden lembram que "(...) o passado não é um guia perfeitamente seguro rumo ao futuro" (WILDAVSKY, Aaron; CAIDEN, Naomi *The new politics of the budgetary process*. 5. ed. New York: Pearson Longman, 2004. p. 47). Em geral, as escolhas orçamentárias tendem a não ser revisadas por ocasião da elaboração de novos orçamentos porque isso significaria colocar em questão consensos obtidos anteriormente, muitas vezes, com dificuldades. Se essa é a realidade com programas gerais do orçamento, há menor chance ainda de rever decisões transformadas em leis vinculando receitas às despesas.

canismo da correção monetária a seu favor, o governo protege a receita pública da desvalorização e não corrige, da mesma maneira, os seus compromissos. O imposto inflacionário serve, assim, como meio de financiamento do déficit fiscal. Rubens Cysne ilustra com dados quão expressivo pode ser o referido "imposto". No período pré e pós-reforma monetária que introduziu a moeda Real, "(...) o ganho para o governo (apenas com os juros reais negativos pagos pela base monetária e pelo excesso dos depósitos à vista sobre as reservas fracionárias dos bancos públicos), girava em torno de US\$ 16,5 bilhões ao ano, nos 12 meses antes do Real. Nos 36 meses após o Real, esta estatística situou-se em torno de US\$ 2,4 bilhões ao ano".³⁵

Conhecidas as consequências provocadas pela diminuição drástica do imposto inflacionário, os responsáveis pela reforma monetária sabiam das dificuldades em cumprir metas fiscais devido à pequena margem de manobra na área financeira em decorrência do excesso de vinculações entre receitas e despesas. Os montantes efetivamente livres para o atendimento da política fiscal tendiam a ser insuficientes. Surgiu, então, o primeiro mecanismo de desvinculação das receitas.

3.1 *Fundo Social de Emergência (FSE)*

A aprovação de norma que desvincula a receita é sempre difícil por que os defensores da vinculação irão reagir e sempre haverá quem defenda qualquer vinculação. Antecedendo a criação do Real e no bojo da Proposta de ECR 1, de 1994, o governo propôs a criação do Fundo Social de Emergência, alegadamente, com o objetivo de saneamento financeiro da União e de contribuir para a estabilização econômica. O emprego dos recursos se daria no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário. Além dessas finalidades, os recursos do Fundo poderiam ser empregados no financiamento de outros programas de relevante interesse econômico e social.

A verdadeira finalidade da criação do FSE, entretanto, estava explicitada na indicação dos seus recursos. Em meio a alguns impostos e contribuições, nominalmente indicados como integrantes do Fundo, aparecia a sua principal fonte: 15% da arrecadação de todos os demais impostos e contribuições. Na sequência, a Proposta esclarecia que essas fontes seriam previamente deduzidas da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais. Os congressistas viram com desconfiança boa parte das inovações propostas no mecanismo, especialmente, o aumento dos tributos e as desvinculações que afetariam os fundos de participação de Estados e Municípios e os recursos para a educação. As dificuldades na aprovação da Emenda levaram o então ministro da Fazenda, Fernando Henrique Cardoso, mais de uma vez, ameaçar a renunciar ao cargo.

35. CYSNE, Rubens Penha. *Aspectos macro e microeconômicos das reformas brasileiras*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000. p. 44.

A criação do Fundo foi aprovada em 23.02.1994 com diversas alterações negociadas no Congresso Nacional. Na principal delas, os fundos de participação de Estados e Municípios ficaram fora dos efeitos desvinculatórios e, como compensação, o percentual da receita de impostos e contribuições integrante do Fundo passou de 15% para 20%. Em vigor no período 1994 e 1995, o FSE evidenciou claramente a sua finalidade: proporcionar ao governo um volume expressivo de recursos a ser empregado com maior liberdade e flexibilidade. A imprensa divulgava o emprego dos recursos do Fundo em despesas que de nenhum modo seriam emergenciais ou da área social. Em matéria denominada Nome não retrata a finalidade do “fundo”, o jornalista Carlos Sardenberg concluía: “O FSE, portanto, não é fundo, porque o dinheiro ali reunido não está destinado a um uso exclusivo. Não é social, porque pode ser utilizado para qualquer gasto ou nem precisa ser gasto. Poderia ser de emergência, porque vale para dois anos. Mas aí seria melhor chamá-lo de provisório”.³⁶

A rigor, o Fundo Social de Emergência não proporcionou muita liberdade no manejo dos recursos. Mais do que as vinculações, são as despesas de realização obrigatória que contribuem para a rigidez orçamentária. Afonso et al.³⁷ observam que foram poucos os recursos retirados pelo FSE de suas destinações originais; na maior parte, as receitas desvinculadas precisavam ser integralmente aplicadas nas suas finalidades por força de outras determinações legais, caso, por exemplo, dos encargos previdenciários da União, do regime geral da previdência e de gastos com o pessoal do ensino superior. Sobre este último exemplo, ainda que o FSE diminuisse em 20% o compromisso de a União aplicar em educação 18% das receitas de impostos, os encargos com pessoal ativo e inativo eram de tal ordem que a desvinculação na prática não podia se efetivar.

3.2 *Fundo Estabilização Fiscal (FEF)*

Encerrada a vigência do FSE, o governo foi em busca da renovação do mecanismo, obtida com a aprovação da EC 10/1996, agora como Fundo de Estabilização Fiscal, denominação mais apropriada tendo em vista as suas finalidades. O novel FEF vigorou por 18 meses – até 30.06.1997 –, findo os quais foi renovado por mais 30 meses pela EC 17/1997 – até 31.12.1999. Em linhas gerais, as duas Emendas mantiveram as regras estabelecidas para o FSE. A expressão empregada na emenda original “(...) cujos recursos serão empregados no custeio das ações (...)” foi, de maneira inócua, substituída na EC 10 por “(...) cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações(...)”. Já a EC 17 previa compensação para as

36. SARDENBERG, Carlos Alberto. Nome não retrata a finalidade do “fundo”. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, Caderno 1, p. 4, 04.06.1994.

37. AFONSO, J. R.; CARVALHO, L. G.; SPÍNDOLA, L. Fundo social de emergência. Intenções e efeitos. *Tributação em Revista*, ano 10, n. 10, p. 39-49, Brasília, out.-dez. 1994.

perdas sofridas pelos Municípios com a redução da base de cálculo do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

3.3 Desvinculação das Receitas da União (DRU)

A partir do exercício de 2000, o mecanismo foi objeto de três renovações, agora com a denominação correta. Como visto não se trata de fundo, mas, sim, de determinação legal que desvincula parcela das receitas que legalmente estão comprometidas com a realização de determinadas despesas. As Emendas Constitucionais 27/2000, 42/2003 e 56/2007 deixam de lado os impostos que integralmente constituíam os fundos anteriores e mantêm o essencial que é desvincular de órgão, fundo ou despesa 20% da arrecadação de impostos e contribuições, já instituídos ou que vierem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. A aprovação das emendas ficou facilitada com a retirada do efeito desvinculador, que já ocorria sobre os recursos constituidores dos fundos de participação, agora sobre as demais transferências tributárias previstas na Constituição, inclusive sobre a Contribuição Social do Salário-Educação.

De todos os segmentos que continuavam afetados pelo mecanismo FSE/FEF/DRU, o mais inconformado foi sempre o ligado à educação. Depois de muita mobilização e empenho foi promulgada, em 11.11.2009, a EC 59 que, entre outros assuntos, diminui progressivamente os 20% da DRU que incidem sobre a base de cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). Assim, o percentual foi de 12,5 % no exercício de 2009, 5% no exercício de 2010, e será nulo no exercício de 2011. A motivação para a aprovação da emenda foi sempre a crença de que a DRU, ao incidir sobre a receita de impostos vinculados à MDE, diminuía os recursos que o governo federal destinava ao setor. Certamente, essa é uma questão controversa tendo em vista o grande volume de encargos obrigatórios que o governo federal tem com a manutenção, especialmente, das universidades federais. A partir de 2011, será possível aferir se a retomada da afetação de recursos federais para MDE contribuirá para incrementar esses recursos em termos líquidos.

4. FUNDOS

Os fundos na administração pública constituem mecanismo perfeito de vinculação entre parcelas da receita e finalidades específicas. A Constituição e leis no Brasil criaram uma variedade de fundos, uns integrantes do orçamento público e outros não.³⁸ A modalidade de fundo que interessa a esta análise é o *fundo especial*, defi-

38. Estudo aprofundado sobre a origem, conceito, natureza, variedade, vantagens e desvantagens dos fundos da administração pública no Brasil pode ser encontrado em: SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração

nido no art. 71 da Lei 4320/1964, como "(...) o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação". O texto é mais do que claro ao enfatizar a vinculação existente entre as fontes e os usos dos recursos. A mesma lei determina que as leis orçamentárias serão acompanhadas por planos de aplicação dos fundos especiais (art. 2.º, § 2.º, I) e que "(...) o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo" (art. 73).

Nos ilustrados comentários à Lei 4.320 que vêm realizando há muito anos, Machado Jr. e Reis defendem que o fundo especial, por não se tratar de entidade jurídica, não seria órgão ou unidade orçamentária, nem mesmo teria patrimônio: "(...) o fundo é o próprio patrimônio". Na visão dos autores, fundo especial é "(...) tão somente um tipo de gestão de recursos ou conjunto de recursos financeiros destinados ao pagamento de obrigações por assunção de encargos de várias naturezas, (...) e que a Contabilidade tem por função evidenciar, como é o seu próprio objetivo, por meio de contas próprias, segregadas para tal fim".³⁹

De acordo com essa interpretação, as receitas e despesas do fundo fariam parte do orçamento da unidade orçamentária responsável e o plano de aplicação do fundo – fontes e usos – viria como anexo da lei orçamentária. Trata-se de solução legalmente correta, mas, pouco prática. Melhor é o tratamento dado pelo orçamento federal: cada fundo especial constitui uma unidade orçamentária que se prende, como em todos os demais casos, a um órgão orçamentário.⁴⁰ Ao determinar que o saldo positivo do fundo especial seja creditado à conta do mesmo no exercício seguinte, a lei determina escrituração contábil própria para cada fundo, com todas as peças e demonstrativos da contabilidade pública.

Na Lei Orçamentária Federal de 2009 havia 42 fundos especiais situados como unidades orçamentárias, além de alguns que não são fundos especiais. Por não constituírem unidades orçamentárias, nem possuírem contabilidade própria, não são fundos especiais, por exemplo, os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM) e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

federal. *Revista de Administração Pública*. vol. 36. n. 4, p. 627-670. Rio de Janeiro, jul.-ago. 2002.

39. MACHADO JR., José Machado; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008. p. 157-158.

40. Lei 4320/1964: "Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão do governo, obedecerá ao seguinte esquema: (...) Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias". (grifos deste autor)

Com o objetivo de demonstrar a representatividade dos orçamentos dos fundos especiais, a Tabela 1 apresenta os valores das despesas totais e dos fundos executadas no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União em 2009.⁴¹

Tabela 1. Orçamento da União –
Despesa total e dos fundos especiais executada em 2009

Em R\$ bilhões – Valores correntes

Especificação	Despesa primária			Despesa Financeira	Despesa Total
	Obrigatória	Discricionária	Total		
Total	627,8	103,1	730,9	685,5	1.416,4
Fundos	325,9	18,1	344,0	18,3	362,3
% Fundos s/Total	51,9%	17,6%	47,1%	2,7%	25,6%

Fonte: SLAFI/STN. Pesquisa elaborada pelo autor no sistema Siga Brasil do Senado Federal.

Consideradas as despesas primárias obrigatórias, mais da metade – 52% – estava consignada em fundos especiais. Deve-se levar em conta que dos R\$ 326 bilhões executados por meio de fundos, R\$ 226 bilhões faziam parte do Fundo do Regime Geral da Previdência. Outros fundos que mobilizaram expressivos montantes de execução obrigatória foram o Fundo Nacional de Saúde (R\$ 45,5 bilhões), o Fundo de Amparo ao Trabalhador (R\$ 27 bilhões) e o Fundo Nacional de Assistência Social (R\$ 18,7 bilhões).

4.1 A Constituição Federal e a tentativa de limitar os fundos

Durante a elaboração da Constituição de 1988 diagnosticou-se a existência de número excessivo de fundos no orçamento federal, provavelmente alguns não mais justificáveis. Nas Disposições Transitórias, concedeu-se prazo de dois anos para a ratificação dos fundos existentes na data da promulgação da Constituição.⁴² Alguns

41. Adotou-se aqui a praxe de considerar a despesa liquidada como sendo a executada. De acordo com a Lei 4.320/1964, a liquidação representa bem a efetiva realização da despesa, pois se verificou formalmente o direito do credor. Presentemente, essa garantia não existe mais em decorrência da prática de o governo federal, no final do ano, forçar a liquidação das despesas ainda não realizadas e acompanhar a sua efetiva realização por meios dos restos a pagar processados e não processados, estados das despesas de mais difícil acompanhamento.

42. Constituição Federal. ADCT: “Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimô-

fundos foram ratificados no decorrer do período previsto. Por falta de interesse e/ou de mobilização dos responsáveis, a maior parte dos fundos simplesmente iria desaparecer quando a solução salvadora veio na forma de autêntica “cauda” inserida no texto da Lei 8.173/1991, que dispôs sobre o Plano Plurianual para o período 1991-1995.⁴³ A “cauda do art. 6.º mantém em vigor os fundos, que seriam extintos nos termos do art. 36 do ADCT, até o final do primeiro exercício financeiro subsequente à publicação da lei complementar de que trata o art. 165, § 9.º, da CF.⁴⁴ Essa solução frustrou a tentativa de avaliar os fundos federais caso a caso. Passados mais de 20 anos da promulgação da Constituição, a tramitação no Congresso Nacional dos projetos de lei complementar destinados a atender o art. 165, § 9.º, não tem avançado, o que desestimula expectativas de que a matéria possa vir a ser aprovada em breve.⁴⁵

nio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos”.

43. “Cauda orçamentária” é a denominação dada à matéria estranha eventualmente incluída no texto das leis orçamentárias. Constituíam prática comum no início do século passado e desapareceram com a incorporação, nas Constituições, do princípio da exclusividade, ou seja, as leis orçamentárias têm conteúdo exclusivo: apenas previsão da receita e autorização da despesa. Por extensão, o PPA também tem conteúdo exclusivo, no caso, o estabelecido no art. 165, § 1.º Entre esses conteúdos certamente não está o de criar ou recriar fundos. Afora esse aspecto, o plano plurianual, como o orçamento, é lei formal e, portanto, não substitui a lei material (TORRES, Ricardo Lobo. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 54).
44. Lei 8.173/1991: “Art. 6.º São recriados temporariamente, no período abrangido por esta lei, todos os fundos, constantes dos Orçamentos da União para 1990 e 1991, extintos nos termos do art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mantidas suas denominações e respectiva legislação em vigor na data de sua extinção.
§ 1.º Os fundos recriados nos termos deste artigo serão extintos ao final do primeiro exercício financeiro subsequente à publicação da lei complementar de que trata o art. 165, § 9.º, da Constituição Federal, caso não tenham sido ratificados pelo Congresso Nacional, através de lei, até o final do sexto mês anterior ao prazo de extinção estabelecido neste parágrafo.
§ 2.º No prazo de 3 (três) meses após a publicação da lei complementar de que trata o art. 165, § 9.º, da Constituição Federal, o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei para tramitação em regime de urgência, definindo:
I – todos os fundos a serem ratificados, bem como as alterações que se fizerem necessárias em sua legislação, tendo em vista a adequação à lei complementar de que trata este artigo;
II – todos os fundos que serão extintos nos termos deste artigo;
III – a destinação do patrimônio e dos recursos remanescentes dos fundos após sua extinção”.
45. A lei complementar referida é importante porque entre os seus conteúdos estão as condições para a instituição e o funcionamento de fundos. Ver Constituição Federal: “Art. 165. (...) § 9.º Cabe à lei complementar: I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias

A Constituição Federal, no texto permanente e nas disposições transitórias, faz referência a 11 diferentes fundos. Destes, cinco foram instituídos após 1998 por meio de emendas constitucionais, o que comprova a generalizada preferência e a atualidade desse tipo de mecanismo.⁴⁶

5. DESPESAS OBRIGATÓRIAS

Mais do que as vinculações de receitas e os fundos são as despesas de execução obrigatória as principais responsáveis pela rigidez do orçamento público. Sendo ato de administração, a lei orçamentária não cria direitos e obrigações, limitando-se a estimar as receitas e a autorizar a realização de despesas, cuja efetivação dependerá da discricionariedade do gestor, ou seja, de seu poder de escolha.⁴⁷ Cada vez mais, entretanto, a realização das despesas autorizadas independe das escolhas dos gestores. A Constituição e a legislação ordinária permanentemente aprovam disposições produtoras de despesas, estas, não mais sujeitas ao escrutínio do gestor. Quando amparadas em lei, as despesas serão obrigatoriamente realizadas.

A Tabela 2 apresenta as despesas totais dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União classificadas em financeiras e primárias e, estas, em obrigatórias e discricionárias. Nos seis exercícios do período 2004-2009, as despesas obrigatórias ficaram na faixa compreendida entre 80 e 85% das despesas primárias, o que representou estreita margem de discricionariedade para os gestores do orçamento. A referida margem é menor ainda ao se considerar que parcelas expressivas das despesas discricionárias são essenciais – ou quase obrigatórias – para o funcionamento dos serviços públicos. No percentual mencionado não estão computadas as despesas financeiras, na sua quase totalidade relativa ao pagamento do serviço da dívida pública federal, ou seja, despesas igualmente obrigatórias.

e da lei orçamentária anual; II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como *condições para a instituição e funcionamento de fundos*”. (grifos deste autor)

46. De Garantia do Tempo de Serviço, Partidário, do Distrito Federal, de Participação de Estados e de Municípios, Estadual de Fomento à Cultura, de Previdência, Fundef/Fundeb, de Saúde, de Combate e Erradicação da Pobreza e de Desestatização. Além desses, a Constituição instituiu os Fundos Social de Emergência e de Estabilização Fiscal que, como se viu, não são e não deveriam ser considerados fundos.
47. Para Georg Jellinek, importante publicista alemão da segunda metade do século XIX, “(...) é claro que a fixação de um orçamento na sua essência não é um ato de legislação material e, sim, um ato de administração. O orçamento, considerado isoladamente, como previsão de receitas e despesas do Estado para um período administrativo futuro, não contém norma jurídica, mas cifras, e seu escopo não é dirigido à delimitação de direitos e deveres, mas, sim, a uma regulação da atividade econômica do Estado” (JELLINEK, Georg. *Legge e decreto*. Milano: Giuffrè, 1997. p. 234).

Tabela 2. Brasil. Orçamento da União –
Despesas financeiras e primárias – 2004 a 2009

Em R\$ bilhões – Valores correntes

Exercício	Despesa Financeira	Despesa primária				
		Obrigatória	Discricionária	Total	Obrigatória/ Total	Discricionária/ Total
2004	531,5	336,5	40,2	376,7	89,3%	10,7%
2005	658,5	396,3	51,9	448,3	88,4%	11,6%
2006	682,3	444,8	56,6	501,4	88,7%	11,3%
2007	649,1	495,6	79,1	574,6	86,2%	13,8%
2008	608,9	565,9	84,1	649,9	87,1%	12,9%
2009	685,5	627,8	103,1	730,9	85,9%	14,1%

Fonte: SIAFI/STN. Pesquisa elaborada pelo autor no sistema Siga Brasil do Senado Federal.

Nada indica que a grande ocorrência de despesas obrigatórias seja particularidade apenas do orçamento brasileiro. Estudo divulgado pelo Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional (FMI), elaborado sob a coordenação de Teresa Ter-Minassian,⁴⁸ sobre a reforma do sistema orçamentário italiano aponta situação ainda mais dramática. De acordo com os dados da Tabela 3, o projeto de lei orçamentária para 2007, do governo central italiano, apresentava um percentual de despesas obrigatórias – *mandatory spending* – de 92% das despesas totais.

Tabela 3. Itália. Governo Central. Projeto
de lei orçamentária para 2007 – Despesas obrigatórias e totais

Especificação	Despesas obrigatórias		Despesas totais
	Em bilhões de euros	% das despesas totais	
Despesas correntes	368,0	92,1	399,4
Pessoal	71,2	84,9	83,9
Bens e serviços	5,6	95,6	8,6
Despesas de capital	25,7	92,0	28,0
Total	393,7	92,1	427,4

Fonte: Teresa Ter-Minassian et al., op. cit., p. 11.

48. TER-MINASSIAN, Teresa et al. *Italy. Budget system reforms*. Washington: FMI, 2007.

A Constituição italiana, aprovada em 1947, traz no art. 81 importante princípio que, no caso brasileiro, passou a ser valorizado apenas com a Lei de Responsabilidade Fiscal: “Qualquer outra lei [menos a de orçamento] que comporte novas e maiores despesas deve indicar os meios para custeá-las”. Ter-Minassian et al.⁴⁹ observam que essa exigência tem sido interpretada como a obrigação de estabelecer todas as despesas por lei e indicar as fontes de recursos. Essa prática, associada a não revisão sistemática da legislação preexistente, explicaria a altíssima proporção de despesas obrigatórias no orçamento central italiano.

5.1 Despesas obrigatórias no orçamento norte-americano: entitlements

O Budget Enforcement Act (BEA) aprovado em 1990, ao lado de outras medidas da década de 1980, foi uma importante tomada de posição do presidente e do Congresso americano com o objetivo de enfrentar o crescente déficit orçamentário federal. O BEA prevê dois mecanismos, separados, mas, interligados: limitação do crescimento de despesas discricionárias e o processo *pay-as-you-go* para qualquer ação legislativa nas despesas obrigatórias ou nas receitas que resultem em aumento do déficit. O processo *pay-as-you-go* significa que nova disposição legislativa que implique o aumento de despesa obrigatória só poderá ser aprovada se houver novas fontes e se a nova despesa não contribuir para o aumento do déficit.

O fator determinante dessas medidas é o rápido crescimento nos últimos 50 anos das despesas obrigatórias. No início da década de 1960 (ver Tabela 4), as despesas obrigatórias (*mandatory* ou *direct*), incluída a parcela de juros líquidos, alcançavam 34,2% do total das despesas orçamentárias. Em 2009, esse percentual dobrou – 64,8% – e as estimativas para 2015 apontam para 70%.⁵⁰

Tabela 4. Estados Unidos. Orçamento Federal – Despesas discricionárias e obrigatórias – 1965-2015

Exercício	Discricionárias		Obrigatórias		Total	
	Bilhões de US\$	%	Bilhões de US\$	%	Bilhões de US\$	%
1965	77,8	65,8	40,4	34,2	118,2	100
1975	158,0	47,5	174,4	52,5	332,3	100
1985	415,8	43,9	530,6	56,1	946,3	100

49. Idem, p. 10, nota 4.

50. Os dados aqui citados sobre as proporções de despesas obrigatórias e discricionárias no Brasil, Itália e Estados Unidos certamente não foram obtidos de acordo com uma base metodológica comum. Assim, comparações entre esses dados devem ser feitas com cuidado.

Exercício	Discricionárias		Obrigatórias		Total	
	Bilhões de US\$	%	Bilhões de US\$	%	Bilhões de US\$	%
1995	544,9	35,9	970,9	64,1	1.515,8	100
2005	968,5	39,2	1.503,5	60,8	2.472,0	100
2009	1.237,7	35,2	2.279,9	64,8	3.517,7	100
2015*	1.309,7	30,0	3.071,1	70,0	4.385,5	100

* Valores estimativos

Fonte: Lei orçamentária para o ano fiscal 2011. Tabelas históricas. Disponível em: <http://budget.house.gov/pres_budgets/fy2011/hist.pdf>

De longe, o mais destacado conjunto de despesas obrigatórias é o formado pelos *entitlements*.⁵¹ Não há na língua portuguesa termo correspondente preciso para a expressão inglesa. Trata-se de obrigação legal estabelecida por meio de legislação que determina o pagamento de benefícios a qualquer pessoa ou unidade do governo que atenda aos requisitos definidos pela lei. Os que cumprem esses requisitos são, assim, *intitulados* para receber o benefício. No caso norte-americano, a obrigatoriedade do atendimento dos *entitlements* dispensa até mesmo a prévia autorização por meio de créditos orçamentários.⁵²

Para Wildavsky e Caiden:⁵³ “Orçamento e *entitlement* são conceitos incompatíveis. O orçamento diz respeito (ou deveria) à alocação de recursos limitados visando financiar propósitos competitivos. Se a elaboração orçamentária é alocação de recursos, *entitlement* é a segregação de recursos obrigatórios. (...) Basicamente, *entitlements* estão no orçamento por adição – o total de cada programa é somado aos demais – e não por subtração, no qual programas são eliminados ou reduzidos ou onde mais para um significa menos para outro”.

Em estudo elaborado para a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Schick⁵⁴ destaca o crescimento do tamanho do setor público

51. Allen Schick chama a atenção para outros tipos de despesa obrigatória que não o *entitlement*. Nesses casos, o fato gerador da despesa obrigatória é a obrigação contratual assumida pelo Estado, por exemplo, o pagamento dos juros da dívida pública (*Evolutions in budgetary practice*. Paris: OECD, 2009. p. 15).

52. Os mais conhecidos programas rotulados como *entitlements* são: seguridade social, *medicare*, *medicaid*, aposentados do serviço público, bolsa-alimentação e nutricional, salário-de-emprego, renda suplementar de seguridade (SSI), benefícios aos veteranos, subvenções à educação e treinamento e subsídios à agricultura.

53. *The new politics...* cit., p. 130.

54. *Evolutions in budgetary...* cit., p. 14.

na maioria dos países da OCDE, e lembra que a concessão de *entitlements* é a principal área de crescimento da despesa pública nos últimos anos.

Wildavsky e Caiden⁵⁵ e Schick⁵⁶ acreditam ser possível aumentar o controle sobre os *entitlements*, mesmo considerando as dificuldades criadas pelos beneficiários interessados em defender seus interesses. Para Schick “é relativamente fácil mobilizar oposição à redução de direitos”. Assim, os governos devem implantar reduções e cortes com especial cuidado e sensibilidade às reações dos beneficiários. Para o autor, “devido ao caráter mutável e oportunista dessas táticas, os governos têm realizado poucas inovações estruturais no orçamento para lidar com o problema do *entitlement*”.⁵⁷

6. INCREMENTALISMO ORÇAMENTÁRIO

Provavelmente a mais amplamente conhecida teoria orçamentária, o incrementalismo foi formulado por Aaron Wildavsky⁵⁸ com a integração de quatro argumentos teóricos: descritivo, analítico, normativo e empírico.⁵⁹⁻⁶⁰ Para os objetivos deste artigo interessa, especialmente, a descrição feita pelo autor do processo orçamentário americano, cuja essência pode ser aplicada ao caso brasileiro.

Assim, de acordo com Wildavsky e Caiden,⁶¹ os orçamentos públicos são constituídos de duas partes: a base e o quinhão justo (*fair share*). A base, como num *iceberg*, é a grande parte do orçamento, sendo constituída pelas despesas que tendem a se repetir de um exercício para os seguintes. São exemplos de despesas que integram a base: despesas tornadas obrigatórias por lei (pessoal ativo e inativo, benefícios previdenciários etc.), serviço da dívida, gastos de manutenção e de funcionamento dos serviços públicos, prosseguimento e conclusão de obras, assim

55. *The new politics...* cit.

56. *Evolutions in budgetary...* cit.

57. *Idem*, p. 21.

58. *The politics of the budgetary process*. 1. ed. Boston: Little, Brown, 1964.

59. SWAIN, John W.; HARTLEY JR., C. Jeff. Incrementalism: old but good? In: BARTLE, John R. (ed.) *Evolving theories of public budgeting*. Oxford: Elsevier, 2001. p. 17.

60. A concepção do modelo incremental aplicado ao processo orçamentário público tem suas origens nos estudos de Herbert Simon (*Comportamento administrativo*. Trad. Aluizio L. Pinto. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965) iniciados na década de 1940 sobre as limitações do “homem administrativo” na busca da racionalidade decisória e de Charles E. Lindblom e seu incrementalismo desarticulado (*disjointed incrementalism*) (LINDBLOM, Charles E. The science of “muddling through”. *Public Administration Review*. n. 19. p. 79-88. Spring, 1959. _____. Still muddling – Not yet through. *Public Administration Review*. n. 39. p. 317-336. 1979).

61. *The new politics...* cit., p. 46-50.

como os gastos necessários à continuidade de programas e projetos iniciados. A conhecida expressão: “a base do orçamento do ano próximo é o orçamento deste ano” comprova a dificuldade em produzir alterações naquela grande parcela da despesa que constitui a base.

A base pode ser entendida também, como a expectativa geral e dos dirigentes de unidades de que recursos consignados no orçamento passam a integrar a base e, assim, não deverão sofrer maiores avaliações no futuro. Para Wildavsky e Caiden,⁶² a “[a] ceitação de decisões orçamentárias anteriores, bem como anos de experiência e de especialização acumuladas permitem àqueles que elaboram o orçamento concordarem com aumentos relativamente pequenos da base existente”.

Ao lado da expectativa de que os recursos da base sejam mantidos, outra pretensão dos dirigentes é de que as suas unidades sejam beneficiadas com parcelas do incremento de recursos que cada novo orçamento tem em relação ao anterior. Trata-se aqui do quinhão justo. Para os dirigentes, compreensivelmente, não basta apenas manter a base, é necessário que ela cresça. O incremento decorre do crescimento real das receitas, da conclusão de programas e projetos e, também, da eventual diminuição da base de outras unidades. Proporcionalmente ao tamanho da base, o incremento real de recursos é quase sempre pequeno, devendo-se levar em conta que, em períodos de recessão, tenha-se decréscimo, ou seja, diminuição real dos recursos orçamentários.

Elaborar orçamentos públicos – tarefa tanto do Poder Executivo como do Legislativo –, significa calcular o tamanho da base de cada unidade e distribuir os recursos do incremento para a expansão de ações integrantes da base e para novas atividades e projetos.

Apesar de existir generalizada pretensão de que a estruturação dos orçamentos venha a basear-se em programas, a consignação dos recursos é fragmentada, baseada principalmente nas necessidades das unidades. Assim, fazem-se ajustes nos elementos ou grupos de natureza da despesa (*line item*, na terminologia norte-americana). Quando programas ou projetos entram em apreciação, “dados os consideráveis acordos em política, os responsáveis pelas decisões transformam a maior parte de seu trabalho em ajustes monetários marginais nos programas existentes de modo que a questão sobre as necessidades básicas da maioria dos programas aparece apenas de vez em quando”.⁶³ Na segunda edição de sua obra principal, Wildavsky cita ex-diretor do Bureau do Orçamento federal norte-americano, para quem “[h]á muito pequena flexibilidade no orçamento devido ao tremendo número de obrigações criadas ao longo dos anos”.⁶⁴

62. Idem, p. 46.

63. Idem, p. 49.

64. *The politics of the budgetary process*. 2. ed. Boston: Little, Brown, 1974. p. 13.

Na pesquisa que forneceu suporte inicial ao modelo, o autor levantou os resultados da apropriação de recursos para 37 agências federais norte-americanas no período de 12 anos, totalizando 444 observações ou casos. Em um terço dos casos (149), a variação anual das apropriações foi de 0 a 5%. Em um pouco mais da metade dos casos (233), a variação ficou entre 0 e 10% das observações. Em três quartos dos casos (326), a variação ficou entre 0 e 30% e em menos de 10% dos casos (31) a variação anual nas apropriações alcançou a faixa de até 50%. Conclusão do autor, a elaboração orçamentária é incremental e não compreensiva, caracterizando-se por ser histórica, repetitiva, consensual, simplificada, sequencial, não programática e *satisficing*.⁶⁵

7. OBSERVAÇÕES FINAIS

Ao longo do artigo tratou-se de caracterizar os dois principais mecanismos responsáveis pela rigidez do orçamento público: as vinculações das receitas a determinadas despesas e as despesas de execução obrigatória. Os fundos, igualmente, dão a sua contribuição para a rigidez e foram analisados aqui como um gênero do grupo das vinculações.

Algumas receitas são naturalmente vinculadas à realização de determinadas finalidades, caso, por exemplo, dos empréstimos e das contribuições sociais e econômicas. No caso do orçamento federal brasileiro, o problema das vinculações é especialmente sério pela importância que as contribuições têm na composição da receita e pelas vinculações de parte importante da receita de impostos. Ou seja, há um excesso de vinculações.

Viu-se que há pontos positivos e negativos nas vinculações. O excesso é certamente um ponto negativo importante. A adoção de soluções como a Desvinculação das Receitas da União (DRU) será sempre provisória e precária. Solução ou minimização do problema depende da aprovação de reforma tributária que reduza a importância das contribuições e as substituam por impostos, estes evidentemente submetidos ao alcance do princípio da não afetação das receitas, sem ressalvas ou exceções.

No aguardo de reforma tributária mais ampla, deveria haver disposição para rever pontualmente a legislação que produz vinculações. Paralelamente, outra providência a ser adotada como regra geral é de que futuras normas vinculado-

65. Wildavsky toma aqui emprestada a expressão cunhada por Herbert Simon (*Models of man*. New York: Wiley, 1957). O emprego da expressão *satisfy* mais *suffice* no processo decisório significa que os que fazem escolhas orçamentárias abandonam a ideia de maximizar resultados ou benefícios e buscam apenas o satisfatório ou adequado. As limitações cognitivas do ser humano não lhe garantem capacidade de reunir e compreender todos os elementos necessários para a identificação de solução ótima.

ras sejam sempre aprovadas com período de vigência definido. Essa diretriz tem igual sentido quando aplicada aos fundos. Há bons exemplos que deveriam ser seguidos. A criação do Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização do Magistério (Fundeb) deu-se quando o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (Fundef) encerrou sua vigência e dependia de renovação ou ampliação. Se o Fundef tivesse sido criado de maneira permanente, e não para dez anos como o foi, é bastante provável que o mecanismo não tivesse sido ampliado para abranger a toda a educação básica, como é caso agora do Fundeb.

As despesas obrigatórias, entre elas os *entitlements*, destacam-se entre as causas da rigidez orçamentária. Diferentemente da vinculação da receita, a despesa obrigatória resulta de legislação que cria benefícios independentemente da existência de fonte de recursos para atendê-los. É verdade que a Lei de Responsabilidade Fiscal fixa regras de compensação para as novas despesas obrigatórias de caráter continuado, mas, infelizmente, essas exigências não têm sido respeitadas. Neste artigo são apresentadas as proporções de despesas orçamentárias obrigatórias de três países: Estados Unidos, com 70%, Brasil, com valores entre 80 e 85% e Itália, com 92%. Para o caso americano, há indicações de que a proporção de despesas obrigatórias continuará a crescer, o mesmo devendo ocorrer no Brasil. Contribuirá para agravar a situação no Brasil a eventual aprovação do que está sendo denominado Consolidação das Leis Sociais que visaria, mediante lei, eleger os beneficiários de programas, como o bolsa-família.

As vinculações de receita e os gastos obrigatórios contribuem decisivamente com o incrementalismo orçamentário, prática de elaboração orçamentária caracterizada pela reprodução, para o novo exercício, do orçamento passado, com ajustes marginais proporcionados, principalmente, por incrementos de recursos. O incrementalismo, incontornável pela rigidez, cria dificuldades para a desejada integração entre o orçamento e o planejamento, bem como para a adoção de sistemas de orçamento por programas ou de desempenho.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, J. R.; CARVALHO, L. G.; SPINDOLA, L. Fundo social de emergência. Intenções e efeitos. *Tributação em Revista*. ano 10. n. 10. p. 39-49. Brasília, out.-dez. 1994.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Ementário de classificação de Receitas Orçamentárias da União 2009*. Disponível em: [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/publicacoes/EMENTARIO_2009a.pdf].
- BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Trad. Margaret H. Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.
- CIBOTTI, Ricardo; SIERRA, Enrique. *El sector público en la planificación del desarrollo*. 2. ed. México: Siglo Veintiuno, 1973.

- CYSNE, Rubens Penha. *Aspectos macro e microeconômicos das reformas brasileiras*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.
- HUGON, Paul. *O imposto. Teoria moderna e principais sistemas*. São Paulo: Renascença, 1945.
- JELLINEK, Georg. *Legge e decreto*. Milano: Giuffrè, 1997.
- JÉZE, Gaston. *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget*. Paris: Marcel Giard, 1922.
- LINDBLOM, Charles E. The science of "muddling through". *Public Administration Review*. n. 19 p. 79-88. Spring 1959.
- _____. Still muddling – Not yet through. *Public Administration Review*. n. 39. p. 317-336. 1979.
- MACHADO JR., José Machado; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.
- MARTINS, Paulo de Sena. *A União e a aplicação dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em [http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema11/pdf/311479.pdf]. Acesso em: 05.11.2010.
- MORSELLI, Emanuele. *Curso de ciência das finanças públicas. Introdução e princípios gerais*. Trad. Elza Meschick. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959.
- MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas. Um estudo de economia governamental*. Trad. Auriphebo B. Simões. São Paulo: Atlas, 1976.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. *Revista de Administração Pública*. vol. 36. n. 4. p. 627-670. Rio de Janeiro, jul.-ago. 2002.
- SANT'ANNA E SILVA, Sebastião. *Princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.
- SARDENBERG, Carlos Alberto. Nome não retrata a finalidade do "fundo". *Folha de São Paulo*, São Paulo, Caderno 1, p. 4, 04.06.1994.
- SCHICK, Allen. An inquiry into the possibility of a budgetary theory. In: RUBIN, Irene S. (ed.) *New directions in budget theory*. Albany: State University of New York Press, 1988.
- _____. *Evolutions in budgetary practice*. Paris: OECD, 2009.
- _____. *The federal budget. Politics, policy, process*. ed. rev. Washington: Brookings Institution Press, 2000. (Com a assistência de Felix LoStracco).
- SIMON, Herbert. *Comportamento administrativo*. Trad. Aluizio L. Pinto. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.
- _____. *Models of man*. New York: Wiley, 1957.
- SWAIN, John W.; HARTLEY JR., C. Jeff. Incrementalism: old but good? In: BARTLE, John R. (ed.) *Evolving theories of public budgeting*. Oxford: Elsevier, 2001.

- TER-MINASSIAN, Teresa et al. *Italy. Budget system reforms*. Washington: FMI, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- WILDAVSKY, Aaron. *The politics of the budgetary process*. 1. ed. Boston: Little, Brown, 1964.
- _____. _____. 2. ed. Boston: Little, Brown, 1974.
- _____; CAIDEN, Naomi. *The new politics of the budgetary process*. 5. ed. New York: Pearson Longman, 2004.