

Cadernos Jurídicos

Ano 21 - Número 54 - Abril-Junho/2020

Gestão e Políticas Públicas e Direito Tributário



Escola Paulista da Magistratura
São Paulo, 2020

Cadernos Jurídicos

Gestão e Políticas Públicas e Direito Tributário

ISSN 1806-5449

Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 21, nº 54, p. 1-216, Abril-Junho/2020

S

U

M

Á

R

I

O

I – Poder Judiciário: Orçamento, Gestão e Políticas Públicas

1. Poder Judiciário e políticas públicas
Desafios internos e externos
Alexandra Fuchs de Araújo e Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho .. 11
2. Ônus da prova, integridade e controle concomitante nas parcerias entre entes privados sem finalidade lucrativa e a administração pública
Élida Graziane Pinto 25
3. A propriedade como base da organização econômica e social: aspectos históricos e filosóficos
Eutálio Porto 37
4. Políticas públicas de reabilitação de transtornos psiquiátricos e saúde mental no trabalho
Heliana Hess..... 49
5. Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários
José Mauricio Conti 65

II – Direito Tributário

1. IPVA: estrutura normativa e questões atuais
Argos Campos Ribeiro Simão..... 81
2. Controvérsias sobre taxa judiciária e o financiamento dos fundos de modernização do Poder Judiciário
Cleucio Santos Nunes 91
3. Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito
Darwin de Souza Pontes 117
4. O princípio constitucional da capacidade contributiva e a delimitação de apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo
Flávio Alberto Gonçalves Galvão..... 135
5. O ordenamento constitucional tributário e o dever de garantir os direitos fundamentais pelo princípio da proibição ao confisco no processo tributário: invocação do princípio em tese como direito fundamental
João Paulo Mendes Neto..... 149
6. Federalismo fiscal e autonomia municipal: reflexos da reforma tributária na gestão do imposto predial e territorial urbano pelo município
João Paulo Mendes Neto e Carlos Alberto Schenato Junior 165
7. O princípio do não confisco no direito tributário
Monica de Almeida Magalhães Serrano e Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann..... 181
8. IPTU: atualidades na jurisprudência
Nathaly Campitelli Roque..... 203

Apresentação

Com grande satisfação apresentamos esta edição dos Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura já tradicionais na doutrina jurídica brasileira.

Os atuais cadernos são frutos de estudos realizados pelos Núcleos da Escola: Núcleo Poder Judiciário: Orçamento, Gestão e Políticas Públicas; e o Núcleo de Direito Tributário.

Fruto do primeiro Núcleo, temos o texto conjunto dos professores Alexandra Fuchs de Araújo e Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho, que trataram sobre os desafios internos e externos enfrentados pelo Poder Judiciário quando defrontado com a questão das políticas públicas.

O problema do ônus da prova nas parcerias entre entes privados sem fins lucrativos e a administração pública foi enfrentado pela professora Élide Graziane Pinto.

O professor Eutálio José Porto de Oliveira trouxe luz sobre a propriedade como base da organização econômica e social.

As políticas públicas de reabilitação de transtornos psiquiátricos e saúde mental no trabalho foram tratadas com o conhecimento de causa que tem a professora Heliana Maria Coutinho Hess.

Finalmente, nesse Núcleo, o professor José Maurício Conti compartilhou o amplo conhecimento que detém sobre o orçamento público, seu regime constitucional e os princípios orçamentários.

Já no Núcleo de Direito Tributário, o professor Argos Campos Ribeiro Simões esclareceu a estrutura normativa do IPVA trazendo questões atuais sobre o assunto.

O professor Cleucio Santos Nunes abordou as controvérsias sobre a taxa judiciária e o financiamento dos fundos de modernização do Poder Judiciário.

A extrafiscalidade e a fiscalidade, em especial no âmbito dos incentivos fiscais, foram elucidadas pelo professor Darwin de Souza Pontes, que deu ênfase a essa questão no Estado Democrático de Direito.

A difícil questão do princípio da capacidade contributiva foi tratada com ênfase na apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo pelo professor Flávio Alberto Gonçalves Galvão.

A proibição do confisco, questão de difícil definição, foi tratada como direito fundamental pelo professor João Paulo Mendes Neto. A complexidade do tema levou a que fosse tratado também pelas professoras Mônica de Almeida Magalhães Serrano e Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann.

Os professores João Paulo Mendes Neto e Carlos Alberto Schenato Júnior, antecipando-se à reforma tributária, questionaram como ficaria a autonomia municipal na gestão do IPTU.

Os cadernos terminam com uma profunda análise da jurisprudência referente ao IPTU feita pela professora Nathaly Campitelli Roque.

Estamos certos de que esses trabalhos brilharão como faróis no mundo jurídico a indicar o caminho para todos que transitam por essas sendas tortuosas.

Os Coordenadores.

Eurípedes Faim
José Maurício Conti
Mônica Serrano

Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários

José Mauricio Conti¹
Professor e juiz aposentado

O objetivo deste texto é trazer noções bastante simples e enxutas sobre alguns temas de orçamentos públicos, de forma a permitir que os não iniciados possam conhecer várias das mais importantes questões discutidas, a fim de que possam delas tomar conhecimento, ainda que de forma superficial. É uma maneira de colaborar para difundir e despertar o interesse em assuntos extremamente relevantes e ainda pouco explorados, e que cada vez mais têm ocupado a agenda nacional.

1. Orçamento público: noções e conceitos

O orçamento público é, indiscutivelmente, a “lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição”, por ser “a que mais influencia o destino da coletividade”, como colocou, em poucas palavras e notável precisão, o Ministro Carlos Ayres Brito, no paradigmático julgamento da ADI 4.048.²

Mas o que é o orçamento público?

São muitos os conceitos. Para o professor Geraldo Ataliba, “o orçamento é a estimativa global de tôdas as entradas e tôdas as saídas de dinheiro dos cofres públicos”, na forma de “uma lei, que autoriza o govêrno a receber certos recursos e a efetivar determinadas despesas”.³

O professor João Ricardo Catarino, da Universidade de Lisboa, traz a definição segundo a qual

*o orçamento do Estado pode ser entendido como o instrumento financeiro aprovado pela Assembleia da República sob proposta do Governo, pelo qual se procede a uma detalhada descrição da receita e da despesa pública previstas para um determinado ano económico, que comporta uma autorização com a força de lei conferida aos órgãos próprios da administração financeira, para a cobrança das receitas e realização das despesas previstas e estimadas.*⁴

O orçamento é verdadeiramente o núcleo do Direito Financeiro. E há muito deixou de ser uma peça meramente contábil para ser um instrumento fundamental de controle, gestão e planejamento da administração pública.

¹ Graduado em Direito e em Economia pela USP. Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Financeiro pela USP. Professor de Direito Financeiro da USP.

² Min. Carlos Brito, STF, Tribunal Pleno, ADI 4.048-MC/DF, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.05.2008.

³ ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 196

⁴ CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

E é nessa perspectiva que será analisado, iniciando-se pela indispensável compreensão de sua natureza jurídica, para então abordarmos seu regime jurídico, e em seguida seus princípios mais relevantes.

2. Natureza jurídica do orçamento público: a polêmica superada

A natureza jurídica do orçamento público é uma antiga e tormentosa questão no âmbito do Direito Financeiro, mas que hoje é possível reputá-la superada.

Persistiu na doutrina a controvérsia sobre a natureza jurídica do orçamento: seria uma “lei meramente formal” ou “material”? Teria natureza autorizativa ou impositiva?

Paul Laband, professor de diversas universidades alemãs, destacando-se as de Heidelberg e Berlim, foi o principal mentor da tese de que o orçamento seria uma lei formal, com caráter meramente autorizativo. Ele diz que seria uma insensatez considerar que o Governo está obrigado a executar *todas* as receitas e despesas previstas na lei orçamentária, podendo haver circunstâncias políticas, econômicas ou fiscais que desaconselhem eventual realização de determinadas despesas. Criou então a tese da bipartição do conceito de lei: a submissão do orçamento ao Parlamento apenas da lei orçamentária a característica de lei formal. Mas por ela não se caracterizar como normal geral e abstrata, sua substância é a de ato administrativo – incapaz de criar direitos subjetivos para terceiros.⁵

Léon Duguit, professor de Direito Público na Faculdade de Direito da Universidade de Bordeaux, considerava, por sua vez, que a lei orçamentária seria apenas um ato administrativo em relação às despesas, e uma lei formal em relação às receitas, por ser condição de eficácia para a cobrança de tributos.⁶

Gaston Jèze, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Paris, por sua vez, entendia a lei de orçamento como ato-condição tanto em relação à despesa como em relação às receitas.⁷

O foco do debate então passou a se concentrar na natureza jurídica material do orçamento com a seguinte questão: O orçamento é de cumprimento obrigatório? A lei orçamentária tem caráter meramente autorizativo ou impositivo?

Ainda hoje perdura esse debate entre os estudiosos do Direito Financeiro, e o que se constata na prática é que a Administração Pública trata e considera a lei orçamentária como sendo uma lei meramente formal, com caráter autorizativo.

Mas é no sentido diametralmente oposto que caminha majoritariamente a doutrina, considerando e reconhecendo a natureza impositiva da lei orçamentária. Nessa linha estão os professores Regis de Oliveira e Heleno Torres, da USP; e José Marcos Domingues de Oliveira e Marcus Abraham, da UERJ. Já me posicionei várias vezes no sentido de dizer que tem natureza impositiva. Na corrente minoritária, o peso de um dos maiores juristas do Direito Financeiro brasileiro, professor Ricardo Lobo Torres, da UERJ.

⁵ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Milão: Giuffrè, 2007.

⁶ DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing, 1921.

⁷ JÈZE, Gaston. *Traité de Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.

Mas essas divergências sobre a natureza jurídica do orçamento hoje podem ser tidas por superadas. Novas interpretações surgiram que permitem melhor compreender as normas orçamentárias e a exata dimensão da sua natureza jurídica.

As normas de planejamento, nas quais se insere hoje a lei orçamentária, são instrumentos essenciais para permitir que o Estado atinja seus objetivos, cumprindo suas obrigações de maneira eficiente, eficaz e efetiva, e somente com a observância e o cumprimento das normas de planejamento na sua integralidade é que se consegue atingir concretamente os objetivos do Estado, viabilizando a implementação e a consequente fruição dos direitos fundamentais.

O professor Eros Grau já havia indicado a direção a seguir quando, em seus estudos sobre planejamento econômico, identificou as chamadas *normas-objetivo*, que não definem conduta nem organização, mas fixam objetivos, por meio das quais o Estado se compromete, nas palavras dele, a “*alcançar um certo resultado de caráter econômico*, e o Direito passa a ser um instrumento de governo, atuando para “a implementação de políticas”. As normas-objetivo definem *obrigações de resultado*, e não de *meios*, ficando “a opção pelos meios a serem adotados para o alcance dos resultados pelos destinatários das referidas normas”. E sua plena eficácia jurídica se evidencia pelos fins nelas definidos.⁸

Mais recentemente, dois textos aperfeiçoaram ainda mais essa interpretação, e deixam no passado essa discussão, permitindo compreender com precisão a natureza jurídica da lei orçamentária: “Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária”, de Rodrigo Oliveira de Faria, e “Orçamento público: uma visão analítica”, de Celso de Barros Correia Neto.

Nos trabalhos apresentados, esses autores estudam a natureza jurídica do orçamento, e inovam na análise do tema, estabelecendo com grande acuidade e precisão a interpretação que se compatibiliza com as modernas funções do orçamento.

Celso de Barros Correia Neto, analisando o processo de positivação do gasto público a partir da Constituição Federal, considera que a lei orçamentária trata de recursos – que são os meios – e dos fins aos quais eles devem ser destinados, defendendo a *obrigatoriedade dos objetivos* estabelecidos na lei orçamentária e a *facultatividade no emprego dos recursos* previstos. Segundo ele,

A realização do programa é obrigatória, o gasto não. O gasto público pode ser necessário ou não para que se realize o programa positivado, mas não será, em si mesmo, posto em termos obrigatórios na lei orçamentária. O orçamento traça planos ou objetivos, que obrigatoriamente devem ser cumpridos, e oferece recursos para lográ-los, mas a despesa pública não é um fim em si mesma; ela é meio para a concretização das finalidades atribuídas ao Estado.⁹

Rodrigo Faria deixa claro que se deve reconhecer serem as leis orçamentárias compostas de um complexo de comandos. As leis orçamentárias contêm uma pluralidade normativa, conjugando concomitantemente comandos de autorizações, proibições e

⁸ GRAU, Eros Roberto. Notas sobre a noção de norma-objetivo. *Revista de Direito Público*, n. 71, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano XVII, p. 137-152, jul./set. 1984.

⁹ CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. Brasília: ESAF, 2008.

determinações, que devem ser analisadas na sua integralidade para que se possa avaliar a sua natureza jurídica, não sendo possível se circunscrever tão-somente à dotação orçamentária, que, analisada isoladamente, pode dar uma conotação de que tenha caráter meramente autorizativo, como um valor que existe para ser usado se quiser. Ele destaca que “o principal núcleo obrigatório das leis orçamentárias são os seus *fins*. Os *fins* orientam a estruturação das leis orçamentárias e lhes conferem direção e sentido, de modo que o administrador público fica *vinculado ao alcance dos objetivos e metas fixados, devendo envidar os esforços necessários*” para cumprir as tarefas que lhe foram cometidas. Exemplo no caso da LDO, assumem esses objetivos a forma de *metas fiscais*, e na LOA de *objetivos programáticos*. Havendo metas a serem alcançadas, como no exemplo da LDO, “ *existe um nítido viés de obrigação ou esforço a ser despendido pelos órgãos arrecadadores no intuito de alcance dos objetivos anteriormente fixados*”. E ele então chama atenção para o fato de que, diz ele, “o descumprimento da Lei de Orçamento não se revela por aspectos formais ou de meras divergências entre previsões e execução, pois tais aspectos *não dão conta do alcance das finalidades pretendidas pela execução do Orçamento*”, devendo eventual descumprimento ser constatado pelos “programas que não alcançaram as finalidades a que se propunham, pelo descumprimento das metas fiscais que orientavam a lei orçamentária, e pelos resultados não alcançados”. Tendo em vista ser claro que os objetivos e metas da lei de orçamento são obrigatórios, vinculando a Administração Pública ao seu alcance, *há que se reconhecer a natureza material da lei orçamentária e seu caráter impositivo*.

A fixação de objetivos e metas a serem obrigatoriamente perseguidos pela Administração Pública é própria de *todas* as leis que integram o sistema de planejamento orçamentário. Por essa razão, é preciso reconhecer nelas *a natureza de leis materiais com caráter impositivo*, não havendo que se falar em diplomas normativos de caráter meramente formal no âmbito das normas de planejamento orçamentário.¹⁰

Gabriel Lochagin, professor de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP de Ribeirão Preto, em sua obra intitulada *A execução do orçamento público*, ao tratar do orçamento impositivo, sintetiza:

*O orçamento impositivo, portanto, não seria uma inovação constitucional, mas uma efetivação concreta e específica de seus contornos mais fundamentais, levando a valorização do planejamento e da decisão político-legislativa no campo orçamentário.*¹¹

Feitas essas considerações, passamos ao regime jurídico das leis orçamentárias, iniciando com alguns breves apontamentos sobre o chamado ciclo orçamentário, destacando as principais questões.

¹⁰ FARIA, Rodrigo. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

¹¹ LOCHAGIN, Gabriel. *A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo*. São Paulo: Blucher, 2016.

3. Regime jurídico: breves apontamentos sobre o ciclo orçamentário. Principais questões

O orçamento tem um papel central no equilíbrio dos Poderes. Em seu regime jurídico, nota-se uma clara preocupação na distribuição dos poderes, evitando a concentração de modo a fazer que aquele que venha ter primazia na gestão dos recursos públicos consiga se sobrepor aos demais.

Em nosso sistema jurídico orçamentário, construiu-se um ciclo orçamentário em que as atribuições alternam-se entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, assegurando-se garantias especiais para o Poder Judiciário e os órgãos e instituições independentes, como o Ministério Público, a Defensoria Pública, Tribunais de Contas e universidades. Com isso, estabelece-se um regime que tenta promover o equilíbrio possível em uma relação que nunca deixou de ser tensa e delicada. Mesmo assim,

a predominância do Poder Executivo no quadro da separação de poderes tem se mostrado uma tônica do constitucionalismo pátrio, ocasionando em evidente desequilíbrio entre a atuação dos Poderes Executivo e Legislativo, em conseqüente prejuízo ao Estado Democrático de Direito.¹²

E é o que se poderá constatar pela análise do ciclo orçamentário, compreendido pelas fases de elaboração e execução orçamentárias, nas quais darei destaque a algumas das principais questões, e também a fase de fiscalização orçamentária, que não será abordada nesse breve texto.

3.1. Elaboração orçamentária

A elaboração da lei orçamentária tem um processo especial, dotado de um rito próprio, em razão de suas especificidades, especialmente em decorrência de sua periodicidade anual, do seu restrito prazo de vigência e dessa divisão e compartilhamento de poderes.

Serão destacados alguns aspectos mais relevantes.

A elaboração da lei orçamentária pode ser dividida em duas grandes fases: a primeira delas, que chamo de *fase administrativa*, ocorre sob comando do Poder Executivo. E a segunda, a *fase legislativa*, quando ela é submetida à apreciação do Poder Legislativo.¹³

3.1.1. Fase administrativa e a iniciativa legislativa

Nessa primeira fase administrativa, destaco duas questões relacionadas à iniciativa legislativa. A iniciativa legislativa das leis orçamentárias, como se sabe, é expressa na Constituição e atribuída ao Poder Executivo. No entanto, é importante observar que há exceção e regime jurídico próprio para que se respeite a autonomia financeira e aos órgãos independentes que é conferido Poder Judiciário, ao Ministério Público e à Defensoria,

¹² DALLAVERDE, Alexandra. *As relações entre os poderes na gestão das finanças públicas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

¹³ CONTI, José Mauricio. *Autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006.

demonstrando a importância dessa fase para fazer valer o princípio da separação de poderes e respeito à autonomia dos órgãos e instituições independentes.

Um segundo destaque refere-se a uma das maiores perplexidades no mundo do Direito, no tema da iniciativa legislativa em matéria financeira: o *cumprimento de uma norma que não existe*.¹⁴ A previsão de que existe iniciativa legislativa privativa em matéria financeira, para todas as questões financeiras, era um dispositivo expresso na Constituição anterior (art. 60 da CF 1967 e art. 57 da Emenda 1/69). Esse texto desapareceu da atual Constituição, mas isso não impediu que essa norma continue sendo respeitada em todo o país até hoje, apesar de não mais constar do ordenamento jurídico. Poderia ter sido uma construção jurisprudencial? Não. Em 1992 o STF, em acórdão bem elaborado, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, disse claramente que essa norma não existe mais no ordenamento jurídico e portanto não há que ser cumprida (ADI 724). Mas em regra todos os Poderes Legislativos de todos os entes da federação têm a sua iniciativa tolhida inutilmente. Não têm iniciativa para assuntos que envolvam despesas, assuntos tributários, assuntos de benefícios fiscais e outros, desnecessariamente.

Não há como registrar uma perplexidade, num país que tem a fama de “leis que não pegam”, por termos uma lei que desapareceu do ordenamento e continua sendo cumprida com o máximo rigor.

A fase seguinte, denominada de fase legislativa, corresponde àquela em que a proposta orçamentária é entregue ao Poder Legislativo para sua apreciação, cabendo destacar a questão das emendas parlamentares.

3.1.2. Fase legislativa. As emendas parlamentares e a ínfima participação do Poder Legislativo na elaboração da peça orçamentária. Poder Executivo: o senhor do orçamento

O orçamento, lei como é, deveria ter ampla participação do Poder Legislativo, onde a voz da população estaria presente de forma mais efetiva.

Mas a legislação, com a rigidez das despesas públicas e a prática do processo orçamentário, reservou verdadeiras “migalhas” ao Parlamento. Impedido de dispor sobre despesas de pessoal, serviço da dívida e transferências constitucionais, conforme dispõe o art. 166, § 3º, da CF, já não lhe sobra muita coisa. Mas a prática consolidada de se instituir a chamada “cota parlamentar”, que reservou nunca mais de 1% do orçamento para que os parlamentares possam fazer emendas, hoje foi constitucionalizada pela chamada “emenda do orçamento impositivo” (EC 86/2015), que fixou um “teto” de 1,2% da RCL (receita corrente líquida), dando a verdadeira dimensão da participação do Poder Legislativo na elaboração da peça orçamentária, que é praticamente 1% do orçamento, montante que subiu em razão das outras emendas constitucionais que se seguiram e voltaram a regular o tema (EC 100, 102 e 105) Os outros aproximados 99% ficam a cargo do Poder Executivo.

Essa participação, somada ao mínimo comparecimento que se observa nas audiências públicas obrigatórias que são realizadas para aprovar as leis orçamentárias, mostra o elevadíssimo déficit democrático que hoje existe na elaboração da lei orçamentária.

¹⁴ Para o qual chamei atenção em artigo (“Iniciativa legislativa em matéria financeira”) publicado na coletânea CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

Feitos esses breves apontamentos, passa-se a abordar a execução orçamentária, fase em que o orçamento aprovado vai se tornar realidade e as políticas públicas vão se transformar em necessidades atendidas da população.

3.2. Execução orçamentária

É uma fase comandada por disposição constitucional pelo Poder Executivo, e nesse ponto o grande destaque cabe à flexibilidade orçamentária. Flexibilidade que, nas palavras do professor José Afonso da Silva, eleva-se à condição de verdadeiro princípio orçamentário.¹⁵

3.2.1. Flexibilidade orçamentária. O Poder Executivo e a “chave do cofre”

O Poder Executivo, comandante da execução orçamentária, responsável por controlar o fluxo de receitas e despesas, tem os instrumentos de flexibilidade orçamentária à sua disposição. Isso o torna o detentor da “chave do cofre” e o verdadeiro “senhor do orçamento”.

Destacam-se dois principais instrumentos de flexibilidade orçamentária. O principal deles é a margem de remanejamento, uma autorização prevista no art. 7º da Lei 4.320/64, que permite conferir ao Poder Executivo a possibilidade de abrir de créditos suplementares sem autorização parlamentar, nos limites estabelecidos. É um instrumento útil e necessário, se usado corretamente, o que não se tem observado, verificando-se muitos abusos na grande e esmagadora maioria dos entes federados. Há notícias de Municípios em que se chegou a ponto de conceder o inacreditável percentual de 100%, transformando a lei orçamentária em verdadeiro decreto orçamentário.¹⁶

Um outro instrumento muito mal utilizado é o *contingenciamento*, que, ao se procederem às limitações de empenho, freando os gastos na execução orçamentária, sem critérios objetivos, em desacordo com o que determina a LRF, permite que o Poder Executivo aloque os recursos da forma que lhe aprouver, fazendo desse instrumento uma já conhecida e deplorável “moeda de troca” de favores com o Parlamento, e que parece não ter cessado, apesar da aprovação da emenda impropriamente denominada de “orçamento impositivo”.

A flexibilidade orçamentária, como já tive oportunidade de escrever por mais de uma vez, limita-se a fazer cumprir fielmente o orçamento, do modo como aprovado pelo Poder Legislativo, com as imprescindíveis alterações que se fizerem necessárias ao longo do exercício financeiro, mas sem descaracterizá-lo e sem fazer dele uma peça de ficção.¹⁷

4. Princípios orçamentários

É conhecida a complexa dificuldade na conceituação de princípios, sua exata dimensão, alcance e delimitação. A brevidade deste texto não permite entrar nessa discussão,

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

¹⁶ OLIVEIRA, Rogério Sandoli de. Créditos adicionais. In: CONTI, José Mauricio (Coord). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

¹⁷ CONTI, José Mauricio. *Op. cit.*, 2006.

não obstante a elevada importância, sob pena de se afastar da discussão de fundo de Direito Financeiro, que é o conteúdo desses princípios.

Por essa razão, far-se-á referência ao que a doutrina tem usualmente mencionado como sendo princípios orçamentários, especialmente aqueles que tem uma dimensão de importância mais significativa.

4.1. Legalidade

Sem *lei*, entendida como ato aprovado pelo Poder Legislativo, não há orçamento público. A legalidade é o princípio fundamental que rege o orçamento público. Somente a aprovação pelo Parlamento lhe dá legitimação democrática, o que é fundamental em se tratando da lei mais importante depois da Constituição.

Positivada na Constituição em diversos dispositivos, a legalidade orçamentária é um princípio que exige uma interpretação diferenciada em face das peculiaridades dessa lei, pois, no que tange à receita pública, por exemplo, não é uma norma apta a disciplinar a atividade financeira do Estado, pois apenas estabelece um limite global das despesas a serem autorizadas pelo legislador.

Já no tocante às despesas, a legalidade expressa sua força em matéria orçamentária, uma vez que não se admite gasto público sem lei que o autorize, sendo a lei orçamentária o veículo por excelência dessa autorização, e o descumprimento pode inclusive caracterizar crime.

Estamos, no entanto, diante de uma legalidade que tem sido mitigada ao ponto de se questionar sua verdadeira função, em face de uma alargada flexibilidade, como se vê da já citada delegação voluntária pelo Poder Legislativo de autorizações para alterações na legislação orçamentária, de tal forma que desnaturam a legalidade e fazem da lei orçamentária um verdadeiro decreto. Autorizações estas que precisam ser reconhecidas como inconstitucionais.¹⁸

4.2. Universalidade e unidade

Os princípios da universalidade e unidade podem ser tratados em conjunto, pois esses tradicionais princípios são duas faces de uma mesma moeda.

Previstos na própria Lei 4.320/64, em seus artigos 2º, 3º, 5º e 6º, e também no 165, § 5º, esses princípios preconizam que todas as receitas e despesas devem constar de um único documento; o primeiro princípio enfatiza a abrangência do orçamento, e o segundo, a sua unicidade documental.

Ambos denotam a preocupação com a necessidade de clareza, precisão e transparência do orçamento, e mesmo da chamada “sinceridade orçamentária”, uma vez que o orçamento não poderá cumprir suas funções essenciais se estiver disperso em vários documentos sem nenhuma uniformidade.

Horácio Corti, professor de Direito Financeiro da Universidade de Buenos Aires, aponta que somente a reunião de todas as autorizações orçamentárias em um documento

¹⁸ Como já defendi no livro *Autonomia Financeira do Poder Judiciário (Op. cit.)*.

único, acompanhada de uma única estimativa de receitas, “é que permite comparar as situações, analisar as prioridades e decidir racionalmente sobre a renda pública, sobre a forma de obtê-la e sobre o conjunto de gastos públicos”.¹⁹

Outro professor argentino, Giuliani Fonrouge, em sua clássica obra de Direito Financeiro, enfatiza que esses princípios permitem apreciar se o orçamento está equilibrado, dificultando a ocultação de gastos, favorecendo a transparência e sendo condição para o exercício do controle parlamentar, permitindo assim que a sociedade possa participar do debate sobre as políticas públicas e o financiamento de programas que garantam direitos fundamentais, o que não seria possível se constassem de documentos esparsos e atomizados, tirando a confiabilidade das informações.²⁰

No mesmo sentido é a clássica obra de Direito Financeiro, *Finances Publiques*, dos professores Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean-Pierre Lassale, segundo os quais a contabilização em documentos paralelos e dispersos, não levados em conjunto ao conhecimento dos responsáveis pelo controle, camufla o déficit. Um orçamento não unificado induz o parlamentar a erro, sendo sua unificação fundamental para a clareza, para a sinceridade e para possibilitar o debate público.²¹

Marcus Abraham, professor de Direito Financeiro da UERJ, no seu *Curso de Direito Financeiro*, enfatiza que “todos os valores, independentemente de sua espécie, natureza, procedência ou destinação, deverão estar contidos no orçamento”, que deve prever “as despesas pelo seu valor total bruto, sem deduções ou exclusões, a fim de oferecer ao Poder Legislativo uma exata demonstração das despesas nele autorizadas”.²²

Esses princípios são relevantes. O Brasil teve problemas, até a década de 1980, com a multiplicidade documental em matéria orçamentária, em razão de operações financeiras envolvendo o Tesouro e o Banco Central, por meio do Banco do Brasil, que conseguia recursos junto ao Banco Central por meio da chamada conta-movimento, já extinta em 1986, que era registrada no denominado “orçamento monetário”, e também por operações com empresas estatais que não eram registradas no Orçamento-Geral da União. Um problema que, como se pode notar por fatos recentes envolvendo o BNDES, ainda não foi inteiramente superado apesar da nova redação constitucional.²³

4.3. Anualidade e periodicidade

O princípio da anualidade orçamentária está também expresso no art. 2º da Lei 4.320/64, complementado pelo art. 34, que expressa o exercício financeiro coincidente com o ano civil, e a doutrina brasileira é praticamente unânime em elencá-lo como um dos princípios orçamentários.

Esse período anual é largamente utilizado. René Stourm, em sua obra *O orçamento*, de 1912, considera esse período como o mais adequado, por ser o máximo de tempo

¹⁹ CORTI, Horácio G. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: LexisNexis, 2007.

²⁰ M. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

²¹ BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013.

²² ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Gen-Forense, 2015.

²³ Este fato é descrito com muita propriedade por Gabriel Lochagin, no seu texto *A Unificação dos Orçamentos Públicos pela Constituição de 1988*, publicado na já citada coletânea *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro* (CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Op. cit.*).

razoável para o Parlamento autorizar os gastos, e o mínimo de tempo necessário para os governantes executarem o orçamento.²⁴

O professor Ricardo Lobo Torres, em seu consagrado *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, no vol. V, que trata do orçamento, diz:

*O princípio da anualidade orçamentária sinaliza no sentido de que o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira.*²⁵

A seguir destaca os dois elementos essenciais do orçamento público: limitação no tempo e autorização legislativa, que deve ser periodicamente renovada, o que também é enfatizado por José Augusto Moreira de Carvalho no texto *O orçamento a partir de seus princípios*.²⁶

Alguns autores preferem referir-se a este princípio como sendo da *periodicidade*, ou seja, necessidade de autorização legislativa periódica sobre as receitas e despesas públicas, o que, historicamente, se consolidou no período anual. É o caso, para citar autores nacionais, de José Afonso da Silva e Kiyoshi Harada.

No entanto, esse princípio da anualidade, como já tive oportunidade de escrever,²⁷ não mais se coaduna com as necessidades da moderna administração pública, cuja atividade é contínua, e cada vez mais exigem-se instrumentos que permitam a adaptação da anualidade aos novos tempos. Mecanismos como os *restos a pagar*, criados para essa adaptação, já estão se tornando insuficientes e tornando o seu uso deturpado, criando verdadeiros “orçamentos paralelos” que turvam a visão das contas públicas; e também os conhecidos *gastos apressados em final de exercício*, que estão desperdiçando os tão escassos recursos públicos.

É sabido que obras de infraestrutura, contratos de longo prazo e as principais políticas públicas raramente se adaptam a esse período de nosso exercício financeiro, e a falta de instrumentos orçamentários que permitam acolhê-los tem gerado insegurança jurídica em matéria financeira, causando prejuízos à administração pública e transtornos à sociedade.

O sistema brasileiro de planejamento orçamentário, com o PPA e a LDO, ainda não consegue cumprir esse papel. Instrumentos como o planejamento deslizante, recomendado pelos estudos da OCDE, já foram de forma incipiente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, materializado, por exemplo, no anexo de metas fiscais da LDO, com previsões trienais renovadas anualmente, mas ainda não conseguiram se impor como normas eficazes. Outros instrumentos, como as dotações *carry-over*, que permitem o “carregamento” de dotações para o exercício financeiro subsequente, ainda não estão clara e expressamente acolhidos pelo nosso ordenamento jurídico.

²⁴ René STOURM, *Le budget* (1912).

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: O orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

²⁶ Que integra a já citada coletânea *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro* (CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Op. cit.*).

²⁷ CONTI, José Mauricio. *Planejamento orçamentário da administração pública*. São Paulo: Blucher, 2020 (no prelo).

O princípio da anualidade precisa ser revisto, ou então mais bem interpretado. Nesse sentido é correta a posição de considerar adequada a expressão *periodicidade*, mantendo a ideia de autorizações periódicas para a atividade financeira do Estado, mas sem a rigidez da anualidade.

Fala-se até mesmo em reconhecer a plurianualidade. Para Regis de Oliveira, “já não se pode mais tratar a anualidade como princípio”, porque a própria periodicidade do orçamento com a previsão do plano plurianual já estaria superada.²⁸ Não é desarrazoado argumentar que a anualidade orçamentária não foi incorporada pela Constituição de 1988 como um princípio, mas tão-somente como um prazo de vigência da lei orçamentária anual, que é uma das leis que compõem o sistema orçamentário.

Embora nós tenhamos uma lei orçamentária anual, concretizando essa anualidade orçamentária, é necessário considerar que as leis orçamentárias compõem um sistema, para o qual o ordenamento jurídico exige um dever de compatibilidade das leis anuais, como a LDO e a LOA, com o plano plurianual (PPA), indicando, em algum grau, a possível superação da anualidade orçamentária na qualidade de princípio.

A evolução em direção à plurianualidade fica bem evidenciada no Direito francês, como descreve o professor Michel Bouvier em texto próprio denominado *Programação plurianual e equilíbrio das finanças públicas: a condição do sucesso*.²⁹

4.4. Exclusividade

A exclusividade consta expressamente da atual Constituição, ao dizer, em seu art. 165, § 8º, que “[a] lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”, e visa limitar o conteúdo da lei orçamentária tão-somente aos dispositivos que lhe são próprios. Ela já consta de nossa Constituição desde a reforma constitucional de 1926, que modificou a Constituição de 1891, como ressaltado pelo professor Aliomar Baleeiro em sua clássica obra *Uma introdução à Ciência das Finanças*.³⁰

O orçamento público já foi, em face principalmente de seu processo legislativo periódico e acelerado, utilizado como meio para a inserção de dispositivos não relacionados a seu conteúdo específico, criando as chamadas “caudas orçamentárias”, ou os “orçamentos rabilongos”, chegando ao ponto de nele incluir temas relacionados ao extinto “desquite”, como mencionou o professor José Afonso da Silva, no seu clássico *Orçamento-programa no Brasil*.³¹

Esse problema em parte foi superado, hoje pouco nele se fala, exceto eventualmente em esparsos casos de entes subnacionais que não os cumprem, porque no Brasil hoje, em regra, se cumpre o princípio da exclusividade orçamentária.

Outra grande questão se põe aos juristas em face do princípio da exclusividade: em face dessa nova conformação do sistema orçamentário, a exclusividade deve ser aplicada apenas e tão-somente para a lei orçamentária anual? A resposta é negativa. Uma interpretação não literal leva facilmente à conclusão de que, para se compatibilizar as

²⁸ OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

²⁹ BOUVIER, Michel. *Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès*. *Revue Française de Finances Publiques – RFFP*, n. 103, p. 1-5, 2008.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

³¹ SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

funções da lei orçamentária com o moderno sistema orçamentário, em que ela se insere no contexto de um sistema de planejamento orçamentário, composto também pelo PPA (plano plurianual) e pela LDO (lei de diretrizes orçamentárias), há que se ampliar a abrangência do princípio, estendendo-o também a essas leis.

Nesse sentido o raciocínio do professor Weder de Oliveira é cristalino e preciso, e está exposto na obra *Lei de Diretrizes Orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens*. Diz o autor, em síntese, que as leis orçamentárias têm funções constitucionais próprias e específicas, que permitem conferir ao PPA e à LDO a estatura de “leis reforçadas”, conforme construção do Direito português, destacando especificamente os juristas Carlos Blanco de Moraes e Jorge Miranda, o que lhes dá supremacia sobre as demais. Forma-se assim um todo lógico e coerente de planejamento orçamentário da administração pública por essa tríade PPA-LDO-LOA. Para isso, exige-se o rigoroso respeito por esses diplomas normativos de dispor sobre as funções que lhes são próprias. Assim sendo, o princípio da exclusividade estende-se às demais leis orçamentárias, que devem tão-somente tratar das matérias que lhes são próprias, em razão da função específica que a Constituição lhes definiu dentro do sistema orçamentário. Não se pode admitir, assim, por exemplo, que a LDO, como tem ocorrido com grande frequência, supra as lacunas da Lei 4.320 e disponha sobre temas que não lhe são próprios, como regramentos detalhados de execução orçamentária.³²

Essa nova conformação constitucional nos permite sugerir uma nova denominação para esse princípio, que deveria se chamar “princípio da conformidade funcional”, ou seja, o conteúdo das leis de planejamento orçamentário deve guardar conformidade com as funções específicas previstas para elas na Constituição, o que soa muito mais adequado em razão da função que cada lei desempenha no sistema. E, ainda, esse princípio abrangeria a própria noção de exclusividade, mas seria ontologicamente mais coerente com a ideia de sistema.

4.5. Não vinculação

O princípio da não vinculação, também conhecido como não afetação, previsto no art. 167, IV, da Constituição Federal, já constava da Constituição de 1967, art. 75, e no art. 62 da EC 1/1969, e nessa época aplicava-se a *tributos*, tendo ficado restrito aos *impostos* pela redação da atual Constituição. Embora não seja clara a origem desse princípio, Henry Laufenburger, na França, sugere que a origem dele está no art. 33 da Lei de 31 de maio de 1862, em sua obra *Tratado de Economia e legislação financeira: o orçamento e o Tesouro*.³³

É atualmente um dos princípios mais debatidos e questionados no âmbito do Direito Financeiro, pois seu conteúdo envolve os limites da discricionariedade na alocação dos recursos públicos. É visto com bons olhos pelo Executivo, que deseja ampliar sua liberdade na alocação dos recursos, questão que já foi debatida por Sebastião de Sant’anna e Silva na obra *Os princípios orçamentários*, de 1962.³⁴ Luis Trotabas e Jean-Marie Cotteret, no clássico livro sobre Direito Orçamentário, trataram detalhadamente do tema, e já

³² OLIVEIRA, Weder de. *Gênese, funcionalidade e constitucionalidade da lei de diretrizes orçamentárias*. Belo Horizonte: Forum, 2017.

³³ LAUFENBURGER, Henry. *Traité d’économie et de législation financières: Budget et Tresor*. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1968.

³⁴ SILVA, Sebastião de Santana e. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1962.

mencionavam o princípio como um meio mais cômodo de se garantir a independência de alguns serviços e órgãos públicos.³⁵

Mas, para entender o princípio da não vinculação, é imprescindível a definição jurídica do conceito de *vinculação*. Esse tema é tratado exaustivamente e com proficiência na obra *Vinculação de receitas públicas*, de André Castro Carvalho. Nela, o autor deixa claro que

As vinculações de receitas são positivadas por instrumentos constitucionais ou legislativos de forma alheia à lei orçamentária, e são utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e escopos predeterminados.

É importante destacar que as vinculações de receitas não se confundem com as despesas mínimas obrigatórias. Como bem explica André Carvalho,

O fator preponderante é, justamente, a obrigatoriedade no gasto. A despesa obrigatória, conforme o próprio nome diz, obriga ao gasto no exercício financeiro, diferentemente da vinculação. Esta, por outro lado, apenas estabelece o elo normativo entre uma fonte e destino.³⁶

Por essa razão é que despesas mínimas obrigatórias, tais como saúde e educação, são impropriamente mencionadas como sendo vinculações.

O fato é que hoje se vê um embate; de um lado estão fomentadores das vinculações como sendo a grande solução; de outro, os que pedem as desvinculações, como se tem visto ocorrer há mais de uma década em nossa Constituição, com as desvinculações aprovadas por Emendas Constitucionais sucessivas. Lembro o que escrevi já há algum tempo: “As vinculações não são a panaceia dos problemas, não são boas ou ruins: o que importa é o uso que se faz delas”.³⁷

Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Gen-Forense, 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013.

BOUVIER, Michel. Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès. *Revue Française de Finances Publiques* – RFFP, n. 103, p. 1-5, 2008.

CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

³⁵ TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 5. ed. Paris: Dalloz, 1995.

³⁶ CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

³⁷ *Vinculações não são a panaceia dos problemas*. In CONTI, Levando o Direito Financeiro sério (2019).

- CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- CONTI, José Mauricio. *Levando o Direito Financeiro a sério: a luta continua*. São Paulo: Blucher-Conjur, 2019.
- CONTI, José Mauricio (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320 comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- CONTI, José Mauricio. *Planejamento orçamentário da administração pública*. São Paulo: Blucher, 2020 (no prelo).
- CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. II Prêmio SOF de Monografias – 2008. Brasília: ESAF, 2008.
- CORTI, Horácio G. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: LexisNexis, 2007.
- DALLAVERDE, Alexandra. *As relações entre os poderes na gestão das finanças públicas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.
- DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. 12. ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing, 1921.
- FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. Notas sobre a noção de norma-objetivo. *Revista de Direito Público*, n. 71, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano XVII, p. 137-152, jul./set. 1984.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 25. ed. São Paulo: Gen-Atlas, 2016.
- JÈZE, Gaston. *Traité de Science des Finances: Le budget*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.
- LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Milão: Giuffré, 2007. (Tradução do original escrito em 1871.)
- LAUFENBURGER, Henry. *Traité d'économie et de législation financières: Budget et Tresor*. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1968.
- LOCHAGIN, Gabriel L. *A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo*. São Paulo: Blucher, 2016.
- OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- OLIVEIRA, Weder de. *Gênese, funcionalidade e constitucionalidade da lei de diretrizes orçamentárias*. Belo Horizonte: Forum, 2017.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- SILVA, Sebastião de Santana e. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1962.
- TORRES, Heleno T. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: O orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 5. ed. Paris: Dalloz, 1995.