

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

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

Orçamentos públicos e direito financeiro / coordenadores José
Maurício Conti e Fernando Facury Scaff. – São Paulo : Editora
Revista dos Tribunais, 2011.

Vários autores.
ISBN 978-85-203-2980-1

1. Orçamentos públicos 2. Orçamentos públicos – Leis e legislação
– Brasil I. Conti, José Mauricio; Scaff, Fernando Facury.

11-08125

CDU-34:336.126.5(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Orçamentos públicos :
Finanças públicas : Direito financeiro 34:336.126.5(81)

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 Giacconi • 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

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

Coordenação

JOSÉ MAURICIO CONTI

FERNANDO FACURY SCAFF

Adilson Abreu Dallari / Alexsandra 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 Lochagim / Guilherme Bueno de Camargo / Guilherme Jardim Jurksaitis / Helio Martins Tollini / Horacio Guillermo Corti / Izaias 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

© desta edição [2011]

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

ANTONIO BELINELO

Diretor responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT
(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)
Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sac@rt.com.br

Visite nosso site: www.rt.com.br

Impresso no Brasil [09-2011]

Profissional

Fechamento desta edição [31.08.2011]



ISBN 978-85-203-2980-1

O ORÇAMENTO A PARTIR DE SEUS PRINCÍPIOS

JOSÉ AUGUSTO MOREIRA DE CARVALHO

Doutor e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Advogado em São Paulo.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo estudar as características dos mais relevantes princípios referentes ao orçamento público, entre os quais os da unidade, anualidade ou periodicidade, universalidade ou integralidade, não afetação e equilíbrio orçamentário. Pretende-se, com essa análise, melhor compreender o papel de tais princípios no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a força que exercem para o entendimento do instituto do orçamento.

PALAVRAS-CHAVE: Princípios orçamentários – Unidade – Anualidade – Universalidade – Não afetação – Equilíbrio orçamentário.

ABSTRACT: This article aims at studying the characteristics of the most relevant principles relating to the public budget, among which, of unity, annuality or periodicity, universality or completeness, not affectation and budget balance. It is with this analysis, better understand the role of such principles in the Brazilian legal system, as well as the force that exercise for the understanding of the budget.

KEYWORDS: Budgetary principles – Unity – Annuality – Universality – Not affectation – Budget balance.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Os princípios e suas características – 3. Princípio da unidade – 4. Princípio da anualidade ou da periodicidade – 5. Princípio da universalidade ou da integralidade – 6. Princípio da exclusividade – 7. Princípio da não afetação – 8. Princípio do equilíbrio orçamentário – 9. Outros princípios orçamentários – 10. Considerações finais – 11. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento pode ser compreendido e estudado por intermédio de diversos aspectos: suas definições, suas características, seus elementos principais, suas teorias e até sua história.

Entre esses aspectos, o que se destaca como um dos mais relevantes é o exame dos princípios orçamentários, uma vez que remete o estudioso não só à compreensão da gênese do orçamento, como também o clarifica e o direciona ao entendimento a respeito de qual é a finalidade e utilidade do instituto.

Não se pode, assim, desprezar a análise dos princípios, sob pena de não se apurar, corretamente, os seus verdadeiros significado e sentido.

Com o objetivo de justamente proporcionar essa pesquisa, serão apresentados, a seguir, os mais relevantes princípios que envolvem o orçamento, bem como será averiguado como cada um deles se amolda ao ordenamento jurídico brasileiro. Pretende-se, com isso e ao final, uma melhor compreensão do orçamento.

2. OS PRINCÍPIOS E SUAS CARACTERÍSTICAS

A palavra “princípio” tem origem no termo latino *principium*, que significa começo, origem. Não representa meramente o que se encontra em situação precedente, mas “aquilo que merece estar em primeiro lugar”, numa clara acepção valorativa.¹ Remete também à ideia de fundamento, base, sustentáculo. Não por acaso, Miguel Reale afirma que os princípios são “enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”.²

Os princípios podem ser deduzidos de um sistema jurídico ou, ao contrário, serem indutores de um mesmo sistema.³

Enquanto as regras delineiam condutas ou situações jurídicas referentes a fatos determinados, os princípios possuem âmbito maior de abstração,⁴ pois não preveem consequências específicas, mas concepções jurídicas de caráter geral⁵ e, como já afirmado, possuem aspecto valorativo.⁶

1. CUNHA, Sérgio Sérulo da. O que é um princípio. In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da (coord.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 261.

2. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 299.

3. CUNHA, Sérgio Sérulo da. Op. cit., p. 272.

4. GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (coord.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 268-269.

5. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 674. (Título original: *Methodenlehre der rechtswissenschaft*.)

6. Nesse sentido: Celso Ribeiro Bastos (*Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997. p. 134) afirma:

É possível afirmar a existência de hierarquia entre os princípios, mesmo porque eles convivem em diferentes níveis, de acordo com o maior ou o menor grau de abstração que representam. Essa característica é ressaltada por Sérgio Sérvulo da Cunha ao afirmar que “é sem dúvida possível, dentro de cada sistema deontológico, estabelecer uma pirâmide hierárquica, tendo as normas à sua base e no seu topo os princípios retores do sistema”.⁷

De acordo com essas premissas, os princípios gerais do direito seriam antecedentes aos demais princípios, pois além de se distinguirem pela generalidade ampla de sua abrangência, derivam da essência do próprio direito. Deles são exemplos os princípios da dignidade da pessoa humana, da justiça, da liberdade, da igualdade etc. Logo em seguida, viriam os princípios constitucionais. Isso não significa, porém, que os princípios gerais de direito se sobrepõem à Constituição; na verdade, servem como baliza para a eleição do objeto dos princípios constitucionais e como instrumento para auxiliar na interpretação da Carta Magna.⁸

A hierarquia também pode ocorrer entre princípios sistemáticos e subsistemáticos, conforme pertençam, respectivamente, a um determinado sistema ou subsistema jurídico. Essa possibilidade é descrita por Sérgio Sérvulo da Cunha ao defender: “Se esse sistema, assim como o direito das obrigações com relação ao direito civil, é inscrito em outro de maior extensão (chamemo-lo, então, de subsistema), os respectivos princípios (princípios subsistemáticos) inscrevem-se abaixo dos princípios sistemáticos na pirâmide sistemática, que tem à sua base as normas, distribuídas segundo os vários campos de incidência”.⁹

Diante desse contexto, pode-se afirmar que os princípios constitucionais são aplicados ao direito financeiro e este, como um sistema próprio, também possui outros princípios somente a ele aplicados.¹⁰

“Sem dúvida que os princípios albergam valores, que passam a ter significação e relevância jurídica”. Aliás, o mesmo autor (*Curso de direito constitucional*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 54) considera que tanto os princípios quanto os preceitos são normas, não reconhecendo a existência de hierarquia entre eles; o que os distingue, na verdade, é o grau de abrangência do princípio e a precisão de conteúdo do preceito. Os princípios seriam, dessa forma, normas que, embora com força normativa menor, apresentam um grau valorativo maior “a espriar-se por cima de um sem-número de outras normas”. Vale dizer, “o princípio vem a ajustar-se à norma para permitir, sem se tirar desta o seu mínimo imutável, seu preenchimento de acordo com os valores que o próprio princípio encampa, e que conferem aquela unidade ao sistema” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação...* cit., p. 133).

7. CUNHA, Sérgio Sérvulo da. Op. cit., p. 270.

8. Celso Ribeiro Bastos. *Hermenêutica e interpretação...* cit., p. 143-146.

9. CUNHA, Sérgio Sérvulo da. Op. cit., p. 270.

10. Nesse sentido, importante as lições de Celso Ribeiro Bastos (*Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 43): “Os princípios constitucionais

Já os *princípios orçamentários*, enquanto oriundos de regras referentes ao orçamento, ajustam-se a um sistema jurídico menor (subsistema), que, por sua vez, está inserido em outro de maior amplitude, qual seja, o do direito financeiro.

Apesar dessa unidade, fruto do sistema em que os princípios se estruturam, não é incomum haver a contraposição entre princípios constitucionais e princípios de nível inferior ou, até mesmo, a contradição entre princípios da mesma categoria. O problema gerado por essa aparente discordância é vencido por intermédio do método da interpretação. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que o “sistema constitucional orçamentário, por conseguinte, deve buscar a unidade entre os diversos princípios que possam parecer antagônicos”.¹¹

A maioria dos princípios orçamentários foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro. Muitos deles, inclusive, estão previstos na Constituição Federal de 1988, como os da *unidade, anualidade, universalidade, exclusividade, equilíbrio e não afetação*.

3. PRINCÍPIO DA UNIDADE

Entende-se pelo princípio da unidade que todas as entradas e despesas devem estar incluídas em um único orçamento, o que, porém, não impede que seja ele formado por vários documentos que, ao final, sejam estruturados em um só orçamento para aprovação pelo Legislativo. De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza, “todos os ingressos do Estado devem figurar num único orçamento e devem destinar-se, indistintamente, para financiar todos os gastos públicos”.¹²

A vantagem que se propugna com o princípio da unidade é simplificar a demonstração das receitas e despesas, deixando mais clara sua composição e evitando as incertezas próprias da diversidade de contas.

A inexistência de unidade no orçamento levaria a uma infinidade de demonstrações que, por sua extensão, impediria que se observasse e compreendesse o orçamento, as contas que o compõem e a situação financeira do Estado.

embora não possam gerar direitos subjetivos, desempenham um papel de extrema relevância dentro da Constituição, eis que conferem estrutura e unidade ao Texto Constitucional, determinando as suas diretrizes fundamentais. Os princípios constitucionais também são aplicados ao direito financeiro, posto que este encontra-se inserido no texto da Lei Maior. No entanto, é possível vislumbrar alguns princípios que são aplicados somente no âmbito do direito financeiro. É dizer, são específicos deste ramo do direito público”.

11. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. vol. 5. p. 135.
12. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 309. Tradução livre do autor. No original: “La respuesta de la Hacienda pública clásica fue básicamente la que sigue: todos los ingresos del Estado han de figurar en un único presupuesto y han de destinarse indistintamente a la financiación de todos los gastos públicos”.

A pluralidade de orçamentos estimula o encobrimento e a profusão de gastos, impedindo a correta fiscalização das despesas, já que impossível “averiguar as responsabilidades de cada serviço, visto todas as despesas e receitas se confundirem”.¹³

Em outras palavras, o monitoramento da atividade financeira estatal somente é viável quando se permite verificar que os gastos realizados correspondem aos recursos previstos no orçamento. Se essa relação não está presente na peça orçamentária ou se os ingressos e despesas estão relacionados em outros orçamentos paralelos, torna-se impossível qualquer apuração. É por esse motivo

-
13. FERREIRA, José Eugénio Dias. *Tratado de finanças públicas: doutrina e legislação portuguesa*. Lisboa: Ramos, Afonso e Moita, 1950. vol. 2, p. 367. O mesmo autor (op. cit., p. 366-368) descreve diversas situações em que se depreende a dificuldade de fiscalização do orçamento – principalmente no que diz respeito às despesas – quando não se adota o princípio da unidade orçamentária: “Em especial, diz-se (...): Contra os orçamentos extraordinários, que é difícil muitas vezes classificar uma despesa como ordinária ou extraordinária (ex., a da melhoria da utensilagem nacional e a da reparação do material de guerra, que têm de se fazer quase continuamente); que, para aliviar o orçamento geral ou alargar indirectamente os recursos ordinários, induzem a lançar nele despesas próprias do orçamento ordinário, acrescentando que o retalhamento do total das despesas leva a dissimular o seu montante exacto; que se têm cometido muitos abusos, lançando sobre as gerações futuras despesas ordinárias, além do perigo de se arvorar o empréstimo, que é o meio próprio de cobrir as despesas extraordinárias, em recurso corrente; e, de resto, que é possível classificar separadamente as despesas em ordinárias e extraordinárias sem necessidade de orçamentos distintos, bastando para isto que, dentro do orçamento geral, no orçamento das despesas de cada ministério elas se distribuam por dois grupos – só se justificando, por isso, tais orçamentos em circunstâncias excepcionais (ex., no caso de guerra ou para a liquidação das despesas duma guerra); Contra os orçamentos anexos: que com eles desaparecem a simplicidade e a clareza, pois que no orçamento geral passam a figurar apenas os excedentes das despesas e receitas, tornando-se deste modo impossível, para conhecer o total exacto das despesas e receitas do Estado, acrescentar aos resultados do orçamento geral os resultados dos orçamentos anexos (pois que, por ex., se encontram, conforme os casos, nos orçamentos anexos, como receitas, as subvenções do Estado, que figuram já como despesas no orçamento geral, e, como despesas, as entregas ao Tesouro dos excedentes das receitas, que figuram já como receitas no orçamento geral); que, demais, não têm a preocupação do equilíbrio, pois que, em caso de *deficit*, são cobertos por uma subvenção do orçamento ordinário; que são executados fora da acção do ministro das finanças, visto as operações serem efectuadas por responsáveis especiais, cujas escritas não são centralizadas pela contabilidade pública; que, mesmo quando se organize um orçamento especial para um serviço personalizado – em que, aliás, já se não trata dum orçamento anexo –, pode ser útil e até necessário discutir aquele orçamento ao mesmo tempo que o orçamento geral, pela repercussão que os seus resultados financeiros podem ter nas finanças do Estado; e, em todo o caso, que apenas são admissíveis quando se limitam a aproximar as despesas e receitas dum serviço, num documento especial, mas fazendo parte do orçamento geral ou junto a este; (...)”.

que o princípio da unidade contribui para o equilíbrio orçamentário, pois impede o desvio de recursos ocasionado por gastos não condizentes com a previsão de receitas.¹⁴

Além disso, ao prescrever que as despesas deverão constar em documento único, o princípio da unidade orçamentária acaba por consagrar o princípio da legalidade, uma vez que torna mais difícil a realização de despesa por parte do Poder Executivo sem a necessária autorização legislativa para tanto.

Curioso notar que, com o advento do Estado intervencionista e com o crescimento da descentralização estatal, a regra da apresentação de um único documento orçamentário, no qual contenham despesas e receitas, apresenta exceções; entretanto, tal circunstância não afasta a aplicação do princípio da unidade. Essa situação pode ser verificada no caso brasileiro, em que há a previsão constitucional da existência dos orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social.

O *orçamento fiscal* consagra as receitas e despesas dos Poderes da União, de seus fundos, dos órgãos e entidades da administração direta e indireta e, até mesmo, das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O *orçamento de investimento* refere-se à programação de investimentos destinados às empresas estatais. Já o *orçamento da seguridade social* abrange as entidades e órgãos da seguridade social, seja da administração direta ou indireta, seja de fundos ou fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Numa análise perfunctória, mediante a análise dos três orçamentos acima mencionados, poder-se-ia afirmar que no Brasil o princípio da unidade não é observado. Esclarece-se, porém, que os referidos orçamentos são consolidados na *lei orçamentária anual* por determinação expressa da Constituição Federal, em seu art. 165, § 5.º, I a III, o que demonstra clara obediência ao princípio mencionado.¹⁵

14. Esse é também o entendimento de Héctor B. Villegas (*Manual de finanzas públicas: la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Depalma, 2000. p. 389) ao afirmar que o princípio da unidade orçamentária contribui para o princípio do equilíbrio: “Se todos os gastos se apresentam no orçamento e, como contrapartida, são incluídas todas as despesas, o orçamento poderá equilibrar-se, pois ambos os itens estão correlacionados entre si”. Tradução livre do autor. No original: “Esta regla colabora con la del equilibrio, ya que impide la existencia de gastos al margen. Si todos los gastos se presentan en el presupuesto y como contrapartida se incluyen todos los ingresos, el presupuesto podrá equilibrarse, pues ambos rubros estarán correlacionados entre sí”.

15. De fato, o dispositivo constitucional é esclarecedor nesse sentido: “Art. 165. (...) § 5.º A lei orçamentária anual compreenderá: I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela

Apesar dessa constatação, muito ainda se critica o modo pelo qual o princípio da unidade vem sendo mitigado no direito brasileiro. Sudá de Andrade, por exemplo, já questionava o fato de que os créditos adicionais, utilizados muitas vezes para atender a fins políticos, acabavam gerando orçamentos paralelos ou anexos ao orçamento.¹⁶ Entende-se por créditos adicionais “as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.¹⁷ Segundo o autor, tal prática resultava em dois orçamentos: “Um pelo Executivo, a princípio, e outro por ele depois e pelo Legislativo, na sua preocupação de gastar os dinheiros públicos, como se a eles pertencessem”.¹⁸

A crítica é válida para lançar luz sobre a necessidade cada vez mais presente de um efetivo controle do orçamento, seja aquele realizado pelos órgãos incumbidos especialmente para essa missão (Tribunais de Contas, por exemplo), seja aquele efetivado pelos próprios cidadãos (controle social). O princípio da unidade poderá, assim, ser erigido como um dos principais instrumentos da responsabilidade fiscal, viabilizando o controle e o monitoramento das receitas e despesas previstas na peça orçamentária.

4. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE OU DA PERIODICIDADE

A ideia de que o orçamento deve ser regular e periódico constitui o fundamento do princípio da anualidade, também denominado de princípio da periodicidade. Pressupõe que o orçamento deve ser previsto com antecedência e seu conteúdo revisto regularmente, de forma a se ajustar às alterações ocorridas na sociedade.

vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”.

16. *Apontamentos de ciência das finanças*. 2. ed. Rio de Janeiro: José Konfino Ed., 1966. p. 210.

17. Art. 40 da Lei 4.320, de 17.03.1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. São espécies de créditos adicionais os créditos especiais, os extraordinários e os suplementares. Quanto a essas espécies, José Augusto Moreira de Carvalho (Do exercício financeiro. In: CONTI, José Mauricio (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010. p. 135) esclarece: “Compreendem-se como créditos especiais aqueles dirigidos a despesas para as quais não existe dotação orçamentária específica (art. 41, II, da Lei 4.320/1964). Já os créditos extraordinários referem-se àqueles voltados a despesas imprevisíveis e de caráter urgente, decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública (art. 41, III, da Lei 4.320/1964). (...) Os créditos suplementares são aqueles destinados à ampliação da dotação orçamentária, conforme art. 41, I, da Lei 4.320/1964; ao contrário dos créditos especiais e extraordinários, não podem vigorar além do exercício financeiro em que são autorizados, ainda que essa permissão ocorra nos últimos quatro meses do referido exercício”.

18. ANDRADE, Sudá de. Op. cit., p. 211.

José Afonso da Silva sustenta que o princípio da anualidade é importante no tocante a três aspectos: político, financeiro e econômico. No que diz respeito à relevância *política*, a periodicidade orçamentária permite que o Poder Legislativo exerça, em espaços de tempo regulares, influência na atividade financeira estatal, o que ocorre mediante a aprovação e fiscalização do orçamento. Sob o aspecto *financeiro*, proporciona que durante um determinado lapso temporal seja registrado o produto da arrecadação, bem como a previsão de gastos para esse mesmo período, viabilizando um maior controle da execução orçamentária. No que se refere ao aspecto *econômico*, dá ao Estado a oportunidade de utilizar o orçamento para fazer frente às flutuações cíclicas da economia.¹⁹

Muitos países adotam o intervalo de um ano para a concretização das despesas e receitas previstas no orçamento. Esse período é denominado exercício financeiro, que no Brasil coincide com o ano civil,²⁰ ou seja, o período entre 1 de janeiro e 31 de dezembro.²¹ Em outros países, porém, tal coincidência não persiste: nos Estados Unidos, o exercício financeiro começa em 1 de outubro e termina em 30 de setembro do próximo ano; na Suécia e na Itália, inicia-se em 1 de julho e se encerra em 30 de junho do ano posterior; já na Alemanha, Japão e Inglaterra, tal exercício compreende o período de 1 de abril a 31 de março do ano seguinte.²²

O exercício financeiro não se confunde com o ciclo orçamentário. Enquanto o primeiro refere-se ao período em que os gastos e receitas do orçamento são executados, o ciclo orçamentário refere-se a um período mais abrangente, pois envolve desde as fases de proposta do orçamento até a etapa final de fiscalização orçamentária e aprovação de contas.²³

A definição do exercício financeiro mostra-se importante para se identificar o regime de gestão financeira adotado por determinado país, ou seja, a forma contábil pela qual as despesas e receitas são registradas no orçamento. Nessa ótica, os regimes podem ser de caixa ou de competência.

O regime de *caixa*, também denominado de *gerência* ou de *gestão anual*, leva em consideração apenas as receitas e despesas realmente concretizadas no exercício fi-

19. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 132-133.

20. O art. 34, da Lei 4.320/1964, inclusive estabelece que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

21. Para maiores detalhes sobre o exercício financeiro no Brasil, ver José Augusto Moreira de Carvalho, *op. cit.*, p. 126-131.

22. GONTIJO, Vander. Princípios orçamentários. *Curso sobre processo orçamentário*. Disponível em: [<http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>]. Acesso em 08.09.2007.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. p. 51.

23. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 136.

nanceiro. No regime de *competência*, também chamado de *exercício*, não interessa o momento em que os gastos e ingressos são efetivamente realizados, mas apenas seu respectivo registro durante o exercício financeiro; vale dizer, “predomina o aspecto jurídico, pois são computados os ingressos e as despesas comprometidas durante o ano – ou seja, que se originam ou surgem durante o ano, sem considerar o momento em que se tornam efetivos: é um sistema que se prolonga para o futuro”.²⁴

A vantagem de cada um desses regimes não é categórica, apresentando ambos alguns inconvenientes. Enquanto o orçamento de caixa permite que o país saiba exatamente qual o montante à sua disposição para a realização das despesas, o regime de competência não proporciona essa mesma facilidade. De outro lado, ao contrário do regime de caixa, o orçamento de competência viabiliza uma melhor visualização da situação financeira do Estado, vez que demonstra não apenas o total de despesas para o exercício financeiro, mas também a projeção das receitas de todo o ano para fazer frente a esses gastos.²⁵

O art. 35 da Lei 4.320/1964, ao prescrever que pertencem ao exercício financeiro “as receitas nele arrecadadas”, bem como “as despesas nele legalmente empenhadas”, deixa claro que o regime brasileiro da gestão financeira é misto, ou seja, adota o regime de caixa ou gestão para as receitas e o de competência ou exercício para as despesas. No tocante às receitas, então, somente serão consideradas aquelas que forem arrecadadas (realizadas) no exercício financeiro; quanto às despesas, não se exige que sejam concretizadas, mas apenas empenhadas (previstas na dotação orçamentária e autorizadas para a devida realização).²⁶

A consagração do princípio da anualidade está presente em vários dispositivos da Constituição Federal do Brasil, principalmente nos arts. 48, II,²⁷ 165, III e § 9.º,²⁸ e 166.²⁹

24. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970. vol. 1, p. 156. Tradução livre do autor. No original: “En el presupuesto de *competencia*, en cambio, predomina el aspecto jurídico, pues se computan los ingresos y las erogaciones comprometidas durante el año – es decir, que se originan o surgen durante el año, sin atender al momento en el cual se hacen efectivos: es un sistema que se prolonga hacia el futuro”.

25. Nesse sentido, ver José Joaquim Teixeira Ribeiro, op. cit., p. 55.

26. Para maiores detalhes a respeito do regime da gestão financeira no modelo brasileiro, ver José Augusto Moreira de Carvalho (Op. cit., p. 129-139).

27. “Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especificamente sobre: (...) II – plano plurianual, diretrizes orçamentárias, *orçamento anual*, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado; (...)” (destaque inserido)

28. “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) III – os *orçamentos anuais*. (...) § 9.º Cabe à lei complementar: I – dispor sobre o *exercício financeiro*, a vigência, os

Poder-se-ia afirmar, numa rápida análise do ordenamento jurídico brasileiro, que a exceção ao princípio da anualidade seria o plano plurianual, o qual tem como objetivo a eleição de programas governamentais e as metas da administração que ultrapassem um exercício financeiro.³⁰ Isso é explicado pelo fato de que “o sistema brasileiro, que integra orçamento e planejamento, concilia ambas as exigências, ou seja, o *princípio da anualidade* e o *princípio da plurianualidade cíclica*”.³¹

Ocorre que o princípio da anualidade não é afastado, em nenhuma circunstância, pelo orçamento plurianual, mesmo porque as previsões neste contidas somente podem ser concretizadas mediante cada orçamento anual.³²

5. PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE OU DA INTEGRALIDADE

O princípio da universalidade ou da integralidade consiste na ideia de que todas as receitas e despesas do Estado devem constar na lei orçamentária e, ainda, pelo seu valor bruto, isto é, sem que haja compensação entre as mencionadas entradas e

prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da *lei orçamentária anual*; (...).” (destaques inseridos)

29. “Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao *orçamento anual* e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.” (destaque inserido)

30. Os arts. 165, § 1.º, e 167, § 1.º, da CF preveem o plano plurianual: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais. §1.º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (...) Art. 167. (...) § 1.º. Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

31. SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 134.

32. Importante mencionar que a Constituição Federal brasileira também estabeleceu uma vinculação entre a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, de forma que a previsão contida nesta última não deve contrariar o quanto estabelecido nas leis anteriores. Exemplo claro disso é a previsão contida no art. 167, § 1.º, da Carta Constitucional: “Art. 167. (...) § 1.º. Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”. Da mesma forma, o art. 5.º (...), *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 04.05.2000), estabelece que o projeto de lei orçamentária anual deve ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual. O § 5.º do mesmo artigo também é claro ao dispor: “A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1.º do art. 167 da Constituição”.

os gastos.³³ Conforme ensina De Plácido e Silva, a universalidade significa que, “na coluna ou capítulo das receitas, figurará toda a provável arrecadação do Estado, não importa se proveniente de impostos, taxas emolumentos ou de explorações industriais ou renditos de bens patrimoniais, pois que elas devem ser anotadas, segundo estimativa feita, pelo seu total ou bruto”.³⁴ Segundo o mesmo autor, no tocante às despesas, estas devem ser lançadas integralmente, “sejam pelos totais dos encargos ou pagamentos autorizados”.³⁵

Visa, precipuamente, inserir transparência, clareza e organização ao orçamento, além de proporcionar condições para o equilíbrio financeiro e para a fiscalização por parte do Parlamento e dos cidadãos. Tais benefícios são alcançados porque o princípio da universalidade procura apresentar o conjunto de todas as despesas em confronto com a totalidade das receitas, evitando o engano em relação aos reais valores de um e de outro.

De fato, se fosse admitida a compensação entre receitas e despesas no orçamento, não se teria o valor exato do total de gastos, uma vez que o volume de despesas se mostraria muito menor do que o realmente efetivado. Pelo mesmo motivo, a fiscalização pelos órgãos de controle ficaria prejudicada.³⁶

33. A respeito disso, vale mencionar o ensinamento de Fernando Sainz de Bujanda (*Lecciones de derecho financiero*. 7. ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1989. p. 454): “O princípio da universalidade propugna que são incluídos no orçamento todos os ingressos e todos os gastos, sem que se realizem compensações entre eles. Por conseguinte, não cabe realizar nenhum tipo de deduções por gastos que se produzam na arrecadação de receitas ou em qualquer fase do processo orçamentário. Os valores dos ingressos e dos gastos se inserem integralmente. Por isso essa regra é também chamada de produto bruto, porque não se estabelece nenhum saldo ou produto líquido para compensações”. Tradução livre do autor. No original: “El principio de universalidad propugna que queden incluidos en el Presupuesto todos los ingresos y todos los gastos, sin que se realicen compensaciones entre ellos. Por consiguiente, no cabe realizar ningún tipo de minoraciones por gastos que se produzcan en la recaudación de ingresos o en cualquier fase del proceso presupuestario. Las cifras de ingresos y de gastos se insertan íntegramente. Por ello se llama también a esta regla de producto bruto, porque no se establece ningún saldo o producto neto por compensaciones”.

34. DE PLÁCIDO E. SILVA. *Noções de finanças e direito fiscal*. 2. ed. Curitiba: Guaíra Ed., 1941, p. 51.

35. Idem, *ibidem*.

36. VILLEGAS, Héctor B. Op. cit., p. 391. No original: “La finalidad de este principio es asegurar la veracidad del presupuesto, para evitar que mediante compensaciones de ingresos y egresos sean tergiversadas las cifras totales de gastos. (...) A la luz de este aspecto, resulta importante incorporar ingresos y gastos sin compensaciones como medio de salvaguardar la veracidad del presupuesto, porque mediante las compensaciones de gastos y recursos se puede inducir a engaño al órgano del control externo de la hacienda, de modo que los gastos del Estado aparezcan como muy inferiores a los montos reales”.

O ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da universalidade, presente de forma expressa em alguns dos dispositivos da Lei 4.320/1964. O art. 2.º, *caput*, da mencionada lei, por exemplo, prevê não apenas obediência ao princípio da universalidade, como também aos outros dois princípios anteriormente estudados neste trabalho (princípios da unidade e da anualidade).³⁷

No que se refere às receitas, o art. 3.º, *caput*, da mesma lei, estabelece que o orçamento “compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”. Claro está que a norma adota um conceito amplo de receita, ao nela incluir também operações de crédito, que na verdade são apenas espécies de entrada. De acordo com Regis Fernandes de Oliveira, receita é o valor que ingressa nos cofres públicos de forma definitiva; as operações de crédito, por se constituírem empréstimos, não representam ingresso definitivo, mesmo porque os respectivos valores deverão ser devolvidos pelo Estado.³⁸ Apesar dessa ressalva, depreende-se que o dispositivo legal mencionado consagra o princípio da universalidade, ao deixar evidenciado que todas as receitas deverão fazer parte do orçamento.

No tocante às despesas, o art. 4.º da Lei 4.320/1964 determina que o orçamento deverá abranger todas aquelas “próprias dos órgãos do Governo e da Administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar”. A definição desses órgãos está justamente prevista no art. 165, § 5.º, da CF: (a) Poderes da União; (b) fundos da União; (c) órgãos e entidades da administração direta e indireta; (d) fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; (e) empresas nas quais a União, de forma direta ou indireta, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Por essa razão, Kiyoshi Harada³⁹ afirma que, atualmente, o princípio da universalidade “tem sentido de globalização orçamentária, significando a inclusão de todas as rendas e despesas dos Poderes, fundos, órgãos, entidades da administração direta e indireta etc., no orçamento anual geral”.

Questão que merece atenção é a previsão, no orçamento, das receitas e despesas referentes às empresas estatais (art. 165, § 5.º, I e II, da CF), corolário do princípio da universalidade. Uma das justificativas para que isso ocorra é justamente a de permitir a fiscalização político-social das empresas em que a União detenha participação importante, não interessando que essas atuem como se privadas fossem, como é o caso, por exemplo, das sociedades de economia mista que exercem atividade econômica.⁴⁰

37. Assim prevê o referido artigo: “Art. 2.º A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

38. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 95-96.

39. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 86.

40. Sobre essa questão e às supostas exceções ao princípio da universalidade no âmbito das empresas estatais, Dino Jarach (*Finanzas públicas y derecho tributário*. 3. ed. Buenos Aires:

A ideia de que as receitas e despesas devem constar do orçamento pelo seu valor bruto vem disciplinada no art. 6.º, *caput*, da Lei 4.320/1964, ao estabelecer que “todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Como já afirmado, essa regra proporciona melhor demonstração da aplicação dos recursos e da atividade financeira estatal, pois procura dar maior transparência, objetividade e clareza às entradas e dispêndios previstos no orçamento.

A adoção do princípio da universalidade pode gerar dúvidas no momento em que se leva em consideração, no orçamento, os recursos referentes às transferências entre níveis governamentais diversos ou nas situações em que há participação de recursos do governo central para os demais Estados-membros. Nessas situações, Dino Jarach sustenta que se pode adotar o método de programar o recurso arrecadado pelo montante líquido, deduzindo-se a parcela referente à participação; ou, como alternativa, acatar o montante bruto, considerando como despesa o valor referente à transferência efetuada.⁴¹ De qualquer forma, entende o autor que a adoção

Abeledo-Perrot, 1996. p. 85-86) ressalta: “Os gastos e recursos das empresas do Estado e das outras repartições técnicas descentralizadas não podem figurar separadamente no orçamento geral, exceto nos casos de déficit de exploração, em razão dos novos investimentos que o Estado assume, ou ainda, na percepção do lucro líquido pelo Estado nas hipóteses previstas em lei.

Essa aparente exceção ao princípio da integralidade ou universalidade do orçamento pretende-se justificar para o caso de empresas organizadas sob o modelo de empresas privadas. Porém, a nosso ver, as empresas privadas, quando de grande dimensão, também necessitam de um orçamento econômico-financeiro; não é, pois, justificável o argumento de que as empresas do Estado, por sua semelhança com as privadas, podem se desviar do plano orçamentário e ao controle respectivo”.

Tradução livre do autor. No original: “Los gastos y recursos de las empresas del Estado y de las otras reparticiones técnicas descentralizadas pueden no figurar por separado en el presupuesto general, sino sólo por el déficit de explotación o por las nuevas inversiones que el Estado toma a su cargo, o bien, por la utilidad neta que el Estado puede apropiarse según las normas de las leyes respectivas.

Esta aparente excepción al principio de la integralidad o universalidad del Presupuesto se pretende justificarla, para el caso de empresas organizadas sobre el modelo de las empresas privadas. Pero, a nuestro entender, las empresas privadas también, cuando sean de gran dimensión, necesitan de un Presupuesto económico-financiero; no es, pues, justificado el argumento de que las empresas del Estado, por su asimilación a las privadas, puedan sustraerse al plan presupuestario y al control respectivo”.

41. JARACH, Dino. Op. cit., p. 85. No original: “Son corolarios de este principio: (...) (c) En el caso que exista un régimen de participación de los recursos del Estado federal a Estados miembros o viceversa o análogo régimen entre Estados y Comunas, o bien de subvenciones entre distintos niveles gubernamentales, puede adoptarse el método de presupuestar el recurso recaudado por su monto neto, con deducción del importe participado; o bien por su monto bruto y computar como gasto el monto de la subvención acordada. No hay,

de um critério ou outro dependerá dos objetivos buscados pela previsão orçamentária, não havendo um método único para se realizar tal registro.⁴²

No Brasil adota-se o último critério apontado por Dino Jarach. No caso das transferências intergovernamentais, a forma de contabilização vem descrita no art. 6.º, § 1.º, da Lei 4.320/1964.⁴³ Nesse caso, os recursos transferidos são computados como despesa pelo ente ou órgão que realiza a transferência, enquanto o que recebe o valor transferido deve lançar como receita a quantia recebida.

6. PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE

Para se compreender a necessidade do princípio da exclusividade, é importante se reportar à prática censurável que imperou durante a Primeira República brasileira, consistente na aprovação do orçamento com a adição de preceitos que não apresentavam relação alguma com a área orçamentária ou financeira. Esse hábito dava origem às “caudas orçamentárias”, definida por Aliomar Baleeiro como “dispositivo de lei, no sentido material, sobre os mais variados assuntos estranhos às finanças”.⁴⁴ Rui Barbosa apelidava essa prática de “orçamentos rabilongos”.⁴⁵ Ricardo Lobo Torres, por sua vez, relaciona as várias denominações de tais práticas: *riders, cavaliers budgétaires, omnibus e Bepckung* (empacotamento).⁴⁶

Aproveitava-se, então, a ocasião da elaboração da lei orçamentária – que possui um processo legislativo célere e não permite discussão aprofundada dos temas – para nela inserir emendas propondo matérias de outros campos do direito, de natureza diversa do orçamento, com vistas à aprovação pelo Parlamento sem grandes percalços.

Somente com a reforma constitucional de 1926 é que se deu fim às “caudas orçamentárias”. A partir daí, todas as Constituições posteriores consagraram o princípio da universalidade, que proíbe a inserção, na lei orçamentária, de dispositivo

a nuestro juicio, un criterio único que justifique para todos los efectos el cómputo del recurso neto de participación o bruto. Convendrá una solución u otra, según los propósitos de la previsión presupuestaria”.

42. Idem, *ibidem*.

43. Assim prevê o citado dispositivo legal: “Art. 6.º (...) § 1.º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que deva receber”.

44. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 442.

45. Nesse sentido, ver Sebastião de Sant’Anna e Silva (*Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: FGV, 1962. p. 32) apud José Afonso da Silva (op. cit., p. 108).

46. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito...* cit., p. 273.

estranho à receita prevista e à despesa fixada, excetuando-se as hipóteses expressamente descritas no mandamento constitucional.

Atualmente, o referido princípio está inserido no art. 165, § 8.º, da CF. A norma, porém, exclui da observância ao princípio da exclusividade duas situações: a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, mesmo que por antecipação de receita.

Entende-se por créditos suplementares aqueles que se dirigem ao incremento da dotação orçamentária (art. 41, I, da Lei 4.320/1964). Vale dizer, mostra-se necessário o acréscimo da dotação quando se verifica que esta, por algum motivo (redução de dotação, anulação de dotação, falhas de previsão, aumento de custos), se mostra insuficiente para o atendimento das despesas.⁴⁷ De qualquer forma, esses créditos somente podem ser abertos mediante prévia autorização legislativa e ainda com a indicação dos recursos correspondentes (arts. 167, V, da CF e 42 e 43 da Lei 4.320/1964). O período em que vigoram esses créditos suplementares é limitado ao exercício financeiro em que é autorizado (art. 45 da Lei 4.320/1964), mesmo que a permissão para sua utilização ocorra apenas nos últimos quatro meses do mencionado exercício.⁴⁸

Já as operações de crédito encontram definição no art. 29, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 04.05.2000), o qual esclarece ser dessa categoria todo “compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”. Também são equiparados a operações de crédito a assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas por qualquer dos entes federados (art. 29, § 1.º, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

47. Nesse sentido, ver Rogério Sandoli de Oliveira (Dos créditos adicionais. In: CONTI, José Mauricio (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010. p. 148), que também exemplifica: “Assim, suponhamos haver em um Município, dotação específica para a aquisição de hortifrutigranjeiros para a merenda das suas escolas. Ao longo da execução orçamentária, a previsão inicial se revelou insuficiente, tendo em vista eventual aumento de preços, além do que se poderia esperar, por conta de crise de abastecimento no setor e decorrente da entressafra de alguns produtos. A dotação deverá, então, ser suplementada a fim de fazer frente às despesas”.

48. Os créditos suplementares, ao lado dos créditos especiais (dirigidos a despesas para as quais não haja dotação específica) e dos créditos extraordinários (destinados a despesas urgentes e imprevistas, decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública), constituem espécies de créditos adicionais. Todos encontram previsão nos arts. 40 a 46 da Lei 4.320/1964. Em relação aos créditos suplementares, a Constituição Federal também estabelece regramento próprio nos seguintes dispositivos: arts. 99, § 5.º; 127, § 6.º; 165, § 8.º; 167, III e V; e 168.

As operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) a que se refere o art. 165, § 8.º, da CF, são empréstimos que devem ser iniciados e concluídos no mesmo exercício financeiro. São utilizadas para fazer frente a insuficiências de caixa que ocorram em determinado momento do exercício financeiro, mas necessitam de autorização legislativa para sua realização.⁴⁹

Qual o motivo, porém, para o art. 165, § 8.º, da CF estabelecer como exceção ao princípio da exclusividade a previsão, na lei orçamentária, dos créditos suplementares e das operações de crédito?

Em primeiro lugar, ressalta-se que ambos os elementos pertencem à matéria orçamentária e, de certa forma, não se dissociam da regra de previsão da receita e da despesa. De acordo com Ricardo Lobo Torres, “a autorização para a abertura de créditos suplementares tem a mesma natureza dos da despesa respectiva, pelo que não constitui elemento estranho ao orçamento”.⁵⁰ No que se refere às operações de crédito, o mesmo autor esclarece que “também não desnaturam a lei de meios, eis que os empréstimos, ainda que a médio ou longo prazo, têm a natureza de uma antecipação de receita orçamentária”.⁵¹

Tanto os créditos suplementares quanto as operações de crédito constituem instrumentos importantes no início do exercício financeiro, momento em que o governo não possui recursos suficientes para fazer frente às despesas, inclusive as de pessoal. Daí a importância de sua previsão na lei orçamentária.⁵²

Em relação às operações de crédito, especificamente, não obstante o entendimento teórico-doutrinário a respeito de sua natureza jurídica,⁵³ tem-se que são

49. Nesse sentido é o art. 7.º da Lei 4.320/1964: “Art. 7.º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para: (...) II – realizar, em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiência de caixa. (...) § 2.º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício. § 3.º A autorização legislativa a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito, poderá constar da própria Lei de Orçamento”.

50. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito...* cit., p. 273.

51. *Idem*, *ibidem*.

52. Nesse sentido, Regis Fernandes de Oliveira (op. cit., p. 327) ressalta que “a operação para antecipação de receita significa que, no início do ano, normalmente, o governo não tem caixa para suportar os gastos iniciais, especialmente aqueles relativos ao pagamento do funcionalismo público. Logo, tem de obter financiamento perante bancos comuns para suportar os gastos iniciais, até que haja ingresso de dinheiro. Da mesma forma, quando se cuida de crédito suplementar”.

53. A respeito da questão, Regis Fernandes de Oliveira (op. cit., p. 96) propugna que “*nem todo ingresso, todavia, constitui-se em receita*. Há entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos, podendo neles permanecer ou não. Destinam-se a ser devolvidas. Daí

classificadas como receitas orçamentárias, por força do art. 57 da Lei 4.320/1964,⁵⁴ o que representa mais um motivo para constar, como exceção, no preceito constitucional que consagra o princípio da exclusividade.

Se é bem verdade que o princípio em estudo limita a matéria objeto da lei orçamentária, não permitindo que nela conste, por exemplo, a instituição de tributos, a alteração e instituição de normas de outros ramos do direito, bem como a disposição sobre assuntos estranhos à previsão da receita e à fixação da despesa, o mesmo não se pode afirmar em relação a assuntos de caráter programático referentes ao orçamento.⁵⁵

De fato, a ideia de que o orçamento deva se referir apenas aos aspectos atinentes à despesa e à receita, não subsiste atualmente; sua concepção vai além. O entendimento restritivo não leva em consideração que o orçamento é verdadeiro programa de governo, representando a ideologia política do governante e as diretrizes por ele determinadas para o alcance dos objetivos estabelecidos.

Não é, porém, apenas o aspecto político que se sobressai do orçamento, mas também seu enfoque econômico, permitindo que o Estado utilize as peças orçamentárias como instrumentos de intervenção na economia e nas atividades da sociedade, proporcionando equilíbrio, estabilidade e desenvolvimento.⁵⁶

É por esse motivo que Carlos M. Giuliani Fonrouge esclarece que o entendimento atual sobre orçamento propugna que a atuação do Estado deve se pautar na formulação de um plano consubstanciado no orçamento, que se desenvolve não apenas temporalmente (por intermédio do orçamento plurianual ou cíclico), mas também espacialmente (por meio do orçamento econômico ou nacional).⁵⁷

as *entradas provisórias*”. É o caso, justamente, das operações de crédito. Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito... cit.*, p. 274) complementa o entendimento ao afirmar que “os empréstimos, embora a rigor não sejam receita pública, perderam o caráter de medida extraordinária e ingressam no orçamento fiscal, juntamente com a previsão para o pagamento dos juros e das amortizações, sem que se prejudique o princípio constitucional da exclusividade”.

54. Assim prevê o art. 57 da Lei 4.320/1964: “Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3.º desta Lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento”. Importante considerar que o parágrafo único do art. 3.º da mesma lei, não considerava as “operações de crédito por antecipação de receita” na categoria de receitas orçamentárias. Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito... cit.*, p. 273) esclarece, contudo, que o dispositivo constitucional (art. 165, § 8.º), em sua referência às operações ARO (Antecipação de Receita Orçamentária), “tem o objetivo de deixar claro que os empréstimos de curto prazo – dívida do Tesouro e não do Estado – que devam ser saldados com recursos do próprio exercício financeiro ou até a data prevista na lei orçamentária, passam a ingressar no orçamento, ao contrário do que ocorria no regime anterior [art. 3.º, parágrafo único, da Lei 4.320/1964]”.

55. SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 108.

56. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit., p. 125-127.

57. Idem, p. 127. No original: “Según las nuevas ideas, la acción estatal debe cumplirse conforme a un *plan*, del cual es manifestación esencial el presupuesto, cuya noción tradicional

Nesse mesmo caminho se encontra o entendimento de José Afonso da Silva, que defende a harmonização do princípio da exclusividade com o orçamento-programa, o qual proporciona o planejamento da ação governamental e a programação econômica para o país.⁵⁸ Referido conteúdo, embora não se trate direta e restritivamente à despesa ou receita, é sem dúvida constitucional e não entra em conflito com o princípio da exclusividade. Negar essa possibilidade de validação do conteúdo programático do orçamento equivaleria a reduzi-lo a um documento contábil ou administrativo.

7. PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO

Entende-se por esse princípio que a receita orçamentária não deve ter discriminação prévia em relação à sua destinação. Nas palavras de Carlos M. Giuliani Fonrouge, significa afirmar que “determinados recursos não sejam utilizados para

se amplía en el *tiempo* (presupuesto plurianual o cíclico) y en el *espacio* (presupuesto económico o presupuesto nacional), con alteración de ciertos principios considerados básicos por la ortodoxia financiera”.

58. SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 41 e 110. No que se refere à conciliação entre o orçamento-programa e o princípio da exclusividade, o mesmo autor (op. cit., p. 110-111) ainda esclarece: “Se o orçamento-programa encontra seu fundamento nas normas constitucionais implicitamente e até explicitamente (...), não há como entender de outro modo o princípio da exclusividade senão no sentido de sua compatibilidade com o conteúdo desse tipo de orçamento, que comporta, pelo menos, os seguintes elementos: 1. *enquadramento administrativo-funcional* da unidade orçamentária a que se refere o programa; 2. *indicação de seu campo de atuação*, compreendendo a descrição do campo funcional, isto é, o desdobramento das funções da unidade; 3. *citação dos instrumentos legais* que atribuam à unidade administrativa as suas funções e atribuições, inclusive, se se quiser ir ao rigor de precisão como no orçamento-programa do Estado de Minas de 1971, a apresentação do organograma da estrutura do órgão; 4. *análise da situação existente*, ou seja, diagnóstico básico, compreendendo a identificação dos principais problemas existentes no campo funcional da unidade administrativa e o estabelecimento, devidamente justificado, de uma escala de prioridade para a sua solução; a análise da situação deverá ser feita em termos de necessidades a atender, buscando dar resposta, sempre que possível quantificada, às seguintes perguntas: (a) quais são os problemas existentes? (b) quais são as necessidades a atender? (c) qual tipo de atuação deve ser desenvolvido? – o estabelecimento de uma escala de prioridades consiste no relacionamento dos problemas a serem solucionados e das necessidades a serem atendidas na ordem em que deverão ser atacados, acompanhado de justificativa; 5. *objetivos*, que correspondem ao resultado que se espera obter com a execução do orçamento-programa; 6. *atividades*, que consistem na discriminação dos diversos serviços a serem executados dentro da área de atuação em que se insere o orçamento-programa; 7. *recursos*, que são os meios institucionais, de trabalho e financeiros necessários à execução das atividades programadas em vista da consecução dos objetivos previstos”.

o atendimento de gastos determinados, isto é, que não tenham uma ‘afetação’ especial, mas que ingressem como rendas de caráter geral”.⁵⁹

De acordo com essa premissa, todas as entradas oriundas do orçamento seriam direcionadas a um só destino (e não a atividades ou despesas predefinidas). O objetivo é dar ao Estado a flexibilidade na utilização dos recursos orçamentários, permitindo que estes sejam empregados de acordo com a programação efetuada pela Administração e de acordo com as políticas públicas ditadas pelo governo.

A vinculação prévia de receitas a determinadas despesas, por exemplo, tiraria essa liberdade do governante, frustrando sua função de bem alocar os recursos para atendimento das necessidades públicas.⁶⁰ Estar-se-ia impedindo, na verdade, o pleno exercício da atividade financeira, que consiste não apenas na obtenção de entradas e na gestão de recursos, mas também na definição dos gastos.

A Constituição Federal brasileira consagra a aplicação do princípio da não afetação somente a impostos (significando que as receitas dos demais tributos, tais como as contribuições de melhoria e as taxas, podem ser vinculadas). De fato, há a previsão, no inc. IV do art. 167, de vedação à vinculação de receita de impostos a órgão, fundo⁶¹ ou despesa. Mesmo assim, no mesmo dispositivo constitucional estão contidas cinco exceções ao princípio, significando que a afetação pode ocorrer nas seguintes situações:

-
59. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit., p. 174. Tradução livre do autor. No original: “Tiene por objeto que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es, que no tengan una ‘afectación’ especial, sino que ingresen a rentas generales”.
60. A respeito do conceito de necessidades públicas, Regis Fernandes de Oliveira (op. cit., p. 57 e 59) menciona: “Com o agigantamento do Estado e sua intervenção em quase todas as atividades humanas, cresce a importância do estudo das *necessidades públicas*. Cuida-se, antes de tudo, para preenchimento do conceito, de uma *decisão política*. O Estado é quem vai dizer, para usar verbo vicário, no texto constitucional e nas leis posteriores, quais as necessidades que vai encampar como públicas. (...) Amplamente, pois, pode-se falar que tudo aquilo que incumbe ao Estado prover, em decorrência de uma decisão política, inserida em norma jurídica, é necessidade pública”.
61. De acordo com José Maurício Conti (*Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira Ed., 2001. p. 75-76), “pode-se conceituar genericamente *fundo* como sendo um conjunto de recursos utilizados como instrumento de distribuição de riqueza, cujas fontes de receita lhe são destinadas para uma finalidade determinada ou para serem redistribuídas segundo critérios preestabelecidos”. Além da obra acima, que estuda o conceito de fundo, sua natureza jurídica, espécies e características, ver também Regis Fernandes de Oliveira (op. cit., p. 274-286); Carlos Eduardo Faraco Braga (Tribunal de Contas e os fundos constitucionais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 135-163); e Cleucio Santos Nunes (Dos fundos especiais. *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010. p. 229-249).

a) participações de Estados, Municípios e Distrito Federal no produto da arrecadação dos impostos relacionados nos arts. 158⁶² e 159⁶³ da CF, quais sejam, o Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza (IR), o Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

-
62. Assim prevê o art.158 da CF: “Art. 158. Pertencem aos Municípios: I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4.º, III; III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”.
63. O art. 159 da CF prescreve: “Art. 159. A União entregará: I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; (d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; III – (...). § 1.º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I. § 2.º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. § 3.º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II. § 4.º (...)”.

b) *destinação de recursos públicos para as ações e serviços públicos de saúde, nos termos do art. 198, § 2.º, da CF.* A autorização foi inserida pela EC 29, de 13.09.2000, como forma de obrigar todos os entes da federação a aplicarem percentuais mínimos de recursos em saúde. No tocante aos Estados e ao Distrito Federal, a fonte desses recursos virá do produto da arrecadação dos impostos estaduais (art. 155, CF), dos valores oriundos da repartição de tributos (art. 157, CF), dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, *a*, CF), bem como de parcela do produto da arrecadação do IPI (art. 159, II, CF), deduzidos todos esses valores, obviamente, das parcelas constitucionalmente destinadas aos municípios. Já em relação aos municípios, a fonte dos recursos será o resultado da arrecadação dos impostos municipais (art. 156, CF), dos valores atinentes à repartição de receitas tributárias (art. 158, CF) e das quantias recebidas do Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, *b*, CF), bem como de parcela do produto da arrecadação do IPI (art. 159, § 3.º, CF). Ressalta-se, porém, que a Constituição Federal não disciplinou o percentual a ser aplicado às fontes de recursos acima mencionadas, tampouco descreveu sobre quais bases incidiria a contribuição por parte da União. Tal responsabilidade, inclusive a definição do percentual aplicável à União, ficou transferida à edição de uma lei complementar sobre a matéria, com previsão de reavaliação a cada cinco anos;⁶⁴ no entanto, até o momento, referida lei não foi aprovada. Durante a ausência da lei complementar, os percentuais aplicáveis serão aqueles descritos no art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT),⁶⁵ por expressa previsão de seu § 4.º.⁶⁶ A Constituição Federal

64. Art. 198, § 3.º, I, da CF

65. O art. 77 e seus §§ 1.º e 2.º disciplinam o cálculo para a destinação de recursos para a saúde: “Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes: I – no caso da União: (a) no ano 2000, o montante empenhado em ações e serviços públicos de saúde no exercício financeiro de 1999 acrescido de, no mínimo, cinco por cento; (b) do ano 2001 ao ano 2004, o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto – PIB; II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea *a*, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea *b* e § 3.º. § 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que apliquem percentuais inferiores aos fixados nos incisos II e III deverão elevá-los gradualmente, até o exercício financeiro de 2004, reduzida a diferença à razão de, pelo menos, um quinto por ano, sendo que, a partir de 2000, a aplicação será de pelo menos sete por cento. § 2.º Dos recursos da União apurados nos termos deste artigo, quinze por cento, no mínimo, serão aplicados nos Municípios, segundo o critério populacional, em ações e serviços básicos de saúde, na forma da lei”.

66. De fato, prevê o § 4.º do art. 77 que, “na ausência da lei complementar a que se refere o art. 198, § 3.º, a partir do exercício financeiro de 2005, aplicar-se-á à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o disposto neste artigo”.

prevê, ainda, a hipótese de intervenção (da União nos Estados e no Distrito Federal, bem como dos Estados em seus municípios) caso os parâmetros mínimos de aplicação de recursos públicos em saúde não sejam observados pelos respectivos entes federados (arts. 34, VII, e; 35, III, ambos da CF);

c) *destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino*. O art. 212 da CF estabelece que, no caso da União, a aplicação de recursos deverá ser de, no mínimo, 18% da receita resultante dos impostos, compreendida a proveniente de transferências. Na hipótese dos Municípios, Estados e Distrito Federal, a aplicação deverá ser de 25%, no mínimo.⁶⁷ A determinação constitucional visa estabelecer parâmetros mínimos para a aplicação de recursos públicos em educação. Da mesma forma que na saúde, a Constituição Federal estabelece a possibilidade de intervenção (da União nos Estados e no Distrito Federal, bem como dos Estados em seus municípios) caso os percentuais mínimos acima apontados não sejam observados pelos respectivos entes federados (arts. 34, VII, e; 35, III, ambos da CF) na aplicação de recursos públicos em educação;

d) *prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita* (arts. 165, § 8.º, e 167, § 4.º, ambos da CF). A operação de crédito por antecipação de receita tem como finalidade acudir o ente federado na eventual insuficiência de caixa durante o exercício financeiro.⁶⁸ A exceção ao princípio da não afetação, prevista no dispositivo constitucional, tem como finalidade assegurar o adimplemento das obrigações assumidas pelos entes federativos, permitindo que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinculem as receitas próprias, geradas pelos seus impostos, para a prestação de garantia ou contragarantia à União. A vinculação, para o mesmo fim, também é permitida em relação aos recursos oriundos da repartição de receitas tributárias, do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios;⁶⁹

67. Em qualquer hipótese, deve-se observar o quanto disposto no § 1.º do art. 212, o qual esclarece que “a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir”.

68. Os critérios e requisitos para a realização de operação de crédito por antecipação de receita estão descritos no art. 38 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000).

69. A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 40 e § 1.º, também prevê expressamente a possibilidade da vinculação desses recursos para fazer frente às garantias prestadas, mediante a prestação de contragarantias: “Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal. § 1.º A garantia está condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte: I – não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio

e) *realização de atividades da administração tributária*. Essa exceção ao princípio da não afetação foi acrescentada pela EC 42, de 19.12.2003, e tem como objetivo propiciar condições e recursos para que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuem de forma integrada, aí incluída a ideia de “compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio” (art. 37, XXII, CF).⁷⁰

Como se pode depreender dos comentários acima, desde a promulgação da Carta Magna vêm sendo acrescentadas, por emendas constitucionais, exceções ao princípio da não afetação, impedindo, de certa forma, a livre disponibilização de recursos públicos pelos governantes.

Não obstante muitas dessas exceções sejam necessárias para direcionar a atuação dos entes federados em questões cruciais para o desenvolvimento do país, como são exemplos os gastos mínimos com educação e saúde, algumas, porém, somente dificultam a atuação do Administrador Público na alocação de serviços para o atendimento das necessidades da população.

Atento a esse fato, Regis Fernandes de Oliveira alerta que se vai “aos poucos, mutilando o orçamento, voltando-se ao antigo regime das caudas orçamentárias. É lamentável o que vem ocorrendo. A exceção torna-se a regra, e o que deveria ser desenvolvido através de políticas públicas passa a ser fruto de oportunidades momentâneas, ao sabor de acontecimentos fúteis, volúveis e eleitoreiros”.⁷¹

De fato, se é dada destinação prévia a uma boa parte dos recursos orçamentários, a liberdade e autonomia do governante são retiradas na mesma proporção, impedindo a aplicação das entradas às necessidades eleitas como públicas.

ente; II – a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida”.

70. SILVA JÚNIOR, Azor Lopes da. Da Administração Pública. In: MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (coord.). *Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. Barueri: Manole, 2010. p. 295-296) explica o motivo e os objetivos da integração entre as administrações tributárias: “É certo que as entidades tributárias federadas têm autonomia em sua atuação, mas o escopo desta norma constitucional não é uma subtração das autonomias das entidades em favor da União, ao contrário, o ponto principal se localiza no compartilhamento de dados por intermédio de ação regrada pela lei ou por convênios entre elas. Os tributos básicos que encontramos encaixam-se nas categorias de tributos internos, aduaneiros e contribuições previdenciárias. Os fatores de propulsão desta *nova ordem* integracionista do sistema devem-se, principalmente, à dinâmica moderna de movimentação financeira pelas vias eletrônicas entre os contribuintes – pessoas físicas ou jurídicas – o que imprime uma mudança de paradigmas nas atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança, diminuindo a margem de evasão fiscal. Os sistemas integrados não são novidade, mas já vêm surtindo bons resultados na ação fiscal, podendo-se apontar exemplos da Receita Federal, sistema do *Simples*”.

71. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Op. cit., p. 328.

8. PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO

O princípio do equilíbrio orçamentário propugna que o total das despesas para um determinado período financeiro não seja superior ao montante das receitas previstas para esse mesmo período.⁷²

Na Carta Constitucional de 1967 havia a consagração expressa a esse princípio no *caput* do art. 66, que assim estabelecia: “O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”. Esse dispositivo não prevaleceu, porém, quando do advento da EC 1/1969.

Da mesma forma, a atual Constituição Federal nada declinou, expressamente, a respeito do princípio do equilíbrio orçamentário, embora alguns de seus dispositivos permitam inferir os fundamentos do mencionado princípio, conforme sustenta Ricardo Lobo Torres: “Sobre já não haver a explícita previsão de *déficit*, desaparecida em 1969, a CF contém inúmeras normas que induzem o equilíbrio orçamentário, como a unificação dos orçamentos (art. 165, § 5.º), a transparência dos incentivos (art. 165, § 6.º), a proibição de o Banco Central conceder empréstimos ao Tesouro (art. 164, § 2.º) e a reserva da lei específica para as renúncias de receita e para a concessão de subsídios (art. 150, § 6.º, na redação da EC 3/1993)”.⁷³

De acordo com o mesmo autor, a inexistência de previsão constitucional expressa a respeito do princípio do equilíbrio orçamentário significa que não se pretendeu imprimir a ele um efeito vinculante, permitindo-se o endividamento, desde que obedecidos determinados limites. A exequibilidade do mencionado princípio é, assim, viabilizado por intermédio de legislação ordinária, e não por norma constitucional.⁷⁴

O entendimento acima pode ser confirmado por meio da leitura do § 1.º do art. 1.º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), o qual consagra que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”. O art. 4.º, I, *a*, da mesma LRF, também aborda o equilíbrio orçamentário ao propugnar que a lei de diretrizes orçamentárias deve dispor, entre outras matérias, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas.

É bem verdade que alguns autores criticam a aplicação irrestrita do equilíbrio orçamentário. Aliomar Baleeiro, por exemplo, entende que o orçamento não se apresenta como um fim em si mesmo, mas um meio para se atingir o equilíbrio da

72. SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 125.

73. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da EC 44, de 30.06.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 122.

74. Idem, *ibidem*.

economia. Diante disso, sustenta ser viável a existência de *deficit* se tal fato servir como resposta a determinada conjuntura econômica.⁷⁵

Hugh Dalton, ex-chanceler do Erário britânico, defende uma posição intermediária ao acatar a existência de *deficits* não crônicos, ou seja, realizados em curto prazo (um ou dois anos). Tal ocorrência, segundo o autor, seria útil para fomentar a produção e o emprego, desde que não fosse excessiva ou se prolongasse no tempo.⁷⁶

A tese sustentada por Hugh Dalton foi a mesma aplicada por governos de outros tempos que, por inspiração do *keynesianismo*, ora buscavam o *deficit* orçamentário para viabilizar investimentos em épocas de crise, ora adotavam o *superavit* em tempos de progresso econômico. Tais *superavits* e *deficits* orçamentários foram os mecanismos utilizados por alguns países (principalmente Suécia, Dinamarca, Suíça, Bélgica e Finlândia) que adotaram a chamada teoria do orçamento cíclico, assim explicada por José Afonso da Silva:⁷⁷

“A teoria do orçamento cíclico parte do fato histórico de que a economia de mercado se desenvolve por flutuações cíclicas mais ou menos regulares. Qualquer deles, porém, caracteriza-se por uma fase de grande expansão, seguida de outra de depressão da economia. Em face disso, verificou-se que o equilíbrio anual do orçamento constitui, antes que um benefício, um prejuízo para a economia como um todo, concorrendo para agravar-lhe a conjuntura. A partir dessa análise, a teoria do orçamento cíclico propôs a formação de uma política financeira de *superávits* e *deficits* orçamentários com efeitos compensatórios. Reconhece-se, assim, a necessidade da intervenção do Estado, com sua política fiscal, creditícia e de gastos, para restabelecer o equilíbrio econômico. No período de depressão, deverá o Estado realizar gastos de investimentos ou inversões reais, a fim de estimular a economia; com isso, operar-se-á um *deficit* sistemático, visando a produzir uma expansão. Na fase de prosperidade, mantida a carga tributária, formar-se-ão *superávits*, destinados ao pagamento das dívidas públicas e formação de um fundo de reserva para investir-se no período de depressão”.

Apesar do quanto sustentado pela teoria acima, o fato é que, atualmente, a tendência é a busca do equilíbrio orçamentário, ou seja, a equiparação entre receitas e despesas, com a finalidade de atingir a estabilidade econômica e evitar o endividamento do Estado.

Além disso, o princípio do equilíbrio possui uma concepção abrangente, uma vez que tem como fundamento o planejamento⁷⁸ e a transparência das contas pú-

75. BALEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 428.

76. DALTON, Hugh. *Princípios de finanças públicas*. 4. ed. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1980. p. 258-259. (Título original: *Principles of public finance*.)

77. SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 7-8.

78. De acordo com Carlos Valder do Nascimento (Arts. 1.º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*.

blicas, premissas essas expressamente descritas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Aliás, por intermédio dessas premissas, a lei cria condições para evitar a utilização de recursos públicos para fins duvidosos, tais como objetivos eleitoreiros e demagógicos, ainda que disfarçados sob a forma de benefício à sociedade ou de apoio à economia.⁷⁹

9. OUTROS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Além dos princípios mencionados acima, a doutrina relaciona outros, tais como: (a) clareza (a linguagem contida no orçamento deve ser clara e inteligível, acessível a todos que o utilizam); (b) publicidade ou transparência (ao orçamento deve ser dada ampla divulgação, inclusive com a finalidade de garantir a participação popular); (c) exatidão (na elaboração da proposta orçamentária, o levantamento dos dados e recursos envolvidos deve ser exato e real, sem superdimensionamentos); (d) discriminação ou especialização (tanto as despesas quanto as receitas contidas no orçamento devem vir discriminadas, de forma a se permitir observar as fontes de recursos, bem como a sua aplicação);⁸⁰ (e) programação (o orçamento deve configurar o planejamento, as metas e a programação do governante); (f) sinceridade (o orçamento deve corresponder a uma análise correta da situação, bem como espelhar a realidade estudada).

Como se depreende da leitura dos princípios acima descritos, muitos deles decorrem daqueles anteriormente estudados, enquanto outros não apresentam relevância teórica para serem analisados com profundidade, motivo pelo qual se optou em apenas mencioná-los.⁸¹

São Paulo: Saraiva, 2001. p. 20), “a atividade estatal tem como ponto alto o processo de planejamento contínuo e permanente com a adoção dos instrumentos preconizados pela Constituição Federal. De sorte que a gestão fiscal há de se pautar em comportamento equilibrado, com a utilização racional do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos (fiscal, de investimentos e da seguridade social)”.

79. No tocante à Lei de Responsabilidade Fiscal e ao equilíbrio orçamentário, Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito... cit.*, p. 286-290) afirma: “A Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo, que de início pretendia alcançar o equilíbrio através de princípios como os da prudência e transparência, indeterminados e vazios, oferece, após o substitutivo do Deputado Pedro Novais, subsídios importantes para que se alcance o orçamento equilibrado”.
80. A Lei 4.320/1964, em seu art. 5.º, consagra o princípio da discriminação ou especialização ao vedar a consignação de “dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”, ressalvadas as despesas com investimentos (art. 20 da mesma lei).
81. Para um maior aprofundamento a respeito desses e de outros princípios, ver: Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito... cit.*, p. 121-313, e *Curso de direito... cit.*, p. 85-129); James Giacomoni (*Orçamento público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 70-87); José Afonso da Silva (*Op. cit.*, p. 104-158); Gustavo Ingrosso (*Diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1956).

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo estudo dos princípios mencionados, bem como pela moldagem como se apresentam em nosso ordenamento jurídico, é possível depreender quais as qualidades e deficiências do orçamento brasileiro. De fato, se é verdade que os princípios são deduzidos ou podem ser indutores de um sistema, nada mais lógico que sejam capazes de demonstrar as precariedades e as virtudes desse mesmo sistema.

O trabalho também demonstra que, apesar de certos princípios serem aplicáveis ao caso brasileiro, muito das suas estruturas axiológicas são mitigados ou apresentam exceções importantes que impedem a sua plena execução. É o caso, por exemplo, do princípio da unidade, cuja aplicação é muitas vezes prejudicada pela prática da adoção exagerada de créditos adicionais, o que acaba deflagrando orçamentos adjacentes. O aumento das exceções constitucionais ao princípio da não afetação também impede que se consagre ao governante maior autonomia em relação ao gerenciamento dos recursos públicos, muito embora se reconheça que algumas afetações previstas são necessárias para orientar e obrigar os entes da federação a investirem em necessidades primordiais para o país (saúde e educação, por exemplo).

Imperioso notar que o fundamento de alguns princípios se dissociou de sua concepção original e se modernizou, com vistas a aprimorar o processo orçamentário. É o caso, por exemplo, do princípio da exclusividade, que se afastou do caráter restritivo da previsão exclusiva de receitas e despesas, para também abarcar o planejamento e a programação do governo.

Por fim, outros princípios surgem com relevância atual, como é o caso do equilíbrio orçamentário, um dos sustentáculos da política de responsabilidade fiscal, consagrada em nosso ordenamento jurídico com o advento da LC 101/2000.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Sudá de. *Apontamentos de ciência das finanças*. 2. ed. Rio de Janeiro: José Konfino Ed., 1966.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- _____. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

p. 42-49); Fernando Sainz de Bujanda (Op. cit., p. 452-462); Roberto Wagner Lima Nogueira (*Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 25-42); Helio Saul Mileski (*O controle da gestão pública*. São Paulo: Ed. RT, 2003. p. 46-52).

- BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. Tribunal de Contas e os fundos constitucionais. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury e BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Lecciones de derecho financiero*. 7. ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1989.
- CARVALHO, José Augusto Moreira de. Do exercício financeiro. In: CONTI, José Mauricio (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira Ed., 2001.
- CUNHA, Sérgio Sérvulo da. O que é um princípio. In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo da (coord.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DALTON, Hugh. *Princípios de finanças públicas*. 4. ed. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1980. (Título original: *Principles of public finance*).
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Noções de finanças e direito fiscal*. 2. ed. Curitiba: Editora Guairá, 1941.
- FERREIRA, José Eugénio Dias. *Tratado de finanças públicas: doutrina e legislação portuguesa*. Lisboa: Ramos, Afonso e Moita, 1950. vol. 2.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970. vol. 1.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- GONTIJO, Vander. Princípios orçamentários. *Curso sobre processo orçamentário*. Disponível em: [<http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>]. Acesso em: 08.09.2007.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (coord.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- INGROSSO, Gustavo. *Diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1956.
- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. (Título original: *Methodenlehre der rechtswissenschaft*.)
- MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1.º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.

- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- NUNES, Cleucio Santos. Dos fundos especiais. *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006.
- OLIVEIRA, Rogério Sandoli. Dos créditos adicionais. In: CONTI, José Mauricio (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1993.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- SILVA JÚNIOR, Azor Lopes da. Da Administração Pública. In: MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (coord.). *Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. Barueri: Manole, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da EC 44, de 30.06.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. vol. 5.
- VILLEGAS, Héctor B. *Manual de finanzas públicas: la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Depalma, 2000.