

A stack of gold coins is positioned on the left side of the cover, resting on a white grid with a blue line graph. The coins are stacked vertically, and the grid lines are visible beneath them. The background is a light, neutral color.

Orçamento público *no Brasil*

José Mauricio Conti
Donato Volkers Moutinho
Leandro Maciel do Nascimento
Coordenação

Orçamento público *no Brasil*

Orçamento público *no Brasil*

José Mauricio Conti

Donato Volkers Moutinho

Leandro Maciel do Nascimento

Coordenação



Conselho Editorial

Doutor Cláudio Roberto Cintra Bezerra Brandão
Professor Titular da Universidade Federal de Pernambuco – Brasil

Doutora Sílvia Isabel dos Anjos Caetano Alves
Professora da Universidade de Lisboa – Portugal

Doutor Georges Martyn
Professor da Universidade de Ghent – Flanders/Bélgica

Doutora Agata Cecília Amato Mangiameli
Professora da Universidade de Roma II – Itália

Doutora Ana Elisa Liberatore Silva Bechara
Professora Titular da USP – Brasil

Doutor Stelio Mangiameli
Professor da Universidade de Teramo – Itália

Doutor José Geraldo de Sousa Junior
Professor Titular da Universidade de Brasília – Brasil

Doutor Joaquim Portes de Cerqueira César
Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP – Brasil

Doutor Thomas Law
Doutor em Direito Comercial pela PUC/SP – Brasil

Doutor Marcelo Figueiredo
Professor da PUC/SP – Brasil

Doutor João Grandino Rodas
Professor Titular da USP – Brasil

Editor Chefe

Plácido Arraes

Editor

Tales Leon de Marco

Produtora Editorial

Bárbara Rodrigues

Capa, projeto gráfico

Bárbara Rodrigues
(Imagem via freepik)

Diagramação

Bárbara Rodrigues

Todos os direitos reservados.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia do Grupo D'Plácido.

Copyright © 2023, D'Plácido Editora

Copyright © 2023, O autores.

Belo Horizonte

Av. Brasil, 1843, Savassi, Belo Horizonte, MG – CEP 30140-007
Tel.: 31 3261 2801

São Paulo

Avenida Paulista, 2073, Conjunto Nacional. – São Paulo, SP – CEP 01311-940

Catálogo na Publicação (CIP)

064 Orçamento público no Brasil / José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento (orgs.). - 1. ed. - Belo Horizonte, São Paulo : D'Plácido, 2023.
296 p.

ISBN 978-65-5589-901-6

1. Direito 2. Direito Público 3. Direito Tributário I. Conti, José Mauricio II. Moutinho, Donato Volkers III. Nascimento, Leandro Maciel do.

CDDir: 341

Bibliotecária responsável: Fernanda Gomes de Souza CRB-6/2472

À Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, a “velha e sempre nova academia”.

*A lei orçamentária é a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição.
(Ministro Carlos Ayres Britto, 2008)*

Sumário

<i>Prefácio</i>	11
<i>Lista de abreviações e siglas</i>	15
<i>Introdução</i>	19
Leandro Maciel do Nascimento José Mauricio Conti Donato Volkers Moutinho	
1. <i>Orçamento público: noções fundamentais</i>	31
Rafael Antonio Baldo	
2. <i>A lei orçamentária anual</i>	57
Donato Volkers Moutinho	
3. <i>Leis orçamentárias e o planejamento da ação governamental</i>	79
José Mauricio Conti	
4. <i>As receitas públicas no orçamento</i>	107
Andressa Guimarães Torquato Fernandes	

5. Vinculações das receitas públicas.....	141
Marcelo Cheli de Lima	
André Castro Carvalho	
6. As despesas públicas no orçamento.....	155
Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues	
7. A elaboração da lei orçamentária.....	181
Rodrigo Oliveira de Faria	
8. A execução orçamentária: conceitos tradicionais e evolução recente.....	207
Gabriel Loretto Lochagin	
9. Controle de constitucionalidade das leis orçamentárias.....	229
Sérgio Assoni Filho	
10. O futuro do orçamento.....	249
Isac Costa	
Referências.....	271

Prefácio

Foi com grande satisfação que aceitei o convite para dizer algumas palavras de apresentação do livro **Orçamento público no Brasil**, resultado de uma coletânea de artigos elaborados por alunos ou ex-alunos do mestrado, do doutorado ou do pós-doutorado em Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

A compilação mencionada deu-se sob a firme coordenação do professor José Mauricio Conti e dos doutores Donato Volkers Moutinho e Leandro Maciel do Nascimento, competentes profissionais do Direito Financeiro em nosso país.

Todos os coautores da obra são estudiosos que exercem suas atividades profissionais no âmbito dessa área jurídica, pesquisando temas de Direito Financeiro, ensinando e/ou atuando em funções de controle interno e externo.

Não é a primeira vez que o professor José Maurício Conti participa da coordenação de livros sobre o tema, contribuindo enormemente, direta ou indiretamente, com o avanço da doutrina pátria sobre o assunto. Sua dedicação a essa área jurídica é digna do mais merecido reconhecimento. O presente tomo é mais uma prova de que o interesse que desperta atualmente o Direito Financeiro é, em parte, devido a tal tipo de iniciativa do ilustrado mestre.

Diante da relativa escassez de estudos jurídicos de qualidade no concernente ao orçamento público, não é difícil identificar a utilidade da obra para todos aqueles que se interessam pela temática em questão.

Nos diversos pontos de que trata o livro, emerge a reconhecida característica jurídico-política que permeia toda a instituição denominada “orçamento”. Efetivamente, o embate sempre existente entre o

Poder Executivo e o Poder Legislativo alcança o seu auge nos debates das leis orçamentárias. É por essa época que ocorrem diversas disputas pelo poder, que é no que consiste, em última análise, a contenda pelo melhor destino do dinheiro público. Muitas vezes, infelizmente, o resultado da disputa não é o melhor para a sociedade, necessariamente.

É fácil perceber que isso se reflete no resultado jurídico do “enfrentamento” entre os dois poderes, que é exatamente a lei orçamentária; o que ela contém é decorrente da manifestação da vontade do Executivo e do Legislativo que, ao menos em teoria, numa democracia, espelha a vontade da sociedade.

Não há como negar que a lei orçamentária retrata, espelha, o plano de um determinado governo para um estipulado período temporal – quatro anos para o Plano Plurianual (PPA) e um ano para a Lei Orçamentária Anual (LOA, assim denominada exatamente pela referência ao lapso de tempo em que irá vigorar), no direito positivo brasileiro.

Uma visão geral sobre o percurso da matéria orçamentária em nosso país pode ser encontrada em síntese muito feliz constante da parte introdutória da obra em comento, à qual remeto o leitor.

O livro aborda, senão a totalidade dos temas possíveis, as fundamentais noções em matéria de orçamento público.

Cuida a sequência dos capítulos de apresentar as noções iniciais imprescindíveis para a figura do orçamento, passando à lei orçamentária anual para, seguidamente, estudar o planejamento em matéria orçamentária, as receitas públicas no âmbito do orçamento estatal, as vinculações de receitas, as despesas públicas, tópicos esses obrigatórios em qualquer manual que trate do Direito Financeiro.

Não poderia ter sido deixado de parte capítulo relativo à elaboração da lei orçamentária, para, ao depois, desenvolver o item concernente à execução orçamentária e, por último, mas não menos importante, tratar do controle de constitucionalidade das leis orçamentárias.

Referi-me ao tema logo atrás como sendo o “último” por considerar que o derradeiro capítulo formal é destinado ao futuro do orçamento. Nele o autor se ocupa de mostrar como tecnologias emergentes podem contribuir para a modernização da gestão das finanças públicas, de modo a tornar a atividade financeira do Estado mais transparente, eficiente e efetiva. Creio poder afirmar que, com esse tópico, a obra finaliza com chave de ouro.

Dizer que a obra termina como exposto não significa que os diversos assuntos por ela esmiuçados estejam colocados em caráter de

definitividade. Ao contrário, parece que o objetivo é que todos aqueles que com ela tenham contato se interessem pelas questões suscitadas e se debrucem sobre a matéria, a fim de contribuir, cada um à sua maneira, para o avanço dos estudos jurídicos sobre as finanças públicas em geral e, muito especialmente, no trato desse instituto – se é que assim se pode nominar – complexo, importante e, ao mesmo tempo, fascinante que é o orçamento.

Boa leitura e aproveite!

Estevão Horvath

Professor de Direito Financeiro na Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo (USP) e
de Direito Tributário na Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo (PUC/SP).

Lista de abreviações e siglas

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ASPS	Ações e Serviços Públicos de Saúde
BNDES Social	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CMO	Comissão Mista de Orçamento
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFOG	<i>Classification of Functions of Government</i>
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DF	Distrito Federal (Brasil)
DL	Decreto-lei
DRU	Desvinculação das Receitas da União
EBIA	Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MTO	Manual Técnico do Orçamento
OCDE Econômico	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
ONU	Organização das Nações Unidas
PDG	Programa de Dispêndios Globais
PIB	Produto Interno Bruto
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNE	Plano Nacional de Educação
PPA	Plano Plurianual
PPBS	<i>Planning, Programming and Budgeting System</i>
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RP	Identificador de Resultado Primário
RPPS Públicos	Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SNC	Sistema Nacional de Cultura
SOF	Secretaria do Orçamento Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora
UO	Unidade Orçamentária
USP	Universidade de São Paulo

Introdução

*Leandro Maciel do Nascimento*¹

*José Mauricio Conti*²

*Donato Volkers Moutinho*³

O aumento do interesse por assuntos relacionados ao orçamento público aponta para uma lacuna de publicações voltadas para quem deseja ter um primeiro contato com a matéria, especialmente alunos de graduação em direito ou outra área afim. Por questões editoriais e/ou por limitação de espaço, os manuais de Direito Financeiro disponíveis no mercado costumam reservar, quando reservam, uma pequena parcela para os temas aqui abordados. Tal fato termina por excluir parcela relevante do conteúdo que deveria ser tratado e termina por gerar falhas na formação. Somente após a graduação é que parcela dos bacharéis passa

¹ Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Filosofia, Especialista em Direito Constitucional e Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Procurador do Ministério Público de Contas do Estado do Piauí, ex-Procurador da Fazenda Nacional, ex-Procurador Federal e ex-Assessor Jurídico (concurado) do Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE/PI). Professor.

² Livre docente em Direito Financeiro e Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito e em Ciências Econômicas pela Faculdade de Economia e Administração, ambas da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Juiz aposentado do Poder Judiciário do Estado de São Paulo. Consultor em Direito Financeiro.

³ Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito e em Engenharia Elétrica, ambos pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Conselheiro Substituto no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE/ES) desde 2023. Entre 2004 e 2023, foi Auditor de Controle Externo no TCE/ES, período em que atuou em diversas atividades e funções, inclusive como Secretário-geral de Controle Externo.

a ter contato mais aprofundado com o estudo do orçamento público, por motivos profissionais ou por interesses acadêmicos.

O presente livro visa contribuir para o preenchimento dessa lacuna. Foi pensado e construído a partir da experiência nas aulas da disciplina “Orçamento Público”, ministrada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a responsabilidade do professor José Maurício Conti. Os autores têm dois pontos em comum: em primeiro lugar, todos são ou foram orientados ou acompanhados pelo professor José Maurício Conti em algum momento de sua trajetória acadêmica (na graduação, no mestrado ou no doutorado em Direito Financeiro da USP); em segundo lugar, são todos profissionais (professores, advogados ou agentes públicos) que trabalham diretamente e/ou pesquisam temas de Direito Financeiro e de orçamento público. Todos os textos revelam essas características.

O tema é sempre relevante e atual. Isso porque o orçamento público é a instituição que expressa, em sua essência, as lutas políticas, em assembleias ou parlamentos, para acompanhar, fiscalizar e controlar o poder financeiro do Estado⁴. Nesse sentido, em razão de suas origens e de sua evolução, principalmente a partir do século XIX, bem como dos testes de resistência aos quais sempre é submetido, o orçamento público apresenta um relevante conteúdo político⁵. Está na origem das democracias liberais e é elemento indispensável à sua manutenção nos tempos atuais. Isso porque a lei orçamentária anual materializa (ou pelo menos simboliza) o consentimento da comunidade política, por meio de seus representantes, ao programa de receitas e de despesas governamentais⁶.

Em um dos julgamentos mais importantes de sua história recente, proferido na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 850/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) teve um encontro marcado com os fundamentos do Direito Financeiro e da separação de poderes ao abordar o tema relativo às emendas parlamentares à lei de orçamento e sua compatibilidade com o texto constitucional.

⁴ BEREIJO, Álvaro Rodriguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. In: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. LII.

⁵ DUARTE, Tiago. **A lei por detrás do orçamento**: a questão constitucional da lei do orçamento. Coimbra: Almedina, 2007.

⁶ BEREIJO, Álvaro Rodriguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. In: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. LII.

Entre as questões apreciadas no julgamento, houve o reconhecimento da natureza intrinsecamente política do processo orçamentário, o qual passa pelas negociações inseridas no mundo real da política, próprias do assim chamado presidencialismo de coalizão, bem como da necessidade de o direito estabelecer parâmetros de controle para a ação de todos os responsáveis pela atividade orçamentária.

Nesse sentido, embora reconhecendo a necessária e legítima discricionariedade nas escolhas das alocações orçamentárias, é importante lembrar que um dos objetivos do conjunto de normas jurídicas que regem o orçamento público é o de limitar o poder financeiro de quem o propõe (no caso, o Executivo) e de quem o emenda e o aprova (no caso, o Legislativo), sem desconsiderar o relevante e indispensável papel de quem tem a última palavra sobre a higidez constitucional das atividades orçamentárias (no caso, o Judiciário). Conforme voto condutor proferido na ADPF n. 850/DF:

11. Somente com a Constituição Federal de 1988, o Congresso Nacional retomou papel ativo no planejamento e no controle orçamentário e financeiro da União. Até então, com ressalva do período de vigência da Constituição de 1946, o Poder Legislativo exercia apenas a função passiva de aprovar ou não a proposta orçamentária anual do Executivo.

12. É certo que, fundados em critérios políticos, o ato de gastar e a escolha do objeto das despesas públicas envolvem decisão com alguma medida de discricionariedade. Os detentores deste poder de escolha poderão, validamente, favorecer a redução dos gastos e a política de austeridade fiscal ou, v.g., prestigiar a promoção da justiça social e a ampliação das despesas públicas, conforme os valores predominantes em um determinado momento entre os representantes do povo eleitos.

É nesse específico contexto que a ciência das finanças adquire espaço no ordenamento constitucional, ao impedir, por meio de instrumentos de planejamento e de controle financeiro, que a vontade política manifestada pelos governantes venha a dar lugar ao patrimonialismo e aos atos de captura do poder, com grave subversão dos interesses públicos em favor dos projetos de poder inoficiosos, degenerando a democracia no primado da demagogia⁷.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 850 Distrito Federal. Relatora: Ministra Rosa Weber, Plenário.

Ao longo do tempo, o orçamento público adquiriu novas funções. Além de meramente estimar receitas e autorizar despesas, passou a exercer um relevante papel de intervenção estatal em assuntos econômicos e sociais. E isso se intensificou após as grandes crises econômicas ocorridas nas primeiras décadas do século XX e, principalmente, no período imediatamente posterior à Grande Depressão dos anos de 1930 e à Segunda Guerra Mundial⁸. Advém justamente dessa época a clássica divisão tripartite, no âmbito das finanças públicas, das funções estatais (implementadas pela via orçamentária), conforme proposto por Richard Musgrave na década de 1950: alocação, redistribuição e estabilização⁹. A ênfase a ser dada a cada uma dessas funções será dada de acordo com a conjuntura e eventualmente diante do enfrentamento de crises quanto à prestação de serviços públicos, à desigualdade e à distribuição de renda ou à ocorrência de desacelerações, recessões ou depressões econômicas. Apenas para ilustrar, há de ter em conta a intensidade da atuação dos estados nacionais pela via orçamentária (inclusive em cooperação internacional) no enfrentamento das duas graves crises econômicas do século XXI: a Grande Recessão pós 2008¹⁰ e os efeitos da pandemia de covid-19¹¹.

É justamente nesse contexto que o presente trabalho vem a público. O objetivo aqui é o de conciliar os fundamentos clássicos (legitimação democrática para a atividade financeira estatal) com a necessidade de inovação e adaptação às demandas e aos desafios próprios do século XXI, passando pelas funções que foram incrementadas aos orçamentos

Brasília, 19 de dezembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 abr. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478147/false>. Acesso em: 30 out. 2023. p. 41.

⁸ MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. v. 1. Traduzido por Auriphero Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1973. p. 16.

⁹ MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. v. 1. Traduzido por Auriphero Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1973; e STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector**. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2015.

¹⁰ BERNANKE, Ben S.; GEITHNER, Timothy F.; PAULSON JUNIOR, Henry M. **Apagando o incêndio**: a crise financeira e suas lições. Traduzido por Pedro Maia Soares. São Paulo, 2020.

¹¹ TOOZE, Adam. **Portas fechadas**: como a Covid abalou a economia mundial. Traduzido por José Geral Couto. São Paulo: Todavia, 2021.

públicos ao longo do tempo (como as intervenções socialmente distributivas e as ações economicamente estabilizadoras).

O livro é dividido em dez capítulos, de modo que a escolha e a sequência dos temas buscam fornecer uma visão panorâmica e apresentam a linguagem e a profundidade adequadas para um primeiro contato com as matérias. Parte dos aspectos mais gerais sobre o orçamento; passa pelo planejamento, pelas receitas, pelas despesas e chega à elaboração e à execução orçamentárias. Na parte final, ainda detalha o controle de constitucionalidade e indica perspectivas futuras para as finanças públicas como um todo. As questões relativas ao controle orçamentário é objeto de outro livro organizado nos mesmos moldes que este, publicado em 2022¹². Quanto aos assuntos aqui tratados, o detalhamento é feito a seguir.

No **capítulo 1, Rafael Antonio Baldo** apresenta as **noções fundamentais em matéria de orçamento público**. Parte da premissa de que se trata de um dos documentos basilares “de uma democracia, na medida em que garante aos representantes do povo e aos próprios cidadãos a fiscalização prévia, concomitante e posterior das receitas e despesas a serem realizadas pelos governantes e pelos agentes públicos em geral”, documento esse que reflete questões “relevantes como o custo dos direitos, a cláusula da reserva do possível, o controle das metas fiscais e a participação democrática nas decisões alocativas”. Nessa parte do livro, são analisadas (1) as relações entre Direito Financeiro e ciência das finanças; (2) funções, significados e origens do orçamento público; e (3) princípios orçamentários e a natureza do orçamento público.

A **lei orçamentária anual** é tema tratado em detalhes no **capítulo 2**. Nessa parte do livro, **Donato Volkens Moutinho** situa essa espécie normativa, dentro do sistema orçamentário brasileiro, como um dos elementos de uma tríade, formada também pelo plano plurianual e pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Conforme afirma: “Nos termos de Weder de Oliveira, tem-se um sistema ‘tri-legal’, não por ser muito legal – no sentido da expressão gaúcha –, mas porque, por força do art. 165 da CRFB/1988, em cada parte, periodicamente, esses três instrumentos devem ser estabelecidos em lei”. Nos termos do direito positivo brasileiro, o autor explora (1) a lei orçamentária

¹² CONTI, José Maurício; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel (Coord.). **Controle da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2022.

enquanto lei única a veicular três campos de atuação orçamentária: o orçamento fiscal em sentido amplo; o orçamento específico para a seguridade social e o orçamento voltado para os investimentos em empresas estatais. Em seguida, detalha cada um desses componentes: (2) o orçamento público destinado aos investimentos em empresas nas quais o Estado detenha a maioria do capital social com direito a voto; (3) a parte do orçamento destinado ao gasto social que abrange os componentes da seguridade social (saúde, previdência e assistência); e (4) o orçamento fiscal, enquanto geral ou residual, já que, conforme afirma, abrange “por exclusão, todas as receitas previstas e despesas fixadas para o exercício que não se encaixem nos critérios para a sua inclusão no orçamento de investimento das estatais ou no orçamento da seguridade social”. Em seguida, (5) detalha o conteúdo da lei orçamentária, a partir das regras constitucionais, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, e da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ademais, não deixa de incluir e comentar alterações recentes no texto constitucional com impacto no campo orçamentário, com destaque para o art. 165, § 16, o qual determina que as leis orçamentárias devem “observar, no que couber, os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição”. Por fim, enfatiza que, “para funcionar, apropriada e simultaneamente, como instrumento de controle parlamentar das finanças públicas, como ferramenta de planejamento da economia e da gestão pública e como foro de decisão acerca das prioridades alocativas”, os orçamentos devem ser estruturados em lei “e observar o conteúdo e as limitações previstas nas normas constitucionais e nas normas gerais de direito financeiro, notadamente, aquelas veiculadas na LRF e na Lei n. 4.320/1964”.

Após o detalhamento da lei orçamentária anual, **José Maurício Conti** reforça, no **capítulo 3**, a importância e a necessidade do **planejamento em matéria orçamentária**. O texto parte da identificação de três funções para as leis orçamentárias: controle, gestão e planejamento. Conforme expõe, o ordenamento jurídico brasileiro identifica duas vertentes quanto ao planejamento das ações de governo, a saber: o planejamento econômico governamental, de um lado, e o planejamento orçamentário da administração pública. Este último, “representado por um sistema de normas de planejamento que, no Brasil, é estruturado a partir da tríade de leis com natureza orçamentária previstas no art. 165 da CRFB/1988 (PPA, LDO e LOA), responsáveis por materializar e

coordenar financeiramente as ações governamentais”. Partindo dessa premissa, o capítulo analisa a partir da ótica do planejamento: (1) o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, o anexo de metas fiscais e o orçamento; (2) a evolução de técnicas ou modelos orçamentários: os orçamentos tradicional, de programa, de performance, de base zero e o chamado *Planning, programming and budgeting system* (PPBS); e (3) as amplas funções da LDO. Por fim, apresenta relevantes análises setoriais: (4) o planejamento de longo prazo para ações nos campos da educação, da cultura e da saúde, assim como (5) os aspectos essenciais do planejamento estratégico no âmbito do Poder Judiciário.

Em seguida, no **capítulo 4, Andressa Torquato Fernandes** expõe o componente das **receitas públicas** no âmbito do orçamento estatal. Inicia com (1) o detalhamento do conceito jurídico de receita pública, distinguindo-o dos meros ingressos, apontando os reflexos de tal distinção, por exemplo, na segregação das receitas orçamentárias e extraorçamentárias. Conforme argumenta, o direito positivo brasileiro enfatiza não o efetivo ingresso nos orçamentos, mas a capacidade de financiar as despesas públicas. Nesse sentido, explica a autora, é que “foram estipulados níveis de classificação da receita na Lei n. 4.320/1964. O primeiro deles se baseia na sua categoria econômica, dividindo-as em receitas correntes e de capital. Apenas num segundo nível de classificação é que as receitas públicas são classificadas, segundo a sua origem”. Em seguida, revisita (2) a distinção entre receitas correntes (detalhando os conceitos de receita corrente líquida) e receitas de capital, (3) as características das receitas originárias; das receitas derivadas; das operações de crédito, da amortização de empréstimos e da alienação de bens e (4) as receitas de transferências. Ademais, o capítulo inclui, ainda, (5) uma detalhada análise da natureza das receitas advindas da exploração de recursos naturais não renováveis e (6) o retorno ao tradicional, mas ainda muito relevante, debate sobre a distinção entre taxas e preços públicos. Por fim, esgotando tema, a análise das receitas encerra-se com (7) uma detida abordagem sobre as renúncias de receitas no direito brasileiro, a indicar suas vicissitudes e requisitos para sua adequação formal e substancial. Dada a relevância do tema e de seus impactos nas receitas públicas brasileiras, o capítulo traz uma conclamação ao final: cabe aos órgãos que fiscalizam e controlam os orçamentos públicos a verificação do cumprimento dos requisitos necessários à renúncia de receitas, com vistas aos aspectos formais e materiais, de modo a verificar “se de fato os dados

apresentados espelham uma perspectiva de cenário fidedigna, capaz de atender o interesse público (legitimidade), segundo uma melhor relação de custo-benefício (análise quanto a sua economicidade)”.

Ainda sobre o tema das receitas públicas, o **capítulo 5**, sob a responsabilidade de **André Castro Carvalho** e **Marcelo Cheli de Lima**, trabalha o tema das **vinculações**. O texto parte da afirmação de que as vinculações de receitas não devem ser confundidas com os gastos mínimos obrigatórios (como as despesas com saúde e educação), mas que “são bastante utilizadas como formas de se conseguir um ‘atalho’ na apropriação de recursos públicos, de maneira que determinados setores ou beneficiários conseguem gravar (*earmark*) algumas receitas para suas atividades”. Em seguida, argumenta que, em razão da natureza política das escolhas orçamentárias, “as vinculações passaram a entrar nesse processo político e servindo como uma maneira de conformar grupos de interesse por meio da destinação de recursos específicos, mas acabam gerando uma dependência de trajetória, pelo fato de serem difíceis de revisão posteriormente”. Partindo de tal premissa, os autores (1) retornam à distinção entre impostos e contribuições, cujo critério é justamente a vinculação (ou não) das receitas arrecadadas; (2) reforçam o princípio da não afetação das receitas oriundas de impostos; e (3) expõem as hipóteses de desvinculação, com ênfase no caso da “desvinculação de receitas da União” (DRU). Ao final, (4) os autores trabalham as hipóteses constitucionais de vinculação de receitas de impostos, tais como no âmbito das ações e dos serviços públicos de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino, programas de inclusão e promoção social e fomento à pesquisa científica e tecnológica, entre outros.

Saindo do campo das receitas e passando para o outro polo da atividade financeira do Estado, **Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues** trabalha o tema das **despesas públicas no orçamento**, objeto do **capítulo 6** deste livro. Iniciando com uma lembrança de lições clássicas das finanças públicas brasileiras, o autor acentua uma dupla dimensão para o gasto: “À luz da distinção traçada por Baleeiro, portanto, a despesa pública tem tanto um aspecto global ou agregado quanto um aspecto individual ou concreto”. A seguir, (1) analisa a delimitação dos créditos orçamentários pelas classificações da despesa e (2) detalha a estrutura atual da programação orçamentária da despesa na União, com ênfase nas classificações institucionais, econômica, funcional e programática da despesa pública federal.

A **elaboração da lei orçamentária** é o tema explorado no **capítulo 7**, de autoria de **Rodrigo Oliveira de Faria**. Conforme reafirma no início, a “CRFB/1988 fixou os contornos jurídicos basilares e as matérias de competência de cada uma das leis orçamentárias, embora remetendo a uma lei complementar, conforme o seu art. 165, § 9º, para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização” de cada uma das espécies de leis que compõem o sistema orçamentário brasileiro. Nesse sentido, afirma que as leis orçamentárias extraem do texto constitucional um intrínseco caráter instrumental e finalístico, caracterizando-se como leis especiais de conteúdo determinado. E mais: dadas todas as suas características constitucionais, a lei de orçamento “representa um texto compromissório que corporifica, em uma perspectiva de legitimação democrática, a síntese do ‘acordo político possível’”. Dito isso, o autor detalha e explica os aspectos mais relevantes (1) da fase administrativa e (2) da fase legislativa propriamente dita do processo de elaboração das leis de orçamento. Ao final, dedica parte de seu texto a um tema muito comum nas mais diversas unidades da federação brasileira: (3) a anomia orçamentária, caracterizada pela demora ou pela não aprovação da lei orçamentária. E aponta as possíveis soluções jurídica para tais situações.

Elaborada a lei orçamentária, devem ser realizadas as receitas disponíveis e concretizadas as despesas autorizadas, sem prejuízo de eventuais contingenciamentos e restrições que se mostrarem indispensáveis ao longo do exercício. Esses e outros são os temas abordados por **Gabriel Loretto Lochagin**, no **capítulo 8**, que trata da **execução orçamentária**. Conforme expõe, situada normalmente “como a terceira fase do ciclo orçamentário, a execução segue-se às etapas de elaboração e aprovação como o momento em que os objetivos da lei deverão ser perseguidos pela Administração Pública”. Adverte, contudo, para as inegáveis conotações políticas e econômicas de tal fase, não obstante ser carregada de inúmeros mandamentos técnicos e jurídicos. Em sua primeira parte, (1) o texto apresenta um interessante arcabouço teórico para situar a execução orçamentária “como momento de forte abertura intersistêmica do ordenamento jurídico”, aflorando “contradições intersistêmicas, notadamente pela permeabilidade do elemento jurídico ao político e ao econômico, intrínsecos ao contexto das decisões administrativas de implantação do orçamento público”. Em seguida são abordados: (2) os princípios jurídicos conformadores da execução orçamentária; (3) **as fases** de execução da despesa pública; (3) os ins-

trumentos de flexibilidade da lei orçamentária; (4) os casos de elevação das dotações orçamentárias iniciais, por meio de créditos adicionais, por exemplo, e (5) os casos de redução dos recursos orçamentários. A execução orçamentária é tema que comporta elementos muito dependentes da conjuntura. Segundo o autor, “a realidade é dinâmica, e as relações de poder mais ainda. Isto pode indicar, afinal, a perspectiva aberta do ordenamento jurídico aos contextos cambiantes que poderão exigir a adaptação da norma. Mudar textos, afinal, costuma ser mais simples do que mudar a realidade”.

Como as leis em geral, aquelas que compõem o sistema orçamentário também estão sujeitas à verificação de sua compatibilidade (formal e material) com o texto constitucional. O objetivo, no caso, é o de reforçar os limites daqueles que são responsáveis pela elaboração e pela execução das deliberações contidas nas normas de orçamento. Nesse sentido, o tema relativo ao **controle de constitucionalidade das leis orçamentárias** é objeto do **capítulo 9**, escrito por **Sérgio Assoni Filho**. O autor organiza seu texto em três partes, em que aborda: (1) as leis orçamentárias e o planejamento da atividade financeira estatal; (2) a natureza jurídica das leis orçamentárias; (3) o controle jurisdicional de constitucionalidade orçamentária propriamente dito; e (4) as leis orçamentárias e a efetividade dos direitos fundamentais. Conforme expõe, “as leis orçamentárias devem passar por uma ‘filtragem constitucional’, pois o processo de planejamento, elaboração e execução dos orçamentos públicos deve plena observância aos valores e objetivos delineados na Constituição vigente, tendo em vista que o atendimento das reais necessidades da população tem a maior correspondência possível com a efetividade dos direitos fundamentais”. Nesse sentido, e para concluir seu argumento, “competirá ao **Poder Judiciário**, mediante a provocação dos legitimados, declarar se os parâmetros constitucionais foram observados pelo legislador ordinário (infraconstitucional), no exercício das respectivas atribuições legislativas”.

Para encerrar este volume, o **capítulo 10** aponta um olhar dirigido ao porvir. O tema é o **futuro das finanças públicas**, a cargo de **Isac Costa**. A proposta é trabalhar com “três provocações sobre como tecnologias emergentes podem contribuir para a modernização da gestão das finanças públicas, de modo a tornar a atividade financeira do Estado mais transparente, eficiente e efetiva”. A premissa de que parte, e na qual declara acreditar, é a de que “o Estado pode ser mais eficiente pelo emprego, com os devidos ajustes, de novos modelos de

atuação e novas tecnologias disseminadas no setor privado, que podem servir de inspiração e adaptações para fomentar a inovação no setor público”. O texto é dividido em três seções: (1) transformação digital na administração pública; (2) ciência de dados, inteligência artificial, eficiência e efetividade e (3) rastreabilidade das transações e transparência: *blockchain* e real digital. É um texto instigante. Não obstante o fato de não se poder fazer previsões com um grau elevado de precisão, bem como o fato de os seres humanos fazerem projeções a partir das imagens, informações e recursos disponíveis até momento, não há dúvida de que este capítulo traz contribuições para um novo olhar dirigido às finanças públicas e à atividade financeira, com foco na qualidade dos dados, na eficiência no tratamento e no gerenciamento com vistas à eficácia quanto aos resultados obtidos, sob os menores custos financeiros e sociais possíveis. Segundo o autor, as “restrições fiscais, políticas e institucionais demandam soluções criativas e mudanças de mentalidade e paradigmas na estrutura e dinâmica do setor público”. Conforme propõe ao final: inovar é sempre essencial para a superação de obstáculos. Esse é o espírito que move todos os que fazem o presente livro.

Orçamento público:

noções fundamentais

Rafael Antonio Baldo¹

1.1. Introdução

O orçamento público é documento basilar de uma democracia, na medida em que garante aos representantes do povo e aos próprios cidadãos a fiscalização prévia, concomitante e posterior das receitas e das despesas a serem realizadas pelos governantes e pelos agentes públicos em geral, remetendo a outros temas relevantes como o custo dos direitos, a cláusula da reserva do possível, o controle das metas fiscais e a participação democrática nas decisões alocativas. Cada vez mais, o Estado utiliza o orçamento público para equilibrar as demandas políticas, econômicas e sociais².

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Master in *Global Rule of Law and Constitutional Democracy* pela Università degli Studi di Genova. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Atuou como Promotor de Justiça junto ao Ministério Público do Estado do Paraná (MPE/PR). Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (MPJTCE/SP) / Titular da 5ª Procuradoria.

² Enquanto os empresários buscam a concessão de benefícios fiscais, a destinação de recursos para novos investimentos e a criação de novo arcabouço fiscal, os cidadãos querem aumentar a transparência do orçamento público, ampliar a participação popular no ciclo orçamentário e garantir o financiamento dos direitos sociais. Além da pressão exercida pelo mercado e pela sociedade, o governo precisa considerar a participação mais expressiva do Poder Judiciário e do Poder Legislativo, como demonstram o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias e as emendas parlamentares de execução obrigatória, levando ao aparecimento de novas práticas como o orçamento secreto.

Nesse cenário, o estudo de temas como a elaboração, a aprovação e a execução das leis orçamentárias requer uma abordagem aproximativa que possa situar o estudo do orçamento público nos domínios do direito financeiro, indicando as diferenças com relação à análise feita pela ciência das finanças. Na sequência, o significado de orçamento público será o ponto de partida para o resgate de suas funções e origens. Após a análise dos princípios orçamentários mais conhecidos, será exposta a discussão doutrinária a respeito da natureza jurídica do orçamento público, sintetizando os principais aspectos das teorias da lei formal, da lei material e da lei *sui generis*.

1.2. Direito financeiro e ciência das finanças

O direito financeiro é ramo do direito público interno, cujo objeto de estudo consiste na atividade financeira do Estado, por este realizada com a finalidade de implementar as diferentes necessidades públicas conforme as fontes e os princípios atrelados à disciplina, observando sua relação com outras ciências e com outros ramos do direito. Sob o ponto de vista material, a atividade financeira do Estado é o objeto de estudo do Direito Financeiro, mas, sob o ponto de vista formal, o orçamento público é a categoria central em torno da qual orbitam temas como a receita não tributária, a despesa, a dívida pública, a responsabilidade fiscal e os sistemas de controle.

Precursor da disciplina, Myrbach Rheinfeld conceituava o Direito Financeiro como o ramo do direito que estuda as normas de direito público positivo que têm por objetivo a regulamentação das finanças das coletividades públicas. Segundo Carlos Fonrouge, o conteúdo do Direito Financeiro é composto pelo núcleo essencial do orçamento público, sendo complementado pelo regime jurídico dos investimentos, dos gastos públicos e dos sistemas de controle. Ele também observa que o direito tributário, antes conhecido como direito fiscal, despreendeu-se do Direito Financeiro com o objetivo de aprofundar o estudo sobre a tributação. Nas suas palavras, trata-se do “conjunto de normas jurídicas que regulam a atividade financeira do Estado em seus diferentes aspectos: os órgãos que o exercem, meios nos quais ele é exteriorizado e conteúdo das relações que o origina”³.

³ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3. ed. v. 1. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976. p. 26.

Num sentido próximo, Regis Fernandes de Oliveira entende que o estudo do Direito Financeiro abrange as receitas não tributárias, as despesas, o orçamento, o controle, a dívida pública e a responsabilidade fiscal, sendo compreendido como o ramo do direito público que examina a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico. No seu entendimento, o Direito Financeiro pode ser definido como o arranjo de princípios e de regras jurídicas que rege “[...] a arrecadação de receitas não tributárias, coloca-as no orçamento, estabelece as despesas, realiza-as, controla-as por seus órgãos e instrumentos de controle, administra receitas e despesas, distribui-as entre os diversos entes federativos, exige responsabilidades na aplicação dos recursos e impõe sanções às infrações cometidas”⁴.

Como objeto do Direito Financeiro, a atividade financeira do Estado consiste no conjunto de atos jurídicos que se destinam à satisfação das necessidades públicas, isto é, do interesse público primário, viabilizando não só a prestação dos serviços públicos, mas também o exercício de outras funções públicas. Segundo Aliomar Baleeiro, o progresso da civilização acentuou no Estado o caráter de “sistema orgânico de serviços públicos”, para além da função de órgão político, monopolizador do poder, sublinhando a importância da atividade financeira do Estado. Na sua síntese, “a atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público”⁵. Por sua vez, o autor explica que “necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público”⁶.

Para Gustavo Ingrosso, a atividade financeira do Estado é, ao mesmo tempo, uma atividade pecuniária que abrange os atos destinados à entrada das receitas, à realização dos gastos e à conservação de bens (objeto da ciência das finanças), uma atividade política que reflete um tipo de soberania financeira que transcende a busca do lucro (objeto da economia política) e, por fim, uma atividade jurídica que considera o complexo de normas que disciplinam o ordenamento formal de seus

⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 206.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 4.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 4.

atos e procedimentos, orientando o processo racional de avaliação das necessidades e de escolha dos meios financeiros para satisfazê-las (objeto do Direito Financeiro). Na sua opinião, os momentos anteriores e posteriores à atividade jurídica são abordados pela ciência das finanças e pela economia política. Por ser a premissa fundamental de toda a ação estatal, o orçamento público inaugura o estudo do Direito Financeiro, seguindo-se à análise do patrimônio (riqueza estática), das entradas e despesas (riqueza dinâmica), do Tesouro e do controle externo⁷.

Stéphanie Damarey observa que, durante o século XIX e boa parte do século XX, a ciência das finanças tinha uma pretensão totalitária que buscava abarcar as dimensões políticas, econômicas e jurídicas da atividade financeira do Estado. Por isso, durante muitos anos, a doutrina jurídica procurou estabelecer as diferenças epistemológicas e metodológicas entre o Direito Financeiro e a ciência das finanças, sem perder de vista o interesse comum pelo dinheiro público⁸. Ao ressaltar as diferenças com o Direito Financeiro, Aliomar Baleeiro explica que a ciência das finanças “é a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado”⁹. Trata-se de ciência ontológica que possibilita aplicações práticas e inspira as instituições político-jurídicas, pois as finanças públicas podem ser usadas para provocar resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar o desemprego e restaurar a prosperidade.

Apesar dos esforços doutrinários, Heleno Taveira Torres alerta que o desenvolvimento do Direito Financeiro foi obstaculizado pelo progressivo distanciamento da realidade, provocando o envelhecimento precoce da disciplina em virtude do apego doutrinário a velhos institutos. No Brasil, a teoria do direito financeiro desenvolveu-se com base nas doutrinas italianas, francesas e alemãs, com destaque para os autores da “ciência das finanças” do final do século XIX e do início do século XX. Nas décadas de 1980 e 1990, o Direito Financeiro tornou-se uma matéria baseada em critérios formais que pouco contribuíram para o

⁷ INGROSSO, Gustavo. **Diritto finanziario**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1954. p. 19.

⁸ DAMAREY, Stéphanie. **Droit public financier: finances publique, droit budgétaire, compatibilité publique et contentieux financier**. Paris: Dalloz, 2018. p. 11-19.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 9.

estudo de seus conceitos, princípios e métodos com base nos parâmetros fixados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). Por isso, o autor entende que o Direito Financeiro deve ser estudado como um sistema baseado na Constituição Financeira, de modo a superar dois problemas, o ontologismo na abordagem de seu objeto (atividade financeira do Estado) e a miscelânea metodológica entre o direito e a economia (ciência das finanças)¹⁰.

Devido ao processo de filtragem constitucional por que passaram todos os ramos do direito após 1988, o Direito Financeiro tem buscado reinterpretar suas fontes, seus princípios e seus métodos de interpretação, repercutindo no modo como tem se relacionado com os outros ramos do direito, principalmente com o direito constitucional, o direito tributário e o direito administrativo. Enquanto o direito constitucional estabelece a macroestrutura normativa de organização e de funcionamento do Estado, o Direito Financeiro coordena as finanças públicas, alinhando a arrecadação das receitas não tributárias e das receitas tributárias, nos moldes delimitados pelo direito tributário, às despesas públicas, sobretudo aquelas oriundas das obrigações disciplinadas pelo direito administrativo em decorrência da prestação dos serviços públicos e da celebração de diversos instrumentos, como os contratos administrativos, as parcerias público-privadas e os contratos de gestão.

São fontes do Direito Financeiro: (i) a Constituição, seja a CRFB/1988 como exercício do poder constituinte originário, seja a Constituição do estado como exercício do poder constituinte derivado decorrente, além da lei orgânica dos municípios no exercício de sua autonomia; (ii) a lei aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, compreendendo tanto as leis complementares e as leis ordinárias que disciplinam as matérias gerais e específicas de Direito Financeiro, quanto as leis ordinárias que veiculam a chamada tríade orçamentária (PPA, LDO, LOA); (iii) os atos normativos infralegais, como as portarias interministeriais da União que formalizam as sucessivas edições do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)¹¹; (iv) as resoluções do Senado Federal, como a Resolução

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 25-36.

¹¹ A Portaria Conjunta STN/SOF/ME n. 117, de 28 de outubro de 2021, a Portaria Interministerial STN/SPREV/ME/MTP n. 119, de 4 de novembro de 2021, e a Portaria STN n.º 1.131, de 4 de novembro de 2021, veicularam a 9ª edição

n. 40, de 20 de dezembro de 2001, que dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos estados, do Distrito Federal (DF) e dos municípios¹²; (v) os tratados internacionais, entre eles, o Tratado de Assunção de 1991 que criou o Mercosul, dele decorrendo as obrigações de financiamento comum da sua estrutura administrativa¹³.

Fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico brasileiro, a CRFB/1988 prescreve uma série de normas atreladas ao Direito Financeiro. Entre elas, destacam-se a competência concorrente e suplementar para legislar sobre a matéria¹⁴, o limite de despesa das câmaras municipais¹⁵, a possibilidade de intervenção em caso de ameaça às finanças públicas¹⁶, os poderes financeiros que foram atribuídos ao Congresso Nacional, à Câmara dos Deputados, ao Senado Federal e ao presidente da República¹⁷, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária pelos

do MCASP, que deve ser observado pela União, pelos estados, pelo DF e pelos municípios a partir do exercício de 2022.

¹² A Resolução n. 40/2001 foi editada com fundamento no art. 52, incisos VI e IX, da CRFB/1988.

¹³ Com base no Tratado de Assunção, o Protocolo de Ouro Preto foi assinado em 1994 com o objetivo de definir a estrutura institucional do Mercosul. O art. 45 desse Protocolo estabeleceu que “a Secretaria Administrativa do Mercosul contará com orçamento para cobrir seus gastos de funcionamento e aqueles que determine o Grupo Mercado Comum. Tal orçamento será financiado, em partes iguais, por contribuições dos Estados Partes”.

¹⁴ Segundo a CRFB/1988, a União, os estados e o DF detêm competência concorrente para legislar sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico e sobre orçamento, cabendo à União definir as normas gerais (art. 24, incisos I e II, e § 1º). Aos municípios compete legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e estadual, instituir e arrecadar seus tributos, assim como aplicar suas rendas sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e de publicar os balancetes nos prazos legais (art. 30, incisos I, II e III).

¹⁵ Os limites das despesas da câmara municipal com subsídio dos vereadores, folha de pagamento de pessoal e o gasto total da vereança consideram, por exemplo, a receita total do Município e a população local, nos termos estabelecidos pelo art. 29, incisos VI e VII, e pelo art. 29-A, da CRFB/1988.

¹⁶ A título ilustrativo, a União pode intervir nos estados para reorganizar as finanças do ente que não pagar a dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, não repassar aos municípios a parte devida das receitas tributárias, não prestar contas anuais e não realizar os gastos mínimos de saúde e de educação (art. 34, incisos V, alíneas “a” e “b”, e VII, alíneas “d” e “e”, da CRFB/1988).

¹⁷ Nesse sentido, o Congresso Nacional tem competência exclusiva para resolver sobre tratados que acarretem gravames ou encargos financeiros, julgar as contas anuais do Presidente e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo (art.

sistemas de controle externo e de controle interno, o pagamento dos precatórios, a repartição das receitas no campo do federalismo fiscal, a fixação de normas gerais a respeito das finanças públicas, o regime jurídico de elaboração e de aprovação do orçamento público, além da previsão constitucional dos gastos obrigatórios mínimos nas áreas da saúde e da educação.

Como decorrência do princípio da legalidade, a lei é o instrumento regular de veiculação das normas de Direito Financeiro. Sob o prisma formal, as medidas provisórias e as leis delegadas têm, respectivamente, utilização restrita e proibida nos domínios do orçamento público, admitindo-se o uso excepcional da medida provisória para abrir créditos extraordinários com o objetivo de custear despesas imprevisíveis e urgentes¹⁸. Sob o prisma material, o art. 163 da Constituição estipula que Lei Complementar (LC) deve estipular as normas gerais sobre finanças públicas, fiscalização financeira e endividamento público, como é o caso da LC n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Cabe frisar que a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, é lei ordinária que foi recebida com *status* de lei complementar pela ordem constitucional de 1988, pois ela estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços. Além disso, existem

49, incisos I e IX, da CRFB/1988). A Câmara dos Deputados tem competência privativa para proceder à tomada de contas do presidente, se elas não forem apresentadas ao Congresso depois de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa (art. 51, inciso II, da CRFB/1988). Por sua vez, o Senado tem competência privativa para autorizar operações externas de natureza financeira, fixar os limites globais para a dívida consolidada dos entes federativos, dispor sobre os limites globais e as condições para as operações de crédito externo e interno dos entes federativos, dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno e estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos estados, do DF e dos municípios (art. 52, incisos V, VI, VII, VIII e IX, da CRFB/1988). Por fim, o presidente da República tem competência privativa para enviar ao Congresso as propostas orçamentárias (PPA, LDO, LOA) e para prestar contas anuais ao Congresso, constituindo crime de responsabilidade o ato de sua autoria que atentar contra a lei orçamentária (arts. 84, incisos XXIII e XXIV, e 85, inciso VI, da CRFB/1988).

¹⁸ Segundo o art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, da CRFB/1988, é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º. Consoante o seu art. 68, § 1º, inciso III, não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre PPA, LDO e LOA.

leis ordinárias que preveem normas específicas com repercussão direta no Direito Financeiro, como a Lei de Diretrizes e Bases (Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996) e a Lei das Parceiras Público-Públicas (Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004)¹⁹.

Nas últimas décadas, a difusão de princípios com carga normativa e de conceitos jurídicos indeterminados fez com que a aplicação das normas deixasse de ser uma operação restrita à lógica hermética da subsunção, fragilizando a premissa de que a interpretação somente seria necessária nos casos nebulosos (*interpretatio cessat in claris*). Difundiu-se a ideia de que o sentido da norma jurídica não pode ser extraído da vontade do legislador (*mens legislatoris*), nem do próprio texto (*mens legis*), na medida em que ele varia conforme o uso prático da linguagem pelo intérprete. É nesse contexto que foi ressaltado o papel da jurisprudência e da doutrina na interpretação e na aplicação das normas de Direito Financeiro, sobretudo nos casos de lacuna semântica e de colisão entre princípios. Essa tendência ganhou força com a edição das súmulas vinculantes, a difusão das teses de repercussão geral e a recente alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018, no ponto em que exigiu maior atenção dos julgadores para as consequências práticas da decisão²⁰. Por fim, vale lembrar que a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito não são formas primárias do direito, mas meios supletivos de integração que garantem a completude do ordenamento jurídico em caso de lacuna formal.

¹⁹ Por exemplo, o art. 71 da Lei n. 9.394/1996 estabelece que “não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com: III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos [...]”. Já o art. 28 da Lei n. 11.079/2004 prescreve que “a União não poderá conceder garantia ou realizar transferência voluntária aos Estados, Distrito Federal e Municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 5% da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subsequentes excederem a 5% da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios”.

²⁰ A título exemplificativo, o Tema 818 do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede de repercussão geral, que “é compatível com a Constituição Federal controle judicial a tornar obrigatória a observância, tendo em conta recursos orçamentários destinados à saúde, dos percentuais mínimos previstos no artigo 77 do ADCT, considerado o período anterior à edição da Lei Complementar n. 141/2012”.

1.3. Funções, significados e origens do orçamento público

Num mundo onde quase tudo tem seu preço, a materialização de um desejo, necessidade, ação ou projeto requer disposição, tempo e recurso, aí incluídos os recursos naturais, humanos ou financeiros. Como os recursos geralmente são escassos, é comum avaliar, planejar e calcular a melhor maneira de alcançar o resultado pretendido, porque existem outros desejos, necessidades, ações e projetos na fila de espera. O orçamento pode ter vários significados que estão usualmente relacionados à pesquisa de preço, à análise dos recursos disponíveis e ao planejamento. Quanto maior o custo envolvido, mais recomendável será fazer uma pesquisa prévia de preços para verificar se a despesa cabe no bolso. E, se ela não couber, o planejamento entra em cena. Nesse caso, o passado indica as condições de crédito para que a despesa seja realizada no presente e a dívida seja paga no futuro. Essa abordagem aproximativa tem o propósito de desmitificar o orçamento público como algo incompreensível para a maioria das pessoas.

Na sua essência, o orçamento público tem muitos pontos em comum com o orçamento das pessoas, das famílias, das empresas e das associações, porque envolve a avaliação de cenários, o planejamento de atividades e projetos, assim como o cálculo das receitas e das despesas. A diferença é que orçamento público costuma ser bem mais complexo em decorrência de suas diversas funções e formalidades e das inúmeras tarefas assumidas pelo governo, considerando a pressão exercida pelos segmentos políticos, sociais e econômicos. No Estado Democrático de Direito, os representantes do povo elaboram e aprovam o orçamento público conforme as regras de um processo legislativo especial que culmina na edição das leis orçamentárias. Enquanto o PPA estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas do quadriênio vindouro, a LDO analisa o cenário fiscal com o objetivo de selecionar as prioridades e de direcionar a elaboração do orçamento anual. Por fim, a LOA define as receitas e as despesas para o exercício financeiro seguinte, sendo organizadas, internamente, de acordo com os vários tipos de classificação orçamentária.

Essas classificações não só orientam a execução do orçamento pelo governo, como também balizam a fiscalização realizada pelos órgãos de controle, servindo, ainda, para ressaltar as diversas funções desempenhadas pelo orçamento público. Como instrumento aplicado no controle legislativo

do equilíbrio fiscal, a peça orçamentária adota a classificação institucional e a classificação por elementos de despesas para indicar o responsável e o objeto dos gastos, de modo que a receita estimada possa atender às despesas a serem realizadas pelo vasto rol de unidades orçamentárias, gestoras e administrativas. Como ferramenta utilizada pelo governo no planejamento da gestão pública e da economia nacional, o orçamento recorre às classificações funcional, programática e por categorias econômicas para ajudar na resolução de problemas extrafiscais, como a eficiência estatal e o desenvolvimento socioeconômico, exercendo funções alocativas, distributivas e estabilizadoras. Como meio de implementação das decisões alocativas, o orçamento vale-se dos diversos tipos de classificação para mostrar a ênfase conferida ora ao controle dos gastos e dívidas, ora à participação democrática dos atores sociais, ora ao implemento das políticas públicas, com a promoção dos direitos sociais e a realização de investimentos. Assim, as peculiaridades do orçamento público remetem a diferentes procedimentos, formas, conteúdos e funções que lhe são atribuídos.

Nesse sentido, o orçamento público pode ser definido como a lei de iniciativa do Poder Executivo que deve ser aprovada pelo Poder Legislativo para determinado período, com a estimativa de receitas e a fixação de despesas que se distribuem por diferentes classificações, mediante o concatenamento de diretrizes, estratégias, objetivos, programas e ações orçamentárias, seguindo um procedimento específico de elaboração, aprovação, execução e controle que tem como ponto de partida os vetores fixados pelo órgão central de planejamento, as propostas parciais dos órgãos públicos e as manifestações populares colhidas nas audiências públicas, de modo que tal instrumento possa desempenhar diversas funções, entre as quais se incluem o controle parlamentar das finanças públicas, o planejamento da política fiscal e da gestão pública, assim como a formulação democrática de programas orçamentários que se destinam à satisfação das necessidades públicas e à implementação das políticas públicas.

Em geral, a ideia de orçamento público está tradicionalmente associada às receitas e às despesas do governo, mas o uso da expressão somente se difundiu no século XIX quando o constitucionalismo liberal consolidou uma série de regras e princípios destinados ao controle parlamentar das finanças públicas²¹. Naquela época, William Ewart

²¹ TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. Paris: Dalloz, 1972. p. 23.

Gladstone exerceu, por vários anos, o cargo de ministro das finanças na Inglaterra. Foi ele quem criou a tradição de levar numa bolsa de couro toda a papelada com a proposta orçamentária a ser apresentada para os membros do parlamento. Essa bolsa de couro era chamada de *budget*, do velho francês *bougette*²². Em espanhol, o vocábulo *presupuesto* significa a pressuposição daquilo que se pretende fazer, frisando o caráter prévio da autorização concedida pelos parlamentares para o governo arrecadar e gastar. Em português, o termo *orçamento* indica o ato de orçar, calcular e comparar a receita com a despesa²³. Segundo Paulo Roberto Simão Bijos, a palavra *orçamento* deriva do verbo italiano *orzare* e designa a necessidade contábil de fazer o cálculo das receitas e despesas. Porém, ele adverte que o orçamento italiano é chamado de *bilancio*, termo que reforça a ideia de equilíbrio orçamentário²⁴.

Embora o uso da expressão tenha se difundido somente no século XIX, o orçamento público foi se consolidando aos poucos em decorrência de vários fatores, como a racionalização do aparato estatal, o repúdio à tributação excessiva, a vitória burguesa nas revoluções liberais, a separação dos poderes e o constitucionalismo moderno. Na Inglaterra medieval, os gastos corriqueiros do reino eram custeados pelas receitas dominiais, enquanto as despesas ocasionais de guerra e de calamidade eram financiadas pelos tributos. Para evitar abusos, a Magna Carta de 1215 condicionou a cobrança dos tributos à previa autorização do conselho da nação (*no taxation without representation*). Com o tempo, a defesa do reino exigiu a criação de um exército permanente e a cobrança habitual de tributos que se submetiam à votação anual (princípio da anualidade). Após a Revolução Gloriosa de 1689, o parlamento conseguiu estender a votação anual para as despesas como uma forma de evitar a quebra do caixa e o socorro aos empréstimos, de modo que as despesas não extrapolassem as receitas (princípio do equilíbrio orçamentário). Como havia uma separação entre as despesas fixas e as variáveis, o ministro das finanças precisava explicar para o parlamento as necessidades financeiras do governo, reunindo num

²² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 530.

²³ VIANA, Arizio de. **Orçamento brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1950. p. 72.

²⁴ BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Direito orçamentário na Constituição Federal de 1988**. Brasília: Editora Gran Cursos, 2010. p. 19.

documento único todas as receitas e as despesas (princípio da unidade). Para melhor controlar as finanças públicas, o parlamento aprovou o *Exchequer and Audit Act* de 1866, criando o cargo de controlador geral. Assim, a autorização parlamentar das receitas e das despesas permitiu que o parlamento controlasse o ritmo de crescimento do Estado²⁵.

Na Alemanha, o monarca outorgou a Constituição Monárquica da Prússia de 1850 devido às pressões da crescente burguesia industrial. A Carta estipulava que o parlamento deveria aprovar o orçamento público, mas ela não disciplinava o que deveria acontecer se a peça orçamentária não fosse aprovada. Essa lacuna constitucional deu origem ao conflito prussiano de 1862 a 1866. Segundo Álvaro Rodríguez Bereijo, o conflito surgiu com o projeto do monarca que pretendia profissionalizar o exército, mas os deputados negaram a consignação de créditos orçamentários. Depois que a Câmara foi dissolvida em várias ocasiões, o rei propôs uma trégua aos parlamentares, que aprovaram um voto absolvendo o governo com relação aos gastos realizados sem a autorização orçamentária²⁶. É nesse clima pouco republicano e democrático que Paul Laband elaborou sua teoria a respeito da natureza jurídica da lei orçamentária, como mera lei formal sem conteúdo material. Na opinião de Bereijo, a teoria labandiana pretendia justificar a vitória do princípio monárquico sobre a soberania do parlamento, legitimando a atuação do governo mesmo no caso de rejeição parlamentar do orçamento²⁷. Tal o sucesso dessa teoria que ela rapidamente se difundiu pela França e por outros países onde o governo exercia historicamente um papel central, como no caso do Brasil.

Na França, o orçamento buscou inspiração na história medieval das Assembleias Gerais e na experiência inglesa para elaborar os princípios clássicos do orçamento. Segundo Louis Troabas e Jean-Marie Cotteret, o governo de Napoleão Bonaparte não favoreceu o orçamento na prática. Mas, depois de 1817, a lei orçamentária anual passou a exigir a votação de receitas e despesas que eram indicadas pelos

²⁵ VIANA, Arizio de. Orçamento **brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1950. p. 46.

²⁶ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. In: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. XI-LI.

²⁷ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. In: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. LII.

valores brutos (princípio da universalidade), com o desdobramento das despesas por categorias e por ministérios (princípio da especialização). Como a votação do orçamento era mais célere, temas estranhos começaram a ser incluídos na proposta anual como uma espécie de cauda orçamentária, razão por que a prática foi proibida (princípio da exclusividade)²⁸. No século XX, a Lei Orgânica de Finanças Públicas de 1959 previu o conceito mais amplo de lei de finanças, a classificação das despesas por categorias econômicas e a autorização de programas como uma forma de garantir o equilíbrio econômico da nação dentro de um quadro plurianual. A partir de 1970, o governo francês aplicou uma técnica destinada à racionalização das escolhas orçamentárias numa linha próxima do orçamento-programa. Considerando o aumento dos gastos, a adoção do euro e a teoria da nova gestão pública, a Lei Orgânica de Finanças Públicas de 2001 passou a estimular a sustentabilidade financeira, a cultura do desempenho gerencial e a transparência fiscal.

Nos Estados Unidos, a Constituição foi interpretada no sentido de que caberia ao Poder Legislativo fazer apropriações sem a participação direta do presidente ou do secretário do tesouro. Criada a Comissão de Meios e Recursos em 1802, os senadores e deputados passaram a estimar as receitas e designar as despesas na forma dos créditos orçamentários (*appropriation bill*). O modelo de comissão única perdeu força, porque os outros congressistas também queriam participar das alocações, levando ao surgimento de várias comissões temáticas²⁹. Essa fragmentação provocou o crescimento dos gastos públicos, fortalecendo a corrente que defendia o orçamento formulado pelo Poder Executivo. Com base no relatório da Comissão Taft, o Congresso aprovou o *Budget and Accounting Act* de 1921, criando um órgão independente de auditoria (General Accounting Office), em complemento ao órgão central de orçamento do Poder Executivo (Bureau of Budget)³⁰.

Num relatório de 1949, a Comissão Hoover concluiu que as despesas tinham saído de controle durante o *New Deal*, porque o

²⁸ TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. Paris: Dalloz, 1972. p. 30- 34.

²⁹ BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 12-16.

³⁰ WILDAVSKY, Aaron B. **The new politics of the budgetary process**. 5. ed. Boston: Pearson Longman, 2004. p. 39.

orçamento enfatizava as coisas adquiridas e não as tarefas realizadas. Por isso, a Lei de Procedimentos Orçamentários e Contábeis de 1950 permitiu que o governo criasse novas técnicas de orçamentação, como o orçamento de desempenho e o orçamento-programa. Nesse sentido, os militares passaram a atrelar os recursos aos objetivos escolhidos com base nos meios e nas alternativas disponíveis, dando origem ao PPBS, *Planning Programming Budgeting System*. Em 1974, a Lei de Controle dos Contingenciamentos obrigou o governo a comunicar o Congresso quando postergasse, cancelasse ou deixasse de gastar os créditos. O crescimento da dívida pública durante a década de 1980 provocou a difusão de outros modelos de orçamento que favoreciam o corte de gastos, como o orçamento base-zero, o orçamento base-equilibrada e o orçamento base-meta. A partir de 1985, o governo publicou três atos com o objetivo de reduzir o déficit operacional, permitindo o corte linear dos gastos discricionários após a extrapolação das metas fiscais (*Gramm-Rudman-Hollings Acts*).

Como essas metas eram inalcançáveis, o presidente George Bush e os líderes do Congresso celebraram um acordo de reconciliação fiscal em 1990, dando origem às medidas compensatórias do sistema *pay-as-you-go*. Quanto aos gastos discricionários, o Congresso não podia ultrapassar o limite fixado na lei, cabendo ao presidente reduzir o valor excedente por meio de cortes lineares (*sequestration*). Quanto aos gastos obrigatórios, qualquer ato legislativo ou orçamentário que causasse um impacto permanente nas receitas ou nas despesas deveria ser compensado pela redução dos gastos ou pelo aumento de tributos. Reduzido o déficit fiscal, o governo começou a usar o orçamento para reformar a gestão pública. Enquanto a Lei de Desempenho e Resultados do Governo aprovou um novo orçamento de desempenho que prioriza o resultado obtido em função do impacto causado nos cidadãos (GPRA 1993), o *Program Assessment Rating Tool* reforçou a necessidade de avaliar a eficácia dos programas federais na implantação dos resultados (PART 2002). Posteriormente, a Lei de Modernização de 2010 fortaleceu o papel do órgão central de planejamento na avaliação dos resultados e dos problemas transversais.

No Brasil, o surgimento do orçamento público precisou aguardar a chegada da família real. Criado o erário régio em junho de 1808, adotou-se a escrituração contábil dos gastos pelo método das partidas dobradas. Após a independência, a Carta Imperial de 1824 previa que o ministro da fazenda deveria apresentar aos deputados o balanço anual do

exercício anterior e a proposta de orçamento para o exercício seguinte³¹. Proclamada a República, a Constituição de 1891 fortaleceu o Legislativo e os estados, sendo o período marcado pelas caudas orçamentárias, pelo aumento dos gastos e pelo crescimento da dívida. Após a Revolução de 1930, a Constituição de 1934 exigiu um orçamento anual único para cada esfera de governo (princípios da anualidade e da unidade), que deveria indicar o valor bruto das receitas e das despesas (princípio da universalidade), discriminadas em dotações que se dividiam em despesas fixas e despesas variáveis (princípio da especialização). Eram proibidas a concessão de créditos ilimitados e a inclusão de dispositivos estranhos à previsão de receita e despesa (princípio da exclusividade), salvo a autorização legislativa prévia para abrir crédito suplementar, para realizar operações de crédito por antecipação de receita e para dispor sobre o resultado orçamentário do exercício. Daí se infere que o texto constitucional consagrou, de forma implícita, os princípios clássicos do orçamento público.

Por sua vez, a Carta Polaca de 1937 orientou a reestruturação administrativa, financeira e econômica do país, levando à criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), à uniformização das regras contábeis no âmbito dos estados e municípios e à edição dos primeiros planos orçamentários de caráter plurianual, como o Plano Especial de 1939 e o Plano de Obras e Equipamentos de 1943. Após a Segunda Guerra Mundial, a Constituição de 1946 restabeleceu o controle legislativo das finanças públicas com o auxílio dos princípios da anualidade, da unidade, da exclusividade e da especialização. Foram editados vários planos de desenvolvimento, como o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek e o Plano Trienal de João Goulart. Inspirada nos trabalhos da Comissão Hoover, a Lei n. 4.320/1964 foi aprovada com a objetivo de uniformizar as regras orçamentárias e financeiras nas três esferas de governo. Na ditadura, a Carta de 1967 enfatizou a preservação do equilíbrio fiscal e o orçamento plurianual de investimentos, enfraquecendo a atuação do Congresso. Além do prazo exíguo para a votação do orçamento anual, as emendas parlamentares somente poderiam ser apresentadas na Comissão de Orçamento, desde que elas não implicassem o aumento da despesa global ou da despesa consignada para determinado órgão, projeto ou programas, nem levassem à modificação de sua natureza e de seu objetivo.

³¹ ROURE, Agenor de. **Formação do direito orçamentário brasileiro**. Rio de Janeiro: Tipografia do Jornal do Comércio, 1916. p. 15.

No mesmo ano, o Decreto-lei (DL) n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, previu a adoção do orçamento-programa numa linha próxima ao PPBS dos norte-americanos. Cada ministério devia criar programas setoriais e regionais de duração plurianual, guiando a elaboração do orçamento-programa. Já o orçamento-programa servia como uma espécie de roteiro para a execução anual dos programas. Por fim, a programação financeira ajustava o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo de caixa, assegurando a liberação automática das verbas necessárias para a realização desses programas. Na sequência, a Emenda Constitucional (EC) n. 1, de 17 de outubro de 1969, enfraqueceu, ainda mais, a atuação dos deputados e senadores, pois a proposta orçamentária devia ser submetida para a votação conjunta pelas duas casas dentro do prazo de apenas trinta dias. Em vez de se referir ao antigo estorno de verbas, a nova redação proibiu a transposição de recursos de uma dotação para outra sem a prévia autorização legal. Depois de 1973, a crise internacional do petróleo trouxe recessão econômica, alta da inflação e crescimento da dívida pública, dando início ao longo processo de redemocratização do país.

Na CRFB/1988, o orçamento adotou a forma da tríade orçamentária, devendo seu conteúdo observar as obrigações e as proibições atreladas aos princípios orçamentários. A comissão mista permanente de senadores e deputados passou a exercer um papel central nos momentos de aprovar e de fiscalizar as leis orçamentárias, cabendo-lhe emitir parecer sobre as emendas orçamentárias e sobre as contas anuais. Controlada a hiperinflação após a criação do real, o governo procurou reduzir o déficit e a dívida pública. Nesse sentido, a LRF exigiu o cumprimento das metas de resultado primário e de resultado nominal, com a obediência dos limites relacionados à renúncia de receita, à despesa com pessoal e ao endividamento público, incluindo a dívida consolidada, a dívida mobiliária, as operações de crédito, a concessão de garantia e os restos a pagar. No Brasil, a crise mundial de 2008 ganhou força após a Copa de 2014, acarretando uma crise financeira que foi agravada pela Covid-19. É neste contexto que ganharam destaque temas como o teto de gastos, as emendas parlamentares de caráter impositivo, o orçamento secreto e a recente discussão a respeito do novo arcabouço fiscal.

1.4. Princípios orçamentários e natureza jurídica do orçamento público

A história do orçamento público permite identificar a ocorrência de fatos e práticas que despertaram a atenção dos estudiosos do direito,

dando origem às discussões teóricas a respeito dos princípios orçamentários e da natureza jurídica das leis orçamentárias. As conquistas e os desvios verificados na prática da orçamentação fizeram com que os juristas elaborassem princípios gerais que deveriam orientar a elaboração e a aprovação do orçamento público. Não raro, muitos desses postulados serviam de referência para os constituintes e os legisladores, com sua previsão expressa ou implícita nas regras e nos princípios de direito positivo. Nesse sentido, os princípios clássicos da anualidade, da unidade, da universalidade, do equilíbrio, da discriminação, da exclusividade e da não afetação revelam a necessidade de votação anual de um orçamento uno com todas as receitas e as despesas, devidamente equalizadas e discriminadas, sem qualquer dedução, sem a inclusão de temas estranhos e sem a vinculação permanente dos recursos a determinado tipo de gasto.

O princípio da anualidade orçamentária significa que o Poder Legislativo deve aprovar as receitas e as despesas a serem executadas no exercício financeiro seguinte. Nem sempre o exercício financeiro coincide com o ano civil. Em vários países europeus, o exercício financeiro costumava começar no segundo semestre do ano civil devido ao período das colheitas e ao início da sessão legislativa. O Brasil já chegou a adotar o padrão europeu, mas muitos parlamentares pediam a coincidência entre o ano financeiro e o ano civil, sendo a medida implementada a partir de 1887. Os créditos devem ser aprovados antes do exercício, salvo as hipóteses excepcionais de anomia orçamentária e de abertura dos créditos adicionais. Se o orçamento anual não for aprovado antes do início desse exercício, surge uma situação de anomia orçamentária que pode paralisar o governo. Nesse sentido, Gaston Jèze aponta algumas soluções possíveis para a resolução desse problema: o sistema alemão da ampla discricionariedade na execução das despesas, o sistema espanhol de prorrogação total do orçamento anterior, o sistema francês de execução provisória dos duodécimos do futuro orçamento, o sistema norte-americano que estende a vigência dos créditos até votação do novo orçamento e o sistema inglês de pré-pagamento que libera os créditos necessários para atender os gastos corriqueiros sem indicar uma data final específica³².

As receitas e as despesas devem ser executadas dentro do exercício, mas o tempo dessas operações pode variar conforme o sistema

³² JÈZE, Gaston. **Cours de science des finances et de législation financière française**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1922. p. 140-164.

de contabilidade. Enquanto o regime de caixa considera a efetiva arrecadação das receitas e o efetivo pagamento das despesas, o regime de competência observa o nascimento formal desses atos. No regime de caixa, o governo não conseguia concluir todas as operações dentro do exercício, justificando um período adicional para fechar as contas anuais. Para evitar esse inconveniente e para resguardar o equilíbrio fiscal, o Brasil adotou, sob o ponto de vista jurídico, o regime de caixa para as receitas e o regime de competência para as despesas, usando a dívida ativa e os restos a pagar para carregar as receitas e as despesas pendentes de um exercício para outro. Quando os países começaram a utilizar o orçamento no planejamento da gestão e da economia nacional, a ideia de anualidade foi flexibilizada por meio de técnicas como o crédito de vigência plurianual e a autorização de programas. No Brasil, essa flexibilização foi promovida pelo quadro de recursos e aplicação de capital (Lei n. 4.320/1964) e pelo orçamento plurianual de investimentos (Carta de 1967), inspirando a previsão do plano plurianual no texto constitucional de 1988. Ao ressaltar a necessidade de conciliar as duas dimensões temporais, Heleno Taveira Torres salienta que “a Constituição brasileira obtém a vantagem dos planos plurianuais, quanto às políticas fiscais de desenvolvimento e de intervencionismo na economia, sem perda ou afetação ao controle concreto das despesas e estimativas de receitas, mantidas sob apuração anual”³³.

O princípio do equilíbrio orçamentário indica que o valor de todas as despesas inscritas no orçamento deve ser exatamente igual ao valor de todas as receitas estimadas, sem prever qualquer déficit ou superávit. Inspirado pela lógica contábil das finanças neutras, o princípio surgiu quando o orçamento exercia as funções básicas de controlar os gastos, de evitar o aumento dos tributos e de equilibrar as contas públicas. Após o *crack* de 1929, o intervencionismo keynesiano favoreceu o avanço das finanças funcionais e difusão da ideia mais permissiva de equilíbrio econômico da nação. Com isso, o governo podia realizar grandes obras e investimentos, sob a premissa de que esse déficit sistemático seria futuramente compensado pelas fases de bonança. Nesse sentido, James Giacomoni afirma que o princípio do equilíbrio financeiro foi ofuscado pela escola keynesiana, sendo restaurado após a crise que

³³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 375.

ocorreu no Estado e na economia a partir da década de 1970³⁴. Desta vez, o equilíbrio econômico da nação foi substituído pela lógica mais restritiva de equilíbrio fiscal. Isto porque o governo deve, ao mesmo tempo, observar a equivalência entre as receitas e as despesas inscritas no orçamento anual e buscar a obtenção de metas fiscais de superávit primário que possam diminuir o déficit operacional e a dívida pública.

Nesse cenário, a Constituição de 1988, em seu art. 167, incisos II, V e VII, estimula o equilíbrio fiscal por meio de regras e princípios que proíbem a realização de despesas acima dos créditos orçamentários, a abertura de créditos suplementares ou especiais sem lastro financeiro e a concessão de créditos ilimitados. Além de determinar a limitação da dívida pública, o texto constitucional buscou canalizar o endividamento para os novos investimentos, nos termos fixados pela “regra de ouro”, com a possibilidade excepcional de autorizar a realização de operações de crédito em montante superior às despesas de capital mediante a votação por maioria absoluta de votos, conforme o art. 167, inciso III, da CRFB/1988. No plano infraconstitucional, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seus arts. 4º, § 1º, e 9º, criou vários mecanismos preventivos e repressivos que resguardam o equilíbrio fiscal, como a fixação de metas fiscais pela LDO e a possibilidade de contingenciamento dos gastos para alcançar as metas de resultado primário ou nominal. Como o controle do equilíbrio fiscal depende dos contornos periodicamente atribuídos para a LDO, o governo tem buscado soluções menos conjunturais para o problema, instituindo, por exemplo, a polêmica figura do teto de gastos (EC n. 95, 15 de dezembro de 2016).

O princípio da não afetação das receitas proíbe a vinculação da receita oriunda dos impostos a determinado órgão, fundo ou despesa, impedindo que parte dos recursos disponíveis seja *a priori* excluída das decisões alocativas, de acordo com o art. 167, inciso IV, da CRFB/1988. Pela redação original desse dispositivo, a vinculação era admitida em três hipóteses excepcionais: amparar a transferência obrigatória para os entes subnacionais e os fundos de participação; assegurar o gasto mínimo na área do ensino; e garantir as operações de crédito por antecipação de receita. Aos poucos, o rol de exceções tem aumentado para garantir o financiamento contínuo de certas prioridades, com sua exclusão das disputas alocativas que se renovam anualmente. A EC n. 3, de 17 de

³⁴ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2022 [2021]. p. 65-66.

março de 1993, admitiu a vinculação excepcional da receita oriunda dos impostos estaduais e municipais, da repartição obrigatória do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e dos fundos de participação com o objetivo de facilitar a concessão de garantia ou de contragarantia pelo governo federal, assim como o pagamento das obrigações devidas pelos estados e municípios, conforme o art. 167, inciso IV, § 4º, da CRFB/1988. A Emenda n. 29, de 13 de setembro de 2000, permitiu a vinculação excepcional das receitas para custear o gasto mínimo na área da saúde. Por fim, a EC n. 42, de 19 de dezembro de 2003, admitiu a vinculação dos impostos em favor das atividades da administração tributária.

Além desse rol explícito de exceções ao princípio da não afetação, as vinculações também aumentaram por vias indiretas. Para driblar a repartição das receitas federais com os estados e os municípios, a União intensificou o apelo às contribuições e, sobretudo, às contribuições sociais. Contudo, essas contribuições trazem consigo uma referibilidade indireta que prejudica a livre aplicação do produto arrecadado. Por isso, a desvinculação das receitas da União foi aprovada com a finalidade de “desvincular os recursos vinculados” numa perspectiva de curto prazo, causando um impacto direto e imediato no financiamento da seguridade social. De acordo com Élide Graziane Pinto, esse mecanismo surgiu com a criação do Fundo Social de Emergência em 1994, sendo substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal em 1996, com sua prorrogação até 1999. Após a EC n. 27, de 21 de março de 2000, a DRU permitiu que parte dos recursos da seguridade social seja aplicada para custear os gastos discricionários com os serviços da dívida em detrimento dos direitos fundamentais, sobrevivendo sucessivas prorrogações³⁵.

O princípio orçamentário da exclusividade proíbe a inclusão no orçamento anual de matérias estranhas à previsão das receitas e à inscrição das despesas. Como o orçamento público deve ser aprovado antes do início do exercício financeiro, o Poder Legislativo tinha um prazo muito curto para analisar e aprovar as receitas e as despesas. Aos poucos, matérias estranhas começaram a ser inseridas na lei orçamentária anual com a finalidade de agilizar a aprovação de outras questões. Assim, esse princípio surgiu para combater a prática que ficou conhecida como orçamento rabilongo, cauda orçamentária, *cavaliers budgétaires* ou *riders*.

³⁵ PINTO, Élide Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais**: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real. Belo Horizonte: Editora Lutadora, 2010. p. 181-289.

Segundo Aliomar Baleeiro, “o mau costume atingiu as raízes do escândalo quando o Presidente Epitácio Pessoa vetou o orçamento de 1922 por causa dos abusos que maculavam o ventre da lei anual, incluindo, por exemplo, as nomeações e as promoções dos funcionários públicos”³⁶. A CRFB/1988, em seu art. 165, § 8º, proíbe a inclusão de matérias estranhas no orçamento anual, mas permite a autorização excepcional para abrir créditos suplementares e para contratar operações de crédito por antecipação de receitas. Segundo Ricardo Lobo Torres, a referência às operações de crédito por antecipação de receita mostra a preocupação do Constituinte com a dívida pública e o equilíbrio fiscal, pois os empréstimos em geral perderam o caráter de receita extraordinária para ingressarem no orçamento fiscal de forma habitual, com exceção das operações de crédito por antecipação de receita que devem ser quitadas dentro do próprio exercício financeiro³⁷.

Vale frisar que a Constituição de 1988 restringe a aplicação desse princípio à LOA, sem fazer menção expressa ao PPA e à LDO. Mas, dada a necessidade de compatibilizar as peças que compõem a tríade orçamentária, não seria razoável permitir que o PPA e a LDO disponham sobre matérias estranhas à atividade financeira do Estado. Havendo pertinência temática, o PPA pode abordar matérias conexas, como os programas de longo prazo que dão vida ao planejamento das atividades estatais. Da mesma forma, a LDO pode dispor sobre os critérios de limitação dos empenhos, sobre os requisitos de avaliação dos resultados e sobre as condições para a transferência de recursos às entidades públicas e privadas, porque estas questões interferem na alocação e na aplicação do dinheiro público. Segundo José Afonso da Silva, o princípio de exclusividade deve ser compatibilizado com os elementos do orçamento-programa, admitindo o enquadramento funcional das unidades orçamentárias, o diagnóstico da situação vigente, a identificação das prioridades, a definição dos objetivos e das atividades, com a discriminação dos serviços a serem executados³⁸.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 560.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. v. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 334.

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 107-111.

O princípio da unidade orçamentária recomenda a apresentação do orçamento anual num documento único com todas as receitas e as despesas dos órgãos, departamentos, fundos e entidades do governo. Ao facilitar a visão global das finanças públicas, esse princípio viabiliza o controle do equilíbrio orçamentário pelos membros do Poder Legislativo, dificultando a realização de manobras contábeis como a simulação de poupança e a ocultação de despesas em contas separadas. Contudo, esse princípio vem sendo historicamente abalado pela divisão interna e externa do orçamento anual. Gaston Jèze alertava que o princípio da unidade tinha sido violado no século XIX pela difusão das contas especiais e pelo orçamento extraordinário que abrigava separadamente os empréstimos contraídos para custear os gastos militares, garantindo o equilíbrio formal das contas anuais³⁹. Ao longo do século XX, o princípio da unidade sofreu novos abalos, porque a lei orçamentária anual, com todos os seus inúmeros quadros, tabelas e anexos, passou a dividir espaço com outros atos normativos que eram aprovados separadamente, como o orçamento plurianual de investimentos. Mas, graças ao sistema integrado de planejamento e orçamento, José Afonso da Silva afirma que o princípio da unidade teria se convertido no princípio da integralidade ou da totalidade, cabendo ao orçamento-programa sistematizar todas as múltiplas funções do Estado⁴⁰.

Desde a Constituição de 1988, as decisões alocativas passaram ser formalizadas em três leis distintas, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. A própria lei orçamentária anual compreende, ao mesmo tempo, o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das estatais e o orçamento da seguridade social, conforme o art. 165, § 5º, da CRFB/1988. Nesse mosaico orçamentário, o princípio da unidade tem deixado de designar a ideia de um documento único para todas as receitas e as despesas de todos os órgãos e as entidades do Estado. Por isso, alguns autores passaram a se referir ao princípio da unidade de outra forma, defendendo a existência de um orçamento único para cada esfera de governo. Nesse sentido, João Eudes Bezerra Filho assevera que o princípio da unidade “defende a ideia de que o orçamento deve ser uno, isto é, deve existir, somente, um

³⁹ JÈZE, Gaston. **Cours de science des finances et de législation financière française**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1922. p. 192-210.

⁴⁰ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 143-149.

único orçamento para cada ente da federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) em cada exercício financeiro”⁴¹.

O princípio da universalidade orçamentária remete à ideia de orçamento bruto, pois as receitas e as despesas não devem conter nenhum tipo de dedução, abatimento ou compensação. Segundo René Stourm, o princípio da universalidade surgiu na França quando da aprovação da lei orçamentária anual de 1818, estabelecendo a necessidade de indicar o montante bruto dos impostos e os gastos em seus valores universais⁴². Aos poucos, a regra da universalidade passou a ser vista como a necessidade de inscrição obrigatória de todas as receitas e das despesas, distanciando-se da ideia original de orçamento bruto sem deduções. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres assevera que, “segundo o princípio da universalidade, o orçamento deve conter todas as receitas e despesas da União, de qualquer natureza, procedência ou destino, inclusive as dos fundos, dos empréstimos e dos subsídios”⁴³. Diante dessas mudanças, André de Castro Carvalho, Gabriel Loretto Lochagin e Francisco Secaf Alves Silveira asseveram que o princípio da universalidade costuma ser confundido com o da unidade, mas essa confusão poderia facilmente ser desfeita quando a análise da universalidade é conjugada com a regra do orçamento bruto, reforçando a ideia de que todas as receitas e as despesas devem ser consideradas no orçamento de forma bruta, sem quaisquer deduções⁴⁴.

O princípio da especialidade, da especialização ou da discriminação afeta os créditos orçamentários a determinado órgão, serviço, função, objetivo, programa ou categoria econômica, a depender do critério adotado para agrupar e classificar as receitas e as despesas. Para viabilizar o controle legislativo das finanças públicas, foram criadas inicialmente a classificação por unidades administrativas e a classificação por elementos de despesa. Após o *crack* de 1929, o avanço do intervencionismo

⁴¹ BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 35.

⁴² STOURM, René. **Cours de finances, le budget**. Paris: Guillaumin Editeurs, 1891. p. 135.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. v. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 333.

⁴⁴ CARVALHO, André de Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Orçamento público. In: OLIVEIRA, Regis Fernandes (Coord. geral). **Lições de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 73.

keynesiano fez com que as receitas e as despesas fossem organizadas de outra maneira. Enquanto a classificação por categorias econômicas viabiliza o planejamento da economia nacional, a classificação funcional-programática operacionaliza planejamento da gestão pública. No Brasil, as classificações orçamentárias não mudaram muito desde a edição da Lei n. 4.320/1964, pelo menos no plano legal e constitucional. A CRFB/1988 foi bastante tímida ao abordar o tema, embora dela seja possível extrair a classificação institucional e a classificação programática, respectivamente, nos seus arts. 165, § 5º, inciso I, e 167, inciso I. A LRF não abordou as classificações de modo sistemático, fazendo alterações pontuais, como a necessidade de fixar uma reserva de contingência para cobrir os riscos fiscais, prevista no seu art. 5º, inciso III.

No plano infralegal, as classificações orçamentárias têm sido abordadas pelas sucessivas edições do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Segundo a 9ª edição desse manual, válida para a União, o DF, os estados e os municípios a partir do exercício de 2022, a classificação orçamentária da receita desdobra-se na classificação por natureza, na classificação por fonte ou destinação de recursos e na classificação por indicador de resultado primário, devendo ser seguida por todos os entes federativos, com o possível desdobramento para atender às respectivas peculiaridades. Por sua vez, a classificação orçamentária da despesa cinde-se na classificação institucional, na classificação funcional, na classificação por estrutura programática (programas e ações destrinchadas em atividades, projetos e operações especiais) e, por fim, na classificação por natureza, que agrega a classificação por categoria econômica, a classificação por grupo de natureza da despesa (modalidade de aplicação) e a classificação por elemento de despesa.

Além dos princípios orçamentários, os estudiosos do direito costumam analisar a natureza jurídica da lei orçamentária anual. Na síntese de Carlos Fonrouge, as diversas opiniões doutrinárias teriam se polarizado em duas vertentes, adotando como ponto de partida a distinção teórica entre lei formal e lei material. Enquanto as teorias monistas defendem a semelhança da lei orçamentária com as demais leis (lei no sentido material), as teorias dualistas qualificavam o orçamento público como uma lei meramente formal. Para os adeptos desta última corrente, a lei orçamentária teria aparência extrínseca de lei, mas conteúdo intrínseco de ato administrativo, sendo apenas um plano contábil ou um programa financeiro que deveria ser preparado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo com o objetivo

de estimar a arrecadação das receitas e de autorizar a realização das despesas. Com algumas divergências pontuais, essa corrente doutrinária foi encampada por Laband, Jellinek, Léon Duguit e Gaston Jèze. Para os adeptos da outra corrente, não haveria distinção entre lei formal e lei material, pois o orçamento público seria uma lei ordinária como as demais. A essa corrente teriam se filiado Zorn, Von Rönne, Hänel, Maybach-Rheinfeld, Mortara e Vitagliano⁴⁵.

Também existem autores que consideram o orçamento público como uma lei *sui generis*. Nesse sentido, Gustavo Ingresso entende que a finalidade do orçamento público seria organizar a Administração Pública para melhor conduzir a vida social e econômica da nação, permitindo que o governo e o parlamento tenham uma visão ampla das interferências estatais na economia e na sociedade⁴⁶. Ao qualificar o orçamento anual como uma lei de organização que serve para instituir e disciplinar as funções governamentais, a teoria de Gustavo Ingresso influenciou outros juristas que também rejeitavam a doutrina tradicional do orçamento autorizativo, incluindo Carlos Fonrouge e José Afonso da Silva. A partir da distinção formulada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho entre leis de impulso e leis de arbitragem, José Afonso da Silva assevera que o orçamento anual das despesas seria uma lei de impulso que estabelece os meios necessários para a materialização dos fins públicos, não podendo ser visto como um negócio jurídico entre os poderes, nem como um ato-condição, muito menos como um simples ato administrativo⁴⁷.

1.5. Conclusões

O resgate das noções fundamentais a respeito do orçamento público revela sua importância para a organização e o funcionamento do Estado Democrático de Direito. Enquanto a ciência das finanças analisa as repercussões sociais, políticas e econômicas da atividade financeira do Estado, o direito financeiro examina seus aspectos jurídicos, tomando como ponto de partida o estudo do orçamento. Ao longo da história,

⁴⁵ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3. ed. v. 1. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976. p. 134- 140.

⁴⁶ INGROSSO, Gustavo. **Diritto finanziario**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1954. p. 50-68.

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 271.

o orçamento público viu ampliar o rol das funções por ele exercidas, a começar pelo controle legislativo das finanças públicas, passando pelo planejamento da economia e da gestão pública até alcançar o debate republicano das prioridades alocativas. O desempenho efetivo dessas funções pressupõe a observância dos princípios orçamentários, assim como a ressignificação da disputa acadêmica a respeito da natureza jurídica das leis orçamentárias.

A lei orçamentária anual

*Donato Volkers Moutinho*¹

2.1. Introdução

No ocidente, a atual concepção de orçamento público se consolidou a partir das revoluções liberais Inglesa, Americana e Francesa, respectivamente, em 1688, 1776 e 1789, como pontuou Rafael Antonio Baldo no capítulo anterior. Elas consagraram a **exigência de representação da população no processo de tomada de decisões públicas** e, especialmente, a necessidade de consentimento prévio, primeiramente, para a imposição de tributos e, posteriormente, para a distribuição das despesas estatais. Em consequência desse processo histórico, na contemporaneidade, para cada ente estatal, a previsão da receita a ser arrecadada e a fixação da despesa pública é efetuada no orçamento.

Sob as rédeas da Constituição de 1988, o sistema orçamentário brasileiro é estruturado em torno do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, que juntos formam a tríade orçamentária indicada no capítulo anterior. Nos termos de Weder de Oliveira, tem-se um **sistema “tri legal”**², não por ser muito legal –

¹ Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito e em Engenharia Elétrica, ambos pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Conselheiro Substituto no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE/ES) desde 2023. Entre 2004 e 2023, foi Auditor de Controle Externo no TCE/ES, período em que atuou em diversas atividades e funções, inclusive como Secretário-geral de Controle Externo.

² Weder de Oliveira usa a expressão como alusão a um sistema presumidamente harmônico de três leis, cf. OLIVEIRA, Weder de. Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade. *In*: TESES DE DIREITO FINAN-

no sentido da expressão gaúcha –, mas porque, por força do art. 165 da CRFB/1988, em cada ente, periodicamente, esses três instrumentos devem ser estabelecidos por lei.

As leis que aprovam o PPA e as diretrizes orçamentárias, dentro do contexto do planejamento da ação governamental, são tratadas por José Mauricio Conti no próximo capítulo. Neste, nas seções seguintes, trata-se da lei orçamentária anual, sua organização e seu conteúdo. Já o processo de elaboração da LOA, inclusive suas fases e os agentes envolvidos, é descrito por Rodrigo Oliveira de Faria, no capítulo 7.

2.2. Três orçamentos, um documento, uma lei

A Constituição de 1988, no § 5º de seu art. 165, prevê a existência de **três orçamentos**, quais sejam, o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social.

À primeira vista, essa multiplicidade de orçamentos pode parecer conflitar com o princípio orçamentário da unidade, um dos clássicos arrolados por Rafael Antonio Baldo no capítulo anterior, que exigiria a existência de “um só orçamento”³. No entanto, como ele aponta, a unidade orçamentária está satisfeita desde que os diversos orçamentos estejam consolidados em um documento único, razão pela qual, para alguns, está convertida na integralidade ou totalidade.

No sistema brasileiro, essa condição de consolidação está satisfeita, pois, por força do art. 165, § 5º, da CRFB/1988, em cada ente da federação, seus orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social **integram um só documento, a lei orçamentária anual**. Ademais, como indica o seu nome, a LOA é anual, assim como são anuais os orçamentos que a compõem, em decorrência do princípio da anualidade orçamentária ou periodicidade.

Sendo três os orçamentos, a previsão da receita e a fixação da despesa são divididas entre eles. Nessa distribuição, a abrangência dos

CEIRO, 1., 2020, Vitória. 1 vídeo (130 min). Transmitido pelo canal da Escola de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo no YouTube. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oSV21hIgeOa>. Acesso em: 2 out. 2023. 25 min e 30 seg.

³ CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Finanças públicas e direito financeiro: noções fundamentais**. 4. reimpr. Lisboa: AAFDL Editora, 2018. p. 287.

orçamentos de investimento e da seguridade é específica e a do fiscal é geral e residual, como se observa nas seções a seguir.

2.3. Orçamento de investimento das empresas estatais

De acordo com o art. 165, § 5º, inciso II, a lei orçamentária anual compreenderá “o **orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto”⁴.

Tais sociedades empresárias, nas quais a União, os estados, os municípios ou o Distrito Federal têm a maioria do capital social com direito a voto são as estatais, “[...] pessoas jurídicas de direito privado, controladas pelo Estado, que podem prestar serviços públicos ou explorar atividades econômicas em sentido estrito (caracterizadas pela produção e comercialização de bens ou pela prestação de serviços em geral [...])”⁵. É a maioria do capital social com direito a voto que dá ao Estado o controle sobre tais entidades, que pode ser direto, como nas empresas públicas e sociedades de economia mista⁶, ou indireto, como nas suas subsidiárias, diretamente controladas por outras estatais.

Do ponto de vista fiscal, tais entidades empresariais podem ser classificadas em dependentes e independentes. A empresa estatal dependente, no conceito previsto no inciso III do art. 2º da LRF, é a “[...]”

⁴ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (destaque nosso).

⁵ OCTAVIANI, Alessandro; NOHARA, Irene Patrícia. **Estatais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 101.

⁶ “Empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei e com patrimônio próprio, cujo capital social é integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios”, enquanto “Sociedade de economia mista é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou a entidade da administração indireta”, nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei das Estatais, cf. BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária”⁷. Por exclusão, são independentes as demais estatais, que não recebem do ente controlador quaisquer recursos financeiros que não sejam destinados a aumentar a sua participação acionária na empresa.

Somente as empresas estatais independentes integram o orçamento de investimento. Aquelas dependentes, por sua vez, integram o orçamento fiscal ou o da seguridade social, a depender de sua área de atuação, como mostram as seções seguintes.

Além disso, **o orçamento de investimento não inclui todas as despesas das empresas** públicas, sociedades de economia mista e subsidiárias **independentes**. Nele, **constarão apenas os investimentos** por elas realizados, não as suas despesas de caráter operacional. Estas são registradas no programa de dispêndios globais (PDG)⁸, aprovado por decreto do chefe do Poder Executivo, diferentemente do orçamento de investimento, que é aprovado por lei. No âmbito da União, vale registrar, a elaboração e o acompanhamento da execução do orçamento de investimento e do PDG é coordenada pela Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (SEST)⁹.

⁷ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁸ “O PDG é um conjunto sistematizado de informações econômico-financeiras que tem como objetivo avaliar o volume de recursos e dispêndios das entidades, compatibilizando os com as metas de política econômica governamental (metas fiscais). É elaborado concomitantemente ao OI [orçamento de investimento], integrando as Informações Complementares ao LOA, na forma de demonstrativos de “Usos” e “Fontes”, com a informação das origens das fontes de recursos que financiarão os investimentos propostos pelas empresas estatais. O OI deve manter estrita compatibilidade com o PDG”, cf. BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (SEST). **Manual técnico de orçamento de investimento (MTOI)**: 2023. Brasília: SEST, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/empresas-estatais-federais/central-de-conteudo/guias-e-manuais/mtoi_2023_v5.pdf. Acesso em: 2 out. 2023. p. 38.

⁹ Vide art. 36, incisos I e II, da estrutura regimental do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, cf. BRASIL. **Decreto n. 11.437, de 17 de março de 2023**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Gestão e da Inovação

No orçamento de investimento constarão todos os investimentos¹⁰ realizados pelas estatais independentes, seja qual for a fonte de financiamento utilizada.

Diante da inércia do Congresso Nacional na aprovação da lei complementar prevista no art. 165, § 9º, inciso I, da CRFB/1988, as sucessivas leis de diretrizes orçamentárias cumprem importante papel¹¹ no âmbito do orçamento de investimento, na medida em que trazem o conceito de investimento para fins de determinação das despesas a serem nele enquadradas. Por exemplo, no âmbito federal, de acordo com as últimas LDO¹², são consideradas investimento para esse fim, exclusivamente, as despesas com aquisição de bens imobilizados, com benfeitorias em bens da União por suas estatais e com benfeitorias necessárias à infraestrutura de serviços públicos por ela concedidos.

Ainda segundo as diretrizes orçamentárias, as fontes de financiamento dos recursos alocados no orçamento de investimento incluem: os recursos gerados pela própria empresa, tanto em seu processo produtivo quanto na exploração de seu patrimônio; a participação do Poder Público no capital social; a participação da empresa controladora sob a forma de participação no capital ou de empréstimos; as operações

em Serviços Públicos, e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2023-2026/2023/decreto/D11437.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁰ De acordo com o MCASP, são investimentos as despesas com softwares, com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis necessários à sua realização, cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 83.

¹¹ Para uma análise crítica da utilização da LDO para suprir lacunas legislativas, cf. OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade - retomando as origens**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 272-286.

¹² Nesse sentido, por exemplo, as LDO referentes aos exercícios de 2022 e 2023, cf. BRASIL. **Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm. Acesso em: 2 out. 2023; e BRASIL. **Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2022/lei/114436.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

de crédito internas e externas, junto a instituições financeiras; e outras operações de longo prazo.

Ademais, por força do § 7º do art. 165 da Constituição de 1988, **os investimentos a serem realizados pelas estatais devem ser compatíveis com o plano plurianual.** Porém, tal compatibilidade não basta, porque, conforme tal dispositivo, **umas das funções do orçamento de investimento das empresas estatais é reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.** Tal obrigação é coerente com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente, com a redução das desigualdades sociais e regionais, preconizada no art. 3º, inciso I, da Constituição. Em consequência, no planejamento de seus projetos e atividades, apesar de serem sociedades empresariais que não dependem financeiramente do Poder Público para a manutenção de suas operações, as empresas públicas e sociedades de economia mista independentes devem considerar, nos critérios utilizados para a distribuição de seus recursos entre os possíveis investimentos, tanto a sua compatibilidade com o planejamento orçamentário de médio prazo representado no PPA como o seu impacto na redução das desigualdades entre as regiões do país, as microrregiões do estado ou os distritos do município, conforme sejam estatais federais, estaduais ou municipais, respectivamente.

Portanto, conclui-se que o orçamento de investimento das empresas estatais é o mais específico entre os três que integram a LOA. Entre todos os órgãos e entidades de determinado ente, abrange apenas as estatais independentes. Entre todas as suas despesas, arrola apenas os investimentos.

2.4. Orçamento da seguridade social

Até 1988, apenas os trabalhadores formais e seus dependentes eram protegidos pela previdência social, com acesso aos benefícios previdenciários. Esse mesmo grupo, como detalham Mônica Viegas Andrade e colaboradores¹³, tinha acesso privilegiado a um sistema de saúde institucionalmente segmentado. O restante da população, sem

¹³ ANDRADE, Mônica Viegas Andrade et. al. Desafios do sistema de saúde brasileiro. In: DE NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (Orgs.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. v. 2. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8325>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 358.

vínculos trabalhistas formais, dependia de serviços assistenciais para ter acesso à saúde. Como rememora Valter Martins¹⁴, a assistência social era vista como caridade, não como direito dos necessitados.

A CRFB/1988, ao reconhecer entre os direitos sociais os direitos à saúde, à previdência e à assistência social, rompe com esse modelo. Para a sua salvaguarda, uniu-os num sistema de proteção social que designou seguridade social, com o objetivo de acolher todos os necessitados, como ensina Zélia Luiza Pierdoná¹⁵. O sistema adotou como modelo de proteção social, predominantemente¹⁶, aquele do Estado do bem-estar social, tripartite tal como proposto inicialmente por William Beveridge¹⁷.

Como sintetizou Evamar Brito, “antes tínhamos no País um sistema de previdência social; agora, depois da promulgação da Nova Constituição, temos um sistema de seguridade social”¹⁸. Como esclarecem Zélia Luiza Pierdoná e Carlos Gustavo Moimaz Marques¹⁹, no novo sistema:

¹⁴ MARTINS, Valter. O modelo de proteção social brasileiro: notas para a compreensão do desenvolvimento da seguridade social. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 137-158, jan./jun. 2011. Disponível em: [10.5102/rbpp.v1i1.1237](https://doi.org/10.5102/rbpp.v1i1.1237). Acesso em: 2 out. 2023. p. 140.

¹⁵ PIERDONÁ, Zélia Luiza. O sistema de seguridade social brasileiro. In: ENCONTRO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DO CONPEDI, 3, 2015, Madri. Direito do Trabalho e Seguridade Social. Madri: Ediciones Laborum, 2015. v. 6. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/download/3455/2969>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 88.

¹⁶ Na verdade, as novas modalidades de proteção social não destroem as que lhe precedem, mas sobrevivem concomitantemente, cf. FLEURY, Sônia. Política social e democracia: reflexões sobre o legado da seguridade social. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 4, p. 400-417, out./dez. 1985. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-311X1985000400002>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 403.

¹⁷ BEVERIDGE, William. **Social insurance and allied services**. London: H. M. Stationery Office, 1942.

¹⁸ BRITO, Evamar. A seguridade social na Constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 33, p. 133-152, 1991. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1424/1353>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 150.

¹⁹ PIERDONÁ, Zélia Luiza; MARQUES, Carlos Gustavo Moimaz. A caracterização da necessidade como objeto de tutela da assistência social. In: ROCHA, Cláudio Jannotti da; PORTO, Lorena Vasconcelos; BORSIO, Marcelo Fernando; MELO, Raimundo Simão de (Coords.). **Seguridade social e meio ambiente do trabalho: direitos humanos nas relações sociais**. v. I, t. I. Belo Horizonte: RTM, 2018. p. 248.

o acesso à saúde é não contributivo, universal e igualitário; a previdência é contributiva e protege o trabalhador contra os riscos sociais; e a assistência social protege as pessoas em situação de necessidade social.

Com a expansão subjetiva e de cobertura do sistema, era previsível a elevação dos custos, como alertaram, desde o início de sua vigência, Francisco E. B. de Oliveira e Kaizô Iwakami Betrão²⁰. Para fazer frente aos custos, como estabelece o art. 195 da CRFB/1988, o constituinte previu a participação de toda a sociedade, com recursos advindos dos orçamentos de todas as esferas federativas e a vinculação à seguridade social do produto da arrecadação de uma série de contribuições sociais.

Além disso, o constituinte criou a figura do **orçamento da seguridade social**, que abrange “[...] todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”²¹, nos termos do inciso III do § 5º do art. 165 da CRFB/1988. Para bem entender o seu alcance, é necessário compreender os conceitos referentes à organização da Administração Pública, como órgão, entidade, administração direta e indireta, fundos e fundações. Adicionalmente, é importante conhecer quais recursos são direcionados às áreas da seguridade.

Em relação à organização administrativa, a diferenciação básica entre órgãos e entidades se dá pelo critério da existência ou inexistência de personalidade jurídica própria. Como conceituam os incisos I e II do art. 6º da Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021, a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, enquanto os órgãos são unidades de atuação integrantes da própria estrutura da Administração, fruto da desconcentração administrativa, as entidades têm personalidade jurídica própria, sendo expressões da descentralização administrativa. Assim, são órgãos, por exemplo: os ministérios, as secretarias estaduais e municipais; o Congresso Nacional, a Câmara dos Deputados, o Senado Federal, as assembleias legislativas e as câmaras de vereadores; e os órgãos independentes, quais sejam, os ministérios públicos, os tribunais

²⁰ OLIVEIRA, Francisco E. B. de; BELTRÃO, Kaizô Iwakami. **Efeitos da nova Constituição e das propostas de nova legislação na seguridade social**. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social, 1989. (Textos para discussão interna n. 171). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1294/1/td_0171.pdf. Acesso em: 2 out. 2023. p. 23.

²¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

de contas e as defensorias públicas. Também são órgãos as unidades de atuação pertencentes à estrutura interna dos órgãos citados. Por outro lado, são entidades políticas a União, os estados, o DF e os municípios; e são entidades administrativas os territórios, as autarquias, as estatais e as fundações públicas²². Tais entidades, vale dizer, podem conter – e, normalmente, contêm – órgãos em sua estrutura.

Por sua vez, a classificação entre Administração direta e indireta é dada pelo art. 4º, incisos I e II, do DL n. 200/1967, de forma que a direta compreende os órgãos vinculados diretamente à estrutura administrativa dos poderes e órgãos independentes, e a indireta inclui as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, além dos territórios – atualmente inexistentes –, por equiparação, conforme o art. 3º do DL n. 411, de 8 de janeiro de 1969. Ademais, fundos são um conjunto de “[...] recursos reservados, acumulação de riquezas, destinados para fins diversos e aplicação estabelecida pela Constituição ou por lei”, no conceito apresentado por Ezequiel Antonio Ribeiro Balthazar²³.

No que tange às áreas da seguridade, traço distintivo do seu orçamento em relação ao fiscal, é necessário conhecer o art. 194 da CRFB/1988, segundo o qual “**a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social**”²⁴.

²² Autarquia é “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”, enquanto fundação pública é “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes”, nos termos dos incisos I e IV do art. 5º do DL n. 200/1967, cf. BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²³ BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais da federação. In: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 109.

²⁴ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/

De acordo com os arts. 6º, 23, *caput* e inciso II, e 196 da CRFB/1988, o direito social à **saúde** é direito de todos e dever do Estado, de responsabilidade comum à União, aos estados, ao DF e aos municípios. Como meio de concretizar esse direito, a Constituição, em seu art. 198, *caput* e § 1º, previu a criação de um Sistema Único de Saúde (SUS).

Para lhe assegurar a destinação de recursos financeiros suficientes, os §§ 2º e 3º do art. 198 da CRFB/1988, combinados com os arts. 6º a 8º da LC n. 141, de 13 de janeiro de 2012, definem valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde em cada ente, equivalentes a 15% da receita corrente líquida (RCL)²⁵ pela União, 12% da receita de impostos arrecadada pelos estados, incluída a recebida por transferência e deduzida a transferida, e 15% da receita de impostos arrecadada pelos municípios, incluída a recebida por transferência. No DF, o percentual aplicado é de 12% ou 15%, conforme os impostos sejam de natureza estadual ou municipal, respectivamente²⁶. A aplicação desses recursos e todas as demais despesas com saúde devem integrar o orçamento da seguridade.

Segundo Zélia Luiza Pierdoná²⁷, a seguridade social apresenta duas faces. Uma, abordada no parágrafo anterior, visa garantir saúde para todos. A outra tem por objetivo a garantia de recursos para a sobrevivência digna das pessoas, nas situações de necessidade. Esta segunda face divide-se em previdência social e assistência social, esta subsidiária daquela – ou seja, tem-se assistência apenas quando o indivíduo não está protegido pela previdência, a qual, em sua essência, visa à garantia de recursos ao trabalhador e seus dependentes, quando da ausência de capacidade laboral. A assistência, por sua vez, objetiva a proteção aos necessitados, aos que não são nem segurados nem dependentes da previdência e, além disso, não têm a proteção familiar.

No modelo constitucional, a **previdência social** obrigatória abrange todos os trabalhadores vinculados ao regime geral ou aos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (RPPS),

[constituicao.htm](#). Acesso em: 2 out. 2023.

²⁵ O conceito de receita corrente líquida é abordado no capítulo 4, por Andressa Guimarães Torquato Fernandes.

²⁶ Acerca dos instrumentos jurídicos de garantia do financiamento da saúde pública, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. Garantia de financiamento do direito à saúde: da Constituição à pandemia. *In*: NOGUEIRA, Mayara de Oliveira *et al.* **Direitos sociais em perspectiva**. São Paulo: Lex, 2021. p. 115-132.

²⁷ PIERDONÁ, Zélia Luiza. Seguridade Social. *In*: Sônia Yuriko Kanashiro Tanaka. (Org.). **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2015, v. 1. p. 591.

conforme arts. 201 e 40 da CRFB/1988, respectivamente. O regime geral é abrangente e residual e tem por finalidade proteger todos os trabalhadores, com exceção daqueles vinculados aos RPPS, os quais são instituídos pelos respectivos entes federativos para dar proteção previdenciária aos seus servidores titulares de cargos efetivos e vitalícios. Assim, a proteção obrigatória se dá pelo regime geral e pelos RPPS dos entes federativos, regimes que se excluem mutuamente. Por meio dos dois regimes o Estado viabiliza a todos os trabalhadores o acesso à previdência – e, com isso, aqueles que vivem com o fruto do trabalho estão protegidos nas contingências geradoras de necessidades.

Adicionalmente à proteção previdenciária obrigatória, o art. 202 da CRFB/1988 prevê uma proteção extra. Trata-se do regime de previdência complementar, de caráter facultativo e organizado de forma autônoma em relação aos demais regimes, com o objetivo de possibilitar a continuidade do padrão de vida do trabalhador, com a complementação da aposentadoria assegurada pelos regimes obrigatórios, como ensina Zélia Luiza Pierdoná²⁸.

A **assistência social**, por sua vez, como explica Marcos José Nogueira de Souza Filho²⁹, trata do conjunto de benefícios e serviços públicos voltados à pessoa hipossuficiente, necessitada, visando garantir-lhe as condições mínimas de subsistência e o atendimento ao princípio da dignidade da pessoa humana. Como destacam Zélia Luiza Pierdoná e Carlos Gustavo Moimaz Marques³⁰, o grau de necessidade deve ser substancial, extremo, que leva à caracterização da indigência. Porém, conforme lições de Zélia Luiza Pierdoná³¹, no que tange aos benefícios

²⁸ PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Seguridade Social*. In: Sônia Yuriko Kanashiro Tanaka. (Org.). **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2015, v. 1. p. 594.

²⁹ SOUZA FILHO, Marcos José Nogueira de. O direito da assistência social como área do conhecimento jurídico. In: ALBUQUERQUE, Simone Aparecida; OLIVINDO, Karoline Aires Ferreira; ALVES, Sandra Mara Campos. **Concurso de artigos jurídicos: direito à assistência social**. Brasília: FioCruz Brasília; Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 2015. p. 85.

³⁰ PIERDONÁ, Zélia Luiza; MARQUES, Carlos Gustavo Moimaz. A caracterização da necessidade como objeto de tutela da assistência social. In: ROCHA, Cláudio Jannotti da; PORTO, Lorena Vasconcelos; BORSIO, Marcelo Fernando; MELO, Raimundo Simão de (Coords.). **Seguridade social e meio ambiente do trabalho: direitos humanos nas relações sociais**. v. I, t. I. Belo Horizonte: RTM, 2018. p. 247-255. p. 250-251.

³¹ PIERDONÁ, Zélia Luiza. A assistência social como subsistema subsidiário na seguridade social e o valor do benefício previsto no art. 203, V, da Constituição:

econômicos, diferentemente da previdência, a assistência social não tem por objetivo manter o *status quo* de seus beneficiários, mas visa retirar a pessoa da miserabilidade, concedendo-lhes o mínimo existencial pelo método subsidiário – proteção, a princípio, pela própria família e, na hipótese de inexistência da proteção familiar, assistência do Estado –, com benefícios que deveriam ser inferiores aqueles concedidos pelo seguro compulsório e contributivo³².

Os objetivos da assistência social estão previstos no art. 203 da CRFB/1988. Por inspiração do SUS, a partir da alteração efetuada pela Lei n. 12.435, de 6 de julho de 2011, na Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, conhecida como a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), estrutura-se como um Sistema Único de Assistência Social (SUAS), descentralizado, cujos recursos constam do orçamento da seguridade de cada ente. A sua caracterização na Constituição e na referida lei orgânica, segundo Luiz Antonio Ribeiro da Cruz³³, deixa claro que a assistência social não é um favor estatal, muito menos uma questão de

uma análise a partir do Relatório Beveridge. **Revista Direito das Relações Sociais e Trabalhistas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 210–223, jul./dez. 2015. p. 215–218.

³² Considerando os dados dos benefícios previdenciários efetivamente concedidos, Zélia Luiza Pierdoná conclui que o sistema brasileiro de proteção social desestimula o recolhimento de contribuição, especialmente para os trabalhadores de baixa renda, que dificilmente contribuirão sobre valores que excedam ao salário mínimo, o que lhes garantiria um benefício também no valor de um salário mínimo. Caso não contribua receberá, da assistência social, a mesma proteção. Segundo ela, em todos os países que seguem o modelo beveredgiano, com exceção do Brasil, a proteção não contributiva é inferior à contributiva. Além disso, segundo ela, tanto o Poder Legislativo, quanto o Judiciário têm agravado essa situação. Exemplo seria a redução da idade para a obtenção do benefício em comento para 65 anos (a mesma idade que o homem obtém a aposentadoria por idade) e a exclusão do benefício assistencial já concedido a qualquer membro da família, para efeitos do cálculo da renda per capita em relação a um segundo pedido, quando se trata de requerente idoso. Para a professora, visando dar coerência ao sistema de proteção social instituído na Constituição de 1988 e, ainda, seguindo o modelo adotado (beveridgiano), o valor do benefício assistencial previsto no art. 203, inciso V, da CRFB/1988 deveria ser alterado, fixando-se um valor inferior ao salário mínimo, cf. PIERDONÁ, Zélia Luiza. A assistência social como subsistema subsidiário na seguridade social e o valor do benefício previsto no art. 203, V, da Constituição: uma análise a partir do Relatório Beveridge. **Revista Direito das Relações Sociais e Trabalhistas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 210–223, jul./dez. 2015. p. 220–222.

³³ CRUZ, Luiz Antonio Ribeiro da. Quem são os desamparados que necessitam da assistência social: os limites da administração pública e do poder judiciário na definição deste conceito fundamental. *In*: ALBUQUERQUE, Simone Aparecida; OLIVINDO, Karoline Aires Ferreira; ALVES, Sandra Mara Campos. **Concurso de**

filantropia, mas um conjunto de políticas públicas destinadas a resgatar os desamparados de uma situação indigna.

Nesse ponto, vale ressaltar que a principal estratégia utilizada pelo constituinte originário para garantia de recursos a serem aplicados na previdência social e na assistência social foi a vinculação da receita auferida pelas contribuições sociais da seguridade. Aqui, deve ficar claro, diferencia-se, como faz a melhor doutrina no Direito Financeiro, a vinculação de receitas da fixação de despesas mínimas obrigatórias, instrumento esse utilizado na CRFB/1988 para a garantia de recursos mínimos a serem aplicados na educação e na saúde. Entende-se por vinculação, na esteira de André Castro Carvalho, o elo jurídico entre determinadas receitas e escopos predeterminados – no caso, entre o produto da arrecadação das contribuições sociais previstas no art. 195 da CRFB/1988 e as despesas com a previdência, a assistência e a saúde. A vinculação “[...] não obriga à realização imediata da despesa. O que ela veda, portanto é a tredestinação de sua finalidade, ou seja, aplicação em outros objetivos que não aqueles predeterminados quando da sua instituição”³⁴. Em consequência, o produto da arrecadação das contribuições sociais da seguridade somente pode ser utilizado para fazer frente a despesas nas três áreas da seguridade, quais sejam, saúde, previdência e assistência.

Pelo exposto, verifica-se que o orçamento da seguridade social prevê as receitas e fixa as despesas de todos os órgãos, autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes – as estatais independentes estão no orçamento de investimento, conforme mostra a seção anterior –, fundações públicas e fundos públicos vinculados às políticas públicas de saúde, previdência social e assistência social. Por outro lado, as receitas e despesas dos órgãos e entidades públicos não vinculados à seguridade integram o orçamento fiscal, objeto da seção seguinte.

2.5. Orçamento fiscal

Finalmente, conforme o art. 165, § 5º, inciso I, da CRFB/1988, a LOA compreenderá “o orçamento fiscal referente aos Poderes da

artigos jurídicos: direito à assistência social. Brasília: FioCruz Brasília; Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 2015. p. 18.

³⁴ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 29-30.

União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público”³⁵.

Logo, o **orçamento fiscal** é o orçamento geral. Abrange, por exclusão, todas as receitas previstas e despesas fixadas para o exercício que não se encaixem nos critérios para a sua inclusão no orçamento de investimento das estatais ou no orçamento da seguridade social.

Dessa forma, **exceto pelas despesas com investimento das empresas públicas e sociedades de economia mista independentes e das despesas com saúde, previdência social e assistência social, as demais são objeto do orçamento fiscal**. Por exemplo, nele se incluem as despesas gerais com os poderes legislativo e judiciário; com os ministérios públicos, tribunais de contas e defensorias públicas; com as relações exteriores e a defesa nacional; com as políticas públicas nas áreas de segurança pública, trabalho, educação, cultura, cidadania, urbanismo, habitação, saneamento, gestão ambiental, ciência e tecnologia, agricultura, organização agrária, indústria, comércio e serviços, comunicações, energia, transporte, desporto e lazer. Adicionalmente, o orçamento fiscal abrange as despesas com o serviço da dívida pública e, no caso da União, com a gestão das reservas internacionais e da política monetária.

É importante registrar que, tal como visto para o orçamento de investimento, o § 7º do art. 165 da CRFB/1988 se aplica ao orçamento fiscal. Dessa forma, além da compatibilidade com o plano plurianual, coerentemente com os objetivos fundamentais estampados na Constituição, **o orçamento fiscal tem a função de reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional**. Por conseguinte, ao planejarem as políticas públicas que pretendem empreender, ministérios, secretarias e demais órgãos e entidades devem distribuir seus recursos – e, portanto, obras, serviços e benefícios – considerando o planejamento orçamentário de médio prazo talhado no PPA e o seu impacto na redução das desigualdades entre as regiões do país, as microrregiões do estado ou os distritos do município, conforme sejam, respectivamente, instituições federais, estaduais ou municipais.

Portanto, considerando os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade, conclui-se que, em termos de organização administrativa,

³⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

o constituinte incluiu no orçamento todas as instituições mantidas por recursos públicos, de modo que, em consonância com o princípio da universalidade orçamentária, nenhuma despesa seja realizada sem o prévio consentimento dos representantes eleitos da população.

2.6. Conteúdo da lei orçamentária anual

A cada exercício financeiro – que se inicia em 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro, coincidindo com o ano civil, por força do art. 34 da Lei n. 4.320/1964 –, a União, os estados, o DF e os municípios devem elaborar, aprovar e executar a sua própria LOA, compreendendo os orçamentos fiscal, de investimento das estatais independentes e da seguridade social. **A lei orçamentária anual deve conter a previsão da receita a ser arrecadada e a fixação da despesa pública a ser realizada**, como exige o art. 165, § 8º, da CRFB/1988.

Para que o sistema orçamentário “tri-legal” funcione adequadamente, **o projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) deve ser elaborado em compatibilidade com as diretrizes, os objetivos e as metas do plano plurianual e das definições estampadas na lei de diretrizes orçamentárias**, tal como exige o *caput* do art. 5º da LRF. Inclusive, deve conter anexo que demonstre a consonância da programação dos orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade com o Anexo de Metas Fiscais da LDO, conforme o art. 5º, inciso I, da LRF. Como garantia de compatibilidade, o art. 5º, § 5º, da LRF impede que a lei orçamentária destine recursos a investimentos com duração plurianual que não estejam previstos – nem sejam incluídos – no PPA.

A estimativa da receita a ser arrecadada deve ser elaborada pelo Poder Executivo e só pode ser refeita pelo Legislativo se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal³⁶, por força do art. 12, §§ 1º e 3º, da LRF. Para estimar a arrecadação, conforme o *caput* do indicado art. 12, o Executivo precisa considerar a legislação em vigor, especialmente a tributária, e os efeitos que as eventuais alterações dessa legislação, a inflação e o crescimento econômico, entre outros fatores relevantes, possam ter na receita. Adicionalmente, nos termos do dispositivo referido, as previsões de receitas devem ser “[...] acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção

³⁶ Como explica Rodrigo de Oliveira Faria, no capítulo 7 desta obra, a doutrina se divide em relação à possibilidade de reestimativa de receita.

para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”³⁷.

Ao elaborar a estimativa de receita, o Poder Executivo deve considerar todas as receitas, tanto as provenientes do pagamento de tributos quanto as não tributárias, correntes e de capital³⁸. Como preveem os arts. 3º e 7º, § 2º, da Lei n. 4.320/1964, incluem-se na estimativa o produto que se espera obter com a realização de operações de crédito³⁹ autorizadas, cujos recursos possam ser utilizados no exercício para fazer frente a despesas públicas.

Porém, tal produto estimado a ser obtido com as operações de crédito previstas deve observar a limitação da “regra de ouro”, apresentada por Rafael Antonio Baldo, no capítulo 1, ao tratar do princípio do equilíbrio orçamentário. Se, por força do art. 167, inciso III, da CRFB/1988, na execução do orçamento, a contratação de operações de crédito não pode exceder, em valor agregado, às despesas de capital realizadas, da mesma forma, **na LOA, a estimativa de receitas oriundas de operações de crédito não pode superar o valor total das despesas de capital nela fixadas**.

Ainda, os incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorrem renúncia de receita⁴⁰ têm especial relevância para a estimativa

³⁷ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁸ As classificações da receita pública são apresentadas por Andressa Guimarães Torquato Fernandes, no capítulo 4.

³⁹ Operação de crédito, nos termos do art. 14, inciso III, da LRF, é o “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”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁰ A renúncia de receita, de acordo com o art. 14, § 1º, da LRF, “[...] compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a

de receita. Por isso, o art. 165, § 6º, da CRFB/1988 combinado com o art. 5º, inciso II, da LRF, determina que o PLOA seja “[...] acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”⁴¹, bem como das respectivas medidas de compensação às renúncias de receitas deles decorrentes.

Ademais, na concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios tributários, o art. 14, *caput* e inciso I, da LRF exige a apresentação de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e a demonstração da consideração da renúncia na estimativa de receita da LOA. Caso o seu impacto não tenha sido considerado na elaboração da lei orçamentária, a vigência do incentivo ou benefício concedido ou ampliado estará condicionada à implementação de medidas de compensação da perda de receita estimada, de forma que permita ao ente alcançar a receita estimada na LOA, conforme o art. 14, inciso II e § 2º, da LRF.

No que tange à despesa, a princípio, **todas as ações que o ente planeja realizar devem ser incluídas na lei orçamentária**, na forma de créditos orçamentários, com as respectivas classificações e dotações⁴². Dessa forma, como expressão do princípio da universalidade orçamentária, é vedado o início de programas ou projetos não incluídos na LOA, conforme determina o inciso I do art. 167 da CRFB/1988.

Além disso, ainda que certa ação esteja prevista no orçamento, é proibida a realização de despesas em valores superiores às dotações consignadas no respectivo crédito orçamentário, por força do art. 167, inciso II, da Constituição.

responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴² Como alerta Gabriel Loretto Lochagin, embora seja comum a confusão terminológica entre “crédito orçamentário” e “dotação”, eles não são sinônimos e o crédito contém uma dotação, cf. LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público**: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 82-83; como explica James Giacomoni, “A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais estão consignadas dotações. [...] o crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária. [...] Por seu turno, dotação é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário”, cf. GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2022 [2021]. p. 242.

Naturalmente, entre a apresentação da proposta consolidada de orçamento pelo Poder Executivo ao parlamento – que deve ocorrer até 31 de agosto do exercício anterior à sua execução, como explica Rodrigo Oliveira de Faria, no capítulo 7 – e o encerramento de sua execução em 31 de dezembro do ano a que se refere, podem ocorrer alterações em premissas, fatos e decisões que embasaram a sua elaboração, e que demandem a modificação qualitativa ou quantitativa dos créditos orçamentários autorizados. Para realizar as mudanças necessárias, de modo a permitir que o orçamento responda às mutantes demandas que recaem sobre o Poder Público, o sistema orçamentário constitucional disponibiliza instrumentos de flexibilidade orçamentária, apresentados por Gabriel Loretto Lochagin no capítulo 8. Dentre tais instrumentos, está a possibilidade de criação de créditos adicionais, mediante autorização legislativa.

A par da discriminação de receitas e despesas, a LOA pode conter autorização para que o próprio Poder Executivo possa, sem nova autorização legal e no limite da permissão, promover a abertura de créditos adicionais suplementares e contratar operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária. Trata-se das duas exceções, previstas no art. 165, § 8º, da CRFB/1988, ao princípio da exclusividade, apresentado por Rafael Antonio Baldo no capítulo 1.

Por aplicação do princípio da especialização, especificação ou discriminação, apresentado no capítulo 1, a LRF, em seu art. 5º, § 4º, também impede a inclusão, na lei orçamentária anual, de créditos com finalidade imprecisa ou dotação ilimitada. Em consequência, **as informações descritivas e classificatórias que acompanham o crédito orçamentário devem indicar com precisão o objetivo da respectiva ação orçamentária. Ademais, cada crédito orçamentário deve conter uma dotação certa, quantificada e limitada.**

O art. 5º, inciso III, alínea “b”, **da LRF impõe que a LOA inclua reserva de contingência a ser utilizada para cobrir despesas incertas ou não previstas**, decorrentes de riscos fiscais, como os passivos contingentes, ou eventos imprevistos. Como detalha José Maurício Conti no capítulo 3, a forma de utilização e o valor da reserva de contingência serão estabelecidos na LDO.

Neste ponto, é necessário registrar que a doutrina aponta a reserva de contingência como exceção ao princípio da especialização, sob o argumento de que falta precisão à sua finalidade. Porém, em sentido contrário, poder-se-ia argumentar, por um lado, que, embora o seu

destino seja indeterminado, a sua finalidade é bem definida, qual seja, o “atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”⁴³, nos termos da referida alínea “b”. Por outro lado, deve-se ter em mente que a reserva de contingência, embora conste do orçamento com uma dotação, não é uma despesa propriamente dita, pois não é objeto de execução orçamentária direta. Para que os valores a ela alocados possam ser utilizados para fazer frente a despesas decorrentes da materialização de riscos ou da ocorrência de eventos não previstos, entram em ação alguns dos instrumentos de flexibilidade orçamentária, com o cancelamento de dotação na reserva, parcial ou total, e a utilização do valor cancelado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais.

Se, como dito anteriormente, os recursos obtidos com a realização de operações de crédito devem ser considerados na estimativa de receitas **da lei orçamentária**, por outro lado, dela **devem constar também as despesas com os encargos da dívida pública, além das receitas a serem utilizadas para saldá-las**, de acordo com o art. 5º, § 1º, da LRF. Por força do § 2º desse artigo, especificamente, as receitas e despesas envolvidas no refinanciamento da dívida pública⁴⁴ devem ser apresentadas de forma separada na LOA.

Como explica Rodrigo Oliveira de Faria no capítulo 7, os arts. 166 e 166-A da CRFB/1988 garantem aos parlamentares a legitimidade para apresentarem, no processo legislativo orçamentário, emendas ao PLOA elaborado pelo Poder Executivo. Em consequência, **a lei orçamentária anual aprovada deve incluir os créditos orçamentários resultantes das emendas parlamentares**.

Adicionalmente, com o advento da EC n. 102, de 26 de setembro de 2019, **“A lei orçamentária anual poderá conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação dos**

⁴³ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁴ Nos termos do MCASP, “O refinanciamento da dívida pública constitui a quitação de uma dívida anterior por meio de uma nova operação de crédito”, cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 501.

investimentos plurianuais e daqueles em andamento⁴⁵, nos termos do novo § 14 do art. 165 da CRFB/1988. Tal dispositivo, de acordo com Luiz Fernando Arantes Paulo⁴⁶, permite a superação do problema da finitude do planejamento contido nos planos plurianuais, na medida em que permite a constante atualização, mediante projeções plurianuais incluídas nas leis orçamentárias, de certo investimento especificado em PPA.

Não se deve confundir, destaque-se, tais previsões para exercícios seguintes com a fixação de despesa propriamente dita. É que tais previsões, embora sejam fundamentais para o adequado planejamento da ação pública, não autorizam o dispêndio de recursos. Desse modo, ainda que sejam investimentos previstos em leis orçamentárias de anos anteriores, a cada exercício, a parcela das despesas que deva ser efetivamente realizada deve ser fixada na respectiva LOA.

Especificamente em relação ao orçamento da União, a LRF, no seu art. 7º, *caput* e § 1º, estabelece que o resultado do Banco Central do Brasil constitui receita ou despesa do Tesouro Nacional. Em consequência, na hipótese de ser negativo, deve constar da LOA crédito orçamentário específico, com dotação suficiente⁴⁷. Logo, a **lei orçamentária anual federal contém as receitas e despesas relacionadas com a gestão das políticas monetária e cambial a cargo do Banco Central do Brasil**.

Por fim, vale registrar que a Constituição agora exige, em seu art. 37, § 16, da CRFB/1988, fruto da EC n. 109, de 15 de março de 2021, que os órgãos e entidades administrativos realizem avaliações de polí-

⁴⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifo nosso).

⁴⁶ PAULO, Luiz Fernando Arantes. Ideias para resgatar o planejamento estratégico governamental. **Revista Campo de Públicas: conexões e experiências**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 174-787, jan./jul. 2022. Disponível em: https://fjp.mg.gov.br/wp-content/uploads/2022/01/30.03_Revista-13.-Ideias-para-resgatar-o-planejamento-estrategico-governamental.pdf. Acesso em 2 out. 2023. p. 181.

⁴⁷ Para detalhes acerca do relacionamento do Banco Central com o Tesouro Nacional, e suas repercussões no orçamento público, cf. NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **O relacionamento entre o Tesouro Nacional e o Banco Central do Brasil à luz do direito financeiro**: conta única do Tesouro Nacional, carteira de títulos e resultados do Banco Central. 2020. 304 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

ticas públicas. Com isso, nos próximos anos, espera-se a multiplicação das atividades de monitoramento e avaliação, que permitam identificar se os principais programas governamentais atingem os impactos deles esperados.

Os resultados desses trabalhos podem oferecer informações essenciais para que gestores públicos e parlamentares decidam se determinada política pública deve ser mantida, reforçada, corrigida ou extinta. Logo, têm potencial para fornecer subsídios essenciais à tomada de decisões no processo de alocação de recursos orçamentários. Por isso, por força do art. 165, § 16º, da CRFB/1988, também adicionado ao texto constitucional pela EC n. 109/2021, **a previsão das receitas e a fixação das despesas na LOA deve considerar os resultados dos trabalhos de monitoramento e de avaliação de políticas públicas, efetuados no âmbito da Administração Pública.**

Por todo o exposto, para funcionar, apropriada e simultaneamente, como instrumento de controle parlamentar das finanças públicas, como ferramenta de planejamento da economia e da gestão pública e como foro de decisão acerca das prioridades alocativas, a Constituição de 1988 estabelece que o orçamento público deve ser aprovado por lei, estruturado em torno dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais independentes e da seguridade social, e observar o conteúdo e as limitações previstas nas normas constitucionais e nas normas gerais de direito financeiro, notadamente, aquelas veiculadas na LRF e na Lei n. 4.320/1964.

Leis orçamentárias e o planejamento da ação governamental¹

José Mauricio Conti²

3.1. Introdução

Os orçamentos públicos no ordenamento jurídico brasileiro estão materializados em leis ordinárias temporárias de vigência anual em cada um dos entes que compõem a federação.

Há muito deixaram de ser peças contábeis e isoladas, e inserem-se no contexto de um sistema mais amplo de planejamento governamental, evidenciando a evolução das funções que os orçamentos públicos assumiram ao longo de sua história. Integram hoje o denominado sistema de **planejamento orçamentário da administração pública**, que, no Brasil, abrange três leis de natureza orçamentária: o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, além da lei orçamentária anual.

Podem ser identificadas basicamente três funções nas leis orçamentárias: a) função de **controle**, que permite verificar se as ações governamentais foram cumpridas de forma eficaz e eficiente; b) função de **gestão**, por meio da qual os administradores públicos podem aferir a eficiência e eficácia do uso dos recursos públicos, tendo em vista os objetivos da organização; e c) função de **planejamento**, pela qual se

¹ O texto ora apresentado contém trechos extraídos de vários outros de autoria do autor.

² Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Livre docente em Direito Financeiro e Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito e em Ciências Econômicas pela Faculdade de Economia e Administração, ambas da Universidade de São Paulo (USP). Juiz aposentado do Poder Judiciário do Estado de São Paulo. Consultor em Direito Financeiro e Finanças Públicas.

definem os objetivos do ente, as políticas públicas a serem implementadas e as alocações de recursos para cumpri-los³.

Essas funções representam uma evolução histórica dos orçamentos públicos, que tiveram uma primeira fase (período de 1920 a 1935) caracterizada pela perspectiva do **controle**, em que o orçamento continha rubricas orçamentais com dotações específicas e limitativas para a realização das despesas, de modo a tornar a peça orçamentária essencialmente um instrumento de controle da execução do gasto⁴. A segunda fase, a partir da década de 1930, coincide com o período das políticas do *New Deal*, com forte ênfase no aspecto tributário e com foco na relação entre a despesa pública e o estado global da economia, nova metodologia de organização dos orçamentos públicos e aperfeiçoamento em aspectos do funcionamento da administração pública, evidenciando a preocupação com a **gestão**. Destacam-se inicialmente os trabalhos da Comissão Hoover, em 1949, e, com a 2ª Comissão Hoover, em 1954, vem o “orçamento de programas” (*program budgeting*), que passou a ser o elemento central do processo orçamentário sendo acolhido na legislação brasileira até hoje vigente, conforme se constata dos arts. 2º da Lei n. 4.320/1964 e 16 do Decreto-lei n. 200/1967. A terceira fase marca a introdução do PPBS, voltando-se o orçamento para sua perspectiva de **planejamento**, com a política orçamentária sendo utilizada como instrumento de política econômica e havendo aperfeiçoamento das técnicas de modo a convergir o planejamento para a orçamentação, estabelecendo uma relação indissociável entre os orçamentos públicos e a condução da política econômica, e uma preocupação com a dimensão de plurianualidade e a introdução de novas práticas de gestão pública⁵.

Sendo os orçamentos peças integrantes do sistema de planejamento, há que se sistematizar e contextualizar o **planejamento governamental**, que podemos também denominar de **planejamento do setor**

³ CABRAL, Nazaré da Costa **Programação e decisão orçamental**: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade econômica. Coimbra: Almedina, 2008. p. 380.

⁴ SCHICK, Allen. The road to PPB: the stages of budget reform. In: LYDEN, Fremont J.; MILLER, Ernest G. **Public budgeting**: program planning and evaluation. 3. ed. Chicago: Rand McNally College Publishing, 1978. p. 21.

⁵ CABRAL, Nazaré da Costa **Programação e decisão orçamental**: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade econômica. Coimbra: Almedina, 2008. p. 383-385.

público, instituto jurídico previsto na Constituição que viabiliza o alcance dos objetivos fundamentais do Estado.

A atividade do planejamento compreende um método de ação dirigido a um fim determinado, que, quando desenvolvida pelo Estado, tem por objetivo atender fins sociais e econômicos⁶.

O ordenamento jurídico brasileiro permite identificar duas vertentes do planejamento governamental.

O **planejamento econômico governamental**, que consiste na “forma de ação estatal, caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos, mediante a qual se procura ordenar, sob o ângulo macroeconômico, o processo econômico, para melhor funcionamento da ordem social, em condições de mercado”⁷, previsto expressamente no art. 174 da CRFB/1988, quando diz que o Estado “exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”⁸, orientando a ação do Estado como um todo.

E o **planejamento orçamentário da administração pública**, representado por um sistema de normas de planejamento que, no Brasil, é estruturado a partir da tríade de leis com natureza orçamentária previstas no art. 165 da CRFB/1988 (PPA, LDO e LOA), responsáveis por materializar e coordenar financeiramente as ações governamentais das Administrações Públicas de cada um dos entes federados no percurso que leva à consecução dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, por meio da condução das ações da Administração Pública.

A integração entre as normas de planejamento orçamentário é fundamental para dar segurança jurídica ao sistema. Pela análise do próprio texto constitucional, vê-se que existe uma relação entre essas leis que gera vínculos que asseguram a coesão, eficácia e segurança jurídica esperadas do sistema de planejamento orçamentário. Os arts. 165, § 7º, 166, § 3º, inciso I, e 167, inciso I e § 1º, da CRFB/1988 mostram

⁶ GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 12.

⁷ GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 65.

⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

que a lei orçamentária deve ser elaborada de forma compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, e o art. 166, § 4º, que a LDO deve se compatibilizar com o PPA. É o que se extrai da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu art. 5º, é clara ao reconhecer o vínculo entre as três leis: “O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar”⁹. Pode ainda a lei orçamentária conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento, conforme o § 13 do art. 165 da CRFB/1988, conferindo maior segurança ao planejamento plurianual.

3.2. O plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, o anexo de metas fiscais e o orçamento

O plano plurianual é lei própria de cada unidade da federação, de vigência quadrienal, cuja função é estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, conforme o art. 165, § 1º, da CRFB/1988. Sua origem remonta ao art. 23 da Lei n. 4.320/1964, que previa o “Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital”, de vigência trienal¹⁰.

O PPA é lei de iniciativa do Poder Executivo, nos exatos termos do art. 165, *caput*, da CRFB/1988, tal como as demais leis de natureza orçamentária (lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual). E o art. 84, inciso XXIII, da Constituição estabelece a competência privativa do presidente da República para enviar ao Congresso Na-

⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁰ “As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo, um triênio”, dispõe o *caput*, e segue no parágrafo único estabelecendo que “O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado acrescentando-se-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

cional o plano plurianual, cabendo a este deliberar sobre a proposta e respectivas emendas e aprová-la, para ser afinal submetida à sanção do presidente, como prevê o art. 48, inciso II, da CRFB/1988.

Trata-se, portanto, como as demais leis orçamentárias, de lei de iniciativa **reservada**, sendo também **vinculada**, por ser de apresentação obrigatória.

O prazo de apresentação da proposta de PPA está fixado provisoriamente no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que estabelece deva ser ele encaminhado “até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro”, o que, nos termos da legislação vigente, corresponde ao último dia do mês de agosto do primeiro ano do mandato¹¹.

A regras de tramitação estão no mesmo dispositivo legal, que determina seja devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa¹². Sendo o referido prazo fixado por norma da Constituição, cuja redação, neste dispositivo, mostra caráter nitidamente federal, e não nacional, tem sido admitida a fixação de datas diferentes, como se observa na maior parte dos entes federados, caso do estado de São Paulo, onde a Constituição Estadual estabelece que cabe ao governador enviar à Assembleia o projeto de lei do PPA até 15 de agosto do primeiro ano do mandato do governador eleito¹³.

A lei de diretrizes orçamentárias é lei anual, também própria de cada unidade federativa, competindo-lhe estabelecer as metas e prioridades da administração pública, as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, conforme o art. 165, § 2º, da CRFB/1988, bem como atender o disposto no art. 4º da LRF.

¹¹ A Constituição determina, em seu art. 165, § 9º, inciso I, caber à lei complementar “dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual”; esta lei, no entanto, ainda não foi publicada, estando em vigor a Lei n. 4.320/1964, que nada dispõe sobre o PPA, inexistente à época de sua edição, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹² Dia 22 de dezembro, cf. o art. 57, *caput*, da CRFB/1988.

¹³ Cf. o art. 174, § 9º, inciso I, da Constituição do Estado de São Paulo de 1989.

No âmbito federal, de acordo com o art. 35, § 2º, inciso II, do ADCT, deve ser encaminhada até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o final do primeiro período da sessão legislativa.

O orçamento público propriamente dito materializa-se na lei orçamentária anual, lei de vigência anual, em cada unidade da federação, que contém a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho da administração pública, conforme o art. 2º da Lei n. 4320/1964. Como visto no capítulo anterior, por força do art. 165, § 5º, da CRFB/1988, divide-se em três partes, a saber: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas controladas pelo Poder Público e o orçamento da seguridade social.

Seu projeto, na esfera federal, deve ser encaminhado até oito meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, como previsto no art. 35, 2º, inciso III, do ADCT.

É importante ressaltar que, entre os vários princípios orçamentários, está o **princípio da unidade orçamentária**, segundo o qual o orçamento deve ser uno, ou seja, todas as receitas e despesas devem constar de um único documento. Esse conceito, porém, foi adaptado e modernizado, para hoje entender-se que a concepção de unidade orçamentária admite que o orçamento se desdobre em vários documentos, que devem estar interligados, de modo que cada um reflita um aspecto da Administração Pública, sem que se perca a noção do todo, sendo possível aferir a situação de equilíbrio, déficit ou superávit das contas públicas. Atualmente, também se admite, em face da técnica de orçamento-programa, haver uma pluralidade de leis orçamentárias no tempo, destinadas a fazer do orçamento um instrumento que evidencie a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo.

Compatibiliza-se, dessa forma, o princípio orçamentário da unidade com a existência das leis orçamentárias diferidas no tempo – PPA, LDO e anexo de metas fiscais – e com o conteúdo da LOA que prevê a existência de vários quadros demonstrativos, evidenciando as contas públicas sob diversos aspectos.

O sistema de planejamento orçamentário exige ainda a correta interpretação do **princípio da anualidade orçamentária**, expresso no art. 2º da Lei n. 4320/1964, complementado pelo art. 34, segundo o qual o exercício financeiro coincide com o ano civil.

Pode-se referir também, e mais adequadamente, como **princípio da periodicidade**, ou seja, necessidade de autorização legislativa periódica sobre as receitas e despesas públicas que, historicamente, se consolidou no período anual.

A anualidade não mais se coaduna com as necessidades da moderna administração pública, cuja atividade é contínua, com obras de infraestrutura e políticas públicas de longo prazo, e cada vez mais exigem-se instrumentos que permitam a adaptação da anualidade aos novos tempos. Mecanismos como os **restos a pagar**, criados para essa adaptação, já estão se tornando insuficientes e tornando o seu uso deturpado, criando verdadeiros “orçamentos paralelos” que turvam a visão das contas públicas; e também os conhecidos **gastos apressados em final de exercício**, que estão desperdiçando os tão escassos recursos públicos. O sistema brasileiro de planejamento orçamentário, com o PPA e a LDO, ainda não consegue cumprir esse papel. Instrumentos como o **planejamento deslizando**, recomendado pelos estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), já foram de forma incipiente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, materializado, por exemplo, nos anexos de agregados e metas fiscais da LDO, com previsões trienais renovadas anualmente, mas ainda não conseguiram se impor como normas eficazes. Outros instrumentos, como as dotações *carry-over*, que permitem o “carregamento” de dotações para o exercício financeiro subsequente, ainda não estão clara e expressamente acolhidos pelo nosso ordenamento jurídico¹⁴.

3.3. A evolução das técnicas de elaboração do orçamento: orçamento-programa, orçamento de desempenho, orçamento base zero e PPBS

O aperfeiçoamento experimentado pelos sistemas orçamentários ao longo de sua evolução, que guarda estreita vinculação com o planejamento e a gestão, deu origem a várias denominações de técnicas e modelos orçamentários, sobre os quais serão feitas breves referências a seguir, permitindo melhor compreendê-los.

¹⁴ CONTI, José Mauricio. **Planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 319-417.

3.3.1. O orçamento “clássico” ou “tradicional”

O que hoje se denomina orçamento “clássico”, ou “tradicional”, é aquele

[...] cuja origem se identifica com a das instituições democráticas representativas, era uma peça de previsão das receitas e autorização das despesas públicas, classificadas estas por *objeto*, sem se cogitar das necessidades reais da administração e da população, nem dos objetivos econômico-sociais a atingir com sua execução¹⁵.

Tem como características básicas a classificação das despesas por itens, ou “por linhas” (*line-item budget*), com ênfase nos *inputs*, ou seja, nos insumos ou itens de gasto, fornecendo informações sobre como e quanto de recursos são gastos, em vez de especificar no que são aplicados, sem estabelecer vínculo entre os *inputs* e os *outputs*, o que acaba por não permitir aferir a eficiência do gasto¹⁶.

3.3.2. Orçamento-programa

A ideia de “orçamento-programa” surge a partir do reconhecimento da função do orçamento como “instrumento de programação econômica, de programação da ação governamental”, representando uma técnica que faz dele “um tipo de orçamento vinculado ao planejamento das atividades governamentais”, um “instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade”, que consolida o papel fundamental que o orçamento passa a ter como vínculo entre o planejamento econômico governamental e a efetivação da despesa pública, associando as despesas aos resultados. É a “técnica orçamentária que vincula orçamento e planejamento, considerado aquele como uma etapa do processo de planificação econômica e social”¹⁷.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 1.

¹⁶ SHAH, Anwar; SHEN, Chunli. A primer on performance budgeting. In: SHAH, Anwar (Ed.). **Budgeting and budgetary institutions**. Washington: The World Bank, 2007. p. 139.

¹⁷ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 104.

O programa é, ainda hoje, no sistema de planejamento orçamentário brasileiro, a peça fundamental na vinculação entre o plano e o orçamento, bem como no estabelecimento de um novo papel para o gestor público, que passa a se comprometer com os resultados de sua ação para a sociedade, fazendo do gerente do programa o responsável por integrar o planejamento e o orçamento com a organização, e articular os meios para enfrentamento dos problemas que deram origem aos programas¹⁸.

O conceito de orçamento-programa corresponde, portanto, a uma técnica de orçamentação que se constitui em um instrumento por meio do qual o planejamento governamental se materializa em dotações orçamentárias precisas e específicas, na forma de programas, que definem atividades e projetos com resultados e metas, de modo a vincular as referidas dotações ao atingimento dos objetivos fixados no plano.

3.3.3. “Performance budget”: o orçamento de desempenho

O **orçamento de desempenho** consiste em uma técnica que dá ênfase aos objetivos fixados para cada programa e às formas de mensurá-los, de modo que se possam avaliar os custos e resultados e, por consequência, o desempenho da administração em cada programa.

O orçamento de desempenho “é aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa”¹⁹, representando o conjunto de mecanismos por meio dos quais os recursos públicos se vinculam a resultados, pelo uso de informações de desempenho, com a finalidade de melhorar a eficiência do gasto público²⁰, sendo estruturado em programas dotados

¹⁸ PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Orgs.). **Planejamento e orçamento governamental**. Brasília: ENAP, 2006. p. 241-246.

¹⁹ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 18.

²⁰ “The definition of performance budgeting put forward is a broad one. It refers to public sector funding mechanisms and processes designed to strengthen the linkage between funding and results (outputs and outcomes), through the systematic use of formal performance information, with the objective of improving the allocative and technical efficiency of public expenditure”.

de indicadores de produtividade, informações sobre a carga de trabalho, objetivos pretendidos, com metas e resultados²¹.

No orçamento de desempenho importa o produto, o resultado que se espera obter com os bens adquiridos, consistindo basicamente na ideia de que os governos devem orçar os resultados esperados, em termos de *outputs* e *outcomes*, em vez dos insumos (*inputs*)²².

Não há uma perfeita nitidez entre os conceitos de orçamento programa (*program budget*) e orçamento de desempenho (*performance budget*), sendo possível inferir que o orçamento-programa se diferencia do orçamento de desempenho por dar mais ênfase às classificações orçamentárias e ter uma maior visão de futuro, portanto mais voltado ao planejamento. O **orçamento de desempenho volta-se mais para a questão do controle e do gerenciamento, enquanto o orçamento-programa direciona-se ao planejamento**²³, como destacam Allen Schick²⁴ e Nazaré Cabral²⁵.

Para Anwar Shah, o *performance budget* é um sistema de orçamentação que mostra os objetivos para os quais os recursos são destinados,

cf. ROBINSON, Marc (Ed.). *Performance budgeting: linking funding and results*. New York: Palgrave Macmillan, 2007. p. 1.

²¹ PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1994. p. 321-322.

²² “*Performance budgeting is easy to explain but has been hard to implement. The basic idea is that governments should budget for actual or expected results (typically labelled as outputs and outcomes) rather than for inputs (personnel, supplies and other items). When deciding the budget, governments should be informed of the services that public agencies will provide and the expected benefits and social conditions that will derive from spending public funds. As appealing and sensible as this idea is, putting it into practice has been exceedingly difficult. Governments have many things on their minds when they allocate resources; performance is only one preoccupation and usually not the most urgent*”, cf. SCHICK, Allen. Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 7, n. 2, p. 109-138, 2007, p. 122.

²³ PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1994. p. 323-324.

²⁴ “*Performance budgeting is management-oriented; program budgeting (PPB) is planning-oriented*”, cf. SCHICK, Allen. The road to PPB: the stages of budget reform. In: LYDEN, Fremont J.; MILLER, Ernest G. **Public budgeting: program planning and evaluation**. 3. ed. Chicago: Rand McNally College Publishing, 1978. p. 29.

²⁵ CABRAL, Nazaré da Costa **Programação e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 382.

os custos dos programas voltados a atingir esses objetivos e os produtos e resultados que se esperam alcançar em cada programa²⁶.

A definição de *performance based budgeting*, contudo, sempre representa uma técnica orçamentária que relaciona os recursos com resultados mensuráveis, direta ou indiretamente, na forma de *outpus* ou *outcomes*²⁷.

3.3.4. *Planning, Programming and Budgeting System (PPBS)*

O aperfeiçoamento do *Program Budgeting*, ao ser implementado no Departamento de Defesa norte-americano, sob comando do secretário de defesa Robert McNamara, em 1965, deu origem ao *Planning, Programming and Budgeting System*. Diferencia-se deles ao oferecer uma abordagem paradigmática para a formulação de políticas públicas envolvendo a especificação de objetivos, formulação de programas, uma análise crítica das alternativas, avaliações de longo prazo e aplicação de técnicas quantitativas. O PPBS formulado pelo governo envolvia basicamente três níveis de gestão: a) gestão de políticas, com a identificação das necessidades, análise de opções, seleção de programas e alocação de recursos; b) gestão de recursos, com a criação e o aperfeiçoamento das estruturas de apoio e garantias orçamentárias e novas práticas de gestão financeira; e c) gestão de programas, com a implementação de políticas públicas, novas práticas contábeis, de avaliação, informação e transparência²⁸.

No mesmo sentido das técnicas anteriormente mencionadas, o PPBS segue na linha da orçamentação voltada a integrar os orçamentos públicos ao sistema de planejamento, preocupando-se com os objetivos das ações governamentais.

3.3.5. *Orçamento base zero*

Outra técnica orçamentária que integra a evolução histórica dos orçamentos é o chamado orçamento base zero (*zero-based budgeting*, ZBB), tendo surgido em função da preocupação em conter o aumento da despesa.

²⁶ SHAH, Anwar; SHEN, Chunli. A primer on performance budgeting. In: SHAH, Anwar (Ed.). **Budgeting and budgetary institutions**. Washington: The World Bank, 2007. p. 143.

²⁷ CURRISTINE, Teresa. Government performance. Lessons and challenges. **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 5/1, p. 127-151, 2005. p. 131.

²⁸ PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1994. p. 326.

Consiste na técnica de “zerar” a cada orçamento a previsão das despesas, exigindo que os administradores públicos reavaliem cada programa, justificando as necessidades de despesas. Contrapõe-se ao método incrementalista, que ainda continua sendo aplicado (muito em função do insucesso da técnica do orçamento base zero), em que os orçamentos são elaborados com base nos orçamentos executados nos anos anteriores, com as modificações ocorrendo de forma marginal, acrescentando-se (ou “incrementando-se”) recursos às dotações já estabelecidas.

Tem como ideia central a permanente reavaliação das despesas e dos programas de cada órgão, exigindo a cada nova elaboração orçamentária a reavaliação dos programas, questionando-se se as atuais ações governamentais são eficientes e eficazes, bem como se devem ser eliminadas ou reduzidas, para dar maior prioridade a outras ações ou mesmo para reduzir os gastos²⁹.

Tem importante papel no âmbito da melhoria na qualidade do gasto público, em face principalmente do incentivo que promove para a revisão contínua dos programas e a eliminação dos gastos desnecessários e anacrônicos, bem como a permanência dos programas no orçamento seguinte, além de facilitar a realocação das despesas ano a ano, evitando uma série de distorções causadas pela elaboração orçamentária de forma incremental, entre as quais se destaca a permanência de gastos desnecessários³⁰. E colabora para mitigar efeitos indesejados da anualidade orçamentária, como ocorre com os gastos apressados em final de exercício voltados a “esgotar” as dotações³¹, mostrando-se mais contemporânea com a necessária adaptação a um sistema de planejamento que seja compatível com a plurianualidade.

3.3.6. *Planejamento estratégico e orçamento*

O **planejamento estratégico** surgiu como um novo modelo que direciona as preocupações do governo para suas prioridades, fazendo da definição e da fixação de prioridades os focos principais, a partir das

²⁹ PHYRR, Peter A. The zero-base approach to government budgeting. In: LYDEN, Fremont J.; MILLER, Ernest G. **Public budgeting**: program planning and evaluation. 3. ed. Chicago: Rand McNally College Publishing, 1978. p. 254.

³⁰ CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 241-244.

³¹ CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 137-140.

quais posteriormente serão verificadas as necessidades orçamentárias. É verdadeiramente a “carta de navegação” do Estado³².

O planejamento estratégico abrange tanto o aspecto horizontal quanto vertical das Administrações Públicas, propiciando que os níveis políticos e administrativos identifiquem os objetivos prioritários, de modo que a decisão governamental acerca da alocação de recursos seja coesa³³, representando uma das mais difíceis tarefas do planejamento governamental, que é a de coordenar os diversos setores e níveis da Administração Pública para elaborá-lo e executá-lo.

No planejamento estratégico, importa mais o estabelecimento das prioridades e da missão dos órgãos governamentais, do que a especificação dos programas, ações, dotações e os exatos prazos a cumprir. Foca-se na estratégia, e não no orçamento propriamente dito. Espera-se que, havendo clareza nessas definições, a definição dos aspectos orçamentários venha como decorrência natural, alocando-se os recursos em programas alinhados com os objetivos estratégicos.

A construção e a implantação de um modelo de planejamento estratégico, assim como ocorre em outros modelos, estão intrinsecamente ligadas à ideia de gestão estratégica, com a identificação de objetivos político-estratégicos, a antevisão dos prováveis cenários futuros e elaboração de soluções estratégicas para sua conquista, monitoramento do ambiente e a coordenação, no nível estratégico, de todo esse processo³⁴.

O planejamento estratégico surge como uma inovação contrastante com outras reformas (como o orçamento-programa e o PPBS), por não ser condicionado ao tempo e às limitações financeiras do orça-

³² “*La planificación estratégica es el instrumento de gobierno, que disponen las sociedades civilizadas, para definir la ‘carta de navegación’ de la nación. Esta precisa, jerarquiza y establece prioridades respecto de las razones de interés público, que los ciudadanos han invocado, para entregar atribuciones a los poderes públicos; y por tanto, define, la estrategia, las políticas, las metas y los objetivos*”, cf. ALBAVERA, Fernando Sánchez. **Planificación estratégica y gestión pública por objetivos**. Serie Gestión Pública, n. 32. Santiago: ILPES (Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social)/ Naciones Unidas/CEPAL, 2003. p. 8.

³³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Achieving results through integrated strategic planning and budgeting. In: **Slovenia**: towards a strategic and efficient state. Paris: OECD Publishing, 2012. p. 69.

³⁴ BRASIL. Núcleo de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Cadernos NAE**. Processos estratégicos de longo prazo. n. 1. Projeto Brasil 3 Tempos: 2007, 2015 e 2022. Brasília: NAE-SECOM/PR, 2004. p. 272.

mento, mas, em contrapartida, não influencia diretamente o orçamento. A sua separação do orçamento permite que ele tenha um olhar mais abrangente dos objetivos e perspectivas, mas diminui, potencialmente, as chances de que o plano determine o orçamento³⁵.

A nova concepção de planejamento, com foco em resultados, exigiu um planejamento mais flexível, como ressaltam Pares e Valle, “de vocação estratégica, que se atualiza em função do desempenho, por meio do monitoramento, da avaliação e da consequente revisão do Plano, diferentemente do planejamento clássico”, com “um ciclo de aperfeiçoamento contínuo, típico da gestão privada [...] na figura do PDCA (PDCA = *Plan* (planejar), *Do* (fazer), *Control* (verificar) e *Act* (agir))”³⁶. A legislação brasileira já o consagrou explicitamente na Lei n. 10.180/, de 6 de fevereiro de 2001, que organizou os sistemas de planejamento e orçamento federal, estabelecendo, em seu art. 2º, inciso I, que o “Sistema de Planejamento e Orçamento Federal tem por finalidade formular o planejamento estratégico nacional”.

3.4. As novas funções da lei de diretrizes orçamentárias.

A LDO é lei anual, também própria de cada unidade federativa, competindo-lhe estabelecer as metas e prioridades da administração pública, as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, conforme o art. 165, § 2º, da CRFB/1988, bem como atender o disposto no art. 4º da LRF.

Desde a promulgação da Constituição, passando pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, até os dias atuais, a lei de diretrizes orçamentárias teve suas atribuições paulatinamente ampliadas, representando um papel cada vez mais importante na organização das finanças públicas, exercendo hoje funções bem maiores do que aquelas

³⁵ SCHICK, Allen. Does budgeting have a future? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 2, n. 2, p. 6-48, 2003. p. 25.

³⁶ PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Orgs.). **Planejamento e orçamento governamental**. Brasília: ENAP, 2006. p. 239.

inicialmente estabelecidas, de orientação da lei orçamentária e fixação das diretrizes e metas da administração pública.

Já no próprio texto original da CRFB/1988, vê-se, no art. 99, §1º, que compete à LDO, em ação conjunta dos poderes, estipular os limites financeiros para a apresentação das propostas orçamentárias dos tribunais, fundamental para assegurar a autonomia financeira do Poder Judiciário.

O art. 165, § 9º, da Constituição de 1988 previu a edição de lei complementar para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA, da LDO e da LOA, além de estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como as condições para instituição e funcionamento de fundos. Tal lei complementar ainda não foi publicada. Com isto, a Lei n. 4.320/1964, ainda regulando esses temas, contém muitas lacunas, que vem sendo supridas pelas leis de diretrizes orçamentárias.

Além disso, em 2000, com o advento da LRF, a LDO passou a ser importante instrumento de viabilização de normas que pudessem regular e limitar os gastos públicos, além de fortalecer o sistema de planejamento, o que ampliou sobremaneira seu papel no ordenamento jurídico das finanças públicas.

Entre eles, várias merecem destaque.

Dispor sobre o equilíbrio de receitas e despesas, previsto no art. 4º, inciso I, alínea “a”, da LRF, o que viabiliza tornar mais objetivas as regras voltadas a manter a responsabilidade na gestão fiscal e alinhar os orçamentos com as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública.

Regulamentar e estabelecer critérios e forma de limitação de empenho, conforme o art. 4º, inciso I, alínea “b”, da LRF, permitindo que se organize, estabelecendo regras e limites, ao contingenciamento, evitando que o Poder Executivo, no exercício de sua função de comando na execução orçamentária, venha a descumprir a lei orçamentária, desviando-a de seu curso, e frustrando a aplicação da lei que havia sido legitimamente aprovada. Coloca, assim, freios aos abusos de há muito observados em matéria orçamentária, em que o Poder Executivo, fazendo uso do contingenciamento, superpõe-se indevida e não democraticamente aos demais poderes e entes da federação, subjugando-os pela não liberação dos recursos previstos no orçamento.

Estabelecer normas para controle de custos e avaliação dos resultados dos programas orçamentários, como prevê o art. 4º, inciso I, alínea

“c”, da LRF, é fundamental para que se consolide um sistema eficaz de planejamento e orçamento preocupado com o bom desempenho da administração pública, pois permite que se estabeleçam regras claras para avaliação do cumprimento das metas, asfixiando os desvios ilegítimos de recursos públicos pela sua destinação a programas de difícil mensuração, o que sempre facilitou a malversação de dinheiro público.

Fixar condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, a teor do art. 4º, inciso I, alínea “d”, da LRF, é outro papel da maior relevância, pois a entrega de recursos orçamentários a terceiros, a fim de que atendam a finalidades públicas, é ato que tem se intensificado cada vez mais, da mesma forma que as fraudes que a ele se associam. Nada mais relevante que estabelecer e aperfeiçoar as normas que coíbam esses desvios, no que as LDO têm representado importante papel.

O Anexo de Metas Fiscais, previsto no art. 4º, § 1º, da LRF, com a fixação de metas para o exercício em curso e os dois subsequentes, a cada ano, é um avanço da legislação em matéria de planejamento, institucionalizando o sistema de “planejamento deslizante” da ação governamental, em que as necessárias alterações e adaptações dessas normas passam a ser feitas de forma gradual e formal, mantendo a segurança jurídica e confiabilidade do sistema. Com a avaliação e acompanhamento das metas estabelecidas, por métodos precisos e transparentes, os gestores ficam impedidos de fazer delas números voltados apenas a cumprir formalidades burocráticas. Integrará ainda a LDO, para o exercício a que se refere e, pelo menos, para os dois exercícios subsequentes, anexo com previsão de agregados fiscais e a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade daqueles em andamento, conforme o art. 165, § 12, da CRFB/1988.

O Anexo de Riscos Fiscais, conforme o art. 4º, § 3º, da LRF, obriga também os administradores públicos a pensar nos problemas futuros, exigindo que se preparem antecipadamente a eles e antecipem as medidas a serem tomadas caso venham a se concretizar, evitando as sempre presentes ações imediatas e improvisadas, resolvendo problemas ocorridos e que só tenderão a aumentar, fato mais que conhecido em toda a burocracia estatal.

A exigência de que se divulguem os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial e as metas de inflação, constante do art. 4º, § 4º, da LRF, tem se mostrado fundamental para a transparência que se

espera da Administração Pública, deixando claro, para o setor público, privado e a sociedade em geral, dos rumos que se pretende dar à ação governamental, o que é fundamental para que todos possam se orientar de forma coordenada e planejada.

3.5. Planos setoriais. Planejamento de longo prazo.

O planejamento do setor público envolve uma série de complexidades, entre as quais está a de coordenar e compatibilizar os diversos entes da federação e os vários setores e órgãos que compõem a Administração Pública.

O planejamento intersetorial faz-se no âmbito de áreas da Administração Pública nas quais se identificam similaridades e objetivos comuns, viabilizando a ação conjunta de órgãos voltados a alcançá-los.

No ordenamento jurídico brasileiro há vários setores que estabeleceram planejamentos próprios, sobre os quais far-se-ão breves referências a fim de ilustrar a temática.

3.5.1. Planejamento do setor de educação

O mais conhecido e bem estruturado sob o ponto de vista jurídico é o setor da **educação**, cuja previsão de planejamento em âmbito nacional está expressa no próprio texto constitucional, em seu art. 214, que prevê lei para estabelecer um Plano Nacional de Educação (PNE), de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam à erradicação do analfabetismo, universalização do atendimento escolar, melhoria da qualidade do ensino, formação para o trabalho, promoção humanística, científica e tecnológica do país e estabelecimento de meta de aplicação de recursos em educação como proporção do produto interno bruto (PIB).

O primeiro PNE foi veiculado pela Lei n. 10.172, de 9 de janeiro de 2001, para o período 2001–2010, e o segundo, pela Lei n. 13.005, de 25 de junho de 2014, para o período 2014–2024, tendo este último estabelecido a meta (Meta 20) de ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir no mínimo o equivalente a 10% do PIB ao final do decênio.

O PNE contempla o planejamento econômico e também o orçamentário, devendo o sistema completar-se com a edição de planos estaduais e municipais de educação, sem prejuízo do planejamento orçamentário no âmbito da educação, expresso nos PPA dos respectivos entes federados e demais leis orçamentárias.

O PNE exerce a função de ser uma ferramenta de planejamento governamental de longo prazo, integrando-se ao planejamento de médio prazo do PPA, que acaba cumprindo uma função similar aos já mencionados *Medium-Term Expenditure Framework* (MTEF) existentes no processo orçamentário de vários países da OCDE, sobretudo na União Europeia³⁷.

A operacionalização da distribuição dos recursos da educação dá-se essencialmente por meio do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), sistema de fundos constitucionais, previstos no art. 212-A da CRFB/1988, compostos por recursos de todas as esferas de governo e destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração de seus profissionais, cuja distribuição segue os preceitos constitucionais e da Lei n. 14.133, de 25 de dezembro de 2020, levando em consideração principalmente o número de alunos matriculados.

O planejamento no setor da educação faz-se especialmente relevante não somente pela dimensão de sua importância para o desenvolvimento social e econômico do país, mas também para permitir a coordenação federativa, uma vez que se trata de tema que envolve a participação de todos os entes federados, em regime de colaboração, por força do art. 211 da Constituição de 1988.

A essencialidade do planejamento no setor de educação evidencia-se por ser uma prestação de um serviço público por várias esferas de governo, o que importa na necessária divisão das atribuições, com a especificação do que caberá a cada uma, sem o que a administração e a prestação do serviço geram ineficiências e consequente desperdício de recursos públicos. Do mesmo modo, há que se compatibilizar a distribuição dos recursos afetos ao setor, adequando-se a cada esfera de governo tarefas compatíveis com os recursos de que disporão para

³⁷ FAKHARZADEH, Tala. *Budgeting and Accounting in OECD Education Systems: A Literature Review*. **OECD Education Working Papers**, n. 128, OECD Publishing. Paris: OCDE, 2016. p. 22.

cumpri-las, a fim de que sejam executados e financiados pela esfera de governo capaz de fazê-lo de forma mais eficiente³⁸.

3.5.2. *Planejamento do setor de cultura*

O setor da **cultura** também tem seu planejamento estruturado constitucionalmente, com previsão, no art. 215, § 3º, da CRFB/1988, de lei nacional para estabelecer o Plano Nacional de Cultura (PNC), de duração plurianual, para promover o desenvolvimento cultural do país e a integração das ações do poder público voltados à defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro, à produção, promoção e difusão de bens culturais, à formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões, à democratização do acesso aos bens de cultura e à valorização da diversidade étnica e regional.

As políticas de cultura têm um caráter federativo que envolve todos os entes da federação, visto que há ações culturais locais, regionais e federais, com características peculiares e que devem ser respeitadas, o que é parte essencial do desenvolvimento e promoção da cultura. Isso exige um sistema de federalismo fiscal também integrado, e para isso criou-se o Sistema Nacional de Cultura (SNC), com o objetivo de dar maior centralidade e institucionalidade às políticas culturais, melhorando a estrutura administrativa, o orçamento, a capilaridade no território nacional e a participação nas decisões do governo.

Os Planos de Cultura (nacional, estaduais e municipais) integram os elementos constitutivos do SNC, e se destacam por haver forte participação da sociedade civil no planejamento governamental do setor, por meio de vários órgãos institucionalizados para gerenciar e operacionalizar o sistema.

O Plano Nacional de Cultura surgiu com a Lei n. 12.343, de 2 de dezembro de 2010. Constitui-se em um conjunto de princípios, objetivos, diretrizes, estratégias e metas que devem orientar o poder público na formulação de políticas culturais, pelo período de dez anos, orientando o planejamento orçamentário no setor, tendo influência na elaboração do PPA no que concerne às ações orçamentárias³⁹.

³⁸ CONTI, José Mauricio. **Planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 320-341.

³⁹ CONTI, José Mauricio. **Planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 341-363.

Em 16 de novembro de 2022, é aprovada a Lei n. 14.468, que promove ajustes e prorroga a vigência do Plano Nacional de Cultura, com duração de 14 anos.

3.5.3. Planejamento do setor de saúde

A CRFB/1988 dá especial atenção à **saúde**, dedicando seção específica para tratar do tema, em seus arts. 196 a 200, prevendo um **Sistema Único de Saúde**, na forma de uma rede regionalizada e hierarquizada financiado com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, além de outras fontes, cuja execução pode ser feita diretamente, por todas as esferas de governo, e também por meio de terceiros e pessoas físicas e jurídicas de direito privado.

As diretrizes do SUS, estabelecidas no art. 198 da Constituição – descentralização, atendimento integral e participação da comunidade –, evidenciam a importância dos instrumentos de federalismo cooperativo, imprescindíveis para o adequado funcionamento desse sistema descentralizado. E a democratização exigida pela participação da comunidade influencia também no planejamento, pela forma de elaboração e construção dos planos que orientarão o sistema.

A participação de todos os entes da federação, com compartilhamento de recursos financeiros, materiais e humanos, intensifica a complexidade desse sistema que se insere no âmbito do federalismo cooperativo, exigindo uma coordenação entre eles que permita desenvolver as políticas públicas do setor de forma harmônica e eficiente, evidenciando ainda mais a relevância do planejamento, especialmente no que tange ao seu aspecto orçamentário.

E torna o planejamento de mais difícil operacionalização e mais complexo, uma vez que cada ente da federação tem seu orçamento e autonomia para gerenciá-lo, orçamento este que se insere em seu sistema próprio de planejamento orçamentário (com PPA, LDO e LOA). O planejamento do setor de saúde não pode, por conseguinte, ser construído com base apenas nas leis próprias de planejamento orçamentário de cada ente federado, o que inviabilizaria um sistema único coeso⁴⁰.

⁴⁰ “Em virtude da sua autonomia, União, Estados e Municípios possuem, cada um deles, governantes que são eleitos pelo voto direto da respectiva população, o que leva a um verdadeiro mosaico político, com prefeitos, governadores e presidente oriundos de partidos, ideologias e estilos diferentes. Ademais, deve-se considerar

A criação de um sistema de planejamento setorial para o setor de saúde e respectiva organização orçamentária deu-se em torno dos princípios que articulam a ação do SUS: a universalidade, a integralidade e a igualdade de assistência. Como esses princípios partiam da ideia da descentralização e da municipalização, a integração em torno de parâmetros nacionais de funcionamento apenas seria possível a partir de uma articulação federativa consistente. Os pilares dessa organização surgiram com os critérios de planejamento do SUS basicamente delineado nas Leis n. 8.080, de 19 de setembro de 1990, e n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990, com disposições também na LC n. 141, de 13 de janeiro de 2012, que organizam o funcionamento dos serviços de saúde em âmbito nacional, destacando-se os arts. 36 a 38 da Lei n. 8.080/1990, nos quais se concentram as normas sobre planejamento e orçamento.

Viabiliza-se assim uma sistematização que permite dar maior coesão ao planejamento financeiro de todo o sistema, de modo a integrar os entes da federação em torno dos objetivos comuns do setor, criando-se uma estrutura de planejamento orçamentário setorial de caráter nacional, fundamental para garantir o funcionamento de um sistema que se propõe ser único, institucionalizando um conjunto de políticas públicas no âmbito de nosso federalismo cooperativo de forma eficiente⁴¹.

A Lei n. 8.080/1990, em seu art. 16, inciso VIII, atribui à direção nacional do SUS a responsabilidade de “elaborar o planejamento estratégico nacional no âmbito do SUS em cooperação com Estados, Municípios e o Distrito Federal”.

O capítulo III da Lei n. 8.080/1990, conforme o seu art. 36, cuida do planejamento e orçamento, estabelecendo que o processo de planejamento e orçamento será “ascendente, do nível local até o federal,

que os prefeitos dos mais de 5.000 municípios brasileiros são eleitos na metade do mandato dos governadores e presidente da República. Tudo isso demonstra o quanto é árduo alcançar uma atuação coordenada e cooperativa em função de objetivos comuns, a qual é exigida para o funcionamento adequado da política pública de saúde”, cf. CONTI, José Mauricio; SANTOS, Ricart C. C. A saúde pública no Brasil: breve análise de suas complexidades à luz do direito financeiro. In: COPETTI Neto, Alfredo; LEITE, George Salomão; LEITE, Glauco Salomão. Dilemas na Constituição. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 389-400.

⁴¹ CONTI, José Mauricio; SANTOS, Ricart C. C. A saúde pública no Brasil: breve análise de suas complexidades à luz do direito financeiro. In: COPETTI Neto, Alfredo; LEITE, George Salomão; LEITE, Glauco Salomão. **Dilemas na Constituição**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 389-400.

ouvidos seus órgãos deliberativos, compatibilizando-se as necessidades da política de saúde com a disponibilidade de recursos em planos de saúde dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União”. A LC n. 141/2012, em seu art. 30, § 1º, vem no mesmo sentido para confirmar e complementar: “O processo de planejamento e orçamento será ascendente e deverá partir das necessidades de saúde da população em cada região, com base no perfil epidemiológico, demográfico e socioeconômico, para definir as metas anuais de atenção integral à saúde e estimar os respectivos custos”.

O Plano Nacional de Saúde 2020–2023 está estruturado em torno de sete objetivos (1. Promover a ampliação e a resolutividade das ações e serviços da atenção primária de forma integrada e planejada; 2. Promover a ampliação da oferta de serviços da atenção especializada com vista à qualificação do acesso e redução das desigualdades regionais; 3. Reduzir ou controlar a ocorrência de doenças e agravos passíveis de prevenção e controle; 4. Fomentar a produção do conhecimento científico, promovendo o acesso da população às tecnologias em saúde de forma equitativa, igualitária, progressiva e sustentável; 5. Promover ações que garantam e ampliem o acesso da população a medicamentos e insumos estratégicos, com qualidade, segurança, eficácia, em tempo oportuno, promovendo seu uso racional; 6. Fortalecer a proteção, promoção e recuperação da Saúde Indígena; 7. Aperfeiçoar a gestão do SUS visando a garantia do acesso a bens e serviços de saúde equitativos e de qualidade) e 93 metas, além de indicadores e projetos⁴².

3.6. Planejamento intragovernamental: O planejamento estratégico do Poder Judiciário

O planejamento intragovernamental envolve a necessidade de coordenar os vários órgãos da Administração Pública, com especial atenção em relação àqueles dotados de autonomia administrativa e financeira, em face da necessária compatibilização do ordenamento jurídico de forma a acolher a observância dos princípios e regras envolvidos.

Sob o ponto de vista administrativo e financeiro, o Poder Judiciário constitui-se em um órgão da Administração Pública, entendida esta como

⁴² BRASIL. Ministério da Saúde. **Plano Nacional de Saúde: 2020–2023**. Brasília: 2020. Disponível em: https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/plano_nacional_saude_2020_2023.pdf. Acesso em: 2 out. 2023.

“o conjunto de pessoas, órgãos agentes e demais instrumentos por meio dos quais o Estado exerce suas funções, realizando as ações para cumprir suas finalidades”⁴³. Em matéria orçamentária, o Poder Judiciário não tem orçamento próprio, uma vez que os orçamentos são leis que preveem as receitas e despesas do ente federado, do qual o Poder Judiciário é parte integrante, no caso da União e dos estados. O Poder Judiciário, no mais das vezes, é uma unidade orçamentária, sem personalidade jurídica, recebendo dotações e gerenciando programas próprios.

A sociedade moderna tornou-se mais dinâmica, exigindo uma Administração Pública cada vez mais eficiente e competente, e isto não se consegue sem uma ação planejada, em um planejamento que deve abranger cada um dos órgãos que a compõem, especialmente aqueles que assumiram grandes dimensões, como é o caso do Poder Judiciário, com seus vários tribunais, alguns de grande porte. Mais ainda se torna necessário, no caso do Poder Judiciário, uma gestão planejada, em face do elevado grau de autonomia, por força do princípio da separação de poderes.

O planejamento estratégico, como ressaltado anteriormente, exige a análise de cenários, identificação e fixação das prioridades, e a definição das estratégias para alcançar os objetivos, alocando os recursos necessários para tanto.

O Poder Judiciário não podia ficar à margem desse processo, e em 2009 foi publicada a Resolução n. 70, de 18 de março, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que instituiu a obrigação para todos os tribunais do Poder Judiciário de elaborar os respectivos planejamentos estratégicos, com abrangência mínima de cinco anos. Verdadeiro divisor de águas em matéria de administração do Poder Judiciário, essa norma é a mais relevante para a modernização na gestão dos tribunais, inserindo-os no contexto de uma evolução pela qual vem passando a administração pública desde a década de 1990, marcando “o início de uma nova e importante fase no planejamento da ação governamental, que é a transposição das técnicas de planejamento orçamentário, financeiro e administrativo para órgãos da administração pública”, compatíveis com uma sociedade moderna que se torna cada vez mais dinâmica, e exige uma administração competente, com ações eficientes, eficazes e efetivas⁴⁴.

⁴³ CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 35-42.

⁴⁴ CONTI, José Mauricio. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: 10 anos

Releva destacar como importante marco no fomento à introdução do planejamento estratégico de forma institucionalizada e sistemática no Poder Judiciário o Acórdão n. 1.603/2008 do Tribunal de Contas da União (TCU). Nele, após levantamento de auditoria voltado a analisar a situação de governança de tecnologia de informação na Administração Pública federal, constatou-se a necessidade de institucionalização de planejamento estratégico, especialmente, mas não somente, na área de tecnologia de informação. Verificou-se, no levantamento realizado, que quase metade dos órgãos e entidades pesquisados não dispunham de sistemas de planejamento, o que dificultava a implementação de planejamento das ações de tecnologia da informação, objetivo primeiro da investigação do TCU.

O acórdão evidencia a importância do planejamento estratégico como ferramenta importante para as organizações públicas alcançarem seus objetivos:

17. O contexto atual de intensas mudanças faz com que as organizações tenham que se adaptar rapidamente às alterações do ambiente em que atuam. No entanto, há organizações que ainda atuam de maneira reativa, apenas respondendo às demandas geradas por essas mudanças. Há gestores que ainda acreditam ser impossível definir estratégias de ação devido à rapidez e à constância dessas mudanças. 18. Dentro desse cenário de instabilidade, o planejamento tem se tornado cada vez mais importante e vital e deve ser construído de maneira flexível, com o engajamento e comprometimento de todos os colaboradores da organização. As organizações que não planejam correm riscos de não alcançarem os objetivos desejados. Com uma visão de futuro estabelecida, as organizações poderão se adaptar às constantes mudanças que ocorrem na sua área de atuação e agilizar seu processo de tomada de decisões. 19. O planejamento estratégico torna-se uma importante ferramenta para a tomada de decisão e faz com que os gestores estejam aptos a agir com iniciativa, de forma pró-ativa, contra as ameaças e a favor das oportunidades identificadas nas constantes mudanças que ocorrem⁴⁵.

de vigência – questões atuais. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 52-53.

⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.603/2008-Plenário**. Relator: Ministro Guilherme Palmeira. Plenário, Brasília, 13 de agosto de 2008.

Com a publicação da Resolução n. 70 do CNJ, os tribunais foram compelidos a instituir o planejamento estratégico, conforme determinado pelo art. 2º da referida Resolução⁴⁶, alinhados ao Plano Estratégico Nacional, fixado pelo mesmo diploma normativo.

Os tribunais que seguiram a orientação do CNJ e elaboraram pelo prazo de cinco anos tiveram seus planejamentos estratégicos válidos para o período de 2010 a 2014, seguidos da Estratégia Nacional do Poder Judiciário para o sexênio 2015/2020 (Resolução CNJ n. 198, de 1 de julho de 2014) e da Estratégia Nacional do Poder Judiciário para o sexênio 2021/2026 (Resolução CNJ n. 325, de 29 de junho de 2020).

O planejamento estratégico do Poder Judiciário, elaborado nos termos das resoluções do CNJ, convive com a participação e integração do Poder Judiciário no plano plurianual do respectivo ente da federação, exigindo uma compatibilização, nem sempre simples, entre ambas as normas de planejamento. Há que se observar serem normas que coexistem no tempo, não observam os mesmos períodos de vigência, nem são orientadas pelos mesmos critérios, uma vez que o planejamento estratégico é essencialmente gerencial e o PPA é fundamentalmente orçamentário.

O Poder Judiciário atualmente integra a Administração Pública com uma relevância e dimensão nunca experimentada, não só como poder da República, mas também pela prestação de um serviço público que é, ao mesmo tempo, fundamental para o Estado Democrático de Direito e essencial para a vida das pessoas. E, especialmente no Brasil, tem sua dimensão quantitativa cada vez mais expressiva, e que resulta em uma demanda crescente, exigindo um aumento na participação do Poder Judiciário como órgão da Administração Pública, com cada vez mais servidores, infraestrutura física e elevadas despesas de custeio.

Torna-se fundamental que, como qualquer órgão da administração, quer seja pública, quer privada, dependa, para que possa cumprir sua

Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 4.

⁴⁶ “O Conselho Nacional de Justiça e os tribunais indicados nos incisos II a VII do art. 92 da Constituição Federal elaborarão os seus respectivos planejamentos estratégicos, alinhados ao Plano Estratégico Nacional, com abrangência mínima de 5 (cinco) anos, bem como os aprovarão nos seus órgãos plenários ou especiais até 31 de dezembro de 2009”, cf. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 70, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/118>. Acesso em: 2 out. 2023.

missão e conseguir alcançar os resultados esperados, de um planejamento com as diretrizes, objetivos e metas a seguir, orientando a condução da gestão. Sem planejamento e, por consequência, ausentes prioridades fixadas com critério, o gestor fica sem parâmetros para tomar suas decisões; é a partir do plano traçado que se elaboram os projetos, que passam a ter coerência, coesão e integração.

O Poder Judiciário, nesse contexto, merece especial destaque por ser o órgão central de toda a administração da justiça. Decisões e ações do Poder Judiciário afetam e conduzem os demais órgãos, pessoas e instituições essenciais à justiça, sendo ele o responsável pela definição da instalação de novos fóruns e comarcas, bem como pela condução dos processos e uma série de atos que vinculam os demais órgãos, pessoas e instituições relacionados à distribuição da justiça. Veja-se o caso da implantação de sistemas de processo eletrônico, aos quais tem de se adaptar o ministério público, a defensoria, a advocacia, auxiliares da justiça e os cidadãos. Razões que enfatizam a relevância de que tenha um claro planejamento de seu futuro e de suas ações, tornando-os transparentes e previsíveis, a fim de que todos que dele dependam e com ele se relacionam possam também se planejar⁴⁷.

Novamente, ressaltam-se aspectos que não podem ser deixados de lado no que tange às especificidades do Poder Judiciário e que fortalecem a necessidade de uma ação planejada e transparente: “No Poder Judiciário, o planejamento, ao menos de médio prazo, tem relevância maior do que em outros órgãos da Administração. Isso se deve, especialmente, ao curto mandato de seus presidentes, fixados em dois anos pela Lei Orgânica da Magistratura Nacional, insuficiente para que tomem adequado conhecimento da máquina administrativa e possam, neste espaço de tempo, elaborar, implementar e gerir projetos novos. Essa frequente alternância dos gestores pela exiguidade no tempo do mandato torna ainda mais importante um planejamento dotado de segurança jurídica, dada a necessidade de continuidade administrativa, e de um sistema eficiente de gerenciamento de projetos”⁴⁸. A Resolução CNJ n. 70/2009 identificou com precisão esses fatos, ao justificar a edição da referida norma, reconhecendo que a unicidade do Poder

⁴⁷ CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 145-149.

⁴⁸ CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 145-149.

Judiciário exige “a implementação de diretrizes nacionais para nortear a atuação institucional de todos os seus órgãos”, bem como “a necessidade de se conferir maior continuidade administrativa aos tribunais, independentemente da alternância de seus gestores”⁴⁹.

E não pode ser outro o caminho a seguir, pois o Poder Judiciário atualmente “está cada vez menos isolado, interage com os demais, interfere no orçamento público impulsionando políticas públicas em um ativismo judicial que é crescente, e participa de forma intensa nas áreas da saúde, educação, proteção à criança e adolescente, idosos e deficientes, em programas que envolvem todos os entes da federação”, transformando-se no grande protagonista da cena estatal neste início do século 21⁵⁰.

3.7. Conclusões

O planejamento governamental vale-se de normas que orientam suas ações de forma coordenada voltadas à consecução dos objetivos fundamentais do Estado, por meio de um planejamento econômico governamental, por meio do qual alinha-se a atuação do Estado, e de um planejamento orçamentário da administração pública, que conduz a gestão das Administrações Públicas por meio das leis orçamentárias.

A tríade de leis orçamentárias do ordenamento jurídico brasileiro é composta pelo plano plurianual, de médio prazo, lei de diretrizes orçamentárias, responsável por orientar a elaboração e, também, a execução da lei orçamentária anual, que discrimina as receitas e as despesas no exercício financeiro das administrações públicas que compõem o Estado federal no Brasil.

Esse sistema coeso de normas orçamentárias dá sustentação ao ordenamento jurídico do planejamento no setor público brasileiro, cumprindo as funções de controle, gestão e planejamento, representando uma evolução das técnicas de orçamentação do setor público, que está em constante aperfeiçoamento, especialmente no que tange ao caráter plurianual das despesas públicas, bem como aos desafios do federalismo

⁴⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 70, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/118>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁵⁰ NALINI, José Renato. O que esperar da Justiça? **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 2 jan. 2014. Caderno A, p. 2.

cooperativo, intersetorialidade, relações entre os poderes, instituições e órgãos com independência e autonomia financeira, e transversalidade das políticas públicas.

As receitas públicas no orçamento¹

Andressa Guimarães Torquato Fernandes²

4.1. Conceito de receita pública

Ao estudar a teoria jurídica dos ingressos públicos, verifica-se que parcela expressiva da doutrina diferencia os conceitos de entradas, receitas e movimentos de fundo de caixa. Segundo Aliomar Baleeiro, em sua clássica obra *Uma introdução à ciência das finanças*, a expressão **entrada** representa o gênero do qual são espécies receitas e movimentos de caixa, de modo que receita pública corresponderia à “[...] entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”³. Por sua vez, os movimentos de caixa, como o próprio nome indica, seriam “[...] as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados às coisas públicas e liquidados segundo o Direito Civil”⁴.

Ricardo Lobo Torres explica o conceito de receita pública apartando-o do termo **ingresso**, de modo que este corresponderia “[...] à entrada de dinheiro que ulteriormente será restituído, como ocorre

¹ A abordagem apresentada neste capítulo, bem como as suas conclusões, foi originalmente apresentada pela autora noutra obra, cf. FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **Royalties do petróleo e orçamento público**: uma nova teoria. São Paulo: Blucher, 2016.

² Professora de Direito Financeiro da Universidade Federal Fluminense (UFF). Possui Pós-doutorado em Economia pela EESP-FGV. Doutora em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 152.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 152.

no empréstimo e nos depósitos”⁵, enquanto a **receita**, representa “[...] a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos”⁶. Regis Fernandes de Oliveira ensina que:

Nem todo ingresso, todavia, constitui receita. Há entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos, podendo neles permanecer ou não. Destinam-se a ser devolvidas. Daí as entradas provisórias. Por exemplo, em dada licitação, o Estado exige um depósito, como garantia da proposta ou do contrato. O depósito ingressa nos cofres públicos, mas, uma vez mantida a proposta ou adimplido o contrato, é ele devolvido ao proponente-adjudicatário. [...]

Ao lado das entradas provisórias, há as definitivas, ou seja, as que advêm do poder constrictivo do Estado sobre o particular, sejam independentes de qualquer atuação (imposto), sejam dela dependentes (taxa) ou em decorrência da realização de obras públicas (contribuição de melhoria). [...] Tais entradas são definitivas. Daí tomarem o nome de receita⁷.

No entanto, ao analisar a Lei n. 4.320/1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, estados e municípios, verifica-se que o direito brasileiro adotou uma outra definição de receita pública, que não a sugerida pela doutrina, citada acima. Baseou-se, reconhece Rosa Junior, em um sentido lato para a expressão receita, como sendo esta correspondente a “[...] qualquer entrada de dinheiro no cofre público, pelo que considera como receitas públicas, por exemplo, os ingressos da venda de um bem ou da obtenção de um empréstimo”⁸.

Gustavo Ingresso, ao analisar o direito orçamentário italiano, conceitua receita nesse mesmo sentido como sendo “[...] o dinheiro

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 185.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 185.

⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 257-258.

⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. p. 40.

arrecadado pelo Estado para prover as necessidades financeiras dos serviços públicos”⁹.

Da mesma forma, Ramon Valdes Costa, citado por Luiz Emygdio F. da Rosa Junior, entende por receitas públicas as “[...] entradas em dinheiro na tesouraria do Estado para cumprimento de seus fins, seja qual for sua natureza econômica ou jurídica, eis que abarca todo o tipo de ingresso”¹⁰.

Neste sentido, veja-se o que dispõem os arts. 3º e 11 da Lei n. 4.320/1964:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

[...]

Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital¹¹.

De acordo com o exposto nesses dispositivos, recursos provenientes da alienação de bens e de operações de crédito (ambos, espécies de receitas de capital), de fato, compõem o conceito de receita pública, restando fora apenas as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e no passivo financeiros.

O *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* apresenta duas definições para a expressão receita pública: receita pública em sentido amplo e em sentido estrito. A primeira abrange todos os ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos, inclusive aqueles que representam meras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros,

⁹ INGROSSO, Gustavo. **Diritto finanziario**. Napoli: Casa Editrice Dott Eugenio Jovene, 1954. p. 100.

¹⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. p. 33.

¹¹ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

e, sem sentido estrito, “[...] quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário”¹². Esta última foi chamada também pelo Manual de receitas orçamentárias, enquanto as entradas meramente compensatórias foram chamadas de ingressos extraorçamentários.

Quadro 1 – Classificação das receitas públicas

Ingressos de Recursos Financeiros nos Cofres Públicos (Receitas Públicas em sentido amplo)	
Ingressos Extraorçamentários	Receitas Orçamentárias (Receitas Públicas em sentido estrito)
Ingressos extraorçamentários são recursos financeiros de caráter temporário, dos quais o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integram a LOA. Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no patrimônio líquido da entidade. São exemplos de ingressos extraorçamentários: os depósitos em caução, as fianças, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO), a emissão de moeda, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.	São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na LOA.

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**.

9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023.

Ou seja, na definição proposta pelo MCASP, que se baseia nas disposições contidas na Lei n. 4.320/1964, não foi adotada a clássica definição doutrinária de receita, que exclui desse conceito não apenas as entradas meramente compensatórias, mas também as receitas de capital (e.g. oriundas de operações de crédito e alienação de imóveis). Conforme explicação contida em seu próprio texto, “este Manual adota a definição de receita no sentido estrito. Dessa forma, quando houver citação ao termo *Receita Pública*, implica referência às *Receitas Orçamentárias*”¹³, que abrangem, portanto, as receitas correntes e as receitas de capital.

¹² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 38.

¹³ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

Levando em consideração não o seu efetivo ingresso no orçamento, mas a sua capacidade de financiar a despesa pública, foram estipulados níveis de classificação da receita na Lei n. 4.320/1964. O primeiro deles se baseia na sua categoria econômica, dividindo-as em receitas correntes e de capital. Apenas num segundo nível de classificação é que as receitas públicas são classificadas, segundo a sua origem.

4.2. Primeiro nível de classificação orçamentária: quanto à categoria econômica

4.2.1. *Receitas correntes*

Utilizando uma definição denotativa, o § 1º do art. 11 da Lei n. 4.320/1964 denomina receitas correntes “as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em Despesas Correntes”¹⁴.

A doutrina buscou definir conotativamente esse tipo de receita. Segundo Flávio Rubinstein, “As receitas correntes são aquelas oriundas das atividades operacionais do Estado, para aplicação em despesas correspondentes (*i.e.*, classificáveis como correntes), visando ao alcance das finalidades e metas dos diversos entes públicos, conforme previstas nos programas e ações de governo”¹⁵. De acordo com o MCASP, receitas correntes são “[...] arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 38.

¹⁴ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁵ RUBINSTEIN, Flávio. Arts. 9º a 11. *In: Orçamentos públicos*: a Lei 4.320/1964 comentada. CONTI, José Maurício (Coord.). 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 69.

financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas”¹⁶.

4.2.1.1. Receita Corrente Líquida

No âmbito da receita corrente, recebeu especial atenção pelo direito brasileiro o conceito de receita corrente líquida, o qual se encontra definido tanto pelo próprio texto constitucional como pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Quadro 2 – Definições legais da RCL

Receita Corrente Líquida	
Constituição Federal	Lei de Responsabilidade Fiscal
<p>Art. 100. [...] § 18. Entende-se como receita corrente líquida, para os fins de que trata o § 17, o somatório das receitas tributárias, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de contribuições e de serviços, de transferências correntes e outras receitas correntes, incluindo as oriundas do § 1º do art. 20 da Constituição Federal, verificado no período compreendido pelo segundo mês imediatamente anterior ao de referência e os 11 (onze) meses precedentes, excluídas as duplicidades, e deduzidas:</p> <p>I - na União, as parcelas entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios por determinação constitucional;</p> <p>II - nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;</p> <p>III - na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, a contribuição dos servidores para custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira referida no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.</p>	<p>Art. 2º [...]. IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:</p> <p>a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;</p> <p>b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;</p> <p>c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.</p> <p>§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.</p> <p>§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.</p> <p>§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.</p>

Fonte: Elaboração própria.

¹⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 42.

Note-se que, salvo exceções muito pontuais, o texto constitucional não se ocupa de definir as expressões por ele utilizadas, o que só ocorre por meio de leis complementares, leis ordinárias ou demais instrumentos normativos. Vale destacar, inclusive, que, antes mesmo de esse conceito ser introduzido na CRFB/1988 por meio da Emenda Constitucional n. 94, de 15 de dezembro de 2016, ele já constava no art. 2º da LRF. Isso denota a importância conferida pelo ordenamento jurídico à definição da receita corrente líquida, a qual não é sem motivo. Esse conceito tem sido utilizado como base de cálculo para limitar o gasto público em situações cujo controle político pela via ordinária tem se mostrado insuficiente para resguardar o princípio constitucional da sustentabilidade fiscal (limites para gasto com pessoal e endividamento) ou com o intuito de resguardar o gasto em áreas consideradas prioritárias pelo legislador constituinte, como saúde. Além disso, com a EC n. 94/2016, passou a funcionar também como base para aferir o comprometimento financeiro dos entes federativos com o pagamento de precatórios, conforme o art. 100, § 17, da CRFB/1988.

4.2.2. *Receitas de capital*

As receitas de capital foram definidas no § 2º do art. 11 da Lei n. 4.320/1964, também denotativamente, da seguinte forma:

[...] são receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente¹⁷.

Ao contrário do que foi estudado com relação às receitas correntes, as receitas de capital não têm o atributo da continuidade no tempo, motivo pelo qual sua aplicação para o custeio de despesas correntes encontra limitações importantes pelo direito, destinando-se precipuamente ao custeio de despesas de capital, basicamente investimentos e

¹⁷ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

inversões financeiras. Segundo Rubinstein, “as receitas de capital são aquelas [...] que alteram o patrimônio duradouro do Estado. [...] Essas receitas são contabilmente representadas pela troca de elementos patrimoniais [...]”¹⁸. Trata-se apenas de “[...] um aumento no sistema financeiro (entrada de recursos financeiros) e uma baixa no sistema patrimonial (saída do patrimônio em troca de recursos financeiros)”¹⁹.

Rosa Junior, ao abordar o tema, utiliza a expressão operações de capital, mais ampla, que designa o conjunto de operações envolvendo receitas e despesas de capital:

[...] aquelas que dão em resultado uma movimentação de registro no ativo e no passivo, pelo que a aquisição de um bem imóvel é operação de capital porque aumenta o Ativo Imobilizado e acarreta a saída de dinheiro e/ou aumenta a exigibilidade se o bem foi comprado em parte a prazo. Assim, são operações de capital: a) as que provenham da alienação de um bem de capital (receita); b) as que dêem em resultado um bem de capital (despesa); c) as que estejam na lei definidas como operações de capital (obtenção de empréstimos – receitas; concessão de empréstimos – despesas; recebimento das amortizações de empréstimos concedidos – receitas); d) as que estejam, por ato do poder público, vinculadas a uma operação de capital (transferências que a entidade concedente vincula a um bem de capital)²⁰.

O MCASP, por sua vez, definiu as receitas orçamentárias de capital como aquelas que “[...] arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas”²¹. Contudo, de maneira diversa das

¹⁸ RUBINSTEIN, Flávio. Arts. 9º a 11. In: **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. CONTI, José Maurício (Coord.). 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 72.

¹⁹ RUBINSTEIN, Flávio. Arts. 9º a 11. In: **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. CONTI, José Maurício (Coord.). 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 72.

²⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. p. 41.

²¹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

receitas correntes, “[...] as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido”²².

Em atenção ao princípio da sustentabilidade fiscal, há uma série de normas que limitam a aplicação de receitas de capital, como aquelas oriundas da constituição de dívidas ou da alienação de bens, para o custeio de despesas correntes, por exemplo, para o pagamento de salários ou material de consumo. Esse tipo de gasto, necessário para o funcionamento permanente da máquina pública, necessita de ingressos constantes no tempo, não podendo contar com recursos extraordinários para sua manutenção. Veja-se o disposto no art. 167, inciso III, da CRFB/1988²³, chamada de regra de ouro das finanças públicas, que limita a realização de operações de crédito, pelos três entes federativos, ao montante da sua despesa de capital.

Há também o art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal que determina ser “[...] vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”²⁴.

Desse modo, receitas de capital oriundas da alienação de bens públicos apenas deverão ser utilizadas em despesas de capital, isto é, na realização de investimentos, inversões financeiras e transferências de capital, segundo determinação da LRF.

Com essa regra, confere-se uma destinação própria que deve ser atribuída a uma receita de capital, cuja continuidade no tempo é incerta,

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 42.

²² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 42.

²³ “Art. 167. São vedados: [...] III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as *autorizadas* mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁴ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

devendo, portanto, ser investida de modo a reproduzir o capital para que as gerações futuras possam gozar dos seus benefícios.

4.3. Segundo nível de classificação orçamentária: quanto à origem

4.3.1. Considerações gerais

Segundo o *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*, o objetivo da classificação dos recursos públicos quanto à origem se justifica pela necessidade de identificar a procedência dos recursos públicos em relação ao fato gerador dos ingressos das receitas. “É o detalhamento das Categorias Econômicas Receitas Correntes e Receitas de Capital, com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos”²⁵. No caso das receitas correntes, tal classificação permite identificar as receitas compulsórias (tributos e multas), aquelas provenientes das atividades em que o Estado atua diretamente na produção (agropecuárias, industriais ou de prestação de serviços), da exploração do patrimônio público (patrimoniais), as provenientes de transferências destinadas ao atendimento de despesas correntes, ou ainda, de outros ingressos orçamentários. No caso das receitas de capital, distinguem-se as provenientes de operações de crédito, da alienação de bens, da amortização dos empréstimos concedidos, das transferências destinadas ao atendimento de despesas de capital, ou ainda, de outros ingressos de capital. Veja-se o que dispõe a esse respeito, o § 4º do art. 11 da Lei n. 4.320/1964:

Art. 11. [...] § 4º. A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos.

Taxas.

Contribuições de Melhoria.

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

²⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

RECEITA PATRIMONIAL
RECEITA AGROPECUÁRIA
RECEITA INDUSTRIAL
RECEITA DE SERVIÇOS
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
OUTRAS RECEITAS CORRENTES
RECEITAS DE CAPITAL
OPERAÇÕES DE CRÉDITO
ALIENAÇÃO DE BENS
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL²⁶

A seguir, será analisada cada uma dessas subdivisões das receitas correntes e de capital, agrupadas segundo o critério da coercitividade, tal qual tem sido feito por expressiva parcela da doutrina, em receitas derivadas e originárias. Assim, no primeiro grupo – receitas derivadas – serão analisadas as receitas tributárias (e, também, as multas, que não foram expressamente mencionadas no texto da Lei n. 4.320/1964), e, no segundo, as receitas originárias (patrimonial, agropecuária, industrial e de serviços). As transferências correntes e de capital foram analisadas em tópico separado, dada a sua peculiaridade, assim como o grupo que representa uma subdivisão das receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens e amortização de empréstimos).

Essa forma de abordagem visou compatibilizar o enfoque conferido pela doutrina à classificação da receita pública em originária e derivada, com aquela proposta pelo § 4º do art. 11 da Lei n. 4.320/1964, que não se baseia nessa forma de classificação. A esse respeito, vale inclusive destacar advertência do próprio MCASP: “[...] a doutrina classifica as receitas públicas, quanto à procedência, em Originárias e Derivadas. Essa classificação tem uso acadêmico e não é normatizada; portanto, não é utilizada como classificador oficial da receita pelo Poder Público”²⁷.

²⁶ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

Muito embora não se trate de uma classificação prevista expressamente no ordenamento jurídico, é fácil compreender o porquê de, ao longo dos anos, a classificação da receita pública em originária e derivada ter sido objeto de um número extenso de estudos realizados por financistas e tributaristas quando comparada às demais espécies de classificação da receita. A sua compreensão mostra-se fundamental na medida em que a caracterização de uma receita pública como derivada impõe ao Estado o atendimento a limites rígidos fixados pelo ordenamento jurídico para a sua cobrança, sobretudo quando se trata da imposição de tributos. Nessa ocasião, por determinação constitucional, o agir do ente estatal estará adstrito a uma série de princípios (legalidade, capacidade contributiva, anterioridade etc.). No caso das receitas originárias, submetem-se a um regime mais flexível, cujos limites para a cobrança encontram-se, grande parte das vezes, em disposições contratuais firmadas entre poder público e particular.

Ao abordar essa classificação, Aliomar Baleeiro ensina que:

[...] ela se funda na existência da aquisição compulsória em relação às receitas derivadas, o que as distingue das receitas originárias. Outro fundamento dessa divisão é a diferente origem dumais e doutras receitas: as originárias saem do próprio setor público, isto é, do patrimônio do Estado, ao passo que as derivadas são exigidas do patrimônio ou das rendas dos particulares²⁸.

Em todo caso, vale destacar que há hipóteses em que a diferença entre receitas derivadas e originárias não é observada tão claramente. Verificam-se, na prática, algumas situações-limite, como bem expõe Aliomar Baleeiro²⁹, em que é difícil se alcançar um posicionamento

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 39.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 153.

²⁹ Segundo ele, “[...] isso resulta da dificuldade em extremar caracteres específicos de fatos sociais, muitas vezes apresentados sob formas híbridas e consociações numa escala de graduação que faz preponderar ora um, ora outro dos elementos formadores. “Se a classificação se alicerça, por exemplo, no aspecto predominante dos fenômenos financeiros – o de constituírem uma economia compulsória, ver-se-á que o grau de coação vai desde o monopólio, ou desde a competição imperfeita, uma e outra encontradas nos negócios do setor privado, até o constrangimento

unânime quando se pretende enquadrar certos tipos de receita como originária ou derivada, como será visto adiante, ao abordar na seção 4.5 a distinção entre taxa, preço público e tarifa.

4.3.2. *Receitas derivadas*

Entende-se por receitas derivadas aquelas provenientes do constrangimento do Estado sobre o patrimônio particular. Nesse contexto, seriam classificadas como derivadas as receitas obtidas pelo Estado por meio da arrecadação de qualquer tributo previsto na legislação brasileira, incluindo-se aí impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Estas últimas subdividem-se em sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O conceito de tributo consta no art. 3º do Código Tributário Nacional que o define nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”³⁰.

Além da receita tributária, “incluem-se como receita derivada a cobrança das sanções e também o perdimento decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos etc.”³¹.

Segundo Ricardo Lobo Torres, receitas derivadas são as “[...] provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas multas”³².

Para Aliomar Baleeiro, as receitas derivadas caracterizam-se pelo “[...] constrangimento legal para sua arrecadação – contam-se os tributos

jurídico direto dos impostos pessoais. “Entre os extremos dos preços quase privados, como os relativos à venda de produtos das empresas do Estado [...] em regime de concorrência, e os tributos mais enérgicos, há toda uma gama de matizes com indefinidas fronteiras”, cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 155.

³⁰ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

³¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 261.

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 186.

e as penas pecuniárias, em resumo, rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade [...]”³³.

Analisando o exposto pelos autores citados, constata-se que a noção de receita derivada tem como nota característica o atributo da coercitividade, entendido este não com relação ao pagamento em si, uma vez que, mesmo nas relações obrigacionais privadas, o cumprimento da prestação a cargo de cada uma das partes em um contrato é cogente, mas na espontaneidade na formação do vínculo jurídico. Ninguém escolhe, voluntariamente, ocupar o lugar de sujeito passivo em uma relação jurídico-tributária com o Estado; decide, sim, ser parte em outro tipo de relação obrigacional, na qual visa adquirir um bem, auferir renda, ser proprietário de um imóvel etc., sendo a sujeição ao pagamento da obrigação tributária imposta pela legislação como consequência da prática de atos tidos pelo ordenamento como fatos geradores do tributo. O mesmo não acontece no caso das receitas originárias, analisadas a seguir, em que há o desejo do particular de contratar com a administração.

4.3.3. *Receitas originárias*

Diversos são os autores que buscaram conceituar as receitas originárias. Para Aliomar Baleeiro, tais receitas “[...] compreende[m] as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança dos particulares, sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamento ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios”³⁴.

Segundo Alberto Deodato, a receita originária é a que

“[...] o Estado aufere dos seus próprios recursos, da venda de seus bens, do exercício de sua própria atividade, como se fosse um indivíduo. [...] A receita originária é também chamada de economia privada. O Estado a arrecada de uma coisa que lhe pertence e que ele explora por meio de vendas ou contratos. **É como se fora uma pessoa privada**”³⁵.

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 153.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 153.

³⁵ DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 30.

Na lição de Kiyoshi Harada, receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. “São as resultantes do domínio privado do Estado. [...] O que fundamentalmente caracteriza a receita originária é sua percepção pelo Estado, absolutamente despido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob regime de direito privado, como uma empresa privada na busca do lucro”³⁶.

Régis Fernandes de Oliveira, por sua vez, atribui um conceito mais amplo às receitas originárias, mesmo porque inclui entre estas a herança vacante e a doação com ou sem encargo. Afirma o autor que, nesse caso, diferentemente do que ocorre no pagamento das receitas derivadas, se encontram os interessados em nível horizontal de interesses, apenas ocorrendo relação entre eles caso haja bilateralidade de intenções. “Não falamos em contrato, porque nem sempre haverá comutatividade de obrigações. Mas em bilateralidade pode-se falar, uma vez que os comportamentos são confluentes para a formação de um vínculo”³⁷.

Ricardo Lobo Torres conceitua tais receitas como “[...] as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais”³⁸.

Em uma análise dos conceitos apresentados acima, pode-se inferir alguns pontos em comum, capazes de fornecer os contornos essenciais das receitas em estudo. Assim, seriam originárias aquelas decorrentes da exploração do próprio patrimônio público e da exploração de atividade econômica pelo Estado, não havendo, em ambos os casos, uma conduta coercitiva do ente público para auferir tais receitas.

De acordo com o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, são aquelas

“[...] arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultariam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação

³⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 65.

³⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 265.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 186.

de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários”³⁹.

Distinguem-se, para efeitos de escrituração na lei orçamentária anual, em patrimonial, agropecuária, industrial e aquelas provenientes de serviços.

4.3.4. *Operações de crédito, amortização de empréstimos e alienação de bens*

Enquanto as receitas originárias e derivadas, analisadas acima, representam espécies de receitas correntes, operações de crédito, amortização de empréstimos e alienação de bens consistem em subdivisões das receitas de capital. Segundo o MCASP, operações de crédito são “[...] recursos financeiros oriundos da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos obtidas junto a entidades públicas ou privadas, internas ou externas”⁴⁰.

Ao tratar do tema, Ricardo Lobo Torres ensina que o conceito de dívida pública, no Direito Financeiro, é restrito e previamente delimitado. “Abrange apenas os empréstimos captados no mercado financeiro interno ou externo, através de contratos assinados com os bancos e instituições financeiras ou do oferecimento de títulos ao público em geral”⁴¹. E continua, afirmando que se estende, ainda, à concessão de garantias e avais, que potencialmente podem gerar endividamento. Nesse sentido, estariam excluídas, portanto, do conceito de dívida pública aquelas que se caracterizam como dívida da Administração, como sejam “[...] as relativas a aluguéis, aquisição de bens, prestação de serviços, condenações judiciais etc. Também está fora do conceito de

³⁹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 40.

⁴⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 51.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 219.

empréstimos a emissão de papel-moeda, que só no sentido econômico dele pode se aproximar”⁴².

Também Luiz Emygdio F. da Rosa Junior se dedicou à análise do tema, aduzindo que “[...] o Estado pode obter crédito público quer contraindo empréstimos a entidades públicas ou privadas, nacionais, estrangeiras ou internacionais, quer através da emissão de títulos colocados junto a tomadores privados de um determinado mercado”⁴³. Assim, conclui o autor, “empréstimo público é a operação pela qual o Estado recorre ao mercado interno ou externo em busca de recursos de que carece, em face, normalmente, da insuficiência da receita fiscal, assumindo a obrigação de reembolsar o capital, acrescido de vantagens, em determinadas condições por ele fixadas”⁴⁴.

Com relação à receita proveniente da amortização de empréstimos, consta no MCASP que são os ingressos financeiros oriundos “[...] da amortização de financiamentos ou empréstimos concedidos pelo ente público em títulos e contratos”⁴⁵.

Além desses, há as receitas provenientes da alienação de bens públicos. Ao comentar a utilização, pelo Estado, de seus próprios bens para auferir receita, Alberto Deodato afirma que a venda de bens patrimoniais era, antigamente, a forma comum de rendas. “Domínios florestais, mineiros e agrícolas foram, assim, vendidos na Europa, mesmo em aperturas financeiras passageiras. Mais modernamente, outros bens patrimoniais têm sido alienados, como estradas de ferro, correios e telégrafos, estribados os povos onde se alienam tais bens e onde o Estado é sempre mau administrador”⁴⁶. O estudo das rendas provenientes da alienação de bens públicos é relevante para a compreensão do

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 220.

⁴³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. p. 78.

⁴⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. p. 78.

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 52.

⁴⁶ DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 226.

debate exposto na seção 4.4, acerca da natureza jurídica das receitas provenientes de recursos naturais não renováveis.

4.3.5. *Receitas transferidas correntes e de capital*

Por último, tem-se que, quanto à origem, a receita pública pode ser classificada também como transferida, corrente ou de capital, conforme tenha sido enquadrada como espécie desta ou daquela em seu primeiro nível de classificação.

Segundo José Maurício Conti, em uma federação, a divisão territorial do poder importa em repartição de atribuições e, conseqüentemente, de receitas. Aduz que “as repartições de receitas consubstanciam um ponto crucial na organização dos Estados sob a forma federativa, pois asseguram a independência financeira das entidades que compõem a federação, verdadeiro alicerce da autonomia destas entidades”⁴⁷.

Assim, receitas transferidas são aquelas que, embora arrecadadas por um ente da federação, são repassadas a outro. Poderão ser classificadas pelo ente receptor como receita transferida corrente ou receita transferida de capital. A primeira constitui-se na receita proveniente de outro ente, destinada a ser aplicada pelo beneficiário em despesas correntes, conforme o art. 11, § 1º, da Lei n. 4.320/1964, enquanto a segunda deve ser aplicada em despesas de capital, de acordo com o § 2º do referido artigo.

A redação do dispositivo que conceitua essa espécie de receita é confusa⁴⁸, deixando margem para a seguinte pergunta: quem pode

⁴⁷ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001. p. 35.

⁴⁸ “Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. § 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, **as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes**. § 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; **os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender a despesas classificáveis em Despesas de Capital** e, ainda, o *superavit* do Orçamento Corrente.” (grifos nossos), cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balan-

determinar se as receitas percebidas a título de transferência intergovernamental devem ser aplicadas em despesas correntes ou de capital?

A resposta a esse questionamento irá variar caso:

- i. a receita a ser transferida, quando ingressou no orçamento do ente transferidor, tenha sido classificada como receita corrente;
- ii. a receita a ser transferida, quando ingressou no orçamento do ente transferidor, tenha sido classificada como receita de capital.

Na primeira situação, deve-se verificar se a transferência em questão é obrigatória ou voluntária. Quando se tratar de transferências voluntárias, isto é, caso o repasse de recursos seja fruto de uma decisão discricionária do ente transferidor, será deste também a competência para determinar em que finalidade a receita deverá ser aplicada, se em uma despesa corrente ou de capital. Assim, se a União, por liberalidade sua, decide transferir ao estado do Rio Grande do Norte cem milhões de reais, pode impor que esse recurso seja aplicado, por exemplo, na construção de uma escola, devendo o estado classificar essa receita em sua lei orçamentária como uma receita transferida de capital, pois se destina a cobrir uma despesa de capital. No entanto, se o recurso for destinado a arcar com a manutenção e o funcionamento de um hospital (despesa corrente), será classificado na LOA do ente beneficiário como receita transferida corrente.

Por outro lado, se o repasse de receitas for decorrente de uma obrigação constitucional ou legal, ou seja, uma transferência obrigatória, o beneficiário estará livre para decidir se aplicará tais recursos em despesas correntes ou de capital, e a forma como irá classificá-las em sua LOA.

A segunda situação descrita, por sua vez, encontra empecilhos no ordenamento jurídico para que o ente beneficiário ou mesmo o ente transferidor optem por alocar esses recursos em despesas correntes, e por isso, venham a ser classificadas como receitas correntes. Isso porque, caso se trate de receita de capital oriunda da alienação de bem público, por força do art. 44 da LRF, geralmente, deverão ser aplicadas em despesas de capital, e, quando provenientes de operações de crédito, devem obedecer ao limite constante no art. 167, inciso III, da CRFB/1988, mencionado acima. Desse modo, embora não haja

ços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

nenhuma norma que vede, taxativamente, a possibilidade de o ente transferidor determinar que as receitas de capital que ingressaram em seus cofres sejam transferidas para o ente beneficiário para serem gastas em despesas correntes, e, conseqüentemente, venham a ser classificadas pelo seu recebedor como receitas transferidas correntes, tal situação pode ser difícil de se verificar na prática, ante a limitação constitucional e legal mencionadas acima.

4.4. Receitas oriundas de recursos naturais não renováveis

Conforme visto, o ente público pode auferir receita a partir do seu próprio patrimônio. Quando essa renda é obtida em razão do uso ou usufruto de um bem público, por exemplo, a renda obtida a partir do aluguel de um prédio de titularidade da União, ou aquela auferida pelo município em contraprestação ao uso de espaço público pelo particular, como pelo pagamento de estacionamento na chamada zona azul ou por meio de parquímetros, trata-se de uma receita corrente, do tipo patrimonial. Por outro lado, se a receita obtida decorre da alienação de um bem público, como a venda de uma frota de veículos que não está mais sendo utilizada, a receita auferida deve ser classificada como receita de capital, proveniente da alienação de bem público.

Nos exemplos expostos, essa diferença é fácil de ser constatada. Mas e quando se tratar de recursos naturais não renováveis, de titularidade pública, como é o caso do petróleo e dos minérios?

Nessa seara, encontram-se dois posicionamentos distintos na doutrina acerca da natureza jurídica da receita pública auferida pelo ente, titular do recurso natural não renovável: o primeiro, compreende essa receita pública como uma receita corrente, do tipo patrimonial, enquanto a segunda, defende tratar-se de receita de capital, do tipo alienação de bem público⁴⁹.

⁴⁹ Há ainda outras teorias acerca da natureza jurídica dos royalties da mineração e do petróleo, como a da natureza tributária, da natureza indenizatória ou a que lhes atribui natureza compensatória pela perda do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na origem pelos estados produtores. Para detalhes sobre tais teorias, minoritárias, cf. FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **Royalties do petróleo e orçamento público: uma nova teoria**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 137.

Os autores que argumentam pela classificação da receita oriunda dos royalties do petróleo e da mineração como receita corrente do tipo patrimonial compreendem-na como devida em contraprestação a um direito de exploração exercido pelo particular sobre esses bens. A palavra exploração, nesse contexto, tem o sentido de usufruto, isto é, o uso qualificado de um bem, no qual se permite, além do mero direito de uso sobre a coisa, a retirada de parcelas do próprio bem, ou seja, a obtenção do fruto (uso + fruto). Seguindo essa linha, Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto assevera:

O uso privativo conferido ao concessionário de uma jazida petrolífera dá ao seu titular uma exclusividade no uso (econômico) do bem, sendo certo que a partir do momento em que se utiliza da universalidade (jazida), torna-se proprietário do fruto desta utilização (o hidrocarboneto extraído), fruto este que se aproxima, mas não se confunde com o bem (jazida). [...] De resto, tenhamos em mente que o bem público (jazida) não é alienado ao particular, mas apenas objeto de um direito de exploração que implica na outorga de um uso privativo”⁵⁰.

Desse modo, para o autor, seria possível falar em exploração da jazida, sendo o petróleo ou o minério, obtidos pelo concessionário, os frutos.

Da mesma forma, Heleno Taveira Torres entende que “a entrada do valor da Compensação Financeira no patrimônio público se dá de maneira originária, à medida que a receita advém da exploração de bem público”⁵¹. O autor ainda explica que “a receita em apreço seria devida pela União, em face do uso do seu patrimônio dominical, que passa a ser pago pelos Concessionários, por expressa disposição contratual”⁵².

⁵⁰ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Bens públicos**: função social e exploração econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 331

⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira devida pela utilização de recursos hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betuminoso e gás natural (art. 20, § 1º, CF): sua natureza jurídica. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 139.

⁵² TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira devida pela utilização de recursos hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betuminoso e gás natural (art. 20, § 1º, CF): sua natureza jurídica. *In*: ROCHA,

Segundo Gilberto Bercovici⁵³, o *royalty* seria uma retribuição paga em razão do uso do direito de exploração de um recurso natural exaurível, cuja natureza jurídica seria de preço público, uma vez que decorre da exploração do patrimônio do Estado.

Por outro lado, entende-se nessa obra que a receita pública auferida pelo ente público a título de royalties do petróleo e da mineração constitui-se em receita de capital, do tipo alienação de bem público. Rejeita-se a ideia de que seria possível falar em usufruto de um bem quando os frutos por ele produzidos extinguem o próprio bem que lhes originou. Nesse caso, ter-se-ia alienação, e não usufruto, que apenas se verifica no caso de um recurso natural renovável, ou seja, quando a taxa de extração do recurso seja inferior à sua capacidade de auto renovação. Por esse motivo, não faz sentido a ideia de que seria possível ao concessionário usar a jazida, obtendo, enquanto frutos, petróleo ou minérios, pelas seguintes razões:

Ora, uma jazida nada mais é do que um bem coletivo, formado por milhões de litros de petróleo. Assim como uma biblioteca, exemplo clássico de bem coletivo, só existe enquanto conjunto de livros (sem o que seria apenas uma sala vazia), uma jazida só existe enquanto conjunto de litros de petróleo, sem o que seria apenas um buraco no subsolo.

A retirada de cada livro atinge a própria substância do bem principal (a biblioteca), de modo que ainda que se retire metade do acervo, o bem principal foi permanentemente reduzido. Da mesma forma ocorre com a jazida de petróleo. Não é possível utilizar a jazida, tomando o petróleo como fruto, pois, como afirma Marshall, “o produto da mina é parte da própria mina”⁵⁴.

Da mesma forma, Jennings, ao analisar o objeto das concessões petrolíferas, afirma que a “[...] licença garante ao operador o direito de explorar uma área definida em contraprestação ao pagamento de um

Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141.

⁵³ BERCOVICI, Gilberto. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 328-329.

⁵⁴ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **Royalties do petróleo e orçamento público: uma nova teoria**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 68.

royalty, que representa uma contraprestação a um direito de propriedade, não a um direito de uso”⁵⁵.

Também para Taverne, “[...] verifica-se que a posição em que se encontra o contratado é muito mais de alguém que está comprando óleo ou gás natural do titular dos recursos”⁵⁶.

Radford Schantz Jr., ao analisar o pagamento de royalties nos Estados Unidos, observa que também nesse país há divergência quanto às razões que fundamentam o seu pagamento. No entanto, o autor filia-se à teoria segundo a qual esse tipo de receita é recebida pelo Estado em contraprestação à venda de um bem público ao particular, ou seja, o petróleo é vendido para uma empresa autorizada a explorá-lo e produzi-lo (quando isso ocorre em terras públicas), exatamente como se dá no Brasil⁵⁷.

O *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, até a sua sexta edição, previa expressamente o posicionamento segundo o qual os royalties do petróleo e da mineração eram espécies de compensação financeira, devendo ser registrados como receita corrente do tipo patrimonial⁵⁸.

Após a sua sétima edição, excluiu esse entendimento do campo dedicado às receitas patrimoniais, no qual não consta, atualmente, nenhuma menção às receitas provenientes das atividades de petróleo e mineração. Por outro lado, no campo dedicado às receitas correntes do tipo industrial, passou-se a incluir aquelas que envolvem “a extração e o beneficiamento de matérias-primas, bem como a produção e comercialização de bens relacionados às indústrias extrativa mineral, [...] a produção e comercialização de petróleo e demais hidrocarbonetos”⁵⁹. Contudo, ao analisar a Lei n. 14.535, de 17 de janeiro de 2023, que é a lei orçamentária anual da União para o exercício de 2023,

⁵⁵ JENNINGS, Anthony. **Oil and Gas Exploration Contracts**. London: Sweet & Maxwell, 2002. p. 2 (tradução nossa).

⁵⁶ TAVERNE, Bernard. **Petroleum, Industry and Governments: an introduction to petroleum regulation, economics and government policies**. London: Kluwer Law International, 1999. p. 137 (tradução nossa).

⁵⁷ SCHANTZ JR., Radford. Purpose and effects of a royalty on a public land materials. **Resources Policy**, v. 20, n. 1, p. 35- 48, 1994. p. 36-37.

⁵⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 6. ed. Brasília: STN, 2014. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:26319. Acesso em: 2 out. 2023. p. 47.

⁵⁹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

verifica-se que os royalties do petróleo e da mineração, em todas as suas espécies, continuam sendo classificados como receitas correntes do tipo patrimonial.

A expressão compensação financeira, utilizada pelo MCASP até a sexta edição, decorre da nomenclatura adotada pela CRFB/1988, em seu art. 20, § 1º, que cria para a União a obrigação de transferir, para estados e municípios, parte da receita pública oriunda do aproveitamento desses recursos naturais não renováveis, nos seguintes termos:

Art. 20. [...] § 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração⁶⁰.

Considerando-se que o petróleo e os recursos minerais são bens de titularidade da União, seria dispensável que a Constituição dispusesse, expressamente, que este ente tem direito à participação no resultado ou compensação financeira pela sua exploração, assim como é dispensável que a CRFB/1988 disponha que a União tem direito de auferir renda em razão da venda de um imóvel de sua titularidade ou quando disponibilize-o para locação. A regulamentação desse direito poderia se dar, sem qualquer óbice, por meio de lei ordinária. Contudo, o dispositivo é de grande relevância para estados e municípios, pois cria para a União a obrigatoriedade de transferir parcela do resultado financeiro para os entes nos quais se verifique alguma atividade extrativa.

No ordenamento jurídico brasileiro, entre todos os critérios passíveis de serem adotados para fins de repartição das receitas petrolíferas, apenas o critério territorial recebeu status constitucional. Isso se extrai da leitura do parágrafo 1º do artigo 20, quando assegura a Estados, Distrito Federal e Municípios

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 50.

⁶⁰ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

“participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural (...) no respectivo território”.

Não implica isso que outros não possam ser criados por meio de legislação ordinária, como de fato foi feito no Brasil, apenas impõe que, no mínimo, alguma parcela da receita obtida deverá ser partilhada com os Estados, Distrito Federal e Municípios onde ocorrer a extração⁶¹.

Nesse sentido, tem-se que os entes subnacionais, em cujo território (tanto na porção terrestre, como marítima) sejam realizadas atividades extrativas, deverão, necessariamente, receber parcela dos royalties auferidos pela União, a título de receitas transferidas. Em consonância com o exposto na seção 4.3.5, essas receitas deverão ser classificadas na lei orçamentária dos entes beneficiários como transferências correntes, caso devam ser aplicadas em despesas correntes, e, como transferências de capital, caso o seu gasto deva se dar em despesas de capital.

Por fim, vale esclarecer a distinção entre as expressões participação no resultado e compensação financeira, utilizadas no § 1º do art. 20 da CRFB/1988. Neste sentido, veja-se o posicionamento do então ministro do STF, Sepúlveda Pertence, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 228.800, em cujo voto diferenciou os referidos institutos, referindo-se à compensação financeira pela exploração mineral nos seguintes termos:

Na verdade – na alternativa que lhe confiara a Lei Fundamental – **o que a L. 7.990/89 instituiu, ao estabelecer no art. 6º que “a compensação financeira pela exploração de recursos minerais, para fins de aproveitamento econômico, será de até 3% sobre o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral”, não foi verdadeira compensação financeira: foi, sim, genuína “participação no resultado da exploração”,** entendido o resultado não como o lucro do explorador, mas como aquilo que resulta da exploração, interpretação que revela o paralelo existente entre a norma do art. 20, § 1º, e a do art. 176, § 2º, da Constituição, verbis:

⁶¹ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **Royalties do petróleo e orçamento público**: uma nova teoria. São Paulo: Blucher, 2016. p. 162.

§ 2º É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

Ora, tendo a obrigação prevista no art. 6º da L. 7.990/89 a natureza de participação no resultado da exploração, nada mais coerente do que consistir o seu montante numa fração do faturamento.

Nada importa que – tendo-a instituído como verdadeira “participação nos resultados” da exploração mineral, a lei lhe haja emprestado a denominação de “compensação financeira” pela mesma exploração – outro termo da alternativa posta pelo art. 20, § 1º, da Constituição: cuidando-se de obrigação legal, de fonte constitucional, ainda que não seja tributo, é dado transplantar, *mutatis mutandis* para identificar a natureza da CFEM, a regra de hermenêutica do art. 4º, I, CTN, que adverte da irrelevância da denominação dada à exação⁶².

A primeira consequência que se extrai do referido julgado é o reconhecimento, pela Suprema Corte, de que participação no resultado e compensação financeira são institutos distintos. Em segundo lugar, tem-se que a participação no resultado da exploração e a compensação financeira são formas de remuneração. Aquela é devida simplesmente com base numa fração do preço auferido pela União com a venda do petróleo, enquanto esta seria quantificada com base no valor de um “dano” sofrido pelo ente subnacional, em virtude da realização de atividades extrativas em seu território. Por último, entendeu-se que o legislador ordinário estaria livre para adotar um ou outro modelo de remuneração.

4.5. Taxa x preço público

Taxa e preço público são espécies de receita corrente e costumam gerar dúvidas, pois, de fato, há casos concretos em que a classificação da receita enquanto um ou outro grupo exige atenção. Taxa é espécie de tributo, devida em razão da prestação de serviço público ou do exercício do poder de polícia; o preço público, por sua vez, refere-se à renda auferida a partir de uma receita patrimonial, industrial, de serviço ou agropecuária.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 228.800 Distrito Federal. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, Brasília, 25 de setembro de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, 16 nov. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252741>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 485-486 (grifos nossos).

A utilização da expressão **preço público**, nesse contexto, trata-se de uma construção doutrinária que surgiu a partir da necessidade de diferenciar as situações em que a prestação de um serviço público por um ente estatal constituía-se em fato gerador para o pagamento de taxa, portanto, uma receita tributária, ou como fato gerador para o pagamento de uma receita não tributária, que foi chamada de preço público.

Visando pacificar a controvérsia, o Supremo Tribunal Federal emitiu a Súmula n. 545, cujo teor explicita que: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a instituiu”⁶³. Em consonância com o disposto pelo STF, o MCASP prevê que:

Quadro 3 – Taxa x preço público, segundo o MCASP

Taxa	Preço público
A taxa decorre de lei e serve para custear, naquilo que não forem cobertos pelos impostos, os serviços públicos, essenciais à soberania do Estado (a lei não autoriza que outros prestem alternativamente esses serviços), específicos e divisíveis, prestados ou colocados à disposição do contribuinte diretamente pelo Estado. O tema é regido pelas normas de direito público.	Preço público (ou tarifa) decorre da utilização de serviços públicos facultativos (portanto, não compulsórios) que a Administração Pública, de forma direta ou por delegação para concessionária ou permissionária, coloca à disposição da população, que poderá escolher se os contrata ou não. São serviços prestados em decorrência de uma relação contratual regida pelo direito privado.

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023.

4.6. Renúncia de receita: o gasto tributário – “tax expenditure”. O demonstrativo de gastos tributários

O conceito de renúncia de receita foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do § 1º do artigo 14 da LRF, que lhe atribuiu uma definição exemplificativa:

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado n. 545. In: **Súmulas do STF**. Atual. em 1º de dezembro de 2017. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Acesso em: 2 out. 2023. p. 308.

Art. 14. [...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado⁶⁴.

O enfoque amplo concedido pela LRF ao instituto, ao consignar que se enquadram como renúncia de receita, inclusive **outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado** ao contribuinte, encontra-se em consonância à abordagem que lhe foi conferida pela Constituição de 1988, que encerrou o **primeiro momento de regulação dos benefícios fiscais**, na medida em que a CRFB/1988:

[...] seguiu a tendência internacional, de tratar benefícios de natureza fiscal como efetivos gastos, marcando no Brasil o fim do **primeiro momento de regulação dos benefícios fiscais**. Tal consiste em um período no qual o controle jurídico desses incentivos se ancorava unicamente em uma base principiológica, responsável por reger não apenas os atos concessórios de benefícios fiscais, mas todo e qualquer ato administrativo, como os princípios da primazia do interesse público, da moralidade, da legalidade, entre outros, implícitos ou explícitos no ordenamento jurídico precedente⁶⁵.

Ao inaugurar o **segundo momento de regulação dos benefícios fiscais**, por meio do qual se busca implementar o princípio da responsabilidade na gestão fiscal, a CRFB/1988 criou uma série de mecanismos que instrumentalizam a fiscalização dos incentivos fiscais, tratando as renúncias de receita como efetivos gastos tri-

⁶⁴ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶⁵ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. *In*: DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2015. p. 284-285 (grifo nosso).

butários, em consonância com o que já vinha sendo praticado na experiência internacional.

Essa ideia de tratar os incentivos de natureza fiscal como verdadeiros gastos tributários teve início a partir dos estudos empreendidos por Stanley S. Surrey, no âmbito da Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos da América, que mais tarde fundamentariam a publicação do *Annual Report of the Secretary of the Treasury*, em 1968. Segundo Elcio Fiori Henriques⁶⁶, este seria o primeiro “Orçamento de gastos tributários” da história dos Estados Unidos.

O grande mérito do trabalho realizado por Surrey está em atribuir aos benefícios fiscais natureza equivalente à das despesas diretas realizadas pelos entes públicos, motivo pelo qual passaram a ser conhecidos na literatura como *tax expenditures* ou gastos tributários.

Contudo, apenas a partir dos anos de 1980 é que se verifica uma intensificação entre os países na adoção de regras capazes de introduzir um maior grau de transparência acerca dos impactos provocados pela concessão de incentivos fiscais em seus orçamentos. Por exemplo, na reforma administrativa empreendida pela Nova Zelândia a partir de 1984, referência em todo o mundo pelos padrões de eficiência que conseguiu alcançar, a transparência dos incentivos fiscais foi uma preocupação relevante, conforme relata Liliane Chaves Murta de Lima, os quais deveriam ser “claramente definidos e publicamente abertos, ou seja, deve haver transparência no processo”⁶⁷.

Ademais, contribuíram para reforçar a importância da adoção de mecanismos de controle dos gastos tributários pelos entes públicos, a publicação do Código de boas práticas para a transparência fiscal, pelo Fundo Monetário Internacional, em 1998, bem como do “*OECD Best Practices for Budget Transparency*”, em 1999.

No Brasil, a Constituição de 1988 foi pioneira ao tratar do tema. Primeiramente, em seu art. 70, atribuiu ao Congresso Nacional, mediante controle externo, e ao sistema interno de cada poder, competência para fiscalizar a aplicação de subvenções e renúncia de receita, sob os

⁶⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 48.

⁶⁷ LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle interno na Administração Pública**: o controle público na Administração como um instrumento de *accountability*. 2012. 72 f. Monografia (Especialização) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012. f. 45–46.

aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, no que tange a sua legalidade, legitimidade e economicidade⁶⁸.

Adiante, o seu art. 165, § 6^o⁶⁹, estabeleceu que o projeto de lei orçamentária deve vir acompanhado de **demonstrativo regionalizado do efeito**, sobre as receitas e as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A imposição para que o projeto de lei orçamentária venha acompanhado de um demonstrativo sobre o impacto da aplicação de benefícios fiscais sobre as receitas e despesas do ente propicia a tomada de decisões mais racionais por parte do chefe do Poder Executivo, responsável por encaminhá-lo ao Poder Legislativo, bem como auxilia os membros deste poder a avaliarem a proposta que prevê uma renúncia de receita; os quais, terão a sua disposição, dados suficientes para embasar sua decisão, seja acerca da implementação ou manutenção, seja com relação a sua revogação e consequente utilização dos recursos em outras finalidades que se mostrem mais vantajosas.

No plano infraconstitucional, a matéria foi regulada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que, dada a importância do tema, já em seu art. 1^o, § 1^o⁷⁰, refere-se à necessidade da imposição de limites e condições à

⁶⁸ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶⁹ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 6^o O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁷⁰ “Art. 1^o [...] § 1^o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a **limites e condições no que tange a renúncia de receita**, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar” (grifos nossos), cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece

renúncia de receita como sendo esta uma condição para a implementação da responsabilidade na gestão fiscal.

Em seu art. 5º, determina que deve ser cumprido o disposto no art. 165, § 6º, da CRFB/1988, que impõe a elaboração de demonstrativo de impacto de renúncias de receita sobre as receitas e despesas previstas no orçamento.

Contudo, uma abordagem com maior profundidade verifica-se adiante, no seu art. 14. Veja-se:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança⁷¹.

A partir da leitura do dispositivo, conclui-se pela necessidade do cumprimento dos seguintes requisitos para a concessão de benefícios fiscais no sistema jurídico brasileiro:

- i. Elaboração de documento que realize uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.
- ii. O atendimento ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; e,
- iii. A adoção, alternativamente de:

a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou

b) estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição⁷².

Note-se que uma coisa é o projeto da LOA, e outra, distinta, é o projeto de lei que prevê a criação de um incentivo fiscal. Desse modo, diversamente do que ocorre no **demonstrativo de impacto sobre receitas e despesas**, exigido pela CRFB/1988, o qual deve acompanhar o projeto de lei orçamentária, os requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF devem obrigatoriamente ser apresentados em conjunto com o próprio projeto de lei que visa conceder os incentivos, sob pena de nulidade formal.

⁷¹ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁷² FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. In: DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2015. p. 286-287.

Diante dessa série de exigências a serem cumpridas, caberá aos órgãos de controle fiscalizar o seu atendimento, não apenas no que diz respeito aos aspectos formais, mediante um controle de legalidade, mas também o seu conteúdo, se de fato os dados apresentados espelham uma perspectiva de cenário fidedigna, capaz de atender ao interesse público (legitimidade), segundo uma melhor relação de custo-benefício (análise quanto à sua economicidade).

Vinculações das receitas públicas

*Marcelo Cheli de Lima*¹

*André Castro Carvalho*²

5.1. Introdução

Conforme já delineamos no passado, “as vinculações de receitas são positivadas por instrumentos constitucionais ou legislativos de forma alheia à lei orçamentária, e são utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e escopos predeterminados, tendo margem relativa de abolição do ordenamento e constituindo uma excepcionalidade à dinâmica orçamentária”³.

As vinculações, portanto, são bastante utilizadas como formas de se conseguir um “atalho” na apropriação de recursos públicos, de maneira

¹ Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito e Economia pela Faculdade de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp). Pós-graduado em Direito Tributário e Aduaneiro pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Procurador Autárquico Federal do Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo, Advogado. Membro do Instituto de Direito Administrativo Sancionador (IDASAN). Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Administrativo da Ordem dos Advogados do Brasil (subseção Sumaré).

² Bacharel, Mestre e Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), ganhador do Prêmio CAPES de Tese 2014. Realizou estudos em nível de pós-doutorado no Massachusetts Institute of Technology - MIT em 2016 e na Faculdade de Direito da USP (2017-2018). É professor regular de MBA, pós-graduação e educação executiva em diversas escolas de negócios (Insper, Ibmecc, FGV, Trevisan, ABBC, FIPE, LEC e FIA), além de professor convidado em outras instituições. É sócio da CCC Consultoria, treinador corporativo e consultor em projetos. É membro coordenador de dois Comitês de Auditoria em São Paulo. Certificado em AML/CTF pela ACAMS dos EUA.

³ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 37.

que determinados setores ou beneficiários conseguem gravar (*earmark*) algumas receitas para suas atividades. Pelo fato de o processo orçamentário ser eminentemente político, as vinculações passaram a entrar nesse processo político e servindo como uma maneira de conformar grupos de interesse por meio da destinação de recursos específicos, mas acabam gerando uma dependência de trajetória, pelo fato de serem difíceis de revisão posteriormente⁴.

As vinculações de receitas não se confundem com as despesas mínimas obrigatórias, ou seja, elas não obrigam ao gasto. Conforme também já escrevemos, “[a] pesar de comumente haver a utilização das expressões *despesa ou gasto mínimo obrigatório*, o texto constitucional utiliza o conceito, impropriamente, como sinônimo de *vinculação*, como ocorreu com a saúde e educação nas suas respectivas emendas constitucionais”⁵.

5.2. Impostos e contribuições especiais: distinções

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), os impostos são espécies do gênero tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Como é possível notar, os impostos são tributos não vinculados, pois a “[...] obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”; além de que, os impostos também são tributos de arrecadação não vinculada, isto é, como regra, o valor arrecadado não tem destinação específica, logo, os governantes podem livremente dispor da receita derivada oriunda da cobrança de impostos quando da elaboração da lei orçamentária⁶.

Por sua vez, as contribuições especiais encontram previsão no art. 149 da Constituição, pode-se afirmar que se trata de gênero que contém três espécies, a saber: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); e (iii)

⁴ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 38 et seq.

⁵ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 119.

⁶ CASTRO, Eduardo M. L Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto. **Tributos em espécie**. 9. ed. São Paulo: Juspodivm, 2022. p. 47.

contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas).

Na dicção de Regina Helena Costa, as contribuições especiais têm como característica peculiar a vinculação (são, portanto, tributos vinculados), pois estão atreladas ao atendimento de uma das finalidades constitucionalmente estabelecidas:

Da análise da norma contida no *caput* desse artigo [art. 149, *caput*, da CRFB/1988] emerge, claramente, a nota peculiar dessa espécie tributária: sua instituição está autorizada para que funcione como instrumento de atuação da União, estando atrelada ao atendimento de uma das finalidades constitucionalmente apontadas⁷.

A receita derivada oriunda da cobrança das contribuições especiais também é vinculada. Inclusive, sobre o assunto, Leandro Paulsen alerta que o desvio do produto da arrecadação das contribuições especiais para finalidade diversa da prevista na Constituição pode gerar a inconstitucionalidade da parte da lei orçamentária, *in litteris*:

O legislador não pode alterar a destinação das contribuições, sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional que decorre justamente da adequação às finalidades previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição. O STF disse da inconstitucionalidade de lei orçamentária que implicava desvio de contribuição de intervenção no domínio econômico. Apenas por Emenda Constitucional é que pode ser excepcionalmente desvinculado o produto da arrecadação de contribuições, pois as normas de competência que definem a vinculação não constituem cláusulas pétreas⁸.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional a autorização para abertura de créditos suplementares, prevista na lei orçamentária anual, que promovia desvio do produto da arrecadação de contribuição de intervenção no domínio

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 169.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 64.

econômico, no caso, a receita da chamada CIDE-Combustíveis. A CIDE-Combustíveis é utilizada como uma vinculação para o desenvolvimento da infraestrutura⁹ de transportes nacional, não podendo ser tergiversada. Assim decidiu o STF:

É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n° 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4° do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas a, b e c do inciso II do citado parágrafo¹⁰.

Conclui-se, portanto, que a principal nota distintiva entre impostos e contribuições está na vinculação, seja da atividade, seja do produto da arrecadação, sendo certo que os impostos são tributos não vinculados, as contribuições especiais, por sua vez, são tributos vinculados.

5.2.1. Princípio da não afetação das receitas públicas oriundas de impostos

Como exposto por Rafael Antonio Baldo no capítulo 1, a CRFB/1988, em seu art. 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Trata-se do princípio da não afetação ou não vinculação das receitas oriundas da cobrança de impostos. De acordo com Ricardo Lobo Torres: “o princípio da não afetação tem por enunciado a vedação, dirigida ao legislador, de vincular a receita pública a certas despesas”¹¹. Ou, conforme já delineamos, “[...] a não afetação de receitas públicas proclama a vedação ao estabelecimento de vínculo – entre uma fonte

⁹ CARVALHO, André Castro. **Direito da infraestrutura**: perspectiva pública. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 479-490.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.925 Distrito Federal. Relatora originária: Ministra Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio, Plenário. Brasília, 19 de dezembro de 2004. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 4 mar. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 119.

a determinado destino – a fim de que o total das receitas faça frente às despesas de forma genérica”¹².

O art. 167, inciso IV, da Constituição abriga o indigitado princípio, nos seguintes termos:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo¹³;

O dispositivo constitucional já sofreu diversas alterações ao longo dos anos; originalmente, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa só era permitida na repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, para manutenção e desenvolvimento do ensino, nos termos do art. 212, e na prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas, previstas no art. 165, § 8º¹⁴.

A redação original do inciso foi alterada pela primeira vez pela EC n. 3/1993, que incluiu a vinculação de receita de impostos à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, §§ 4º e 8º¹⁵. Ulteriormente, mais duas alterações

¹² CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 182.

¹³ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁴ MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (Org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 11. ed. Barueri: Manole, 2020. p. 928.

¹⁵ MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (Org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 11. ed. Barueri: Manole, 2020. p. 928.

foram promovidas pelas EC n. 29, de 13 de setembro de 2000, e n. 42/2003, permitiu-se, após as respectivas alterações, a vinculação de receitas oriundas de impostos às ações e serviços públicos de saúde e para realização de atividades da administração tributária¹⁶.

As alterações sofridas pelo inciso IV do art. 167 por sucessivas emendas à CRFB/1988, desde a sua promulgação, é criticada por Régis Fernandes de Oliveira:

Vai-se, 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 eleitores¹⁷.

A regra é a não vinculação das receitas oriundas da cobrança de impostos, no entanto, o próprio inciso prevê cinco exceções, a saber: repartição constitucional dos impostos, destinação de recursos à saúde, destinação de recursos à manutenção e ao desenvolvimento do ensino, destinação de recursos para atividade da administração tributária e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita. Vale destacar, consoante sobredito, que as despesas mínimas com saúde e educação não se confundem com vinculação de receitas, tratando-se de uma atecnia legislativa tratar o tema no âmbito do princípio da não afetação.

Há outras exceções ao princípio da não afetação previstas em outros dispositivos constitucionais, por exemplo, conforme, respectivamente, os arts. 167, § 4º, 204, parágrafo único, 216, § 6º, e 218, § 5º: os entes federados subnacionais podem vincular receita oriunda da cobrança de impostos ao pagamento de débitos que tenham com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, os estados e o DF têm a faculdade de vincular até 0,5% da RCL para os programas de apoio a inclusão e promoção social, até 0,5% da RCL dos estados e do DF pode ser vinculada ao financiamento de programas culturais, e aos es-

¹⁶ MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (Org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 11. ed. Barueri: Manole, 2020. p. 928.

¹⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 598-599.

tados e ao DF é facultado vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Todas as exceções listadas são tratadas de forma individual na seção 5.4 deste capítulo.

5.3. Vinculação x desvinculação da receita pública

Conforme já dito, é possível a vinculação de receitas públicas para fazer frente à determinada despesa. Aliás, esse expediente (vinculação da receita pública) é bastante comum, *v.g.*, no caso dos seguintes tributos: taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (contribuições sociais, CIDE, contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica e contribuição para custeio da iluminação pública).

No caso das contribuições especiais, os recursos arrecadados são destinados às atuações da União na área social (contribuições sociais), no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais e econômicas (contribuições corporativas)¹⁸.

Os outros tributos supracitados (taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios) também têm a receita afetada a certas despesas.

Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso, conforme o art. 8º, parágrafo único, da LRF.

Não obstante a regra geral acerca da afetação dos recursos oriundos da cobrança de tributos cuja receita é vinculada, nem sempre é obrigatório que a lei que cria determinado tributo disponha sobre a destinação do produto de sua arrecadação. Nos escólios de Harrison Leite¹⁹, os tributos que devem, obrigatoriamente, determinar na lei de sua criação o destino da arrecadação são: contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. No caso das taxas, é facultado que a lei que a cria disponha acerca do destino das receitas arrecadadas.

¹⁸ CONTI, José Maurício (Coord.). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 64.

¹⁹ LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6. ed. Salvador: Juspoivm, 2017. p. 117.

Em razão do enrijecimento do orçamento público, foi estabelecida a desvinculação de receitas. Inicialmente focada na União,

“[...] a Desvinculação de Receitas da União – DRU – transforma em recursos livres vinte por cento da arrecadação da União com impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, influenciando, também, com o mesmo percentual, na base de cálculo das receitas afetadas e as despesas mínimas constitucionais – ressalvadas as exceções constitucionais –, podendo ser utilizados para formação de superávit primário”²⁰.

A técnica da desvinculação da receita pública está prevista no ADCT, no caso da União. A chamada desvinculação de receitas da União está prevista no seu art. 76, *caput*, nos seguintes moldes: “São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2024, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data”²¹.

Não podem ser desvinculadas as receitas arrecadadas mediante as contribuições sociais do salário-educação e as destinadas ao custeio da seguridade social, conforme o art. 76, §§ 2º e 4º, do ADCT.

Marcus Abraham recorda que a DRU é inspirada no antigo Fundo Social de Emergência, posteriormente, denominado Fundo de Estabilização Fiscal, que vigorou até 31 de dezembro de 1999, *in litteris*:

No cenário da sua instituição [da DRU], o Poder Executivo propôs ao Congresso Nacional em 1994 um projeto de emenda à Constituição que autorizava a desvinculação de 20% de todos os impostos e contribuições federais, formando uma fonte de livre de “carimbos”. Foi criado, então, o Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo

²⁰ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 272.

²¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

de Estabilização Fiscal, que vigorou até 31 de dezembro de 1999. A partir do ano 2000, foi reformulado e passou a se chamar DRU – Desvinculação de Recitas da União, tendo sua última prorrogação aprovada pelo Congresso Nacional até 31 de dezembro de 2023²², pela Emenda Constitucional nº 93/2016, com majoração do seu percentual para 30% (trinta por cento)²³.

De acordo com o autor²⁴, a justificativa para instituição e prorrogações subsequentes da DRU foi a de que o volume de engessamento de recursos financeiros no orçamento da União foi se elevando muito ao longo das décadas, a partir de inúmeras emendas constitucionais que alteraram o relativo equilíbrio financeiro do texto original, levando a União a buscar outras fontes de recursos (no caso, a dívida pública) para arcar com o pagamento de despesas obrigatórias quando dispunha de recursos excedentes em outros itens.

Os estados, o DF e os municípios também podem desvincular 30% da receita oriunda da cobrança de impostos, taxas, multas (os respectivos adicionais e acréscimos legais destes podem ser igualmente desvinculados) e outras receitas correntes, conforme estabelecem os arts. 76-A e 76-B, inspirados na figura original da DRU. No entanto, a desvinculação de receita dos estados, DF e dos municípios só poderá ser realizada até 31 de dezembro de 2023, em prazo que pode ser dilatado por emenda à Constituição.

Há exceções, pois os estados e o DF, por força do art. 76-A, parágrafo único, incisos I a V, do ADCT, não poderão desvincular as receitas: (a) destinadas ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde; (b) destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino; (c) que pertencem aos municípios decorrentes das transferências constitucionais; (d) receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (e) de transferências obrigatórias e voluntárias entre os entes da federação com destinação especificada em lei; e (f) dos fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos tribunais de contas,

²² A EC n. 126, de 21 de dezembro de 2022, prorrogou o prazo da DRU para até 31 de dezembro de 2024.

²³ ABRAHAM, Marcos. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 152.

²⁴ ABRAHAM, Marcos. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 152.

pelo ministério público, pelas defensorias públicas e pelas procuradorias gerais dos estados e do DF.

A desvinculação de receitas dos municípios, igualmente, não é absoluta, pois eles, por força do art. 79-B, parágrafo único, incisos I a IV, do ADCT, não poderão desvincular as receitas referentes à: (a) ações e serviços de saúde; (b) manutenção e desenvolvimento do ensino; (c) contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (d) transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da federação com destinação específica em lei; e (e) fundos instituídos pelo tribunal de contas do município.

5.4. Vinculação de receitas na constituição federal

5.4.1. *Destinação de recursos às ações e aos serviços públicos de saúde (ASPS)*

A destinação de recursos às ações e aos serviços públicos de saúde é uma das exceções à regra da não afetação ou não vinculação, sendo considerada uma categoria de despesa mínima obrigatória, como já apontado. Portanto, os entes federados deverão aplicar parcela do orçamento às ações e serviços públicos de saúde.

No caso da União, anualmente, serão aplicadas no mínimo 15% da receita corrente líquida às ASPS, conforme estabelecido pelo art. 198, § 2º, inciso I, da CRFB/1988. No caso dos entes subnacionais, o legislador constituinte não estabeleceu o percentual mínimo para gastos com ASPS, delegando à lei complementar a tarefa de fazê-lo.

Com efeito, como exposto por Donato Volkens Moutinho, no capítulo 2, a LC n. 141/2012 estabeleceu para os estados e DF o percentual mínimo de 12% da receita oriunda da arrecadação dos três impostos cuja competência para instituição lhes é outorgada constitucionalmente – quais sejam, o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) –, mais os recursos oriundos das transferências constitucionais de receita previstas, respectivamente, nos arts. 157, 159, incisos I, alínea “a”, e II, da CRFB/1988, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos municípios.

No caso dos municípios e do DF²⁵, o mínimo destinado à saúde será de 15% da receita oriunda dos impostos municipais – a saber, o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITBI), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) – e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do *caput* e o § 3º do art. 159, todos da Constituição.

Por fim, o DF aplicará, anualmente, 12% do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal, conforme estabelecido no art. 8º da LC n. 141/2012.

5.4.2. *Destinação de recursos públicos para Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)*

No caso de manutenção e desenvolvimento do ensino, os percentuais mínimos, para todos os entes federados, foram estabelecidos pela CRFB/1988.

De acordo com o art. 212, *caput*, do texto constitucional, a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18% da receita resultante de impostos, na MDE. Os entes subnacionais aplicarão, no mínimo, 25% da receita resultante da cobrança de seus impostos.

O produto da arrecadação dos impostos transferidos pela União aos demais entes da federação e dos estados transferidos aos municípios não será considerado receita pública do governo que a transferir, para fins de cálculo do percentual destinado à educação, conforme o art. 212, § 1º, da CRFB/1988.

A Constituição, no *caput* de seu art. 212-A, prevê ainda que os estados, o DF e os municípios destinarão parcela dos recursos vinculados à educação para manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração digna dos seus profissionais.

Questão interessante diz respeito à possibilidade ou não de verbas públicas destinadas à educação serem penhoradas ou sequestradas para satisfação de crédito trabalhista oriundo de condenação prolatada pela Justiça do Trabalho.

²⁵ O DF é competente para instituir os impostos municipais no âmbito de seu território, pois não pode ser dividido em municípios nos termos do art. 147 da CRFB/1988.

De acordo com o STF²⁶, são inconstitucionais decisões judiciais que gerem bloqueio, penhora ou sequestro, para fins de quitação de débitos trabalhistas, de verbas públicas destinadas à merenda, ao transporte de alunos e à manutenção das escolas públicas, porquanto malferem o princípio da separação dos poderes, o direito social à educação, o art. 167, inciso VI, da CRFB/1988 (que proíbe a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa, mandamento esse que também vincula o Judiciário) e a prioridade absoluta de proteção às crianças e aos adolescentes, em respeito à condição peculiar de pessoas em desenvolvimento.

Por fim, a vinculação de receitas à MDE coaduna-se com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e viabiliza a concretização do direito social à educação.

5.4.3. Aplicação do mínimo exigido da receita nas ASPS e na MDE como regra constitucional sensível e as intervenções federal e estadual

A aplicação do mínimo exigido da receita pública nas ações e nos serviços públicos de saúde e na manutenção e no desenvolvimento do ensino é uma regra constitucional sensível e, caso os estados e o DF não o observem, poderá ser decretada intervenção federal nestes entes da federação. A decretação de intervenção federal dependerá, no caso, de provimento, pelo STF, de representação – ação direta de inconstitucionalidade (ADI) interventiva – do procurador-geral da República.

Porém, sob a égide da CRFB/1988, foram propostas quatro ADI interventivas²⁷, no entanto, nenhuma delas com fundamento no descumprimento do emprego de recursos mínimos à saúde e à educação.

Igualmente, há previsão constitucional sobre a intervenção estadual nos municípios caso estes não apliquem o mínimo da receita municipal na MDE e nas ASPS.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 484 Amapá. Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário. Brasília, 4 de junho de 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 nov. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754329441>. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁷ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 453.

5.4.4. *Destinação de recursos a programa de apoio à inclusão e promoção social*

A assistência social integra a seguridade social ao lado da saúde e da previdência social. As ações governamentais na área de assistência social serão financiadas mediante recursos do orçamento da seguridade social, objeto do capítulo 2, notadamente por meio das contribuições sociais, além de outras fontes.

Não obstante, é facultado aos estados e o DF destinar até 0,5% de suas receitas correntes líquidas a programa de apoio à inclusão e promoção social. No entanto, a receita destinada não pode ser empregada para pagar as seguintes despesas: (a) despesas com o pessoal e encargos sociais; (b) serviço da dívida; e (c) qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações de apoio à inclusão e promoção social.

É importante salientar que a destinação de receitas para programas de apoio à inclusão e promoção social não é obrigatória, portanto, a situação distingue-se da destinação para ações e serviços de saúde pública e manutenção e desenvolvimento do ensino, pois, nesses casos, a destinação da receita é obrigatória, sob pena de intervenção federal.

5.4.5. *Fundo estadual de fomento à cultura*

A EC n. 42/2003 incluiu o § 6º, no art. 216 da Constituição, para facultar aos estados e ao DF a possibilidade de destinar até 0,5% da receita tributária líquida para financiamento de programas e projetos culturais por meio de fundo estadual ou distrital de fomento à cultura.

Os recursos destinados ao fundo de fomento à cultura, por expressa vedação constitucional, não poderão ser utilizados para o pagamento de: (a) despesas com pessoal e encargos sociais; (b) serviço da dívida; e (c) qualquer outra despesa não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiadas.

5.4.6. *Destinação de receitas às entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica*

Outra hipótese de possibilidade de destinação está contida no art. 218, § 5º, da CRFB/1988. O dispositivo constitucional faculta os estados e o DF a destinarem parte de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

A Constituição, contudo, não fixou qual percentual, mínimo ou máximo, da receita dos estados membros ou do DF que poderão ser destinadas à ciência e tecnologia. Portanto, cabe a cada um destes entes federados, que são detentores de autonomia financeira, decidir se vincularão receitas orçamentaria para ciência e tecnologia e qual o percentual.

5.5. Conclusões

As vinculações e as desvinculações de receitas, juntamente com as despesas mínimas obrigatórias, passaram a ser ferramentas de constante uso no direito orçamentário brasileiro em virtude da positivação de diversos direitos na CRFB/1988, o que acaba gerando a necessidade de fonte de custeio.

Somente previsão de direitos sem a respectiva destinação de recursos prejudica sobremaneira a sua concretização, de maneira que o legislador constitucional, nas últimas décadas, intensificou a sua regulação constitucional. Essa é uma discussão que deve se intensificar daqui em diante, à medida que o problema do engessamento orçamentário permanece, e as pressões sobre a dívida também, de forma que o operador do direito deverá lidar com mais frequência em relação ao fenômeno da vinculação de receitas.

As despesas públicas no orçamento

Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues¹

6.1. Introdução: as diferentes manifestações da despesa pública e sua relação com o orçamento

A despesa pública corresponde a um dos aspectos da atividade financeira do Estado e, quando mediada por normas jurídicas, integra o Direito Financeiro, aqui entendido como regime jurídico dessa atividade².

Segundo clássica lição de Aliomar Baleeiro, a despesa pública pode ser conceituada de duas maneiras. Primeiramente, é possível compreendê-la como “[...] o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa jurídica de direito público para o funcionamento dos serviços públicos”. Ademais, a despesa pública também pode ser vista como “[...] a aplicação de certa quantia em dinheiro por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Regulação Comercial e Financeira pela London School of Economics and Political Science (LSE). Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Professor do Departamento de Direito do Estado da Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Procurador do Estado do Paraná.

² Em linhas gerais, a atividade financeira do Estado compreende a obtenção, a gestão e a aplicação de recursos com vistas ao atendimento das necessidades públicas. Quando mediados por normas jurídicas, todos esses aspectos integram o regime jurídico próprio do Direito Financeiro. Em relação aos conceitos e aos aspectos da atividade financeira do Estado e do direito financeiro, cf. CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014. p. 17-27.

a execução de fim a cargo do governo”³. À luz da distinção traçada por Baleeiro, portanto, a despesa pública tem tanto um aspecto global ou agregado quanto um aspecto individual ou concreto⁴.

Vista a partir de seu aspecto global ou agregado, a despesa pública corresponde àquela fixada na lei orçamentária anual e disciplinada em perspectiva macro pelas demais leis de natureza orçamentária (lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual), ao passo que as despesas públicas concretas ou individuais seriam regidas preponderantemente pelas normas de Direito Administrativo, com destaque para as que dispõem sobre licitações, contratos administrativos e congêneres⁵.

Embora a despesa pública concreta ou individual também seja relevante para o direito financeiro, já que toda aplicação de recursos demanda adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e com o PPA (art. 16 da LRF⁶), o presente capítulo tem por objetivo descrever a apresentação da despesa pública no sistema orçamentário, com ênfase nas classificações atualmente adotadas no Brasil.

6.2. A delimitação dos créditos orçamentários pelas classificações da despesa

Segundo a Constituição brasileira, compete à LOA fixar a despesa para o exercício, conforme o seu art. 165, § 8^o. Nesse contexto, a Lei

³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 83.

⁴ No mesmo sentido, cf. GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 79.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 83.

⁶ Nessa linha, confira-se também o art. 105 da Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos: “Art. 105. A duração dos contratos regidos por esta Lei será a prevista em edital, e deverão ser observadas, no momento da contratação e a cada exercício financeiro, a disponibilidade de créditos orçamentários, bem como a previsão no plano plurianual, quando ultrapassar 1 (um) exercício financeiro.”, cf. BRASIL. **Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁷ Excepcionalmente, também compete à LOA autorizar a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. Desde a edição da EC n. 102/2019, a LOA também pode conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação

Maior veda “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual”, bem como “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”⁸, conforme o seu art. 167, incisos I e II.

Em caráter complementar, a LRF esclarece que a geração da despesa deve ser adequada com a LOA, ou seja, deve ser “objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício”⁹, conforme o seu art. 16, § 1º, inciso I.

Os créditos orçamentários ou adicionais, portanto, limitam as despesas públicas no âmbito da LOA. Como Donato Volkens Moutinho apresenta no capítulo 2, crédito orçamentário, em linhas gerais, é a autorização legislativa para a realização de certa despesa, ao passo que dotação é o valor atribuído a cada crédito (isto é, sua dimensão quantitativa).

Em virtude do princípio da discriminação ou especificação, os créditos orçamentários não podem ser globais ou genéricos, salvo exceções previstas explicitamente em lei, caso dos programas especiais de trabalho mencionados no art. 20, parágrafo único, da Lei n. 4.320/1964¹⁰ e da

dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento, de acordo com o art. 165, § 14, da Constituição, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁰ “Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações. Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

reserva de contingência para atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, nos termos do art. 5º, inciso III, alínea “b”, da LRF¹¹.

A relevância do princípio da discriminação ou especificação é clara, na medida em que dá concretude ao planejamento orçamentário e ao controle legislativo implementado pela via do orçamento¹².

Por força do princípio da discriminação ou especificação, as despesas autorizadas pelos créditos orçamentários são individualizadas mediante classificações diversas, que detalham os gastos na LOA a partir de diferentes perspectivas.

O caráter estruturante das classificações orçamentárias – que também devem ser orientadas pelos demais princípios orçamentários (como unidade e universalidade) – é assim ressaltado em manual técnico do Fundo Monetário Internacional:

A classificação orçamentária é um dos pilares fundamentais de um sistema de gestão orçamentária sólido, uma vez que determina a forma como o orçamento é registrado, apresentado e reportado e, como tal, tem um impacto direto na transparência e na coerência do orçamento.

[...]

Um sistema de classificação orçamentária fornece uma estrutura normativa tanto para a tomada de decisões quanto para a prestação de contas. A classificação correta das despesas e receitas é importante para (1) formulação de políticas e análise

¹¹ “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...] III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: [...] b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹² Em sentido semelhante, Gabriel Loretto Lochagin afirma, com base em obra de James Giacomoni, que “o objetivo [do princípio] é inequívoco: que haja condições ideais de fiscalização pelo parlamento, além do fato de que essa especificação inibe que as atividades governamentais se expandam muito além dos créditos detalhadamente aprovados”, cf. LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 81.

de desempenho; (2) alocação eficiente de recursos entre os setores; (3) garantir o cumprimento dos recursos orçamentários aprovados pelo Legislativo; e (4) administração diária do orçamento. Uma vez estabelecido em uma base sólida, um esquema de classificação não deve ser substancialmente alterado, a menos que haja fortes razões; uma classificação estável facilita tanto a análise das tendências da política fiscal ao longo do tempo quanto as comparações entre países¹³.

No Brasil, as classificações encontram na Lei n. 4.320/1964 os seus contornos gerais e seu fundamento de validade formal, mas as suas especificidades e seus códigos alfanuméricos são estabelecidos em regulamentos administrativos e manuais editados pelos órgãos competentes do Poder Executivo federal, notadamente a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que integram o Ministério do Planejamento e Orçamento e o Ministério da Fazenda, respectivamente. Diga-se que, desde a sua edição, a Lei n. 4.320/1964 já previa em seu art. 113 a possibilidade de alteração dos anexos da lei por meio de atos administrativos do extinto Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda¹⁴.

Por óbvio, considerada a forma federativa de Estado adotada no Brasil e o disposto no art. 24, incisos I e II, da CRFB/1988, os entes subnacionais poderão fazer uso de sua competência suplementar em matéria de orçamento e direito financeiro para o fim de adotar suas próprias classificações orçamentárias, respeitadas aquelas impostas por normas gerais¹⁵.

¹³ Tradução livre do original, cf. INTERNATIONAL MONETARY FUND. Fiscal Affairs Department. **Budget classification**. Washington: International Monetary Fund, 2009, 21 p. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Budget-Classification-23470>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁴ Confira-se o teor do dispositivo legal: “Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁵ No mesmo sentido, cf. GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 257.

Vale ressaltar que, atualmente, o conceito de normas gerais de Direito Financeiro ganha expansão significativa a partir do art. 163-A da Constituição, incluído pela EC n. 108, de 26 de agosto de 2020, complementado em sede infraconstitucional pelos arts. 48-A e 50, § 2º, da LRF:

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

Art. 48. [...] § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

[...]

Art. 50. [...] § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67¹⁶.

Desse modo, os regulamentos administrativos editados pela STN (isoladamente ou em conjunto com a SOF) passam a ser de observância obrigatória por parte dos entes subnacionais, inclusive em matéria de classificação orçamentária. O Supremo Tribunal Federal conferiu respaldo a essa leitura em julgado recente, proferido na ADPF 763, no qual afirmou que o “Poder Legislativo da União exerceu legítima atuação legiferante no sentido da deslegalização da matéria atinente às normas gerais de contabilidade pública”¹⁷, o que inclui a padronização das informações orçamentárias¹⁸.

¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 763 Distrito Federal. Relator: Ministro André Mendonça, Plenário. Brasília, 3 de novembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília,

Ainda assim, há espaço para inovações em âmbito subnacional. Por exemplo, embora um estado da federação não possa suprimir a classificação funcional-programática da despesa, poderá adotar, em ato próprio, sua estrutura de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações previstos no regulamento federal (art. 3º da Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999 e MCASP). Poderá, inclusive, não adotar a classificação por subtítulo, que identifica a localização física da ação orçamentária na União e está prevista apenas na LDO, não nas normas gerais de contabilidade pública.

6.3. Estrutura atual da programação orçamentária da despesa na União

Atualmente, o orçamento público no âmbito da União organiza-se em programas de trabalho, que incluem informações qualitativas e quantitativas.

As informações qualitativas abrangem as seguintes classificações: por esfera (identifica o suborçamento em que se dá a despesa), institucional (indica a quem compete realizar o gasto), funcional (revela a área de despesa da ação governamental), estrutura programática (revela o que se quer alcançar com a implementação da Política Pública), além das informações principais da ação orçamentária (identificando a finalidade do gasto)¹⁹.

As informações quantitativas incluem uma dimensão física (quantidade de bens e serviços a serem entregues) e uma dimensão financeira (montante necessário para o desenvolvimento da ação orçamentária). Esta última compreende as classificações quanto à natureza da despesa, o Identificador de uso (IDUSO, que informa se os recursos são destinados para contrapartida), a fonte de recursos (estabelece a vinculação

18 nov. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764384256>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁸ Em sentido crítico, cf. RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil**: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). 2022, 248 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

¹⁹ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 38-39.

entre a origem e o destino dos recursos), o Identificador de doação e de operação de crédito (IDOC, informa a que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam), o Identificador de resultado primário (revela qual o efeito da despesa sobre o resultado primário da União), além da dotação propriamente (indica o montante alocado)²⁰.

O Quadro 4 a seguir, extraído do Manual Técnico do Orçamento (MTO) para 2024, ilustra a classificação de uma despesa específica à luz da codificação hoje adotada na esfera federal:

Quadro 4 – Exemplo de classificação de despesa pública

CÓDIGO COMPLETO*		10.	39.	252.	26.	782.	2075.	7M64.	0043.	9999.	0.	100.	4490.	2
Q U A D R O 4	Esfere: Orçamento Fiscal	10												
	Orgão: Ministério da Infraestrutura		39											
	CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL													
	Unidade Orçamentária: Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT			252										
	CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL													
	Função: Transporte				26									
	Subfunção: Transporte Rodoviário					782								
	PROGRAMA: Transporte Terrestre						2075							
	CLASSIFICAÇÃO PROGRAMÁTICA													
	ACÇÃO: Construção de Trecho Rodoviário							7M32						
SUBTÍTULO: Paraíba									0043					
IDOC: Outros recursos										9999				
IDUSO: Recursos não destinados à contrapartida											0			
Fonte de Recursos: Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1) Recursos Ordinários (00)												100		
Natureza da Despesa - Categoria Econômica: Despesas de Capital (4); Grupo de Natureza: Investimentos (4); Modalidade de Aplicação: Aplicação Direta (90)													4490	
Identificador de Resultado Primário: Primária Discrecionária														2

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 37.

A seguir, o texto passa a tratar das classificações da despesa mais relevantes, quais sejam: a institucional, a econômica, a funcional e a por programas.

6.3.1. A classificação institucional da despesa orçamentária

A classificação institucional (ou administrativa) reflete a estrutura de alocação das dotações orçamentárias, ou seja, busca esclarecer a quem

²⁰ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 39-40.

foi atribuído certo montante para realização de determinada despesa. A classificação institucional está estruturada em dois níveis hierárquicos: os órgãos orçamentários e as unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações²¹, em consonância com o art. 14 da Lei n. 4.320/1964.

Cumprido frisar que os órgãos e as unidades orçamentárias não correspondem necessariamente a órgãos da Administração Pública²². Em relação ao Poder Executivo, por exemplo, as dotações para pagamento de despesas decorrentes de sentenças judiciais serão alocadas na unidade orçamentária “Encargos Financeiros da União – Pagamento de Sentenças Judiciais” (código 71103), inserida em “Encargos Financeiros da União” (código 71), salvo as que forem destinadas ao pagamento dos precatórios de responsabilidade do Fundo do Regime Geral de Previdência Social, do Fundo Nacional de Assistência Social, dos Ministérios da Saúde e da Educação, que poderão ser alocadas nas respectivas unidades orçamentárias, conforme o art. 32, § 4º, da LDO da União de 2023²³.

Quanto à dívida pública, o sistema orçamentário vigente prevê o órgão orçamentário “Dívida Pública Federal” (75) e a unidade orçamentária “Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda” (75101)²⁴.

A título exemplificativo, destacam-se abaixo dois órgãos orçamentários e algumas de suas respectivas unidades orçamentárias, incluindo a estrutura de código em cinco dígitos, dos quais os dois primeiros correspondem ao órgão orçamentário e os três últimos, à unidade orçamentária²⁵:

²¹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 77.

²² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 78.

²³ BRASIL. **Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/114436.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 234.

²⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível

- **Órgão orçamentário:** 26000 Ministério da Educação (MEC)
- **Exemplos de unidades orçamentárias:**
 - 26101 Ministério da Educação – Administração Direta (MEC/AdmD);
 - 26246 Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
- **Órgão orçamentário:** 71000 Encargos Financeiros da União (EFU)
- **Exemplos de unidades orçamentárias:**
 - 71906 Fundo Especial de Financiamento de Campanhas (FEFC)
 - 71103 Encargos Financeiros da União – Pagamento de Sentenças Judiciais (EFU-PSJ)

O art. 14, parágrafo único, da Lei n. 4.320/1964 também faz uso da expressão “unidade administrativa”, que poderá, em caráter excepcional, executar despesas autorizadas em créditos e dotações alocadas em unidades orçamentárias que lhes são hierarquicamente superiores.

É importante salientar que apenas os órgãos orçamentários e as Unidades Orçamentárias (UO) são refletidas na classificação institucional explicitada na lei orçamentária anual. As unidades administrativas nem sequer aparecem na lei orçamentária anual, mas podem se tornar Unidades Gestoras (UG) na fase de execução do orçamento por meio das descentralizações orçamentárias.

Tais descentralizações podem ser categorizadas como internas ou externas. As descentralizações internas (ou provisões) envolvem UG de um mesmo órgão, ao passo que as externas (também conhecidas como destaques) ocorrem entre UG de órgãos ou entidades de estrutura diferente. Em qualquer caso, não se modificam a programação ou o valor de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais), tampouco a classificação institucional (unidade orçamentária detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais)²⁶. Nesse sentido, Giacomoni ensina que “fica claro que repartir o orçamento da UO entre UG não modifica a programação e os valores

em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 218-233.

²⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

consignados na LOA”, de modo que “a soma das despesas programadas e realizadas pelas UG não poderá ultrapassar o montante autorizado para a UO”²⁷.

Na esfera federal, as descentralizações externas são efetuadas mediante termos de execução descentralizada, nos termos do Decreto n. 10.426, de 16 de julho 2020²⁸.

Historicamente, a expressão unidade gestora parece ter surgido no contexto de criação e regulamentação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o pioneiro sistema informatizado de execução orçamentária e financeira da esfera federal, desenvolvido nos anos de 1980 na esteira da reorganização financeira do Estado. Tanto é assim que o Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a administração financeira e orçamentária da União até os dias de hoje, contém uma série de disposições relativas às unidades gestoras (e.g. arts. 10, 20, 26 e 43)²⁹.

Embora tenha sua origem ligada à regulamentação do SIAFI federal e não esteja prevista na Lei n. 4.320/1964 para fins de classificação institucional, a expressão unidade gestora está prevista em norma geral da LRF para fins de transparência na gestão fiscal, ainda que não seja definida por tal diploma, consoante o art. 48-A, inciso I:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, **os entes da Federação** disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

– **quanto à despesa:** todos os **atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa**, no

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 108.

²⁷ GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 258.

²⁸ BRASIL. **Decreto n. 10.426, de 16 de julho de 2020**. Dispõe sobre a descentralização de créditos entre órgãos e entidades da administração pública federal integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, por meio da celebração de termo de execução descentralizada. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10426.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁹ Cf. BRASIL. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado³⁰;

Às UG são atribuídos códigos próprios no âmbito do SIAFI, não se confundindo com aqueles dos órgãos dos órgãos orçamentários e das unidades orçamentárias.

Por fim, um ponto importante a destacar é que o titular de unidade administrativa responsável por executar recursos orçamentários e financeiros por descentralização orçamentária (ou seja, titular de UA tornada UG) passa a atuar como ordenador de despesas por delegação, sujeitando-se ao dever geral de prestação de contas³¹, embora nos limites dos atos praticados e das responsabilidades legalmente assumidas, sem prejuízo de eventual culpa *in vigilando* ou *in eligendo* por parte do ordenador de despesas titular³².

6.3.2. Classificação econômica da despesa

Classificação econômica é a que distingue as despesas públicas quanto aos seus efeitos sobre a economia. Tal classificação popularizou-se no Brasil ainda nos anos de 1950, durante o pós-guerra, especialmente em razão do esforço empreendido pela Organização das Nações

³⁰ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

³¹ Nessa linha, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário de termos.** Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/?p=-GLOSSARIOPUBLIC:3:::::P3_ID_ASSUNTO:1. Acesso em: 2 out. 2023.

³² Segundo o TCU, “a autoridade delegante pode ser responsabilizada sempre que verificada: a) a fiscalização deficiente dos atos delegados, pela lesividade, materialidade, abrangência e caráter reiterado das falhas e pelo conhecimento efetivo ou potencial dos atos irregulares praticados (*culpa in vigilando*); ou b) a má escolha do agente delegado, comprovada circunstancialmente em cada situação analisada (*culpa in eligendo*)”, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 8.799/2019-Primeira Câmara.** Recurso de Reconsideração em Tomada de Contas Especial. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Primeira Câmara, Brasília, 3 de setembro de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 2 out. 2023.

Unidas (ONU), que divulgava manuais e recomendações³³ de viés keynesianista com o propósito de subsidiar a contabilidade econômica nacional, que busca retratar o comportamento da economia no plano macroeconômico³⁴.

Nessa perspectiva, vale ressaltar que um dos dados mais importantes que a contabilidade nacional pode fornecer sobre a situação da economia é o referente ao PIB, que contempla em seus cálculos a participação do governo, inclusive pela vertente dos gastos públicos³⁵. Sob esse prisma, portanto, uma das finalidades mais relevantes da classificação econômica é situar a participação governamental na construção da riqueza nacional³⁶.

Paralelamente, a classificação econômica foi apropriada pela contabilidade orçamentária para propósitos administrativos ou gerenciais, somando-se às demais classificações que orientam as despesas fixadas pelo orçamento público.

6.3.2.1. *Classificação econômica da despesa na Lei n. 4.320/1964*

A Lei n. 4.320/1964 prevê a classificação econômica para a despesa pública, separando-a em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. Doutrinariamente, Caldas Furtado assim conceitua as referidas categorias:

Despesas Correntes são aquelas que não provocam aumento no patrimônio público, mas concorrem para a sua conservação.

³³ Cf. NACIONES UNIDAS. **Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función**. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 1958; e ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Estrutura do orçamento e classificação das contas públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1959.

³⁴ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2022 [2021]. p. 92-93.

³⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Sistema de contas nacionais**: Brasil 2020. Notas técnicas. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=publicacoes>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁶ José Mauricio Conti, sintetizando o propósito da classificação econômica, leciona que tal classificação “[...] permite vislumbrar informações úteis do ponto de vista macroeconômico, evidenciando os efeitos das despesas públicas sobre a economia e sobre o produto nacional”, cf. CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 70.

São consideradas despesas operacionais porque se destinam à manutenção dos serviços públicos já em atividade, quer sejam executados diretamente pelo ente público ao qual pertencem os recursos, quer sejam realizados por outras entidades de direito público ou privado, mediante transferências de recursos. [...]

Despesas de Capital são aquelas que provocam aumento no patrimônio público; são despesas direcionadas para a implantação ou expansão de serviços públicos, quer sejam executados diretamente pelo ente público ao qual pertencem os recursos, quer sejam realizados por outras entidades de direito público ou privado, mediante transferências de recursos³⁷.

Segundo o Manual técnico do orçamento federal para 2024, despesas de capital são “[...] as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”, ao passo que despesas correntes são as que “[...] não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”³⁸. Desse modo, segundo Kleber Zanchim, “[...] o critério econômico da classificação é, pois, a introdução de um ativo no patrimônio do setor público”³⁹.

À luz do art. 12 da Lei n. 4.320/1964, a cada categoria econômica correspondem subcategorias, nos seguintes termos:

DESPESAS CORRENTES

- **Despesas de custeio** (art. 12, § 1º): dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
- **Transferências correntes** (art. 12, § 2º): dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções

³⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 183-184.

³⁸ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.sioop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 218-233.

³⁹ ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. *In*: CONTI, José Mauricio (Coord). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 78.

destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

DESPESAS DE CAPITAL

- **Investimentos** (art. 12, § 4º): dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.
- **Inversões financeiras** (art. 12, § 5º, incisos I, II e III): dotações destinadas a: aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização (inciso I); aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital (inciso II); constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (inciso III).
- **Transferências de capital** (art. 12, § 6º): dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

De acordo com o regime da Lei n. 4.320/1964, as categorias econômicas e suas subcategorias são associadas a elementos, que discriminam os objetos dos gastos, em consonância com o princípio da especificação. Segundo o art. 15 da Lei n. 4.320/1964, “entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins”⁴⁰. Em âmbito infralegal, o art. 3º, § 3º, da

⁴⁰ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,

Portaria Conjunta STN/SOF n. 163, de 4 de maio de 2001 conceitua o elemento da despesa da seguinte maneira:

Art. 3º. [...] § 3º. O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins⁴¹.

A discriminação da despesa por elementos corresponde ao que nos Estados Unidos se convencionou chamar de “*line-item budget*” (orçamento “por linhas”), cuja adoção, nas palavras de Giacomoni, “foi vista como um grande aperfeiçoamento por permitir controle rigoroso sobre as despesas e, também, por diminuir o poder dos funcionários responsáveis na gestão dos recursos”⁴². Por outro lado, José Mauricio Conti, com base em José Afonso da Silva⁴³, ensina que essa classificação, ligada à ideia de orçamento tradicional, não permite a aferição da eficiência do gasto por enfatizar somente os *inputs* (isto é, os insumos ou itens de gasto), descurando de sua correlação com os *outputs* (bens e serviços produzidos)⁴⁴.

Os elementos originalmente previstos na Lei n. 4.320/1964 são listados por extenso no art. 13 abaixo de cada subcategoria econômica

dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴² A lição do autor pátrio é baseada no depoimento de Jesse Burkhead, cf. BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 167; e GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 170.

⁴³ SILVA, José Afonso. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

⁴⁴ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 88.

e devem ser identificados por números de código decimal, consoante o disposto no seu § 1º do art. 8º. Esse dispositivo, por sua vez, faz remissão ao Anexo n. 4 do referido diploma legal, que conteria a discriminação dos itens da despesa por elementos. Atualmente, essa lista está prevista no Anexo II da Portaria Conjunta STN/SOF n. 163/2001⁴⁵, e consta dos manuais editados pela STN⁴⁶ e pela SOF⁴⁷.

6.3.2.2. *Classificação quanto à natureza da despesa*

Desde o exercício de 2002, as classificações da despesa por categorias econômicas e por elementos integram a classificação por natureza da despesa, que é norteadada pela Portaria Conjunta STN/SOF n. 163/2001, a qual “dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”⁴⁸.

Segundo esse regulamento, a estrutura da natureza da despesa é representada por um código de 8 algarismos, que agrega informações sobre a categoria econômica da despesa (1º dígito), o grupo de natureza da despesa (2º dígito), a modalidade de aplicação (3º e 4º dígitos), o elemento da despesa (5º e 6º dígitos) e, facultativamente, o desdobra-

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-91.

⁴⁷ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-94.

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

mento do elemento ou subelemento (7º e 8º dígitos). O quadro abaixo sintetiza a classificação da despesa por sua natureza e conceitua cada um de seus componentes:

Quadro 5 – Exemplo de classificação de despesa pública			
Posição	Informação	Especificação da informação	Conteúdo da informação
1º dígito	Categoria econômica	3 – Despesa corrente 4 – Despesa de capital	Informa se a despesa contribui diretamente ou não para a formação ou aquisição de um bem de capital.
2º dígito	Grupo de natureza da despesa (GND)	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida 3 – Outras Despesas Correntes 4 – Investimentos 5 – Inversões financeiras 6 – Amortização da Dívida 9 – Reserva de Contingência	Agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto.
3º e 4º dígitos	Modalidade de aplicação	Exemplos de códigos: 20 – Transferências à União 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal 31 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal – Fundo a Fundo 40 – Transferências a Municípios 41 – Transferências a Municípios – Fundo a Fundo 90 – Aplicações Diretas	Indica se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, inclusive a decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de Governo, seus órgãos ou entidades, ou diretamente para entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições; ou, então, diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de Governo.
5º e 6º dígitos	Elemento da despesa	Exemplos: 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 30 – Material de consumo 35 – Serviços de consultoria 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica 43 – Subvenções Sociais 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 91 – Sentenças judiciais	Identifica o objeto do gasto.

Posição	Informação	Especificação da informação	Conteúdo da informação
7º e 8º dígitos	Subelemento da despesa	Exemplos: 04 – Consultoria em tecnologia da informação e comunicação (desdobramento do elemento 35 – Serviços de consultoria) 17 – Material de TIC (consumo) (desdobramento do elemento 30 – Material de consumo)	Identifica um desdobramento do elemento (objeto do gasto).

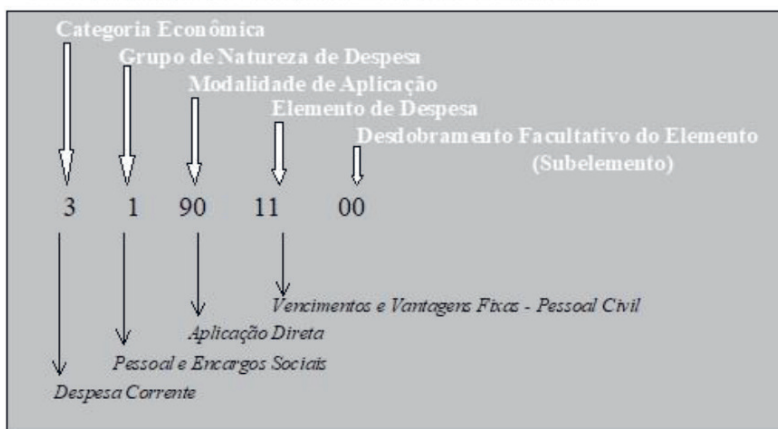
Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.sioop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-94.

A Figura 1, abaixo, oferece um exemplo de despesa classificada por sua natureza.

Figura 1 – Exemplo de classificação de despesa por natureza

1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª
Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação		Elemento de Despesa		Subelemento	

Exemplo: código "3.1.90.11.00", segundo o esquema abaixo:



Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.sioop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 80.

No caso da dívida pública, cumpre traçar as devidas distinções. A amortização da dívida consiste em despesa de capital, ao passo que o pagamento de juros corresponde a despesa corrente⁴⁹.

6.3.3. *Classificação funcional*

A classificação funcional tem por objetivo revelar as áreas em que as despesas públicas são realizadas. Está ligada ao dito orçamento funcional, que, historicamente, representou o primeiro passo na superação do orçamento tradicional ou clássico ao situar as despesas nas grandes funções do Estado, indicado o destino dos gastos públicos⁵⁰. Trata-se de uma classificação independente da programática, ainda que esteja última também possua um aspecto finalístico e apresente pontos de contato com a classificação funcional⁵¹. A classificação funcional, no Brasil, é regida principalmente pela Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999.

O código da classificação funcional é composto de 5 dígitos, dos quais os 2 primeiros indicam a **função** (“maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público e deve estar relacionada à missão institucional do órgão de atuação”), ao passo que os 3 últimos correspondem à **subfunção** (“área da despesa na qual a ação será executada”⁵²).

A função, a bem da verdade, deve corresponder à competência institucional do órgão. A subfunção representa “um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar a natureza da atuação governamental”. Quando o órgão possua mais de uma função típica, a função escolhida deve ser aquela mais relacionada à ação orçamentária,

⁴⁹ Vide lista no MTO, cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 238–262.

⁵⁰ Em sentido semelhante, cf. CONTI, José Maurício. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 89.

⁵¹ A independência da classificação funcional é ressaltada no MTO, cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 40.

⁵² Cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 40.

classificador de natureza programática⁵³. O Quadro 6, abaixo, apresenta um exemplo de despesa com a classificação funcional:

Quadro 6 – Exemplo de classificação funcional de despesa

ÓRGÃO:	36000 - Ministério da Saúde
AÇÃO:	8755 - Aperfeiçoamento, avaliação e desenvolvimento de ações e serviços especializados em cardiologia (INC)
SUBFUNÇÃO:	302 - Assistência hospitalar e ambulatorial
FUNÇÃO:	10 - Saúde

Fonte: Elaboração própria.

Atualmente, a Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999 admite a chamada “matricialidade”, isto é, a combinação de “subfunções a funções diferentes daquelas a elas diretamente relacionadas”⁵⁴, como exemplifica o Quadro 7, abaixo.

Quadro 7 – Exemplo de classificação funcional de despesa

ÓRGÃO:	01000 - Câmara dos Deputados
AÇÃO:	2010 - Assistência pré-escolar aos dependentes dos servidores e empregados
SUBFUNÇÃO:	365 - Educação infantil
FUNÇÃO:	01 - Legislativa

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

Função que merece destaque especial é a 28 - Encargos especiais, uma agregação neutra que abrange “despesas que não podem ser associadas a um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras

⁵³ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

⁵⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

afins”⁵⁵. A função Encargos especiais é tipificada em 7 subfunções (841 – Refinanciamento da dívida interna, 842 – Refinanciamento da dívida externa, 843 – Serviço da dívida interna, 844 – Serviço da dívida externa, 845 – Outras transferências, 846 – Outros encargos especiais, 847 – Transferências para a educação básica). As despesas decorrentes de sentenças judiciais amoldam-se à subfunção 846⁵⁶.

Recentemente, as despesas executadas no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social passaram a ser classificadas também de acordo com a classificação das funções de governo (COFOG, *Classification of Functions of Government*), um tipo de classificação funcional desenvolvido pela OCDE, conforme o Manual de estatísticas de finanças públicas 2014 do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁵⁷. Segundo o MTO, a adoção da COFOG amplia a transparência e a comparabilidade dos gastos nacionais com os de outras nações⁵⁸.

6.3.4. Classificação programática

A classificação programática, também regida pela Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999, tem por escopo concretizar o chamado orçamento-programa, assim definido por José Mauricio Conti:

Do exposto, pode-se inferir que o conceito de orçamento-programa corresponde a uma técnica de orçamentação que se constitui em um instrumento por meio do qual o planejamento governamental se materializa em dotações orçamentárias precisas e específicas, na forma de programas,

⁵⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

⁵⁶ Cf. BRASIL. Ministério do Planejamento. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Disponível em: <http://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&ex=0&fp=inicio>. Acesso em: 16 set. 2023.

⁵⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government Finance Statistics Manual 2014**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014, 446 p. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁵⁸ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 42.

que definem atividades e projetos com resultados e metas, de modo a vincular as referidas dotações ao atingimento dos objetivos fixados no plano⁵⁹.

A classificação programática une os programas previstos no plano plurianual às ações orçamentárias previstas na LOA.

O art. 2º, inciso I, da Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999 define programa como “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”⁶⁰. Sob a égide do PPA 2024–2027, programas correspondem ao “conjunto coordenado de ações governamentais financiadas por recursos orçamentários e não orçamentários visando à concretização do objetivo”⁶¹.

Os programas podem ser finalísticos (que buscam a concretização de um objetivo) ou de gestão (que retratam as despesas de manutenção da estrutura administrativa, especialmente as de pessoal e de custeio)⁶².

Há também os programas identificados como “Operações especiais”, que não integram o PPA e geralmente contemplam ações do tipo “Operação especial” (vide abaixo). A recíproca não é verdadeira: uma ação caracterizada como “Operação especial” pode ser associada a um programa finalístico, se for relevante para o alcance de seus objetivos⁶³.

O orçamento prevê o programa 0901 – Operações especiais: cumprimento de sentenças judiciais. Os demais programas intitulados

⁵⁹ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 90-91.

⁶⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof/me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶¹ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

⁶² BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

⁶³ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

“Operações especiais” relacionam-se à dívida pública e a transferências diversas. São eles: 0902 – Operações especiais: financiamentos com retorno, 0903 – Operações especiais: transferências constitucionais e as decorrentes de legislação específica, 0904 – Operações especiais: outras transferências, 0905 – Operações especiais: serviço da dívida interna (juros e amortizações), 0906 – Operações especiais: serviço da dívida externa (juros e amortizações), 0907 – Operações especiais: refinanciamento da dívida interna, 0908 – Operações especiais: refinanciamento da dívida externa, 0909 – Operações especiais: outros encargos especiais, 0910 – Operações especiais: gestão da participação em organismos e entidades nacionais e internacionais, 0911 – Operações especiais: remuneração de agentes financeiros, 0913 – Operações especiais: integralização de cotas em organismos financeiros internacionais.

A ação orçamentária, por seu turno, é assim conceituada pelo MTO:

A ação orçamentária é o principal classificador do orçamento público federal. Entende-se que cada ação deve representar um conjunto de operações das quais resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, entre outros, os financiamentos e as reservas de contingência⁶⁴.

As ações podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais. As respectivas definições constam do art. 2º, incisos II, III e IV, da Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999. Confira-se:

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:
I – Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

⁶⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 44.

II - Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

III - Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo; e

IV - Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços⁶⁵.

Quanto às ações classificadas como operações especiais, destacam-se a ação “0005 - Sentenças judiciais transitadas em julgado (precatórios)” e a ação “0625 - Sentenças judiciais transitadas em julgado de pequeno valor” (ambas relacionadas ao programa 0901).

A classificação programática, na União, inclui ainda um classificador correspondente ao subtítulo, a informar a localização física das ações, bem como a indicação da metafísica, vale dizer, a “quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano”. Segundo o MCASP, “as metas físicas são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais”⁶⁶.

Destacam-se, no Quadro 8, abaixo, exemplos de programas e algumas de suas respectivas ações discriminadas por órgãos orçamentários:

⁶⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof-me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶⁶ Para ambas as passagens, cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 81.

Quadro 8 – Exemplos de programas e ações, por órgão orçamentário	
Exemplo 1	
ÓRGÃO:	03000 – Tribunal de Contas da União
PROGRAMA:	0034 – Programa de Gestão e Manutenção do Poder Legislativo
AÇÃO:	0181 – Aposentadorias e pensões civis da União (operação especial) 219I – Publicidade Institucional e de Utilidade Pública (atividade)
Exemplo 2	
ÓRGÃO:	58000 – Ministério da Pesca e Aquicultura
PROGRAMA:	1031 – Agropecuária Sustentável
AÇÃO:	0080 – Subvenção Econômica ao Preço do Óleo Diesel de Embarcações Pesqueiras (Lei nº 9.445, de 1997) (operação especial) 20Y0 – Desenvolvimento da Aquicultura (atividade)

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Disponível em: <http://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&ex=0&fp=inicio>. Acesso em: 2 out. 2023.

6.4. Conclusões

A LOA veicula autorizações de gastos por meio de créditos orçamentários, que devem ser especificados de maneira adequada em suas diversas facetas, de modo que sejam viabilizados tanto o gerenciamento dos gastos públicos quanto o exercício dos controles parlamentar, técnico e social. Nesse contexto, revelam-se fundamentais as chamadas classificações da despesa pública, que delimitam os gastos em termos qualitativos e quantitativos.

Ao longo deste capítulo, foram descritas as mais importantes classificações da despesa (institucional, econômica, funcional e programática), ilustradas com exemplos relevantes e seus respectivos códigos alfanuméricos, conforme os regulamentos e os manuais editados pela STN e pela SOF.

A elaboração da lei orçamentária

Rodrigo Oliveira de Faria¹

7.1. Introdução

A Constituição de 1988 estabeleceu a necessidade de conexão lógica, sistemática e orgânica entre plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. Exige-se, assim, a devida compatibilidade entre as peças, inclusive para admissibilidade das emendas parlamentares e, também, veda-se a execução de investimento que ultrapasse um exercício financeiro sem prévia inclusão no PPA. Pretendeu-se estabelecer uma vinculação permanente e contínua, em que os planos mais gerais abrangeriam os mais concretos e a execução destes levaria à materialização dos primeiros². As exigências de conexão orgânica deram ensejo, inclusive, à leitura de que haveria verdadeira hierarquização entre tais peças³. A organicidade do modelo orçamentário brasileiro seria fundada numa concepção teoricamente singela, mas de imensa complexidade política, operacional e normativa⁴. Alçadas à categoria das mais relevantes leis infraconstitucionais de nosso ordenamento⁵,

¹ Doutor e Mestre em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie. Analista de Planejamento e Orçamento do Governo Federal, desde 2009. Foi Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (2006 a 2009). Ex-Secretário Executivo Adjunto do Ministério da Justiça (2012 a 2016) e Coordenador-Geral do Processo Orçamentário do Ministério da Economia (2016 a 2020). Atualmente exerce o cargo de Assessor na Presidência da República.

² Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 751.

³ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 266.

⁴ Cf. OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

⁵ Cf. BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. *In*: SOUSA, Alfredo José de *et al.* **O novo tribunal de contas: órgão protetor dos**

as leis orçamentárias seriam os veículos que imprimiriam condução e direção articuladas ao funcionamento da máquina administrativa do governo brasileiro.

A CRFB/1988 fixou os contornos jurídicos basilares e as matérias de competência de cada uma das leis orçamentárias, embora remetendo a uma lei complementar, conforme o seu art. 165, § 9º, para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA, LDO e LOA. Sobressai do texto constitucional o caráter instrumental e finalístico de que se revestem as leis orçamentárias, visto que o PPA deverá estabelecer diretrizes, objetivos e metas para a administração pública federal, a LDO deverá compreender metas e prioridades e a LOA os objetivos programáticos, em decorrência de sua moderna estruturação em programas, por força dos §§ 1º e 2º do art. 165 da CRFB/1988. Ademais, a lei de orçamento teria, como uma de suas funções, a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional, como apresentado por Donato Volkens Moutinho, no capítulo 2.

Em decorrência desses contornos constitucionais, afirma-se que as leis orçamentárias caracterizam-se como **leis especiais de conteúdo determinado**⁶. O caráter de ferramenta⁷ adquirido pelas leis em decorrência das transformações das funções estatais impregnará, igualmente, os contornos orçamentários. Por isso, as leis orçamentárias serão, por excelência, leis instrumentais ou leis de impulso⁸, visto que representariam meios para a realização de objetivos determinados, em consonância à aprovação popular. Em outros termos: “O orçamento vai buscar fora de si o seu objetivo [...]”⁹. As finalidades inseridas nas peças orçamentárias deixam de ser mera ação governamental para identificar a solidez dos compromissos com o cumprimento dos objetivos con-

direitos fundamentais. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 64.

⁶ Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito financeiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 67.

⁷ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 270.

⁸ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 270; e SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 272.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. v. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 135.

signados¹⁰. Tais fundamentos lógicos e normativos permitiram, ainda, o desenvolvimento do argumento de que as leis orçamentárias, antigamente denominadas “leis de meios”, deveriam ser mais propriamente caracterizadas como **leis de fins**¹¹, pois é a finalidade da regra que permite compreendê-la e dar-lhe o sentido que efetivamente tem¹².

Por fim, deve-se destacar, igualmente, que a lei de orçamento representa um texto compromissório que corporifica, em uma perspectiva de legitimação democrática, a síntese do “acordo político possível”¹³.

7.2. Fase administrativa: iniciativa legislativa, sistema de elaboração das leis orçamentárias e agentes envolvidos

A Carta Política de 1988 estabeleceu a competência privativa do presidente da República quanto ao envio do plano plurianual, do projeto de lei de diretrizes orçamentárias e da proposta de orçamento ao Congresso Nacional, razão pela qual as leis orçamentárias são categorizadas como leis de iniciativa reservada¹⁴. No caso brasileiro, a iniciativa da proposta foi atribuída ao Poder Executivo ao longo de toda a história constitucional brasileira - com exceção da Constituição da Primeira República de 1891, em que o texto fora silente. A execução competiria ao Executivo; o controle e a fiscalização, ao Congresso Nacional.

Historicamente, a ampliação das funções estatais e o crescente intervencionismo, ao multiplicar o número de órgãos e agências no interior do aparelho de Estado, tornará o processo de elaboração do orçamento gradativamente mais complexo. Em decorrência desse acúmulo de novas atribuições e encargos, tornou-se necessário ampliar as prerrogativas de controle e de coordenação do Poder

¹⁰ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 609.

¹¹ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária**. 2009, 288 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

¹² Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 45.

¹³ MONCADA, Luís S. Cabral de. Direito público e eficácia. *In: Estudos de direito público*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

¹⁴ Cf. SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

Executivo no processo de elaboração da peça orçamentária, alterando a correlação de forças entre os poderes em matéria orçamentária. Como apenas o Executivo estaria em condições de determinar, de forma detalhada, as necessidades administrativas dos inúmeros órgãos integrantes do aparelho estatal e, conseqüentemente, de formular um programa de trabalho eficiente, de acordo com as necessidades nacionais, desenvolveu-se a ideia do **orçamento executivo**¹⁵. Assim, atribuiu-se formalmente um papel ao presidente de submissão do orçamento anual ao Congresso, impedindo órgãos e agências de apresentarem suas requisições específicas diretamente ao Congresso e fortalecendo as prerrogativas presidenciais.

Nesse sentido, o inciso XXIII do art. 84 da Constituição estabelece competir privativamente ao presidente da República “enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição”¹⁶. O presidente da República também poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na comissão mista de orçamento (CMO), da parte cuja alteração é proposta, conforme o § 5º do art. 166 da CRFB/1988.

A elaboração da lei orçamentária pode ser dividida em duas grandes etapas: fase administrativa e fase legislativa. A fase administrativa compreende todas as atividades realizadas pelos órgãos integrantes do Poder Executivo, estendendo-se dos cálculos e das previsões da área econômica e da divulgação dos referenciais monetários até a consolidação da proposta pelos órgãos centrais do sistema de planejamento e orçamento, concluindo-se com o encaminhamento ao Poder Legislativo. Por sua vez, a fase legislativa compreende todas as atividades de deliberação e aprovação internas ao Poder Legislativo até a aprovação e promulgação da lei orçamentária¹⁷.

¹⁵ Cf. WILLOUGHBY, William Franklin. **The problem of a national budget**. Nova York: D. Appleton & Co., 1918.

¹⁶ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁷ Cf. CONTI, José Maurício; LOCHAGIN, Gabriel Loretto. Arts. 22 a 33. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. p. 97-129.

O processo orçamentário, enquanto **processo político de alocação e de aplicação dos recursos públicos**¹⁸, é composto pelo encadeamento de quatro grandes fases (elaboração, votação, execução e controle), de que se encarregam, alternadamente, os poderes Executivo e Legislativo. A regra das quatro fases alternadas (*quatre temps alternés*) foi estabelecida pelo Barão Louis, ministro das finanças de Luís XVIII, em 1814, na França, sendo considerada uma das mais importantes regras do moderno regime fiscal francês e, por isso, amplamente disseminada no mundo moderno. De acordo com essa regra, o orçamento é elaborado pelo Poder Executivo, aprovado pelo parlamento e, em seguida, executado pelo governo. Como o Legislativo não participa da função executiva, em nome da separação de poderes, tem o direito de exigir explicações sobre a execução orçamentária realizada pelo governo.

Pode-se afirmar que o processo orçamentário federal brasileiro é centralizado. Tal centralização decorre de uma conjunção de fatores e encontra-se assentada tanto em elementos da fase administrativa quanto da fase legislativa de discussão e votação da proposta de orçamento, assim como em componentes da fase de execução orçamentária. No âmbito do Poder Executivo não seria correto afirmar que o processo é, todo ele, centralizado; todavia, pode-se afirmar que as decisões fundamentais são centralizadas nos órgãos da área econômica (Ministério do Planejamento e Orçamento e Ministério da Fazenda) e Presidência da República. Trata-se de um processo político, organizado com finalidades políticas, para que se decida quanto o governo irá gastar e em que irá gastar.

Os órgãos centrais moldam, condicionam e estabelecem os parâmetros e restrições principais da proposta a ser elaborada e, em um segundo momento, resolvem conflitos e disputas por recursos orçamentários. Em primeiro lugar, com base nos parâmetros macroeconômicos, meta fiscal da LDO, previsões de receita e despesas obrigatórias e nos cálculos das necessidades de financiamento do governo central (NFGC), a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) fornece os referenciais monetários para que os órgãos setoriais elaborem suas propostas orçamentárias. As propostas são elaboradas de forma descentralizada pelas várias unidades orçamentárias, sob coordenação dos órgãos setoriais, e, posteriormente, são recebidas, analisadas, ajustadas e consolidadas pela SOF. Como destaca Burkhead: “A autoridade executiva, em qualquer Governo, deve ser

¹⁸ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023. p. 33.

apoiada por um sistema organizacional que conduza as decisões a um nível mais alto e mais amplo de consideração. O processo orçamentário é um dos mais importantes canais para esse fim”¹⁹.

O processo de elaboração do orçamento se desenvolve no âmbito do sistema de planejamento e de orçamento federal²⁰ e envolve um conjunto articulado de tarefas complexas e um cronograma gerencial e operacional com especificação de etapas, de produtos e da participação dos agentes. Esse processo compreende a participação dos órgãos central, setoriais e das unidades orçamentárias do sistema, o que pressupõe a constante necessidade de tomada de decisões nos seus vários níveis²¹. Em termos de sistema, a captação da proposta orçamentária é realizada por intermédio do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento, de acordo com o cronograma previamente divulgado pelo Poder Executivo.

Tradicionalmente, afirma-se que há conflitos entre ministérios setoriais e Ministério do Planejamento, pois, enquanto os primeiros desejam ampliar ao máximo suas dotações orçamentárias, o segundo precisa limitá-las. Além disso, também se apresentam como fonte potencial de conflito inúmeras disputas envolvendo cada ministério e suas unidades subordinadas, em processo similar ao existente entre órgão central e órgãos setoriais²².

No âmbito da fase de execução do orçamento também existem decisões centrais acerca da necessidade e da conveniência da limitação orçamentária, do ponto de vista macroeconômico, que condicionam a execução orçamentária propriamente dita, realizada de forma descentralizada pelos vários órgãos setoriais do sistema de planejamento e orçamento. Portanto, enquanto as definições primordiais são centralizadas no âmbito político e econômico, a execução orçamentária

¹⁹ BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 365.

²⁰ Conforme a Lei n. 10.180/2001, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal.

²¹ Cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 131.

²² Cf. LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. In: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente**: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 319-374.

ocorre de forma descentralizada no âmbito das pastas ministeriais. Em síntese: o processo orçamentário no âmbito do Executivo é centralizado em suas definições fundamentais e é elaborado e executado de forma descentralizada pelas inúmeras unidades integrantes do sistema de planejamento e orçamento.

Em todos os países, o orçamento é um processo comprimido no tempo, entre um prazo fatal já finalizado e outro prestes a iniciar. Além disso, a orçamentação é um processo limitador que rotiniza escolhas financeiras de acordo com um conjunto de regras e procedimentos, ordenando e limitando as decisões dentro de um cronograma peremptório²³. Em decorrência desse conjunto de procedimentos e de prazos fatais, a elaboração da proposta orçamentária sempre se inicia com uma antecedência minimamente razoável e de forma concomitante com a execução do orçamento vigente.

No caso brasileiro, a data fatal para o envio do projeto de orçamento pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional é 31 de agosto, nos termos do inciso III do § 2º do art. 35 do ADCT, que prevê que “o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa”²⁴.

7.3. Fase legislativa: emendas parlamentares, Comissão Mista de Orçamento e orçamento secreto

Acerca da fase legislativa de discussão e votação da proposta de orçamento, José Maurício Conti destacaria:

O sistema orçamentário adotado pelo Brasil confere significativo poder e participação do Legislativo no processo de elaboração e execução dos orçamentos públicos, cabendo-lhe deliberar sobre a proposta orçamentária apresentada pelo Poder Executivo, podendo alterá-la na forma e limites previstos na Constituição e na legislação infraconstitucional, e sendo

²³ Cf. SCHICK, Allen. Can national legislatures regain an effective voice in budget policy? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, 2002.

²⁴ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

o responsável final pela aprovação do projeto, após votação no Plenário, em apreciação conjunta por ambas as Casas do Congresso Nacional. Cumpre destacar ainda as orientações que constam das leis de diretrizes orçamentárias e planos plurianuais, ambas aprovadas pelo Poder Legislativo e que estabelecem metas e diretrizes que condicionam a elaboração da lei orçamentária anual²⁵.

Relativamente às emendas parlamentares, a Constituição de 1988 não previu ou estabeleceu quaisquer espécies ou limites quantitativos ou financeiros para as emendas, remetendo o tratamento do tema aos regimentos do Congresso Nacional, nos termos do art. 166, *caput*, e do § 2º do art. 166 da Carta, *in verbis*:

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**. [...]

§ 2º As emendas serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas, **na forma regimental**, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional²⁶.

Assim, originalmente, nenhuma emenda tinha assento constitucional. Não por outro motivo, o tratamento regimental das espécies de emendas apresentou variação ao longo do novo regime democrático, tendo havido emendas de partidos políticos, emendas regionais, emendas individuais, emendas de bancada, emendas de comissão e emendas de relatores. Também variariam os quantitativos e requisitos de admissibilidade para as emendas.

Como já se destacou, no que concerne às emendas, haveria o enquadramento constitucional fixado pelos §§ 3º e 4º do art. 166 da CRFB/1988, que estabeleceria os requisitos constitucionais de admissibilidade, sem prejuízo do tratamento regimental posterior, e que se

²⁵ CONTI, José Maurício; LOCHAGIN, Gabriel Loretto. Arts. 22 a 33. *In*: CONTI, José Maurício (Coord.). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. p. 128.

²⁶ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

refeririam: (i) à compatibilidade das emendas ao orçamento com PPA e LDO; (ii) à necessidade de cancelamento ou anulação de despesa para inclusão de emenda (vedação à ampliação das despesas globais); (iii) à inadmissibilidade de emendas que incidissem sobre dotações para pessoal e encargos, serviço da dívida e transferências tributárias constitucionais; e (iv) à exigência de que estivessem relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei. Nos termos expressos da Constituição:

Art. 166. [...]

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

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

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

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

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

III - sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

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

§ 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual²⁷.

Portanto, segundo os ditames constitucionais, em princípio, as emendas orçamentárias devem decorrer de anulação de despesa. Nessa hipótese, somente o cancelamento de despesas primárias configura-se como instrumento hábil ao processo de emendamento, dado que eventual anulação de despesas financeiras não poderia ser utilizada como fonte para a suplementação de despesas primárias.

²⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

Logo nos primeiros anos após a promulgação da Constituição, haveria uma discussão acirrada em torno de prerrogativas de emendamento do Congresso relativamente às reestimativas de receita. Tal questão estaria diretamente relacionada com a possibilidade de acomodação das emendas parlamentares, visto que eventual reestimativa de receita implicaria acréscimo do espaço fiscal com tal objetivo. A doutrina se dividiria relativamente à leitura do dispositivo que permitiria tal possibilidade, qual seja, a “correção de erros e omissões”. José Serra seria um dos que advogaria pela impossibilidade da reestimativa pelo Congresso:

[...] a possibilidade de o Legislativo rever a receita prevista com base nos “erros e omissões” (artigo 166 da Constituição) foi introduzida no final do processo constituinte com o exclusivo propósito de corrigir falhas técnicas, eventualmente embutidas nas projeções das receitas. O espírito desta autorização, porém, tem sido sistemática e escandalosamente pervertido²⁸.

Oswaldo Maldonado Sanches também faria críticas à interpretação dada apontando tal impossibilidade ante o texto constitucional:

Infelizmente, tais dispositivos têm sido interpretados “de maneira criativa”, como forma de ampliar os níveis de flexibilidade dos atores do processo, resultando numa série de violações às leis vigentes. Essa criatividade se inicia no plano constitucional, onde a clara restrição “admitidos apenas os [recursos] provenientes de anulação de despesa”, contida no art. 166, § 3º, inciso II, tem sido burlada com o entendimento de que as receitas previstas pelo Poder Executivo podem ser reestimativas pelo Poder Legislativo a título de “correção de erros ou omissões”, sendo tais recursos, a seguir, utilizados para a aprovação de emendas. Tal interpretação contraria a lógica dos textos constitucionais, onde, por definição, não existem dispositivos inócuos ou supérfluos²⁹.

O entendimento prevalecente, todavia, seria o de que haveria tal permissão, posteriormente consagrada por intermédio da Lei de

²⁸ SERRA, José. **Orçamento no Brasil**: as raízes da crise. São Paulo: Atual Editora, 1994. p. 56.

²⁹ SANCHES, Oswaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998. p. 9.

Responsabilidade Fiscal, como destacaria um dos defensores da possibilidade, Eugênio Greggianin:

O debate do orçamento não pode ser feito sem a análise da receita, e o Congresso não pode ficar afastado dessa discussão. Nesse sentido, a Resolução-CN n° 2, de 1995 consagrou a noção, a teor do art. 166, § 3º, III, a, da Carta Maior, de que ao Legislativo fora dada a prerrogativa de reavaliar as estimativas das receitas constantes da proposta orçamentária do Poder Executivo, a título de correção de erro ou omissão. Esse entendimento foi reforçado, mais tarde, na aprovação da LRF, que preconiza, no § 1º do art. 12, a faculdade do Legislativo de promover reestimativas, desde que fundamentadas na correção de erros e omissões de ordem técnica ou legal³⁰.

Cabem algumas considerações acerca das alíneas “a” e “b” do inciso III do § 3º do art. 166 da CRFB/1988. Parece-nos que tais hipóteses de admissibilidade de emendas não devem ser lidas de forma cumulativa com as previsões dos incisos I e II do mesmo artigo. Ou seja, tais hipóteses refletiriam a necessidade (e a admissibilidade) de correções de ordem técnica e legal do projeto de orçamento, ou do texto do PLOA, na fase de tramitação da peça no Congresso Nacional, de forma dissociada da hipótese prevista no inciso II do § 3º do art. 166 da Carta de 1988. Corroborar tal entendimento o fato de que as emendas parlamentares que têm por objetivo introduzir ou modificar alocações de recursos no orçamento não se referem nem à correção de “erros ou omissões” e, tampouco, aos “dispositivos do texto do projeto”. As típicas emendas parlamentares, com o objetivo de introduzir ou modificar as dotações do projeto, seriam, portanto, aquelas previstas no inciso II do § 3º do art. 166. Destarte, tais hipóteses são distintas e diferenciadas, relativamente aos incisos I e II do § 3º art. 166.

Nesse contexto, há que se fazer, ainda, a devida remissão à Lei n. 4.320/1964, recepcionada como lei complementar pela Constituição de 1988 e que contém, relativamente às emendas parlamentares, dis-

³⁰ GREGGIANIN, Eugênio. *A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: contexto histórico, atribuições, objetivo e importância*. In: GREGGIANIN, Eugênio (Coord.). **40 anos de Consultoria Legislativa: consultores legislativos e consultores de orçamento**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011. p. 145.

positivo específico que merece algumas observações. Nos termos do art. 33 dessa lei de finanças públicas:

Art. 33. Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções³¹.

Tais dispositivos deveriam ser lidos conjuntamente com a classificação, adotada pela própria Lei n. 4.320/1964, de que despesas de custeio seriam aquelas necessárias à manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a obras de conservação e adaptação de bens imóveis, conforme o seu § 1º do art. 12. As despesas de custeio seriam espécie das despesas correntes, podendo desdobrar-se em pessoal, civil e militar, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos, de acordo com o art. 13 da referida lei. Portanto, não seriam admitidas emendas parlamentares que alterassem as dotações de custeio da proposta de orçamento, salvo se comprovada a inexatidão da proposta. Por isso, Sanches destacaria a inobservância de tal dispositivo, em particular:

No que se refere à Lei nº 4.320/1964, a criatividade tem se materializado pela inobservância às disposições do art. 33, como se tais tivessem sido revogadas. Esse entendimento, salvo melhor juízo, não suporta uma análise crítica. [...] não foi baixada nenhuma lei que regule a situação, de modo a legitimar a conclusão de que tais dispositivos tivessem sido objeto de revogação tácita. Na nossa leitura, as restrições do art. 33 devem ser somadas às do art. 166 da Constituição, de

³¹ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

modo a evitar reduções arbitrárias em despesas de custeio – uma vez que a inobservância a esse princípio tem conduzido a avalanches de créditos suplementares [...]”³².

Salvo melhor juízo, reconhecido como válido o dispositivo, não se vedaria apenas reduções drásticas de custeio, mas quaisquer reduções, com exceção daquelas comprovadamente inexatas. Ademais, do reconhecimento da validade do dispositivo decorreria, adicionalmente, a inadmissibilidade de emendas que realizassem quaisquer acréscimos às dotações de custeio da proposta. Em síntese, o dispositivo da Lei n. 4.320/1964 veda quaisquer modificações de custeio. Além disso, dada a assimetria de informações existente entre Executivo e Legislativo, haveria uma dificuldade adicional para que fosse possível tal “comprovação” por parte dos parlamentares autores de emendas. Portanto, ante as restrições constitucionais explícitas, não nos parece razoável entender-se haver sido recepcionado tal dispositivo, dada a magnitude da restrição a que se imporia à discussão da proposta no âmbito do Legislativo. Tal entendimento se encontra alinhado com o entendimento do STF, consignado pelo ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI n. 865, de que a extração constitucional do poder de emendar acarretaria, como consequência, o reconhecimento apenas das vedações decorrentes de cláusula restritiva expressamente consignada no texto da Carta Política:

O poder de emendar, que não constitui derivação do poder de iniciar o processo de formação das leis, é prerrogativa deferida aos parlamentares, que se sujeitam, quanto ao seu exercício, apenas às restrições impostas, em *numerus clausus*, pela Constituição Federal³³.

Outrossim, em deferência ao reconhecimento da importância da participação do Congresso Nacional na discussão e modificação

³² SANCHES, Osvaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998. p. 9.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 865-0 Maranhão (medida liminar). Relator: Ministro Celso de Mello, Plenário. Brasília, 7 de outubro de 1993. **Diário da Justiça**, Brasília, 8 abr. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346655>. Acesso em: 2 out. 2023.

do projeto de orçamento, firmou-se o entendimento de que o rol de restrições constitucionais seria taxativo. O mesmo entendimento seria reafirmado em outra oportunidade, de forma similar:

O poder de emendar projetos de lei – que se reveste de natureza eminentemente constitucional – qualifica-se como prerrogativa de ordem político-jurídica inerente ao exercício da atividade legislativa. Essa prerrogativa institucional, precisamente por não traduzir corolário do poder de iniciar o processo de formação das leis (RTJ 36/382, 385 – RTJ 37/113 – RDA 102/261), pode ser legitimamente exercida pelos membros do Legislativo, ainda que se cuide de proposições constitucionalmente sujeitas à cláusula de reserva de iniciativa (ADI 865/MA, Rel. Min. CELSO DE MELLO), desde que respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição da República – as emendas parlamentares (a) não importem em aumento da despesa prevista no projeto de lei, (b) guardem afinidade lógica (relação de pertinência) com a proposição original e (c) tratando-se de projetos orçamentários (CF, art. 163, I, II e III), observem as restrições fixadas no art. 166, §§ 3º e 4º da Carta Política³⁴.

A conceituação regimental das emendas encontra-se disposta na Resolução n. 1, de 2006-CN, que dispôs sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da CRFB/1988, e apresenta uma proposta classificatória para os tipos de emendas à despesa (**de remanejamento, de apropriação ou de cancelamento**), nos termos seguintes:

Art. 37. As emendas à despesa são classificadas como de remanejamento, de apropriação ou de cancelamento.

Art. 38. Emenda de remanejamento é a que propõe acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, como fonte exclusiva de recursos, a anulação equivalente de dotações constantes do projeto, exceto as da Reserva de Contingência.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.050 Santa Catarina. Relator: Ministro Celso de Mello, Plenário. Brasília, 1º de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 ago. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315108036&text=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

§ 1º A emenda de remanejamento somente poderá ser aprovada com a anulação das dotações indicadas na própria emenda, observada a compatibilidade das fontes de recursos.

§ 2º Será inadmitida a emenda de remanejamento que não atenda ao disposto neste artigo e nos arts. 47 e 48.

Art. 39. Emenda de apropriação é a que propõe acréscimo ou inclusão de dotações e, simultaneamente, como fonte de recursos, a anulação equivalente de:

I - recursos integrantes da Reserva de Recursos a que se refere o art. 56;

II - outras dotações, definidas no Parecer Preliminar.

Art. 40. Emenda de cancelamento é a que propõe, exclusivamente, a redução de dotações constantes do projeto³⁵.

A seu turno, o art. 31 da referida norma regimental também dispõe acerca das emendas à receita, estabelecendo que: “São emendas à receita as que têm por finalidade alteração da estimativa da receita, inclusive as que propõem redução dessa estimativa em decorrência de aprovação de projeto de lei, nos termos do art. 32”³⁶. Como anteriormente discutido, o art. 12, § 1º, da LRF ratificou a possibilidade de reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo nas hipóteses de comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

Ademais, as emendas são classificadas em **emendas individuais, emendas de comissão, emendas de bancada estadual**³⁷, com requi-

³⁵ BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 2006-CN**. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2006/resolucao-1-22-dezembro-2006-548706-normaAtualizada-pl.doc>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁶ BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 2006-CN**. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2006/resolucao-1-22-dezembro-2006-548706-normaAtualizada-pl.doc>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁷ Para a regulamentação das emendas individuais, de comissão e de bancada estadual, vide, respectivamente, os arts. 49 e 50, 43 e 44 e 46 e 47 da Resolução nº 1, de 2006-CN, cf. BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 2006-CN**. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2006/resolucao-1-22-dezembro-2006-548706-normaAtualizada-pl.doc>. Acesso em: 2 out. 2023.

sitos regimentais específicos de admissibilidade para cada espécie, inclusive quanto ao número de emendas. De forma geral, considera-se que as emendas individuais ostentam traços de particularismo e individualismo, referindo-se a projetos de interesse das bases eleitorais dos parlamentares, enquanto as **emendas coletivas** (de comissão e de bancada estadual) apresentam contornos partidários ou de interesses mais amplos, embora a literatura refira-se com frequência a um desvirtuamento dos propósitos de tais emendas³⁸. Ademais, também encontram-se previstas regimentalmente as emendas de relatores³⁹ (**relator-geral e de relatores setoriais**).

A elaboração de emendas no âmbito da fase legislativa de discussão da proposta orçamentária depende, do ponto de vista operacional, da utilização de sistema específico desenvolvido para essa finalidade, representado pelo Sistema de Elaboração de Emendas às Leis Orçamentárias (LEXOR)⁴⁰.

Como destacado anteriormente, o texto original da Constituição de 1988 não trazia referências específicas a respeito das modalidades de emendas parlamentares, remetendo-se o tratamento do tema ao escrutínio regimental. Tal panorama foi modificado em 2015 com a aprovação da EC n. 86, de 17 de março, que trouxe parâmetros normativos para o montante das emendas individuais e estabeleceu a execução obrigatória daquele montante⁴¹. No mesmo sentido, a EC n. 100, de 26 de junho

³⁸ Para um aprofundamento desse debate, vide os estudos de Bezerra, Tollini e Praça, cf. BEZERRA, Marcos Otávio. **Em nome das “bases”**: política, favor e dependência pessoal. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1999; TOLLINI, H. M. **Planejamento fiscal de médio prazo**: o que o governo federal brasileiro pode aprender com a bem-sucedida experiência sueca. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira, 2018 (Estudo Técnico n. 24); e PRAÇA, Sérgio. **Corrupção e reforma orçamentária no Brasil 1987-2008**. São Paulo: Annablume, 2013.

³⁹ Vide os arts. 52, alínea “g”, 144 e outros esparsos da Resolução n. 1, de 2006-CN, cf. BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 2006-CN**. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2006/resolucao-1-22-dezembro-2006-548706-norma-Atualizada-pl.doc>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁰ Cf. BRASIL. Congresso Nacional. **Manual de emendas**: orçamento da União para 2023 (PLN 32/2022). Brasília, outubro de 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2023/emendas/Manual_Emendas.pdf. Acesso em 2 out. 2023.

⁴¹ Nos termos do então § 9º do art. 166 da CF/88, “As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois

2019, estendeu a garantia da execução orçamentária e financeira também às programações incluídas por todas as emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de estado ou do Distrito Federal⁴². Frise-se, contudo, que a obrigatoriedade das emendas individuais e de bancada foi introduzida no ordenamento orçamentário brasileiro por intermédio das leis de diretrizes orçamentárias, a partir de 2013, que pavimentaram a via de posterior inserção de tais regras no texto constitucional⁴³.

Para fins do disposto na LDO e na LOA, entende-se como emendas as programações referentes às despesas primárias discricionárias classificadas com identificador de resultado primário constante da alínea “c” do inciso II do § 4º do art. 7º da Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022 (LDO-2023), que são: emendas individuais de execução obrigatória (RP-6); de bancada estadual de execução obrigatória (RP-7) e de comissão permanente (RP-8). Portanto, tal definição encontra-se na LDO, por exemplo, no art. 74, caput e alínea “c” do inciso II do seu § 4º, da LDO-2023.

Há que salientar que o fato de não serem emendas de execução obrigatória não modifica a natureza das emendas de bancada que não são discriminadas com RP-7. Elas não deixam de ser emendas, pelo fato de não serem classificadas com RP-7: somente deixam de ser emendas de execução obrigatória.

A utilização progressiva dos identificadores de resultado primário (RP) para marcação orçamentária das programações inseridas por meio das emendas parlamentares encontra-se dentro do contexto de ampliação progressiva do controle do orçamento público pelo Con-

décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde”, cf. BRASIL. **Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015**. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm. Acesso em: 2 out. 2023. Mais recentemente, a EC n. 126/2022 ampliou o montante obrigatório das emendas individuais impositivas para 2% da RCL.

⁴² No caso das emendas de bancada impositivas, o montante constitucional foi fixado em 1% da receita corrente líquida, nos termos do § 12 do art. 166 da CRFB/1988, com redação dada pela EC n. 100/2019.

⁴³ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023. p. 29; 393.

gresso Nacional e de maior ingerência dos parlamentares na execução da despesa. Portanto, a criação dos RP de emendas (RP-6, RP-7, RP-8 e RP-9) permitiu o controle, pelos parlamentares, do remanejamento das emendas e da incidência e distribuição de eventual contingenciamento sobre tais programações, bem como das indicações específicas dos beneficiários. Portanto, houve desvirtuamento do propósito inicial dos RP, que visavam o controle do alcance e da demonstração, na LOA, da meta de resultado primário definida na LDO.

A condução do processo orçamentário na fase congressual é centralizada por dois fatores principais: o padrão altamente centralizado de organização do Congresso, ancorado nos partidos políticos⁴⁴; e a concentração das atribuições de discussão e aprovação da proposta de orçamento no âmbito da CMO.

Do ponto de vista do Executivo, a negociação com partidos é vantajosa por ser mais estável e previsível, reduzindo os custos de transação de negociações no varejo e fortalecendo as lideranças partidárias. De forma similar, a concentração dos trabalhos em uma única comissão mista diminui os pontos de veto na apreciação da proposta no âmbito do Congresso Nacional, que adviriam de uma análise descentralizada do orçamento por meio de várias comissões. Sob tal perspectiva, há que lembrar que a ideia de centralizar a tramitação legislativa da proposta foi implementada em 1969, durante o regime militar.

A centralização da condução do processo orçamentário na fase congressual, portanto, acarreta o fortalecimento de postos-chave como o de relator-geral do orçamento, responsável pela coordenação do processo orçamentário durante a fase congressual de elaboração do orçamento. Nas palavras de Sérgio Praça, “como a coalizão forma maioria, costuma indicar o relator-geral da comissão orçamentária. Quanto mais poderoso este relator-geral, mais poderosa será a coalizão”⁴⁵.

A concentração de poderes e prerrogativas regimentais nas mãos do relator-geral foi uma constante ao longo do novo regime democrático brasileiro, alterada de forma muito pontual em determinados momentos de crise. Efetivamente, o acúmulo de poderes

⁴⁴ Cf. FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

⁴⁵ PRAÇA, Sérgio. **Corrupção e reforma orçamentária no Brasil 1987-2008**. São Paulo: Annablume, 2013. p. 188.

na figura do relator-geral existe desde os primórdios do tratamento regimental conferido ao tema⁴⁶. De forma idêntica, seria mantido o desenho institucional da CMO em todo o período democrático pela importância de se manter uma comissão centralizada para avançar os interesses orçamentários da coalizão⁴⁷.

As emendas de relator-geral existem desde o primeiro tratamento regimental do tema e, portanto, não foram – ao contrário de afirmativas precipitadas – instituídas pelo marcador RP-9: apenas o referido identificador de resultado primário seria criado em 2020⁴⁸. Ademais, a descaracterização da autoria das programações incluídas por intermédio das emendas de relator-geral já era identificada desde 1998 por estudiosos do tema, que destacaram que “os relatores possuíam grande latitude para realizar atendimentos por meio de emendas de sua autoria dissimulando os beneficiários”⁴⁹. Em sentido idêntico, Greggianin destaca que as emendas de relator-geral eram “utilizadas para descaracterizar a autoria de determinadas proposições”⁵⁰, visto que,

⁴⁶ Cf. SANCHES, Osvaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998; GREGGIANIN, Eugênio. A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: contexto histórico, atribuições, objetivo e importância. In: GREGGIANIN, Eugênio (Coord.). **40 anos de Consultoria Legislativa: consultores legislativos e consultores de orçamento**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011; e FARIA, Rodrigo Oliveira de. **As emendas de relator-geral do PLOA nas normas regimentais do Congresso Nacional: gênese, configuração e evolução histórica**. Monografia premiada no XI Prêmio SOF de monografias. Brasília: ENAP, 2022. Disponível em <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6928>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁷ Cf. PRAÇA, Sérgio. **Corrupção e reforma orçamentária no Brasil 1987-2008**. São Paulo: Annablume, 2013. p. 159.

⁴⁸ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **As emendas de relator-geral do PLOA nas normas regimentais do Congresso Nacional: gênese, configuração e evolução histórica**. Monografia premiada no XI Prêmio SOF de monografias. Brasília: ENAP, 2022. Disponível em <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6928>. Acesso em: 2 out. 2023; e FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023. p. 328.

⁴⁹ SANCHES, Osvaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998. p. 5-6.

⁵⁰ GREGGIANIN, Eugênio. A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: contexto histórico, atribuições, objetivo e importância. In: GREGGIANIN, Eugênio (Coord.). **40 anos de Consultoria Legislativa:**

com a aprovação da lei orçamentária, não remanesciam indicações ou marcações na LOA acerca do acréscimo ou inclusão da programação efetuada pelo relator-geral.

A dissimulação da destinação dos recursos aprovados por intermédio das emendas de relator-geral deriva do fato de que, aprovadas tais emendas por meio do parecer final da CMO, os recursos direcionados dessa forma passavam a integrar a programação orçamentária ordinária da peça orçamentária, classificadas como despesas discricionárias (RP-2). Portanto, tais emendas passavam a compor a programação discricionária ordinária do orçamento aprovado, dependendo de negociações adicionais para que as programações eventualmente incluídas por meio da atuação do relator-geral pudessem ser efetivamente executadas.

O fato de as emendas RP-9 não identificarem publicamente o proponente de fato ou o parlamentar politicamente atendido pelos recursos aprovados pelo relator-geral deu origem à alcunha **orçamento secreto**. A atuação do relator-geral dar-se-ia durante a execução do orçamento no exercício subsequente, por meio de indicações feitas ao ministro competente para executar as programações incluídas por tais emendas. Portanto, a descaracterização da autoria das proposições e a dissimulação dos beneficiários aproximam os escândalos dos “anões do orçamento” e do “orçamento secreto”, sobretudo pelo emprego de tais emendas como instrumento para favorecer determinados parlamentares, programas, entidades e/ou unidades da federação⁵¹.

Em outras palavras: as emendas de relator-geral que incluíam novas programações ou traziam acréscimo de dotação às programações constantes do projeto de lei poderiam se destinar ao atendimento de pleitos variados, desde solicitações do governo, parlamentares e entidades da sociedade civil; contudo, a execução de tais programações dependia da anuência do Poder Executivo, visto que tais programações passavam a compor os créditos orçamentários ordinários constantes da lei orçamentária com a identificação do RP-2 (despesa primária discricionária). Em face da elevada discricionariedade do Executivo, a execução de tais programações incluídas pelo relator-geral dependeria de uma costura

consultores legislativos e consultores de orçamento. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011. p. 150.

⁵¹ SANCHES, Osvaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998. p. 10.

posterior para a execução dos créditos ou da cobrança da validade de acordos políticos pretéritos entre membros do Legislativo e do Executivo.

Para que as emendas de relator-geral RP-9 se tornassem viáveis, inclusive operacionalmente, seria necessária não somente a mudança de regras orçamentárias, mas a combinação particular de algumas dessas regras e, ainda, a anulação prática da regra fundamental acerca das hipóteses de cabimento de tais emendas. Ademais, as emendas de relator-geral RP-9 se valeriam de soluções técnicas disponíveis e anteriormente utilizadas para marcações orçamentárias de programações prioritárias no âmbito do Poder Executivo, conhecidas como RP-3, e para o acompanhamento intensivo de tais programações⁵².

Todavia, trata-se de uma realidade insofismável o fato de que, a partir da criação do marcador RP-9, em 2020, as emendas de relator-geral apresentaram **crescimento exponencial**, sendo movimentadas com elevada discricionariedade e reduzida transparência no âmbito do Poder Legislativo. A concentração da distribuição territorial e geográfica dos recursos distribuídos por tais emendas, inclusive pela ótica das relações políticas, foi um dos primeiros fatos a serem denunciados, em maio de 2021, pelo jornal **O Estado de S. Paulo**.

O cerne do julgamento do **orçamento secreto** no STF, em dezembro de 2022, referiu-se ao exame quanto à possibilidade de existência válida das emendas de relator-geral nas hipóteses de acréscimo ou inclusão de dotações ao orçamento. As demais conclusões e determinações nada mais representam, nesse contexto, do que desdobramentos ou consequências lógicas desta questão central. Nesse sentido, a tese fixada pela ministra Rosa Weber foi a de que: “As emendas do relator-geral do orçamento destinam-se exclusivamente à correção de erros e omissões nos termos do art. 166, § 3º, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, vedada a sua utilização indevida para o fim de criação de novas despesas ou de ampliação de despesas previstas no orçamento”⁵³.

⁵² Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **As emendas de relator-geral do PLOA nas normas regimentais do Congresso Nacional: gênese, configuração e evolução histórica**. Monografia premiada no XI Prêmio SOF de monografias. Brasília: ENAP, 2022. Disponível em <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6928>. Acesso em: 2 out. 2023; e FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023. p. 304.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 854 Distrito Federal. Relatora: Ministra Rosa Weber, Plenário. Brasília, 19 de dezembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28

A decisão do Supremo Tribunal Federal não representa propriamente uma interrupção no denominado período de **dominância orçamentária do Legislativo**⁵⁴, embora tenha trazido impactos relevantes para a mecânica de funcionamento do presidencialismo multipartidário brasileiro. Portanto, há que se acompanhar os desdobramentos da nova dinâmica das relações entre Executivo e Legislativo, em face do progressivo fortalecimento do parlamento brasileiro em matéria orçamentária da última década.

7.4. Anomia orçamentária: a demora ou não aprovação da lei orçamentária

Tema de particular importância em matéria orçamentária refere-se às consequências da não aprovação da proposta de orçamento pelo Congresso Nacional, particularmente no que se refere às relações entre os poderes Executivo e Legislativo. A deliberação tempestiva do orçamento é objeto de grande atenção no desenho institucional exatamente pelas consequências advindas da não aprovação da lei orçamentária, considerando-se que, sem tal aprovação, não seria possível executar as despesas previstas na peça orçamentária.

A matéria em questão encontra-se associada, também, à célebre discussão acerca da natureza jurídica do orçamento. Laband⁵⁵, ao defender que o orçamento seria mero ato administrativo, não se encontrando, a maior parte das despesas, condicionada à aprovação anual da lei orçamentária, pavimentaria a solução para o caso da não aprovação da peça orçamentária, por meio da anulação prática das consequências jurídicas. Ante a obrigação jurídica de o parlamento autorizar todos os gastos decorrentes da legislação vigente, Laband legitima a possibilidade de o governo realizar despesas sem o respaldo de uma lei orçamentária previamente aprovada. A teoria clássica labandiana, influenciaria fortemente a França⁵⁶, reduz o papel do parlamento em matéria orçamentária.

abr. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357617080&ext=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89.

⁵⁴ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023.

⁵⁵ LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Trad. Jose Zamit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

⁵⁶ Cf. JÈZE, Gaston. **Cours de science des finances et de législation financière française**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1922; e DUGUIT, Léon. **Traité de**

A inexistência de alternativa para a execução de despesas no caso da não aprovação da lei de orçamento amplia os custos políticos de sua rejeição; por outro lado, a possibilidade de que Executivo possa executar livremente as despesas sem depender da aprovação legislativa faz com que todo o processo orçamentário perca o papel de contrato ou de acordo legítimo em torno de receitas e despesas⁵⁷.

Anteriormente à CRFB/1988, houve um padrão constitucional básico relativamente ao tema: enquanto as constituições de 1891 (com a reforma de 1926), de 1934 e de 1946 estabeleceram regras de prorrogação do orçamento vigente no caso de descumprimento de prazos constitucionais; as constituições ditatoriais de 1937 e de 1967 fixaram a regra do decurso de prazo e, portanto, ante o não cumprimento dos prazos estabelecidos, o governo publicaria como lei a sua proposta.

A Constituição de 1988 fugiria tanto do figurino democrático progresso quanto do autoritário quanto a esse ponto, não havendo regras de prorrogação do orçamento vigente ou de decurso de prazo. No caso do decurso de prazo, o Executivo tem garantia de que terá aprovado o orçamento antes do início do exercício financeiro; no caso de prorrogação do orçamento, o Executivo também tem uma alternativa garantida para iniciar a execução orçamentária. Todavia, a Constituição brasileira não assegurou tais condições ao Poder Executivo, exigindo-se, em face da ausência de prazos peremptórios, que se chegue a um acordo com o Legislativo para o início da execução orçamentária. Portanto, em contraposição ao regime constitucional progresso, nesse quesito, a Carta de 1988 não se mostraria favorável ao Executivo, fortalecendo o poder de negociação do Congresso Nacional.

Todavia, isso seria contornado por meio das LDO que trariam a possibilidade de execução provisória do PLOA, enfraquecendo, em alguma medida, a prerrogativa de autorização parlamentar. Assim, a programação constante do projeto pode ser executada nas hipóteses expressamente previstas na LDO, a exemplo das obrigações constitucionais ou legais da União, de ações de prevenção a desastres, de dotações

droit constitutionnel. Deuxième édition. Tome IV. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie. Éditeurs, 1924.

⁵⁷ Cf. BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Orçamento e poder de agenda nos dois momentos do presidencialismo de coalizão brasileiro.** Curitiba: Appris, 2019.

destinadas à aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde, de despesas custeadas com receitas próprias (convênios e doações)⁵⁸. Tais regras variam anualmente, em conformidade com os ditames estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

7.5. Conclusões

Embora as prerrogativas e as atribuições dos poderes Executivo e Legislativo no processo orçamentário variem significativamente de país para país, além de serem influenciados por vários fatores, notadamente pelos contextos históricos, constitucionais e legais⁵⁹, a elaboração do orçamento anual tem sido reconhecida amplamente como uma competência do Poder Executivo, principalmente em decorrência da enorme assimetria de informações existente entre Legislativo e Executivo acerca das necessidades específicas dos inúmeros órgãos e agências no interior do aparelho de Estado.

Historicamente houve um grande esforço do Congresso Nacional para reduzir a dependência técnica na elaboração da lei orçamentária, que, inicialmente, necessitava da Secretaria de Orçamento Federal no Ministério do Planejamento para implantar as emendas parlamentares. Por isso, a sistematização das emendas aprovadas e o fechamento do autógrafo da LOA no âmbito do Congresso Nacional, a partir de 1993, representaram um passo fundamental⁶⁰. O aparelhamento técnico e o desenvolvimento de sistemas informatizados de acompanhamento da execução orçamentária e financeira permitiram o domínio e a autonomia operacional no processamento da elaboração da lei orçamentária no Congresso Nacional.

O crescente protagonismo do parlamento brasileiro em matéria orçamentária, principalmente na fase da execução do orçamento, deixa em aberto as novas frentes de atuação dos congressistas, inclusive na

⁵⁸ A título de exemplo, vide o art. 70 da LDO-2023, que trata da execução provisória do PLOA.

⁵⁹ Cf. POSNER, Paul; PARK, Chung-Keun. Role of the legislature in the budget process: recent trends and innovations. **OECD Journal on Budgeting**, v. 7, n. 3, 2007.

⁶⁰ Cf. GREGGIANIN, Eugênio. A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: contexto histórico, atribuições, objetivo e importância. In: GREGGIANIN, Eugênio (Coord.). **40 anos de Consultoria Legislativa: consultores legislativos e consultores de orçamento**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011.

fase de elaboração do orçamento público, tornado integralmente impositivo com a regra do “**dever de execução**”, por meio da Emenda Constitucional n. 100, em 2019.

Há que ressaltar que a higidez do **devido processo orçamentário** é inquinada quando um dos poderes centrais do regime alocativo (Executivo e Legislativo) usurpa funções legitimamente atribuídas pelo ordenamento a outro poder. Na França, por exemplo, contrariamente à regra das quatro fases alternadas (*quatre temps alternés*), o período de 1815 a 1958 seria caracterizado como de desvio dos poderes orçamentários (*détournement des pouvoirs budgétaires*), pois o parlamento passaria a dedicar a maior parte do seu tempo à elaboração do orçamento, paralisando-se a tal ponto que teria se afastado de suas prerrogativas orçamentárias originais de autorização e controle do orçamento.

No caso brasileiro, entendemos que a introdução de um desvio de prerrogativas orçamentárias tem ocorrido não na fase de elaboração, mas sim na de execução orçamentária, maculando a higidez do processo alocativo e o equilíbrio propiciado pela regular alternância das quatro fases do processo orçamentário. Tal desvio opera simultaneamente por meio do esmaecimento da atuação do Congresso em sua atividade precípua de fiscalização da execução do orçamento e do deslocamento de sua atuação para a instituição de um controle progressivo sobre a execução das despesas⁶¹.

⁶¹ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023. p. 32; 388.

A execução orçamentária:

conceitos tradicionais e evolução recente

Gabriel Loretto Lochagin¹

8.1. Introdução

Normalmente situada como a terceira fase do ciclo orçamentário, a execução segue-se às etapas de elaboração e aprovação como o momento em que os objetivos da lei deverão ser perseguidos pela Administração Pública. Trata-se de um momento em que ganham relevo os aspectos técnicos da decisão, mas não pode ser ignorada sua conotação fortemente política e econômica. Cumprir o orçamento, afinal, depende do concurso de inúmeros atores. Na ponta desse processo, é a atividade da burocracia estatal que se torna indispensável para que se chegue ao pagamento das despesas, a partir da edição de atos administrativos que evidenciam o componente técnico-jurídico da execução. Mas nessa fase se notam, igualmente, inúmeras possibilidades de adaptação da lei orçamentária aprovada. Curiosamente, há um considerável grau de elaboração na execução orçamentária, não menos impregnado dos componentes políticos que marcam as etapas anteriores. Há uma boa razão para isso: a realidade é dinâmica, e as relações de poder mais ainda. Isso pode indicar, afinal, a perspectiva aberta do ordenamento jurídico aos contextos cambiantes que poderão exigir a adaptação da norma. Mudar textos então costuma ser mais simples do que mudar a realidade.

Sob essa perspectiva, faço, na primeira seção, apresentação teórica da etapa da execução orçamentária como momento de forte abertura intersistêmica do ordenamento jurídico. Para os leitores interessados

¹ Professor de direito econômico e financeiro da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (USP). Mestre e Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Controlador-geral Adjunto da Universidade de São Paulo (USP).

em apreender os conceitos mais técnicos da execução e seus aspectos jurídicos evidentes, esse tópico poderá ser dispensável, e pode-se passar tranquilamente para o seguinte. Mas considero que este é um item indispensável para uma análise mais detida do processo orçamentário, o qual se caracteriza, no Brasil e no restante dos Estados, como a resultante de uma interação complexa entre circunstâncias institucionais e materiais. Aquilo que se apresenta como “distorção” pode, no fundo, ser uma característica da própria configuração das instituições vigentes e da, por assim dizer, racionalidade substantiva que as orienta. A racionalização lógico-formal do Direito – e especialmente do ramo aqui analisado, o direito financeiro – é suficientemente aberta para captar manifestações oriundas do espectro político e econômico. Algo que trai a substância mesma destas relações de poder.

Em seguida, as próximas seções apresentarão os elementos propriamente normativos da execução orçamentária. Posteriormente, serão vistos seus princípios jurídicos norteadores, os quais a orientam em direção ao cumprimento tanto da lei de orçamento quanto de objetivos mais amplos do ordenamento jurídico. Em seguida, o capítulo discorrerá sobre os instrumentos de flexibilidade, tais como os créditos adicionais e os contingenciamentos de recursos, e, finalmente, ao tratar destes últimos serão sintetizadas e comentadas as reformas constitucionais mais recentes que tanto alteraram o panorama jurídico da execução do orçamento público.

8.2. A abertura sistêmica do Direito Financeiro e seu contato com os fenômenos políticos e econômicos

Conforme já afirmado em outro trabalho², a execução do orçamento público compreende um conjunto de decisões técnicas, mas também inúmeras e delicadas questões políticas. É possível que a distribuição constitucional do poder financeiro seja a principal delas, pois, uma vez elaborado o orçamento, passa-se a outra etapa do ciclo orçamentário, em que a Administração Pública deverá empregar os meios à sua disposição para concretizar o plano financeiro aprovado para o exercício, e desse fato surgem inúmeras oportunidades para tensões com o parlamento – órgão que, afinal, aprovou o orçamento. Na execução orçamentária

² LOCHAGIN, Gabriel. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 69 et seq.

sobrelevam as funções propriamente administrativas do Estado, mas isto não obscurece seu caráter ainda político, em que está em jogo a aplicação concreta do poder financeiro do Estado.

Talvez o que ainda não tenha sido afirmado com tanta clareza a respeito dessa etapa do ciclo orçamentário, no entanto, é que, longe de ser uma descaracterização do Direito Financeiro, essa abertura a cogitações de outra ordem decorre dos próprios contornos da norma. As alterações recentes denotam como as normas de Direito Financeiro têm se transformado em função da pretensão de positivação dos componentes políticos do orçamento. Afinal, a execução orçamentária requer grande capacidade de adaptação da administração pública a fenômenos ligados ao mundo político e econômico. O Direito Financeiro impõe seus requisitos, mas de forma a considerar critérios cuja configuração semântica o tornam permeável a outras linguagens. Nesse sentido, poderíamos dizer que o Direito Financeiro é sistemicamente aberto, e o momento da execução deixa-o evidente³.

Dessa forma, o sistema jurídico tem seus objetivos próprios na fase da execução – os quais podem ser resumidos em aplicar a lei orçamentária (no nível mais específico) e permitir, naquele exercício, a concretização dos objetivos mais amplos da ordem constitucional (no nível mais abrangente), tais como as políticas públicas essenciais para a satisfação dos objetivos plasmados no orçamento e a satisfação dos direitos fundamentais, que exigem a atuação do Estado. Mas o fato de se lidar com um campo sistemicamente aberto situa a aplicação desses objetivos em contexto no qual a própria norma pode validar outros códigos de reconhecimento – entre os quais se destacam as funções políticas da liberação dos recursos públicos (necessários para instrumentalizar as relações de poder entre os atores políticos) e econômicas de gestão de recursos (nas quais restrições e interesses de ordem material podem requerer alterações da projeção orçamentária que retardem ou condicionem o cumprimento dos fins imediatamente identificáveis como normativos).

O orçamento, afinal, é uma espécie de norma de planejamento⁴. Executar o plano – seja ele orçamentário ou de qualquer outro tipo

³ Para fundamentação da concepção sistêmica do direito, de sua autoreferência e suas possibilidades de interação com outros sistemas sociais, cf. LUHMANN, N. **Das Recht der Gesellschaft**. Frankfurt: Suhrkamp, 1995, especialmente o capítulo 2.

⁴ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020, p. 79-116.

– requer a articulação dos objetivos finais com a conjuntura que se apresenta e, em determinadas circunstâncias, também se impõe. A projeção abstrata implementa-se em contexto concreto, e, sem cuidadoso diagnóstico das circunstâncias, o elemento de “dever-ser” do plano dificilmente transita para o do “ser”. Nada mais próprio à execução orçamentária, portanto, que ela disponha de instrumentos técnico-jurídicos de flexibilidade para cumprir seus objetivos, face ao cotejo destes com os elementos concretos e empíricos que neles se implicam⁵. Há, no direito financeiro, uma indispensável capacidade normativa de conjuntura, para aplicar o conceito desenvolvido por Eros Grau⁶. Paradoxalmente, no entanto, é deste espaço de flexibilidade que surgem as maiores contradições da norma orçamentária.

Da abertura do plano à conjuntura⁷ afloram essas contradições inter-sistêmicas, notadamente pela permeabilidade do elemento jurídico ao político e ao econômico, intrínsecos ao contexto das decisões administrativas de implantação do orçamento público. Por mais que a normatividade da execução orçamentária aglutine elementos de reconhecimento do lícito e do ilícito (isto é, qual alteração da lei orçamentária é admissível perante o sistema jurídico, e qual não é), estas decisões são tomadas sob a influência de múltiplos critérios sistêmicos de reconhecimento, os quais criam inevitáveis ambiguidades.

De um lado, a execução do orçamento público é um meio de repartição de recursos, influência e poder, os quais, nesta ordem crescente de importância, são elementos próprios do sistema político para manter ou expandir suas esferas de ação. Sob a ótica política, a libera-

⁵ Evito, aqui, falar de condicionamento do abstrato pelo concreto, pois a relação parece mais dialética do que, propriamente, de limitação direta do primeiro pelo segundo. O plano que, afinal, fosse apenas reflexo de elementos materiais presentes perderia qualquer função de transformação, pois a eficácia normativa do plano sempre estará em sua capacidade de interferir, adequadamente, nesta realidade. Há, no entanto, uma mútua implicação, pois tampouco a afirmação puramente deontológica de uma realidade projetada e futura que desconsiderasse os meios disponíveis (ou sequer se ativesse à sua análise) conferiria algum adensamento material ao plano.

⁶ Capacidade normativa de conjuntura, cf. GRAU, Eros Roberto. Capacidade normativa de conjuntura. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 13. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 48-50.

⁷ O direito financeiro apresenta tanto componentes estruturais como conjunturais, os quais conferem muitas de suas particularidades enquanto ramo jurídico. A propósito, cf. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Fundamentos do direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

ção dos recursos orçamentários deixa de ser, a toda evidência, apenas a função administrativa de concretização da lei aprovada, e permite identificar, por meio dos “incluídos” e dos “excluídos” do mecanismo de repartição de recursos, quem dispõe do poder ou não. Do ponto de vista amplo, essas tensões políticas podem ser vislumbradas como o confronto constante entre os poderes Executivo e Legislativo. Mas há, também, sua manifestação, na microsfera de poder, a levar em conta a capacidade de influência do chefe do Poder Executivo e da burocracia administrativa, bem como dos partidos políticos, das bancadas e dos parlamentares individuais, cada qual com maior ou menor dimensão no sistema político. Dimensão conferida, entre outros fatores, pela capacidade de interferência na liberação das verbas orçamentárias.

De outro lado, o sistema econômico dispõe da execução orçamentária como um poderoso utensílio de ajuste da distribuição dos recursos escassos da sociedade, capaz de atuar tanto para sua expansão como para sua contração. A concretização do plano está impregnada de elementos propriamente econômicos, que conhecem a realidade dos recursos a partir de sua disponibilidade ou indisponibilidade (indiferente, a princípio, à predominância da questão normativa). Também aqui o momento jurídico de execução se abre para considerações de índole propriamente material, ajustando-se à existência de recursos para custear os fins do orçamento, ou para atingir outros objetivos de política econômica, promovendo deliberadamente contrações na meta proposta. Daí podem surgir colisões com outros objetivos do ordenamento jurídico, decorrentes da permeabilidade da norma ao componente material, de natureza econômico-financeira, nela inserido.

O objetivo deste texto é apresentar a execução orçamentária como o produto de tensões incorporadas (e não poucas vezes validadas) pelo ordenamento jurídico. A execução da norma se dá em contexto de tessitura aberta, nas quais os instrumentos de flexibilidade e seu controle são largamente empregados para adaptá-la a objetivos jurídicos, políticos e econômicos – o que não se dá sem esperadas contradições. Serão apresentados, assim, os elementos técnicos da execução orçamentária (especialmente a execução da despesa pública) e, em seguida, os instrumentos de flexibilidade que tanto a particularizam.

8.3. Princípios jurídicos conformadores da execução orçamentária: o cumprimento da lei de orçamento

Em trabalho clássico sobre o tema, José Afonso da Silva apresenta a execução orçamentária como o “conjunto de atividades destinadas ao cumprimento dos programas estabelecidos para alcançar os objetivos propostos”⁸. Essa definição ressalta a vinculação estreita que, a princípio, deve ocorrer entre os atos de execução e a lei aprovada, sempre em direção ao cumprimento de seus objetivos, ainda que se adotem procedimentos de ajuste ao longo do exercício financeiro.

Pode-se identificar, no conjunto de regras que disciplinam a matéria da execução, tanto princípios como regras que a orientam no sentido do cumprimento mais fiel possível da norma emanada do parlamento. Este trabalho chamará de princípios essas normas de maior abrangência que, segundo a terminologia tradicional da doutrina do direito financeiro, conferem a estrutura normativa fundamental e os valores a serem perseguidos pelo direito orçamentário.

Em resumo, a execução orçamentária deve atentar-se à transparência (princípio da transparência) e à preservação dos créditos orçamentários aprovados (princípio da especialidade). Ambos conferem limites jurídicos aos atos de execução, pois atuam para associá-los à autorização parlamentar e evitar que a administração deles se desvie. São, por assim dizer, instrumentais ao controle parlamentar, uma extensão dos poderes legislativos sobre a fase propriamente administrativa da execução. Por essa razão o denominamos “limites jurídicos” em outra obra – limites, naturalmente, aos poderes administrativos de modificação da autorização parlamentar.

8.3.1. Transparência da ação governamental

A rigor, a transparência da atividade financeira se presta a permitir o acompanhamento da execução orçamentária e, sem ela, seria inócua a aprovação parlamentar. Isso porque, qualquer que fosse a lei de orçamento, seria impossível acompanhar sua aplicação. Com a intensificação da ação administrativa e financeira do Estado, que as torna tão abrangente, haveria uma natural concentração de poderes na esfera governamental, pela inviabilidade mesma de fiscalizar sua adesão ao ordenamento jurídico caso não houvesse restrições. Um prejuízo, portanto, à ideia de Estado de Direito.

⁸ SILVA, José Afonso. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 306-307.

O direito financeiro brasileiro tem sido pródigo em destacar a transparência como um dos deveres da administração pública, particularmente quando atua na esfera da gestão dos recursos públicos. Sua relevância no processo orçamentário é diacrônica, isto é, perpassa todas as fases e atos do ciclo orçamentário. Na etapa da execução, exibe-se tanto como um fim em si mesma quanto como um instrumento para a consecução de outros fins do ordenamento.

A transparência é um fim em si mesma porque derivada do Estado Democrático de Direito, do princípio republicano e dos princípios constitucionais estruturantes da administração pública, que fazem do Estado uma das formas de manifestação do poder político vinculado à sociedade e que, por sua subordinação à constituição, não concebe, como regra, o sigilo⁹.

De outra parte, o dever de transparência é instrumento do controle da administração, quer pelas vias institucionais (políticas, administrativas e judiciais) ou sociais, pelas diversas ferramentas de supervisão da sociedade. A soma destes aspectos resulta em uma “função de transparência orçamentária” que serve de apoio indispensável à gestão republicana dos recursos públicos¹⁰.

Em síntese, do ponto de vista técnico, a publicização dos atos de execução orçamentária capitaneia a ação governamental transparente, sem a qual a atividade administrativa se situaria no campo do arbítrio, e não da ação juridicamente legitimada, pois em conformidade com a Constituição. É por isso que se identifica, na ideia de transparência, um caminho normativo de viabilização da proximidade entre o orçamento aprovado e as decisões de execução.

8.3.2. *Especialidade dos créditos orçamentários*

Entre os chamados princípios clássicos do orçamento, como apresenta Rafael Antonio Baldo no capítulo 1, os autores normalmente

⁹ É, na verdade, de Ricardo Lobo Torres a afirmação de que o princípio da transparência atua como vinculação do Estado à sociedade, ganhando forma “[...] na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos do contribuinte no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos [...]”, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. v. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 209.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 356-359.

situam o da especialidade ao lado de outras normas basilares de organização, tais como a periodicidade, a unidade, a universalidade, a não-afetação e a exclusividade. Há, no entanto, alguma divergência terminológica. Encontram-se referências a ele como especialização orçamentária, ou mesmo vedação a dotações globais, mas sua ideia nuclear é a mesma: evitar que os créditos orçamentários sirvam a finalidades distintas daquelas para as quais foram aprovados. Por extensão, a especialidade orçamentária nada mais é do que uma manifestação do princípio da legalidade, mas, dadas as terríveis divergências doutrinárias sobre a natureza jurídica do orçamento (se configura ou não lei, e se sim, de que tipo), talvez a doutrina tenha optado por uma terminologia que soe mais técnica para evitar tertúlias teóricas que desviem do principal, isto é, que a administração deve adotar os atos de execução da despesa nos estritos limites da autorização recebida.

A especialidade orçamentária encontra-se expressamente positivada no art. 5º da Lei n. 4.320/1964, segundo o qual “[a] Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”¹¹. Além disso, consta do art. 5º, § 4º, da LRF, que “[é] vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada”¹². Interpreta-se esses dispositivos de forma a atender à destinação específica dos recursos orçamentários, vedando previsões genéricas que permitiriam que os programas atendessem a qualquer fim. Isso, afinal, significaria uma espécie de delegação de competências orçamentárias ao Poder Executivo, além de inviabilizar o controle, pois qualquer aplicação dos recursos seria justificada perante uma previsão ampla e genérica no orçamento.

A aplicação do princípio da especialidade dá-se sob dois aspectos. A especialidade qualitativa quer dizer que os créditos orçamentários apresentam finalidade discriminada. Trata-se de tarefa de avaliação das autoridades orçamentárias (posteriormente sujeita ao crivo dos me-

¹¹ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹² BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

canismos de controle) estabelecer, no limite, qual é o nível adequado de especialização. Do ponto de vista teórico, todo crédito orçamentário apresenta algum grau de generalidade, pois pode comportar múltiplas ações de execução. Não é esse o fato, no entanto, que torna o crédito inespecífico. Isso ocorrerá nas situações em que qualquer função da despesa pública puder ser atendida por um determinado crédito, que serve de verdadeiro abrigo para ações indistintas de execução. Créditos que permitam a subsunção de funções ou programas orçamentários indistintos fazem com que a generalidade torne-se antijurídica. Imagine-se, a título de exemplo, um crédito aberto para “financiar obras públicas”: seriam tantas as funções e programas por ele cobertos que, evidentemente, isto o colocaria em desacordo com a previsão normativa da especialização.

Segundo aspecto é o da especialidade quantitativa, que requer a definição dos montantes abertos para cada crédito. Não é admissível a previsão financeira em aberto, para a qual seriam destinados os recursos públicos conforme a exigência momentânea dos desembolsos. Uma previsão dessa sorte implicaria a supressão do poder de controle sobre a autoridade executiva, que teria poderes orçamentários ilimitados na fase de execução.

8.4. Fases de execução da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento

Uma vez aprovado, o orçamento destina-se a ser cumprido mediante o pagamento das despesas nele previstas. Até que se chegue a esse momento, no entanto, sucedem-se diferentes atos jurídicos legitimadores dos desembolsos governamentais. A execução da despesa divide-se, assim, em três etapas: o empenho, a liquidação e o pagamento propriamente dito.

O empenho constitui o primeiro ato administrativo de realização da despesa aprovada no orçamento, tendo por principal efeito a reserva do montante de recursos necessários para sua execução, descontando-o do crédito correspondente. É verdade que o art. 58 da Lei n. 4.320/1964 se refere à criação de obrigação de pagamento ao Estado como um de seus efeitos, mas este dispositivo requer adequada interpretação¹³.

¹³ A dicção literal da lei, neste dispositivo, é a de que “[o] empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de**

Isso porque ao empenho seguem-se outros atos que, legitimamente, podem suspender sua execução. É o que ocorre, por exemplo, perante a insuficiência do fluxo de arrecadação, que justifica medidas de contingenciamento analisadas a seguir, ou da falta de cumprimento, pelo beneficiário, de requisitos necessários ao recebimento. Além disso, o dever de pagamento imposto ao Estado pode muitas vezes originar-se de outros atos jurídicos anteriores à lei orçamentária, os quais venham a configurar obrigações legais ou contratuais do ente.

O que, isso sim, ocorre, é que o ato de empenho gera o registro da despesa, em função do regime de competência para ela vigente. É a partir dele que se pode contabilizar o gasto como realizado no exercício, ainda que o efetivo pagamento se dê posteriormente. O empenho gera, a rigor, uma obrigação de contabilização da despesa ao Estado, incluindo-a nos gastos do exercício e impedindo que os ajustes circunstanciais de desembolso interfiram em seu cômputo, o que poderia comprometer o adequado controle. A partir da edição do empenho, o montante previsto para a despesa é registrado independentemente do cronograma previsto para o pagamento efetivo.

Como regra, o empenho deve ser prévio à despesa¹⁴. Há, entretanto, exceções. O chamado regime de adiantamento da despesa estipula que a lei poderá criar hipóteses expressas nas quais se admite o empenho *a posteriori*, com anterior entrega de numerário a servidor, quando não houver possibilidade do processo normal de aplicação, conforme o art. 68 da Lei n. 4.320/1964.

Após o empenho, procede-se à liquidação, a qual, nos termos do art. 63 da Lei n. 4.320/1964, “[...] consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”¹⁵. Longe de configurar mera

março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁴ Nos termos do art. 60 da Lei n. 4.320/1964, “É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁵ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,

formalidade, a liquidação afere a legitimidade do interesse do beneficiário pelo pagamento, além de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e quem deve recebê-la, de forma a extinguir a obrigação, conforme o § 1º do referido artigo. Em síntese, a liquidação é a verificação objetiva do cumprimento da obrigação por quem faça jus ao recebimento dos recursos públicos. Os requisitos podem ser variáveis, mas, em todo caso, o “documento de liquidação [...] deve refletir uma realidade objetiva”, tal como a conclusão da obra dentro das especificações, a entrega de materiais em conformidade com o edital de licitação, a correspondência do produto entregue com o pedido feito etc¹⁶.

A verificação do direito adquirido pelo credor autoriza que se ordene o pagamento, a partir dos documentos regularmente processados pelos serviços de contabilidade, conforme o art. 64, *caput* e parágrafo único, da Lei n. 4320/1964. Por sua vez, a previsão de seu art. 65 estabelece que “[o] pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”¹⁷, mas é preciso ler este dispositivo em conjunto com o art. 74, *caput* e § 2º, do Decreto-lei n. 200/1967, o qual estabelece que o pagamento se faça mediante ordem bancária ou cheque nominativo contabilizado pelo órgão competente, assinado pelo ordenador de despesa e pelo encarregado pelo setor financeiro.

Antes de concluir este tópico, porém, é conveniente responder à pergunta: quem, afinal, é o responsável pela prática dos atos de execução da despesa acima elencados? Conquanto sejam muitos os atores que participam desta fase do ciclo do orçamento, a responsabilidade compete à figura do ordenador da despesa, que é “toda e qualquer autoridade e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da

dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁶ MACHADO JR., J.T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2002. p. 149-150.

¹⁷ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

União ou pela qual esta responde”¹⁸. O direito orçamentário brasileiro agrega, na figura do ordenador, ampla gama de funções administrativas, as quais podem se estender por todas as etapas da execução da despesa, inclusive a efetuação dos pagamentos, a depender da previsão de suas atribuições em ato próprio.

O sistema jurídico francês tem uma clássica distinção de responsabilidades entre o ordenador (*ordonnateur*) e o contabilista (*comptable*). Ao primeiro competem funções de constatação, liquidação e ordenação da despesa tal como ocorre no Brasil, mas os pagamentos competem ao segundo, de forma a segregar funções e permitir a divisão da responsabilidade financeira. É preciso dizer, no entanto, que esta separação de funções e responsabilidades encontra-se reformada desde 2022, tendo em vista a preocupação com a excessiva responsabilização financeira do *comptable*, que respondia pessoal e pecuniariamente por irregularidades de gestão. As mudanças não foram banais, pois o regime de responsabilidade financeira do gestor financeiro foi unificado, fazendo com que o modelo francês de execução orçamentária, sempre muito mencionado, encontre-se profundamente modificado¹⁹.

8.5. Instrumentos de flexibilidade da lei orçamentária

O ambiente em que se executa o orçamento interfere intensamente em seu percurso, seja por razões de índole técnica, seja pela permeabilidade a circunstâncias políticas que acabam por exigir a alteração do orçamento aprovado. Em qualquer dos casos, é o interesse deste texto analisar os instrumentos colocados pelo ordenamento à disposição do gestor orçamentário para flexibilizar as previsões iniciais.

Essas alterações são, em grande medida, inevitáveis, tendo em vista que o projeto de orçamento é elaborado com razoável antecedência

¹⁸ Embora a referência do dispositivo seja feita à União, nos termos do art. 80, § 1º, do Decreto-lei n. 200/1967, a definição encontra correspondência em todo o âmbito federativo, cf. BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁹ FRANCE. **Ordonnance n. 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045398055>. Acesso em: 2 out. 2023.

antes de começar a ser implementado. A volatilidade do contexto econômico exigirá modificações requeridas em razão de diferenças de preços, custos, receitas arrecadadas, correção por índices de inflação e tantos outros fatores. Ainda, a atividade legiferante não se paralisa no momento em que o parlamento aprova a lei orçamentária. Por vezes, é necessário incluir novos programas ou alterar, em razão de reprogramações, créditos orçamentários já vigentes. Finalmente, mas não menos importante, o jogo orçamentário reproduz conflitos e tensões na relação entre Executivo e Legislativo que podem levar a realocações da previsão inicial, seja pela disputa por mais verbas, seja pela redução da despesa projetada.

O resumo dessa situação multifatorial é que os instrumentos jurídicos de flexibilização da execução orçamentária têm fundamentos variados e podem exercer as funções de aumentar as dotações iniciais ou reduzi-las. É de interesse analisar quais são essas ferramentas e quais os requisitos formais e materiais que a ordem jurídica lhes impõem.

8.5.1. Elevações das dotações orçamentárias: créditos adicionais e outros mecanismos

A insuficiência dos créditos orçamentários pode decorrer de duas razões: o montante inicialmente previsto ficou aquém do necessário para a adequada execução da despesa, ou então a despesa decorre de programa incluído após a aprovação da lei de orçamento. Há soluções jurídicas para ambas as hipóteses.

Em regra, os créditos adicionais são o mecanismo mais frequentemente empregado para reforçar as dotações ou atender a novas necessidades de despesas. Há três espécies constitucionalmente previstas.

8.5.1.1. Créditos suplementares

Os créditos adicionais suplementares têm a função de reforçar dotações em programas já aprovados, elevando a disponibilidade de recursos para eles existentes, conforme o art. 41 da Lei n. 4.320/1964. Do ponto de vista formal, exigem, como regra, a aprovação prévia em lei para sua abertura, mantendo-se paralelismo com o processo legislativo especial de aprovação da LOA. Não se admite, portanto, sua criação por medida provisória, como explicita o art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, da CRFB/1988.

Há, porém, uma exceção também no texto constitucional. Seu art. 165, § 8º, que consagra o princípio da exclusividade orçamentária, contém a seguinte previsão, em sua parte final:

“A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição **a autorização para abertura de créditos suplementares** e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei”²⁰.

Com fundamento nesse dispositivo, a LOA contém autorizações prévias para a abertura de créditos suplementares, o que normalmente se denomina de “margem de remanejamento” do orçamento. Note-se que a exceção não é à legalidade estrita dos créditos suplementares, pois, uma vez previstos na lei orçamentária, cumpre-se este requisito da autorização legal. O que o art. 165, § 8º, excepciona é a ideia de aprovação específica. Em vez de apreciarem-se um a um os projetos legislativos de suplementação, pode-se abri-los nos limites da autorização prévia contida na LOA, que tem conteúdo amplo e genérico, embora não dispense o cumprimento de critérios legais. Uma vez que a necessidade de reforço não esteja compreendida nas hipóteses da LOA, deve-se seguir o rito legislativo normal, isto é, o encaminhamento de novo projeto de lei de abertura de crédito adicional.

8.5.1.2. *Créditos especiais*

Os créditos especiais atendem a despesas que não tenham dotação orçamentária específica, isto é, atendem a despesas novas, de acordo com o art. 41, inciso II, da Lei n. 4.320/1964. Da mesma maneira que os créditos suplementares, os especiais requerem aprovação em lei prévia e específica, sem qualquer exceção a esta regra (note-se que o art. 165, § 8º, da Constituição permite a autorização genérica na LOA apenas para a abertura dos créditos suplementares).

Há, ainda, outras exigências constitucionais, como a de que, se o crédito especial contiver dotação para investimentos, haveria verdadeira burla ao sistema de planejamento caso a nova despesa

²⁰ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifo nosso).

orçamentária não constasse também do plano plurianual. Assim, requer-se a prévia inclusão do programa atendido pelo crédito especial no PPA, sob pena de crime de responsabilidade, de acordo com o art. 167, § 1º, da CRFB/1988.

Esta modalidade de crédito tem vigência no exercício financeiro em que foi aberta, mas admite-se a prorrogação caso o ato de autorização tenha sido editado nos seus últimos quatro meses. Nestas situações, é possível sua reabertura no exercício seguinte, ao qual será incorporada, conforme o art. 167, § 2º, da CRFB/1988.

8.5.1.3. *Créditos extraordinários*

De acordo com a descrição acima, bastariam duas modalidades de créditos adicionais para suprir as necessidades de elevação da despesa, ao menos de um ponto de vista lógico. Seria necessário, afinal, ou aumentar as dotações das despesas já existentes ou criar despesa nova. Por que, então, uma terceira categoria?

A resposta prende-se mais à forma do que ao conteúdo. Os créditos adicionais extraordinários podem, de fato, cumprir tanto a função de reforço dos créditos orçamentários quanto de geração de um novo, mas o fará de forma mais célere, com regras excepcionais pertinentes ao processo de abertura. Se os suplementares e especiais dependem de autorização de lei em sentido estrito (de forma específica ou genérica, como no caso das margens de remanejamento), os extraordinários dispensam esta exigência por atenderem a despesas de caráter imprevisível e urgente. É, ao menos, o que prevê o art. 167, § 3º, da Constituição, que exemplifica estes requisitos com as despesas decorrentes de guerra ou de calamidade pública.

Em termos formais, a espécie normativa apta a promover a abertura do crédito extraordinário é a medida provisória (veja-se, a propósito, a remissão final do art. 167, § 3º, da CRFB/1988, ao seu art. 62), o que permite afirmar, na verdade, que a apreciação legislativa é postergada. Não se trata, portanto, de um afastamento completo de soberania do parlamento, mas de uma avaliação *a posteriori*. Na prática, há baixa eficácia neste controle legislativo dos créditos extraordinários, pois, uma vez editado o ato de abertura, a execução da despesa pode criar fatos consumados de impossível reversão. O controle da adição extraordinária deve dar-se, portanto, em outras instâncias, sejam elas pertencentes ao controle externo (na etapa, portanto, de fiscalização financeira e orça-

mentária) ou judicial²¹, sem menosprezar a possibilidade do controle social de eventual abertura excessiva desta modalidade de crédito.

8.5.1.4. *Transferências, remanejamentos e transposições*

O art. 167, § 4º, da CRFB/1988, veda “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa”²². Em seguida, a EC n. 85/2015 incluiu o § 5º a este artigo, o qual estipula uma exceção à regra de proibição no interesse de políticas tecnológicas, com a seguinte previsão:

“[a] transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo²³.

Em outra ocasião, pareceu-me artificial a distinção entre os créditos adicionais e as transferências, remanejamentos e transposições, apesar da previsão do § 4º²⁴. Dada a reiteração constitucional desta modalidade de modificação do orçamento, é forçoso reconhecer-lhe conteúdo próprio, não passível de atendimento pelos créditos adicionais. É o que ocorre com necessidades de alteração orçamentária não no âmbito financeiro da dotação, mas na própria programação. Há modificações de índole

²¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n. 4.048-1 Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Brasília, 14 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 ago. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=542881>. Acesso em: 2 out. 2023.

²² BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²³ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁴ Cf. LOCHAGIN, Gabriel. **A execução do orçamento público**: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 113 et seq.

institucional, programática ou de repriorização de gastos que se refletem no âmbito orçamentário²⁵.

Em mais detalhes, tem-se que a reprogramação institucional (em consequência de reforma administrativa, por exemplo) pode liberar saldos orçamentários antes previstos para órgãos não mais existentes ou modificados. Nesta situação, fala-se em remanejamento quando a modificação de recursos é consequência de modificações no âmbito da organização.

Por sua vez, a transposição permite a movimentação, dentro do mesmo órgão, dos montantes orçamentários devido a alterações programáticas, isto é, na categoria da programação (programas, atividades, projetos ou operações especiais).

Por fim, a transferência se dá entre categorias econômicas da despesa (ou seja, correntes e de capital), em função de alterações nas prioridades da gestão.

8.6. O contingenciamento dos recursos orçamentários: fundamentos e evolução institucional recente

As dotações orçamentárias podem se apresentar comprometidas em razão da falta de recursos para seu cumprimento, quando houver frustração das receitas, ou quando se apresentarem outras razões admitidas pela ordem jurídica como motivadoras da redução dos desembolsos previstos. Assim, o planejamento da execução se expressa, em um primeiro momento, em um cronograma de desembolso e na programação financeira, as quais, entretanto, admitem flexibilização quando seu cumprimento se mostrar impedido.

O art. 9º da LRF contém as normas mais importantes relativas à suspensão da execução de despesas orçamentárias. Rigorosamente, este dispositivo prevê situações nas quais o empenho tem seus efeitos mitigados, retardando-se as etapas posteriores da despesa, como a liquidação e o pagamento. Por esta razão, o que normalmente se chama de “contingenciamento” de recursos encontra na LRF sua denominação

²⁵ Para a fundamentação destas distinções, cf. FURTADO, José Ribamar de Caldas. Créditos adicionais *versus* transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Revista do TCU**, v. 35, n. 106, out./dez. 2005. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/578>. Acesso em: 2 out. 2023.

técnica, que é a limitação de empenho e movimentação financeira. A previsão legal é a de que,

[s]e verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias²⁶.

A execução orçamentária atrela-se, indissociavelmente, às metas da LDO. Havendo comprometimento das possibilidades de seu cumprimento, a limitação de empenho se impõe com caráter cogente, o que implica o adiamento do pagamento dos empenhos do exercício. Este atraso não significa o cancelamento da programação orçamentária, mas a sua suspensão. Se for restabelecida a receita prevista, conforme o art. 9º, § 1º, LRF, “[...] a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas”²⁷.

O acompanhamento das metas fiscais (quer primárias, quer nominais) é um processo contínuo, resultando, bimestralmente, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que inclui os poderes e o Ministério Público, e, quadrimestralmente, em um Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais de maneira a atender o disposto no art. 9º, § 4º, da LRF. É importante destacar que o descumprimento do prazo previsto para o RREO acarreta a proibição de recebimento de transferências voluntárias e a contratação de operações de crédito, a não ser que ela se destine ao refinanciamento da dívida mobiliária. A importância desse relatório é que ele exhibe a situação da RCL, do fluxo de despesas previdenciárias, do serviço da dívida e dos restos a pagar.

²⁶ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁷ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

Outro documento importante é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), publicado pelos poderes, pelo tribunal de contas e pelo ministério público, cuja elaboração é necessária para a continuidade do recebimento das transferências voluntárias e a contratação das operações de crédito. O RGF afere o cumprimento de limites com despesas de pessoal e com a dívida pública. O desatendimento destes limites força o ente a adotar medidas de recondução aos parâmetros legais pertinentes, conforme prevê o art. 54 e seguintes da LRF.

Em resumo, o RREO, o RGF e o Relatório de Avaliação de Cumprimento das Metas Fiscais permitem o “acionamento de mecanismos preventivos, corretivos e sancionatórios da LRF”²⁸, como expõe Rafael Antonio Baldo.

O decreto de contingenciamento compete ao Poder Executivo, mas, no âmbito dos poderes e do ministério público, trata-se de uma atribuição própria, a não ser nos casos de omissão. Neste caso, o Poder Executivo fica autorizado a promover a limitação de empenho relativa aos poderes Legislativo e Judiciário e ao ministério público, conforme os critérios dispostos na LDO vigente, por força do art. 9º, § 3º, da LRF.

Algumas exceções à possibilidade de contingenciamento encontram-se previstas na própria LRF, como as obrigações constitucionais e legais do ente, previstas no seu art. 9º, § 2º, ressaltando-se expressamente nesta proibição de limitação de empenho o serviço da dívida, as despesas de fundos relativos à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico (matéria incluída no ano de 2021) e as demais despesas ressalvadas pela LDO.

Como o contingenciamento é ato de competência do chefe do Poder Executivo, ele se apresenta como um considerável poder de controle dos recursos públicos. Afinal, suspender e liberar recursos podem ser uma vigorosa ferramenta para atingir fins políticos, entre os quais fidelizar a base parlamentar. Temos assistido, no entanto, a um verdadeiro “redesenho das instituições orçamentárias” sobretudo a partir do ano de 2015, com sucessivas emendas constitucionais relativas à matéria da execução orçamentária²⁹. Pode-se dizer que estas modificações enca-

²⁸ BALDO, Rafael Antonio. **Técnicas do orçamento público**: funções, procedimentos, formas e conteúdos. Curitiba: Juruá, 2022. p. 213.

²⁹ A expressão é de Rodrigo Oliveira de Faria, que analisa detidamente o tema, cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9 e o julgamento do orçamento secreto

minharam o orçamento a maior impositividade, o que significa dizer, a possibilidades mais restritivas de flexibilização pelo Poder Executivo.

Como bem exposto por Faria³⁰, essas alterações deram-se em três direções. Em primeiro lugar, o sistema constitucional brasileiro caminhou em direção à expansão das despesas de execução obrigatória, algo em curso desde 2013 por meio da LDO vigente para o exercício de 2014, que previa a obrigatoriedade de execução das emendas parlamentares individuais. Esta previsão foi constitucionalizada pela EC n. 86/2015. Posteriormente, a EC n. 100/2019 ampliou a regra da impositividade para as emendas de bancada. Além disso, esta última emenda previu o dever de execução dos programas orçamentários no art. 165, § 10, da CRFB/1988, segundo o qual “A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade”³¹. Ainda, o seu art. 165, § 11, inciso III, aclara o sentido do dever acima exposto, restringindo-o às despesas primárias discricionárias. Ressalvam-se, ainda, os impedimentos de ordem técnica, que excluem a obrigatoriedade da execução, conforme o art. 166, § 13, da Constituição, e o risco de não cumprimento da meta de resultado fiscal da LDO, o que poderá, também, autorizar a redução “[d]os montantes previstos nos §§ 11 e 12 [...] em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das demais despesas discricionárias”³², conforme o seu art. 166, § 18.

Em segundo lugar, consolidou-se a sistemática de marcação de programas orçamentários em identificadores de resultado primário. Estes marcadores permitem evidenciar a programação orçamentária resultante das emendas parlamentares de execução obrigatória individual, de bancada ou ainda de comissão. Ainda, destacam-se os identificadores

pele STF. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 13, 2023, p. 1-24.

³⁰ FARIA, Rodrigo Oliveira de. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9 e o julgamento do orçamento secreto pelo STF. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 13, 2023, p. 8 et seq.

³¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

³² BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

que, hoje, permitem, identificar as programações RP-9, incluídas ou acrescidas por emendas de relator-geral do projeto da LOA.³³

Por fim, promoveu-se a vedação de alterações das emendas previstas na LOA sem o consentimento dos parlamentares autores. A previsão consta das margens de remanejamento do orçamento, como se pode observar, a título exemplificativo, no PLOA 2023. As despesas identificadas com emendas parlamentares (RP-6, RP-7, RP-8 e RP-9) apenas podem ser objeto de alteração ou cancelamento por solicitação ou concordância de seu autor, conforme o art. 4º, § 7º, incisos I, alínea “b”, e II, alínea “a”, da Lei n. 14.535, de 17 de janeiro de 2023.

8.7. Conclusões

A execução orçamentária, como se viu, tem por principal função assegurar o cumprimento de dois objetivos fundamentais ao processo orçamentário: cumprir a lei de orçamento (o que pode exigir ajustes de diferentes tipos) e assegurar a aplicabilidade de mecanismos de flexibilidade nos casos em que sua adoção seja relevante.

Viu-se que, para atingir essas finalidades, a ordem jurídica deve lidar com a materialidade econômica, pois a conjuntura financeira à qual Administração Pública se expõe cria restrições materiais que podem comprometer o sistema de planejamento, caso não observadas. Do ponto de vista jurídico, sobressai a importância das metas fiscais como parâmetro de aferição da medida do ajuste. Mas, além disso, nota-se a presença de diversos componentes políticos na configuração institucional da execução orçamentária.

De forma a diminuir a excessiva discricionariedade do Poder Executivo, observa-se, recentemente, a aplicação de atribuições de controle parlamentar em diferentes momentos. Além dos requisitos de sua manifestação para a elevação das despesas orçamentárias (com a sistemática de aprovação e controle dos créditos adicionais e das transferências, remanejamentos e transposições), observou-se detalhamento

³³ A propósito, cf. BRASIL. Senado Federal. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle. **Nota técnica 151/2022**: histórico dos dispositivos relacionados ao identificador de resultado primário RP 9 como classificador das emendas de relator-geral. Brasília: Senado Federal, 4 nov. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-e-informativos/nota-tecnica-151-2022-historico-dos-dispositivos-relacionados-ao-identificador-de-resultado-primario-rp-9-como-classificador-das-emen-das-de-relator-geral/view>. Acesso em: 2 out. 2023.

significativo dos poderes dos membros do Poder Legislativo sobre a limitação de empenho e movimentação financeira, especificamente no campo das emendas de autoria parlamentar.

Pode-se concluir que essas transformações ainda estão em curso, e as tensões políticas entre Executivo e Legislativo contêm forte potencial jurídico, pois as posições de prevalência tendem a se fixar no direito posto. É isso o que temos observado com as emendas constitucionais aprovadas desde 2015 e que têm tornado a Constituição Financeira brasileira extremamente complexa (talvez uma das mais complexas do mundo) em matéria de execução orçamentária.

Controle de constitucionalidade das leis orçamentárias

*Sérgio Assoni Filho*¹

9.1. Introdução

Neste capítulo, o orçamento público será apresentado como instrumental apropriado ao planejamento da atuação estatal, na qualidade de principal vetor a observar no que concerne às políticas públicas a adotar e concretizar, tendo como pano de fundo a própria natureza jurídica das leis orçamentárias, haja vista a atualidade dos debates doutrinários e jurisprudenciais sobre tal temática, com a correspondente evolução do entendimento a este respeito.

As leis orçamentárias também serão analisadas sob a perspectiva da aferição de sua constitucionalidade, a cargo dos órgãos jurisdicionais competentes, a fim de apurar se as destinações de recursos financeiros nelas materializadas (decisões alocativas) são congruentes com o paradigma constitucional de prioridades que cabe aos agentes políticos perseguir.

Por fim, as leis orçamentárias serão apresentadas como instrumentais jurídicos aptos à limitação da atuação discricionária dos agentes políticos, imediatamente, em reverência às balizas constitucionais atinentes à aplicação dos meios materiais coletivos e, mediatamente, em função da necessária garantia aos direitos fundamentais da cidadania, pois, ao propiciar o “mínimo existencial”, as dotações orçamentárias asseguram a dignidade humana.

¹ Doutor e Mestre em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Doutor de Ciências Jurídicas da Universidade São Judas Tadeu (USJT/SP). Advogado e Consultor Jurídico.

9.2. Leis orçamentárias e planejamento da atividade financeira estatal

Os consagrados doutrinadores de Direito Financeiro de outrora preconizavam que as leis orçamentárias eram peças de caráter meramente contábil, as quais teriam lugar no âmbito da gestão financeira estatal, no transcurso dos exercícios financeiros, com a função precípua de fixar as previsões de receitas a arrecadar, bem como as autorizações de despesas a realizar².

O referido entendimento mostrou-se obsoleto, em particular, por desconsiderar os aspectos **político** (desígnios sociais e regionais), **econômico** (atualidade econômica) e **jurídico** (atendimento às normas constitucionais e legais) também inerentes ao universo orçamentário³, haja vista serem as leis orçamentárias notáveis instrumentos de implementação das políticas públicas, pois, por meio delas, e sob a aura das múltiplas facetas ora colacionadas, a gestão pública ganha substância, em nome do atendimento das demandas coletivas.

Assim sendo, as leis orçamentárias precisam ser observadas como as principais ferramentas jurídicas de **planejamento** da atuação estatal, pois definem e balizam as ações dos poderes instituídos, por óbvio, observadas as condicionantes pecuniárias presentes em cada contexto histórico, político e socioeconômico.

A vida em sociedade se organiza a partir do disposto nas leis orçamentárias, em grande medida, funcionando as dotações constantes destas leis como o resultado prático de todo um processo decisório governamental concernente à aplicação dos meios materiais disponíveis.

Nessa direção, pode-se salientar que as leis orçamentárias são expressões concretas dos **programas ou planos de atuação governamental**⁴, em cada âmbito federativo e para cada período gestor, voltadas ao atendimento das necessidades da população, mediante a adoção de políticas públicas reputadas primaciais⁵, máxime em cenários

² Cf. DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949. p. 215.

³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 601

⁴ Cf. SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 1-3.

⁵ Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2009. p. 16.

de escassez financeira, conforme os parâmetros fixados objetivamente pela própria ordem jurídica.

Com suporte nas modernas técnicas e práticas gerenciais, o planejamento se incorpora de modo indissociável à própria dinâmica orçamentária, pois a gestão planejada da atividade financeira estatal traz estabilidade, padronização espacial e temporal e, com elas, segurança jurídica, transparência e maior controle, impulsionando a condução da Administração Pública para o alcance de metas e resultados predeterminados ou a melhora de seu desempenho⁶.

O ordenamento pátrio adotou a concepção de planejamento, especialmente no domínio orçamentário (“**orçamento-programa**”), de modo mais velado no plano constitucional⁷, mas de maneira veemente no plano infraconstitucional, como se constata tanto nos termos da Lei n. 4.320/1964⁸, quanto na dicção do recepcionado Decreto-lei n. 200/1967⁹, sendo três as leis orçamentárias vigentes, concomitantemente, na qualidade de vetores da coordenação das atividades financeiras

⁶ Cf. CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 420-421.

⁷ A CRFB/1988 preceitua, em seu art. 174, *caput* e § 1º: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e **planejamento**, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. § 1º. A lei estabelecerá as **diretrizes e bases do planejamento** do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os **planos** nacionais e regionais de desenvolvimento”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

⁸ A Lei n. 4.320/1964 estabelece, em seu art. 2º, *caput*: “A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o **programa de trabalho do Governo**, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”, cf. BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

⁹ O DL n. 200/1967 dispõe, em seu art. 16, *caput*: “Em cada ano, será elaborado um **orçamento-programa**, que pormenorizará a etapa do **programa plurianual** a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”, cf. BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

estatais de cada esfera federativa: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual.

Como apresenta José Mauricio Conti no capítulo 3, o PPA institui, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas estatais no que respeita às despesas de capital e aos programas de duração continuada, com validade por um período de quatro anos, sendo elaborado no primeiro ano do mandato do chefe do Poder Executivo e encaminhado o seu projeto de lei ao Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, sendo devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

A LDO abarca as metas e as prioridades estatais para o exercício financeiro seguinte, para orientar a elaboração da LOA, devendo ser encaminhado o seu projeto de lei ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, sendo devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, conforme também explica José Mauricio Conti no capítulo 3.

Por sua vez, como expõem Donato Volkens Moutinho e Rodrigo Oliveira de Faria, respectivamente, nos capítulos 2 e 7, a LOA valerá para o exercício financeiro seguinte, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento da seguridade social, devendo ser encaminhado o seu projeto de lei ao Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, sendo devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, ficando sua elaboração e eventual emendamento pautados pelo determinado no PPA e na LDO.

As referidas leis orçamentárias são de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, que coordena o processo de elaboração e formalização da proposta orçamentária, a denominada **fase administrativa do ciclo orçamentário**¹⁰, para fins de apresentação ao Poder Legislativo visando à aprovação e/ou alteração, neste caso, mediante emendas parlamentares.

A legitimidade dos programas de atuação estatal, assim definidos, atine à consecução dos **objetivos fundamentais** da República Federativa do Brasil, os quais vêm expressos no art. 3º, incisos I a IV, da Constituição de 1988¹¹.

¹⁰ Cf. CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. São Paulo: Ed. MP, 2006. p. 77-81.

¹¹ A CRFB/1988 assim determina: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Nessa senda, as leis orçamentárias, na condição de planos de ação governamentais, precisam guardar compatibilidade com tal **paradigma constitucional de objetivos a alcançar**, uma vez que erigidos ao patamar de finalidades públicas absolutamente prioritárias.

Ademais, sendo assim encaradas, as leis orçamentárias tornam-se parâmetros para coibir arbitrariedades gestoras, prestando-se a evidenciar decisões governamentais ilegítimas, embora possa haver tentativa de acobertamento dos desvios de finalidade cometidos, por meio da genérica e infrutífera alegação de que os agentes políticos estão em pleno exercício de suas competências discricionárias (juízos de conveniência e oportunidade), como se estas fossem intangíveis ou restassem impassíveis a qualquer tipo de controle jurídico.

Saliente-se que os gestores públicos naturalmente realizarão ponderações ao planejar a atuação estatal, tomando decisões alocativas conforme as diretrizes do projeto político vencedor nas urnas, em um cenário de constante disputa pelos recursos que são finitos.

Contudo, tais agentes políticos não têm uma espécie de “carta branca” com vistas ao atendimento das demandas coletivas, pois a legitimidade das suas decisões, atinentes à destinação de recursos, permanecerá balizada pelo planejamento realizado e transposto ao ordenamento por meio das leis orçamentárias vigentes, portanto, permanecendo sujeitas aos controles jurídicos, ainda que, excepcional e subsidiariamente, sejam exercidos mediante a provocação da jurisdição¹².

9.3. Natureza jurídica das leis orçamentárias

Ausente um consenso doutrinário e jurisprudencial sobre a natureza jurídica das leis orçamentárias, há quem as considere leis apenas em seu aspecto **formal**, ou seja, tão-somente por terem origem em um regular processo legislativo de formação, sendo entendidas como normas de efeitos concretos (objeto determinado e destinatário certo),

II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹² Cf. BOGOSSIAN, André. Levando o orçamento a sério como instrumento de controle de políticas públicas. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 3, p.179-198, jul./dez. 2015.

estando desprovidas de **densidade normativa** (generalidade, abstração e impessoalidade) e, por assim dizer, sendo identificáveis com atos administrativos em sua substância¹³.

Consideradas da forma supramencionada, as leis orçamentárias não se prestariam à vinculação dos poderes Executivo e Legislativo aos prospectos alocativos de meios materiais nelas contidos, pois, conforme tal visão, a efetiva aplicação dos recursos constantes das dotações orçamentárias seria uma questão de **mérito administrativo** e, nesta medida, adstrita à avaliação de conveniência e oportunidade a cargo dos agentes políticos.

O grande responsável pela difusão desse entendimento a respeito da natureza das leis orçamentárias foi Paul Laband, cujo pensamento remonta à Prússia dos anos seguintes a 1860, visando à legitimação da aprovação da lei orçamentária anual por parte do Monarca, mesmo sem a aprovação das casas do parlamento prussiano (Senado e Câmara Baixa). Neste cenário, Paul Laband elaborou a **teoria dualista** ou **teoria do duplo conceito de lei**, interpretando a Constituição da Prússia de uma forma que pudesse diferenciar “leis meramente formais” das “leis formais com conteúdo material”.

Fazendo certo “malabarismo” interpretativo, Paul Laband propugnou que o art. 99 da Constituição da Prússia permitiria classificar as leis orçamentárias como **meramente formais**, pois os seus dispositivos não continham a força normativa típica das leis de conteúdo material, sendo estas as únicas com poder vinculante em face da realeza, conferindo assim um respaldo “técnico-jurídico” para que o monarca pudesse alocar os recursos orçamentários como melhor lhe aprouvesse, mesmo sem a aprovação parlamentar¹⁴.

Após a “Revolução Francesa”, em 1789, e a edição da Constituição da França de 1791, que serviu de parâmetro ao hodierno movimento constitucionalista, todas as deliberações parlamentares aprovadas, resultantes de um processo legislativo de formação e materializadas sob

¹³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 647-9 Distrito Federal. Relator: Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno. Brasília, 18 de dezembro de 1991. **Diário da Justiça**, Brasília, 27 mar. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266469>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁴ A tal respeito, cf. BEREIJO, Álvaro Rodriguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. In: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. XI-CCXXX.

o formato de **leis**, têm força normativa, não havendo ensejo para tal diferenciação, isto é, a teorização de Paul Laband restou totalmente sem propósito, tornando-se incabível se falar na existência de “leis meramente formais” na atualidade¹⁵.

Ademais, chega a ser risível filiar-se à doutrina de Paul Laband, especialmente em contextos históricos, políticos e socioeconômicos completamente diferentes daquele prussiano do final do século XIX, então notabilizado pela égide de um regime monárquico autoritário.

Além disso, a nossa Constituição de 1988 declara expressamente que os orçamentos públicos são **leis**, nos termos dos arts. 165 e 166, sem que o legislador constituinte tenha estabelecido distinções entre as espécies normativas existentes.

Nesse sentido, o diploma normativo infraconstitucional que regulamenta a matéria orçamentária, qual seja, a Lei n.4.320/1964, expressamente pronuncia a sua natureza legal, haja vista que o seu Título I (arts. 2º a 8º) denomina-se “Da lei de orçamento”, assim como o seu Título III (arts. 32 e 33) intitula-se “Da elaboração da lei de orçamento”.

No mais, com a edição da LRF emerge um novo padrão de gestão das finanças públicas, pautada pela ação **planejada e transparente**¹⁶, a qual dedica um capítulo todo às leis orçamentárias (capítulo II), não à toa, chamado “Do planejamento”.

Até porque, a despeito de inúmeras imperfeições, a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, ao menos no plano jurídico-formal, inclusive, sendo admitida a participação cidadã no processo decisório governamental¹⁷, de forma

¹⁵ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. A lei do orçamento na teoria da lei. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Coimbra, n. especial, p. 543-583, 1979. p. 553.

¹⁶ Dispõe a LRF, no § 1º de seu art. 1º: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁷ A Constituição de 1988 estabelece: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal,

que a Constituição de 1988 respalda a evolução para uma **democracia participativa** (conjugação de instrumentos da democracia representativa com aqueles da democracia direta)¹⁸.

Ressalte-se que vivenciamos **coalizões políticas** em torno da elaboração e da execução das nossas leis orçamentárias, em que as emendas dos Legislativos aos projetos de leis orçamentárias da lavra dos Executivos funcionam como “moedas de troca”, não raro, gerando distorções no planejamento orçamentário originário, em nome da “governabilidade”, mas que, por outro lado, facilitam a aprovação das leis orçamentárias¹⁹.

As leis orçamentárias, uma vez aprovadas e devidamente publicadas, têm evidente **conteúdo jurídico**, sendo inverossímil a alegação de que seus dispositivos sejam meramente formais (atos administrativos de efeitos concretos), pois elas estabelecem limites concretos à atuação do Poder Executivo de cada esfera federativa, bem assim impõem aos agentes administrativos o dever de observância às metas previstas na programação orçamentária, nos termos e limites por elas fixados²⁰.

A teoria do orçamento público como “lei meramente formal” também é insatisfatória porque é evidente que os dispositivos das leis orçamentárias podem ensejar uma pluralidade de comandos normativos, tais como **autorizações, proibições, determinações e até sanções pelo seu descumprimento**²¹, ou seja, são preceitos de conteúdo eminentemente jurídico.

constitui-se em **Estado Democrático de Direito** e tem como **fundamentos**: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do **povo**, que o exerce por meio de **representantes eleitos ou diretamente**, nos termos desta Constituição”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

¹⁸ Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2009.

¹⁹ Cf. MUELLER, Bernardo; PEREIRA, Carlos. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. **Revista Dados**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002.

²⁰ Cf. SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 272.

²¹ Cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária**. 2009, 288 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – De-

Em suma, reconhecer que as leis orçamentárias são **leis formais**, em razão da necessidade de observância ao devido processo legislativo de formação, mas também são **comandos jurídicos** (têm conteúdo material), revela-se muito mais consentâneo com a contemporaneidade, mesmo porque não são substancialmente diferentes das demais espécies normativas previstas na CRFB/1988.

9.4. Controle jurisdicional de constitucionalidade orçamentária

O processo de alteração dos dispositivos constitucionais é mais solene e complexo que o processo de alteração das outras espécies normativas, o que permite qualificar a Constituição vigente como **rígida**, pois de seus próprios preceitos emerge a necessidade de observância a trâmites especiais²², assim como a presença de um núcleo intangível de matérias, insusceptíveis às eventuais propostas de emenda, as quais sequer poderão ser objeto de deliberação, razão pela qual recebem a alcunha de “cláusulas pétreas”²³.

A mencionada rigidez é uma consequência direta da **supremacia constitucional**, pois os dispositivos constitucionais estão no topo hierárquico.

partamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 262-263.

²² Cf. TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 70-71.

²³ A Constituição de 1988 assim preceitua: “Art. 60 A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais. § 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa”, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

rárquico da nossa ordem jurídica, servindo de fundamento de validade e eficácia a todos os atos infraconstitucionais de índole normativa. Eis o **escalonamento normativo**, que encontra nos preceitos da Constituição sua máxima gradação, ou seja, o ápice de um sistema jurídico verticalizado sob o formato piramidal²⁴.

Da constatação de que existe uma hierarquia entre normas constitucionais e normas infraconstitucionais, emerge a necessidade de haver instrumentos de controle que possam apurar devidamente a conformidade destas em face daquelas.

Como regra, competirá ao **Poder Judiciário**, mediante a provocação dos legitimados, declarar se os parâmetros constitucionais foram observados pelo legislador ordinário (infraconstitucional), no exercício das respectivas atribuições legislativas.

Nossa jurisdição fixou competências para decidir sobre a questão da constitucionalidade suscitada, para tanto, adotando um sistema misto de **controle de constitucionalidade**, uma vez que se admite tanto o controle **difuso** quanto o controle **concentrado**²⁵.

Denomina-se “controle difuso” aquele em que a análise da constitucionalidade possa ser exercida por qualquer órgão do Poder Judiciário, em qualquer entrância ou instância, observadas as regras processuais de competência, e desde que a questão da constitucionalidade seja apenas incidental ao mérito da causa, figurando como mera causa de pedir processual ou ainda como fundamento do pedido principal a ser apreciado no caso concreto.

Por sua vez, no “controle concentrado”, a análise da constitucionalidade será exercida pelo órgão do Poder Judiciário que teve sua competência fixada originariamente para dar cabo desta atribuição, observada a origem federativa da norma infraconstitucional objeto de questionamento (federal, estadual, distrital ou municipal), além da constitucionalidade ser precisamente o objeto de exame da demanda (pedido principal), a qual será verificada de maneira abstrata (“em tese”), independentemente da constatação de ter havido algum prejuízo a alguém em uma situação concreta, pois, neste caso, o que estará em jogo é a declaração de constitucionalidade que legitima a subsistência da

²⁴ A tal respeito, cf. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

²⁵ Cf. TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 128-129.

norma infraconstitucional no ordenamento (aptidão para gerar efeitos jurídicos) ou, pelo contrário, a declaração de inconstitucionalidade e, por conseguinte, a sua exclusão do ordenamento (inaptidão para gerar efeitos jurídicos).

Assim sendo, o controle de constitucionalidade concentrado é o mecanismo criado pelo legislador constituinte originário para extirpar do sistema jurídico a norma infraconstitucional que, por vício de forma e/ou de substância, seja declarada inconstitucional pelo órgão judicial competente, exatamente pelo reconhecimento de sua desconformidade com o seu fundamento de validade e eficácia, que é o texto constitucional que vigorava no momento da sua criação.

A aceitação daquela concepção ultrapassada de que leis orçamentárias poderiam ser identificadas apenas como “leis formais”, desprovidas de densidade normativa e, assim sendo, geradoras de efeitos concretos (em sua essência equiparáveis aos meros atos administrativos), culminava na negativa de sua apreciação, por parte dos órgãos judiciais competentes, para fins de realizar o controle concentrado e abstrato de sua constitucionalidade.

Contudo, nota-se uma evolução jurisprudencial, no sentido de admitir o controle de constitucionalidade concentrado das leis orçamentárias, entendimento este que reafirma a precípua atribuição do Supremo Tribunal Federal de guardião do texto magno, em particular, quanto ao dever de fiscalizar a constitucionalidade das leis e dos atos normativos, sempre que haja controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independentemente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato do objeto normativo submetido à apreciação judicial, o que torna factível sujeitar as leis orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade²⁶.

Também aflorou o entendimento da nossa Suprema Corte no sentido de que o Poder Judiciário não poderá se furtar do dever de, em situações graves e excepcionais, reconhecer a ilegitimidade da atuação dos agentes políticos (poderes Executivo e Legislativo), com evidente **abusividade** ou **desvio de finalidade**, é dizer, quando ficar demonstrado que o juízo discricionário exercido restou apartado do

²⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n. 4.048-1 Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Brasília, 14 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 ago. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=542881>. Acesso em: 2 out. 2023.

paradigma constitucional de prioridades, qual seja, da consecução dos direitos fundamentais, o que pode ser verificado de forma assertiva em face do disposto em prospecto nas dotações orçamentárias²⁷.

Nessa senda, ao exercerem suas faculdades discricionárias, todos os poderes instituídos devem observância ao balizamento contido na ordem jurídica vigente, para tanto, acatando a escala de valores constitucionalizados, cujo vetor interpretativo será a plena garantia dos direitos fundamentais, via gradual promoção das políticas públicas que lhes são afetas²⁸.

Ademais, as leis orçamentárias, na qualidade de instrumentos de concretização da própria ordem constitucional (leis de meios materiais), diretamente ou indiretamente, promovem inovações na ordem jurídica, de modo que admitir alijá-las do referido controle de constitucionalidade abstrato, muitas vezes, poderia representar um óbice incontornável à única forma de controle efetivo a exercer sobre as alocações de recursos orçamentários.

Dessa forma, a hodierna interpretação jurisprudencial relativizou a vetusta concepção existente sobre a “densidade normativa”, haja vista que, em última análise, toda lei é elaborada para fazer valer a dicção constitucional, o que se estende às leis orçamentárias em vigor.

Mesmo porque, como antes mencionado, a Constituição de 1988 não diferenciou as espécies normativas de acordo com a sua maior concreção ou abstração, uma vez que todas têm força normativa e, por conseguinte, estão aptas à geração de efeitos jurídicos, sujeitando-se ao controle de constitucionalidade²⁹.

²⁷ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.468 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário. Brasília, 30 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 2 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312314607&ext=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁸ Cf. AMICO, Carla Campos. **Direitos fundamentais sociais e orçamento público**: das escolhas político-administrativas ao controle de constitucionalidade concentrado. 2016, 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Norte: Natal, 2016. f. 99-135.

²⁹ Cf. CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias**: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 2014, 239 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. f. 220-225.

No que concerne à matéria orçamentária, os julgados do Supremo Tribunal Federal parecem caminhar em conformidade com a evolução das reflexões doutrinárias, bem assim com a produção legislativa mais recente, em especial, a partir da edição da LRF, no sentido de reafirmar a materialidade das leis orçamentárias e reconhecer o seu conteúdo jurídico, identificando nos orçamentos públicos um genuíno planejamento estatal voltado à efetivação dos objetivos fundamentais expressos no texto constitucional.

Portanto, as leis orçamentárias podem ser objeto de controle jurisdicional visando à aferição de suas constitucionalidades, é dizer, a verificação, pelo juízo competente, de que as decisões alocativas nelas materializadas estão afinadas com o paradigma constitucional de prioridades gestoras, sob pena das indevidas destinações de recursos orçamentários serem declaradas nulas de pleno direito.

Os legitimados à provocação da jurisdição, por quaisquer meios processuais admitidos, tais como a ação direta de inconstitucionalidade, na forma da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, ou mesmo, residualmente, a arguição de descumprimento de preceito fundamental, na forma da Lei n. 9.882, de 3 de dezembro de 1999, farão nada mais do que, em situações alarmantes, submeter o processo decisório alocativo ao controle judicial, o qual, até então, tinha ficado reservado aos embates da esfera política, não só na elaboração, mas também na execução das leis orçamentárias, portanto, à mercê dos ânimos eleitorais, tão susceptíveis à descontinuidade administrativa e às mudanças em geral quanto o são as promessas de campanha³⁰.

Dessa maneira, o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias não viola a “cláusula pétrea” constitucional da separação dos poderes, cabendo ao Poder Judiciário atuar como controlador da gestão financeira estatal que venha a se desenvolver ao arrepio da supremacia constitucional, cuja interpretação sistemática conduz ao entendimento de que o texto magno impõe a concretização dos direitos fundamentais da cidadania³¹.

³⁰ Cf. DIAS NETO, Orlando Fernandes; FERIATO, Juliana Marteli Fais. A ADPF e o controle concentrado de constitucionalidade dos atos políticos e das leis com impacto econômico. **Revista Húmus**, São Luís, v. 10, n. 28, 2020. Disponível em: <http://periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/12562>. Acesso em: 2 out. 2023.

³¹ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.645.846 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Brasília, 7 de

Como a destinação dos recursos à consecução das políticas públicas se dará em conformidade com o planejamento financeiro constante das leis orçamentárias, a observância de seus dispositivos é imperativa, em vez de meramente indicativa, restando sujeita ao controle judicial. Portanto, cabe a intervenção do Poder Judiciário sempre que observada a ineficácia na prestação dos direitos fundamentais, diante do descumprimento da legislação orçamentária por parte dos agentes políticos, até mesmo para coibir o esvaziamento da força normativa constitucional³².

9.5. Leis orçamentárias e a efetividade dos direitos fundamentais

Vislumbrar nas leis orçamentárias um **instrumental jurídico** de limitação da atuação discricionária dos agentes políticos é inerente à idealização de uma “República”, isso porque a liberdade de ação dos poderes públicos só será pertinente quando balizada pelos limites constitucionais que dizem respeito à aplicação do substrato material coletivo.

Nesse diapasão, os reflexos orçamentários são profícuos em atestar ou rechaçar a própria concepção de **supremacia constitucional**, conforme haja coibição ou tolerância diante da constatação de abusos gestores na destinação dos recursos públicos.

Afinal, os recursos financeiros disponíveis são limitados (aspecto quantitativo), o que demanda a adoção de algum vetor qualitativo para as suas aplicações, tornando-se as alocações orçamentárias objetos aptos à apuração da **legitimidade** no processo de tomada das decisões governamentais.

Desse modo, não é possível preconizar uma absoluta discricionariedade gestora, ou seja, uma flexibilidade decisória que passe ao largo dessas considerações e limitações, tanto pecuniárias quanto jurídicas. A propósito, os agentes políticos não podem deixar de perseguir a efetivação dos direitos basilares da cidadania (inerentes à preservação da dignidade humana), inclusive porque estes contam com a estatura de

março de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 abr. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603220934&dt_publicacao=20/04/2017. Acesso em: 2 out. 2023.

³² Cf. MORAIS, Ana Roberta da Silva. O controle de constitucionalidade no orçamento público. **Juris - Revista da Faculdade de Direito**, Rio Grande, v. 31, n. 2, p. 74-86. Disponível em: <https://doi.org/10.14295/juris.v31i2.14448>. Acesso em: 2 out. 2023.

fundamentos desta República, nos moldes do art. 1º da Constituição de 1988, os quais são nada menos do que estruturais à persecução de seus **objetivos fundamentais**, na forma do art. 3º da CRFB/1988³³.

Assim sendo, as leis orçamentárias devem passar por uma “filtragem constitucional”, pois o processo de planejamento, elaboração e execução dos orçamentos públicos deve plena observância aos valores e objetivos delineados na Constituição vigente, tendo em vista que o atendimento das reais necessidades da população tem a maior correspondência possível com a efetividade dos direitos fundamentais³⁴.

As dotações orçamentárias expõem as autorizações de destinações de recursos para a implementação das políticas públicas, as quais, por sua vez, serão capazes de proporcionar o **mínimo existencial**, assegurando assim aos cidadãos uma vida materialmente digna.

Frise-se que é impensável negar esse **dever jurídico estatal** para com a sua população, pois isso seria o mesmo que aceitar o emprego dos meios materiais disponíveis em prioridades outras, em vez de tentar resgatar seus cidadãos do desafortunado estado de indignidade³⁵.

A respeito dos parâmetros de observância ao “mínimo existencial”, pode-se trazer à colação a inteligência do art. 7º, inciso IV, da CRFB/1988, que estabelece como inerente à **dignidade humana** que todo indivíduo consiga obter, com o produto de seu trabalho, um montante material mínimo, suficiente ao atendimento de suas necessidades vitais básicas e às de sua família, incluídos moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

No mais, o art. 6º da CRFB/1988 elenca os seguintes **direitos sociais**, fundamentais à existência humana condigna, haja vista serem identificáveis com as necessidades públicas primárias, a saber: educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, pre-

³³ Cf. SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, v. 32, p. 213–226, jul./ago. 2005.

³⁴ Cf. JABORANDY, Clara Cardoso Machado. Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária: análise da ADI 4.048-1/DF **Boletim Governet de Orçamento e Finanças**, Curitiba, v. 1, p. 912, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/268256287_CONTROLE_JURISDICIONAL_DE_CONSTITUCIONALIDADE_EM_ABSTRATO_DE_LEI_ORCAMENTARIA_analise_da_ADI_4048-1DF. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁵ Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. Controle de constitucionalidade da lei orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 21–40.

vidência social, proteção à maternidade e à infância, além de assistência aos desamparados.

O processo decisório orçamentário se mostrará **ilegítimo** quando as escolhas políticas (alocação de recursos) resultarem em preterição dos supracitados direitos fundamentais, exatamente em razão da inobservância ao paradigma constitucional das prioridades.

Urge um olhar sistemático para a referida **hierarquia constitucional de prioridades**, porque a legitimidade hermenêutica das escolhas orçamentárias diz respeito à razoabilidade tanto na interpretação da “realidade fática” de cada sociedade (limites financeiros) quanto da “realidade normativa” (limites jurídicos fixados à atuação estatal)³⁶.

Portanto, as mencionadas prioridades deverão pautar as escolhas alocativas, servindo de vetores à implementação das políticas públicas, na qualidade de diretrizes à ação estatal que visa ao atendimento dos direitos fundamentais.

Para melhor detalhar a hierarquia constitucional das prioridades alocativas, pode-se segmentar as necessidades públicas em ao menos três estratos: a) **necessidades primárias**: correspondem ao mínimo existencial individual (indispensáveis à sobrevivência digna); b) **necessidades secundárias**: interesses fundamentais da coletividade e que não estão abrangidos pelo mínimo existencial individual; c) **necessidades terciárias**: interesses da coletividade que estão relacionados com a própria administração estatal³⁷.

Observada tal distinção objetiva, dentre as necessidades públicas existentes, nota-se que as **necessidades primárias** estão amplamente amparadas pela Constituição de 1988, consideradas “direitos fundamentais” na acepção da expressão. Portanto, negligências estatais com os seus atendimentos são inaceitáveis, além de juridicamente incompatíveis.

Dessa forma, toda decisão alocativa orçamentária que embasar a aplicação de recursos em outra(s) área(s), ficando o atendimento de

³⁶ Cf. ANJOS, Pedro Germano dos. A filosofia hermenêutica de Hans-Georg Gadamer e as escolhas orçamentárias de políticas públicas. **Revista Direito UNIFACS - Debate Virtual**, Salvador, n. 166, fev. 2010. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/914>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁷ Cf. JABORANDY, Clara Cardoso Machado. Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária: análise da ADI 4.048-1/DF. **Boletim Governet de Orçamento e Finanças**, Curitiba, v. 1, p. 912, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/268256287_CONTROLE_JURISDICCIONAL_DE_CONSTITUCIONALIDADE_EM_ABSTRATO_DE_LEI_ORCAMENTARIA_analise_da_ADI_4048-1DF. Acesso em: 2 out. 2023.

alguma “necessidade primária” sem cobertura material, será submetida ao controle judicial por exprimir uma inconstitucional desídia dos agentes políticos para com o dever de garantia à dignidade humana (mínimo existencial).

A provocação da jurisdição, nesse caso, não representará violação à cláusula pétrea da separação dos poderes, inscrita no art. 60, § 4º, inciso III, da CRFB/1988, pois o controle de constitucionalidade da lei orçamentária não alcançará o “mérito administrativo” (juízo de conveniência e oportunidade privativo dos agentes políticos), em vez disso, o Poder Judiciário exercerá um controle cirúrgico, observando a dinâmica do equilíbrio institucional teorizado por Montesquieu, conhecido como “freios e contrapesos”, declarando nula a destinação de recursos apartada do paradigma constitucional de prioridades alocativas, de modo a restaurar a ordem constitucional violada pelo abuso decisório cometido pelo gestor público.

Com isso, não haverá uma espécie de “judicialização da política”, pelo contrário, a norma constitucional que fixou prioridades para a atuação governamental o fez munida de **superioridade hierárquica**, é dizer, não se trata da absorção do universo político pelo jurídico, mas apenas da limitação daquele por este, conforme as diretrizes do próprio ordenamento³⁸.

Nesse sentido, as leis orçamentárias vigentes em cada ciclo (PPA, LDO e LOA) refletem as escolhas políticas estatais, contudo, estas não podem ser a expressão de uma discricionariedade aleatória e dissociada das diretrizes constitucionais. Desse modo, se não cabe ao Poder Judiciário estabelecer as políticas públicas voltadas à concretização dos direitos fundamentais, por outro lado, a constitucionalidade do planejamento orçamentário não pode ser tolhida da apreciação judicial, principalmente quanto à eficiência das decisões alocativas, no sentido de um gradual avanço em direção à garantia da dignidade humana³⁹.

Revela-se descabida a assertiva de que “recursos são finitos enquanto necessidades públicas são infinitas”, pois as limitações materiais

³⁸ Cf. BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 240, p. 83-103, abr./jun. 2005.

³⁹ Cf. AMICO, Carla Campos. **Direitos fundamentais sociais e orçamento público**: das escolhas político-administrativas ao controle de constitucionalidade concentrado. 2016, 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Norte: Natal, 2016. f. 136-171.

existentes no cotidiano da gestão das finanças públicas não invalidam a reflexão de que, excepcionalmente, torna-se necessário o controle judicial das decisões políticas (alocativas) manifestas no espectro orçamentário, justamente quando a proteção dos direitos fundamentais assim exigir, sobretudo em cenários de escassez de meios, em que haverá maior probabilidade de exposição dos cidadãos ao estado de indignidade.

Em suma, são viciadas as decisões alocativas constantes das leis orçamentárias, quando os agentes políticos desprezam os parâmetros constitucionais de persecução institucional prioritária, uma vez que a ilegítima ponderação sobre o que seja **essencial**, em cada contexto socioeconômico, refletirá na inadequação das políticas públicas a implementar, ensejando assim o seu questionamento em juízo via controle de constitucionalidade, tanto pelo formato **difuso** quanto pelo **concentrado**, sendo este preferencial àquele, a fim de que a decisão prolatada gere automáticos efeitos “*erga omnes*” (mesma eficácia em todos os casos).

Verificada a insuficiência de recursos, na qualidade de limitação material supostamente invencível às iniciativas gestoras, a teoria da “reserva do possível” vem sendo utilizada por alguns agentes políticos no intuito de justificar juridicamente a não implementação das políticas públicas prioritárias. Contudo, tal invocação teórica será meramente retórica, caso os agentes políticos não venham a demonstrar que fizeram um correto dimensionamento entre as disponibilidades financeiras e as demandas da cidadania, consoante ao paradigma constitucional de prioridades.

Em outras palavras, o quadro geral de escassez financeira não pode ser utilizado como argumento incontestável, especialmente quando tenha como pano de fundo a preterição dos direitos fundamentais à dignidade humana (“mínimo existencial”), tendo em mira que a carência de recursos pode ser meramente **relativa**, pois resultante mais da falta de razoabilidade nas opções políticas do que da insuficiência material propriamente dita, isto é, decorrente da **ineficiência gestora** na realização das despesas públicas, por meio de decisões alocativas apartadas do paradigma constitucional das necessidades públicas⁴⁰.

⁴⁰ Sobre a ponderação entre “reserva do possível” e “mínimo existencial”, na implementação de políticas públicas, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 45 Distrito Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 29 de abril de 2004. **Diário**

Assim sendo, por exemplo, agentes políticos que venham a destinar recursos para propaganda oficial e, no mesmo período, deixem de alocar recursos para obras de implantação de saneamento básico, precisam ter suas decisões políticas alocativas questionadas em juízo, justamente porque apartadas do paradigma constitucional de prioridades no atendimento das necessidades públicas (direitos fundamentais garantidores da dignidade humana).

9.6. Conclusões

As leis orçamentárias são instrumentos de planejamento da atuação governamental, haja vista que, para além de seu aspecto meramente contábil, também devem ser consideradas em seus aspectos políticos, econômicos e jurídicos, uma vez que o nosso ordenamento adotou a concepção de “orçamento-programa”, em que as leis orçamentárias figuram como expressões periódicas dos meios materiais disponíveis à implementação das políticas públicas, funcionando os expressos **objetivos fundamentais** da República como parâmetro constitucional de persecução institucional prioritária, em consonância com o art. 3º, incisos I a IV, da CRFB/1988.

As leis orçamentárias têm conteúdo jurídico (caráter formal e material), sendo meios de inovação do ordenamento, pois concretizam a própria ordem constitucional vigente, podendo ser objetos de controle jurisdicional de constitucionalidade, tanto pela via incidental (controle difuso) quanto pela via principal ou direta (controle concentrado) e, nesta qualidade, ficam sujeitas à aferição da legitimidade alocativa em face da supremacia constitucional.

A nosso ver, o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias é a maneira mais eficiente de coibir abusos na destinação dos recursos públicos, de maneira a assegurar que os meios financeiros sejam aplicados com primazia no atendimento dos direitos fundamentais, pois indispensáveis à existência digna dos cidadãos (efetivas “necessidades públicas”).

Garantir que as dotações orçamentárias sejam instrumentos de concretização das políticas públicas, visando ao fornecimento do mínimo existencial aos seus cidadãos, é dever jurídico estatal, não só porque a dignidade humana é **fundamento constitucional** da República,

da Justiça, Brasília, 4 maio 2004. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm>. Acesso em: 2 out. 2023.

previsto no art. 1º, inciso III, da CRFB/1988, mas também porque o substrato material coletivo precisa ser utilizado conforme o atual paradigma constitucional, que coloca os direitos fundamentais no topo da hierarquia de prioridades a serem perseguidas pelo aparato estatal.

Assim sendo, as necessidades primárias da população devem orientar as escolhas alocativas, sendo ilegítimo qualquer plano de atuação governamental que negligencie seu atendimento. Dessa maneira, toda decisão política de alocação de recursos (materializada nas leis orçamentárias) que deixe de observar tal balizamento constitucional estará sujeita ao controle jurisdicional de constitucionalidade.

Ressalte-se que o argumento da escassez financeira (“reserva do possível”) não pode ser banalizado pelos agentes políticos (poderes Executivo e Legislativo), em particular, para preterir a concretização de políticas públicas voltadas à garantia dos direitos fundamentais, visto que inerentes à preservação da dignidade humana (“mínimo existencial”). Pelo contrário, os gestores públicos precisam comprovar que a propalada carência de meios materiais não resultou da ineficiência na realização dos gastos públicos, é dizer, que as suas decisões alocativas não se apartaram do referido paradigma constitucional de prioridades na condução da atividade financeira estatal.

Constatada a violação das referidas balizas normativas, por parte dos agentes políticos, será necessário provocar a jurisdição, a qual exercerá o controle de constitucionalidade em nome da proteção dos direitos fundamentais da cidadania, com o estrito escopo de restabelecer a ordem constitucional aviltada, em decorrência da desarrazoada ponderação gestora a respeito da essencialidade das demandas a atender em cada ciclo orçamentário.

O futuro do orçamento

Isac Costa¹

10.1. Introdução

O presente capítulo objetiva contribuir com três provocações sobre como tecnologias emergentes podem contribuir para a modernização da gestão das finanças públicas, de modo a tornar a atividade financeira do Estado mais transparente, eficiente e efetiva.

As restrições fiscais, políticas e institucionais demandam soluções criativas e mudanças de mentalidade e paradigmas na estrutura e dinâmica do setor público. Inovar é essencial para superar esses obstáculos, aos quais se somam barreiras culturais que comprometem o impacto de políticas públicas e aprofundam o hiato entre a percepção da sociedade acerca da qualidade dos serviços públicos ofertados e o que podem obter pela via do mercado.

Nesse contexto, acreditamos que o Estado pode ser mais eficiente pelo emprego, com os devidos ajustes, de novos modelos de atuação e novas tecnologias disseminadas no setor privado, que podem servir de inspiração e adaptações para fomentar a inovação no setor público.

O texto se divide em três seções após esta introdução. Inicialmente, situamos o debate no processo mais amplo de transformação digital da Administração Pública observado nos últimos vinte anos em nosso país. Em seguida, exploramos como a ciência de dados e a inteligência artificial podem contribuir com uma gestão pública orientada a resultados para aumentar a eficiência e a efetividade da ação estatal.

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito dos Negócios pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Engenheiro de Computação pelo Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA). Professor e Advogado em São Paulo.

Adiante, explorarmos o uso da tecnologia blockchain para aprimorar a transparência nas despesas públicas e a rastreabilidade de transações. Ao final, apresentamos uma síntese conclusiva.

10.2. Transformação digital da Administração Pública

Um Estado não pode “falir” no sentido do termo no direito empresarial, com a liquidação de seus bens e sua substituição por outras entidades. Curiosamente, a falência do Estado pode ocorrer em sentido material, na medida em que se torna incapaz de exercer as suas funções pelo colapso de suas instituições e crise fiscal.

Além da eterna crise fiscal e da crise institucional que assolam os Estados, há também uma crise de ideias. Para os jornalistas Adrian Wooldridge e John Micklethwait², é imprescindível repensar o papel do Estado e “consertá-lo” diante de recursos escassos, competitividade na esfera internacional e a oportunidade de modernizá-lo. Seria necessária, assim, uma “quarta revolução” no conceito de Estado: a primeira teria sido a criação do Estado-nação, a segunda o Estado liberal e a terceira o Estado de bem-estar social, contra a qual teria ocorrido uma “meia” revolução com a concepção de Estado neoliberal, que não conseguiu conter a expansão do setor público.

Segundo os autores, embora o Estado tenha assumido o compromisso de prover cada vez mais, seus cidadãos não estão satisfeitos, estão furiosos mesmo após ter novas demandas em períodos eleitorais e, ao mesmo tempo, frustrados pelo não atendimento de pleitos já formulados³. O círculo vicioso da política progressista seria a assunção de mais e mais obrigações pelo Estado para tão logo falhar em cum-

² Cf. MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **The Fourth Revolution: The Global Race to Reinvent the State**. New York: Penguin Books, 2014.

³ “For better or worse, democracy and elephantiasis have gone hand in hand. Our politicians have been in the business of giving us more of what we want—more education, more health care, more prisons, more pensions, more security, more entitlements. And yet—here is the paradox—we are not happy. Having overloaded the state with their demands, voters are furious that it works so badly [...] The unedifying truth is that Western democracy got rather flabby and shabby when it was mostly giving things away. Interest groups (including many people who work for the state) have proved remarkably successful at hijacking government”, cf. MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. Introduction *In: The Fourth Revolution: The Global Race to Reinvent the State*. New York: Penguin Books, 2014.

pri-las, frustrando a população, que passa a precisar de mais ajuda e a clamar por ela.

Ainda, políticos modernos seriam como arquitetos que discutem as condições de um cômodo em uma casa aos pedaços, correndo para consertar uma janela ali ou retocar uma pintura acolá, sem levar em conta o projeto de todo o imóvel. Buscando realizar sonhos impossíveis, o setor público se perde na mitigação das consequências de seus múltiplos fracassos, restando pouco espaço para investir no futuro diante de tantas obrigações herdadas, do que decorre que **o presente é refém de interesses legados que demandam nosso futuro como resgate.**

Nesse contexto, a inovação pode ser a chave para a modernização de uma organização sobrecarregada e ineficiente.

No Brasil, as inovações tecnológicas estão presentes de forma cada vez mais intensa no cotidiano dos cidadãos e da própria Administração Pública, em decorrência de uma digitalização irreversível, deflagrada com a ampliação do acesso à Internet, a disseminação de dispositivos móveis e a redução do custo de armazenamento e processamento de dados em escala⁴. Esse movimento foi acelerado pela recente pandemia de Covid-19.

Em junho de 2022, havia cerca de 447 milhões de dispositivos digitais em uso no Brasil (uma média de 2,1 aparelhos por pessoa), com 242 smartphones (1,1 aparelho por pessoa), segundo pesquisa realizada pela Centro de Tecnologia Aplicada da Fundação Getúlio Vargas⁵. A mesma pesquisa pontou que as empresas brasileiras investem em tecnologia da informação um valor equivalente a 8,7% de suas receitas, com protagonismo do setor financeiro nesse tipo de dispêndio.

Nesse contexto, as iniciativas de governo digital no Brasil ao longo das últimas duas décadas criaram um ambiente favorável a uma trans-

⁴ “The two fundamental drivers of this wave of fintech are ubiquitous connectivity through mobile, internetconnected devices and communication networks, and low-cost computing and data storage. Together these enable new business models for the delivery of technology, such as cloud computing. Applications leveraging these advances, such as e-commerce and mobile apps, create reams of Big Data about users and transactions. Low-cost computing and storage allow that data to be mined for insights.”, cf. WORLD BANK. **Fintech and the Future of Finance Overview Paper**. Washington, 2022. Disponível em <https://www.worldbank.org/en/publication/fintech-and-the-future-of-finance>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 1.

⁵ FUNDAÇÃO GETÚLIOVARGAS. **Pesquisa Anual do Uso de TI**. São Paulo, maio 2022. Disponível em <https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/pesquisa-anual-uso-ti>. Acesso em: 8 jan. 2023.

formação duradoura e sistêmica do Estado brasileiro, que não precisará mais depender do esforço de entes isolados da Administração ou da luta solitária de agentes políticos ou servidores públicos.

Até abril de 2022, havia 112 milhões de contas no aplicativo Caixa TEM⁶, lançado em abril de 2020 para viabilizar o pagamento do auxílio emergencial durante a pandemia. O governo federal intensificou a oferta serviços públicos por meio do portal gov.br, assim como outros entes federativos em seus respectivos portais⁷.

Até agosto de 2022, 139 milhões de pessoas estavam cadastradas para acessar cerca de 4 mil serviços públicos (86% do total de 4,8 mil oferecidos pelo governo federal) disponíveis na plataforma gov.br, com uma economia anual estimada de R\$ 4,6 bilhões aos cofres públicos e à população (reduzindo deslocamentos, filas e burocracia) entre 2019 e 2022, quando foram digitalizados mais de 1.800 serviços⁸.

De acordo com a Pesquisa sobre Governo Eletrônico 2022⁹, elaborada pela ONU, o Brasil está na 49ª posição (dentre 193 países) no índice de desenvolvimento de governo eletrônico (*E-Government Development Index*, EGDI), que pondera a quantidade e qualidade de serviços online, a infraestrutura de telecomunicações e o capital humano de cada país. Em termos de participação social no governo eletrônico,

⁶ Cf. CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Relatório da Administração**: 1º trimestre de 2022. Brasília, 2022. Disponível em <https://ri.caixa.gov.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 8 jan. 2023.

⁷ É o caso, por exemplo, dos estados da Bahia (<https://sacdigital.ba.gov.br/>), Espírito Santo (<https://acessocidadao.es.gov.br/>), Goiás (<https://www.go.gov.br/>), Mato Grosso (<http://www.mtcidadao.mt.gov.br/>), Minas Gerais (<https://www.mg.gov.br/pagina/mg-app>), Paraná (<https://www.pia.pr.gov.br/>), Rio de Janeiro (<https://home.carioca.rio/>), Rio Grande do Sul (<https://www.rs.gov.br/inicial>), Santa Catarina (<https://www.sc.gov.br/>) e São Paulo (<http://www.spservicos.sp.gov.br/> e <https://www.poupatempo.sp.gov.br/>).

⁸ Cf. BRASIL. Gov.br. **GOV.BR já oferece 4 mil serviços públicos digitais para o cidadão**. Brasília, 22 ago. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/noticias/gov-br-ja-oferece-4-mil-servicos-publicos-digitais-para-o-cidadao>. Acesso em: 8 jan. 2023; BRASIL. Gov.br. **Brasil + Digital**. Brasília, 10 nov. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/moderniza-brasil/brasil-digital>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁹ UNITED NATIONS. Department of Economics and Social Affairs. **UN Digital E-Government Survey 2022**. New York, 2022. Disponível em <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/Reports/UN-E-Government-Survey-2022>. Acesso em: 2 out. 2023.

o mesmo relatório indica que o Brasil está na 11ª posição dentre os 193 países analisados.

Em outra métrica de comparação internacional, o Banco Mundial divulgou que o Brasil se encontra na 2ª posição em termos de maturidade para o desenvolvimento de govtechs (*GovTech Maturity Index*, GTMI)¹⁰.

Esses números revelam que a transformação digital do Estado brasileiro está em curso, agilizando as funções administrativas e tornando-as mais acessíveis às demandas da sociedade, buscando, dentre outros objetivos, novos processos e sistemas com foco na entrega de resultados efetivos (e não meramente quantitativos), ganhos de eficiência e incentivos à formação de uma cultura de inovação.

A digitalização contempla tanto a interface com os cidadãos (serviços online) quanto a modernização dos processos, impactando a forma de atuação dos órgãos e das entidades da Administração Pública. Em uma analogia, em um restaurante, a digitalização pode ocorrer tanto na coleta de pedidos pelos atendentes como na organização da cozinha e no procedimento de compra de insumos e gestão financeira.

O Estado passa a ser concebido como uma plataforma de serviços, orientada ao cidadão. Essa mudança de mentalidade pode contribuir para uma genuína efetiva mudança de hábitos, de cultura organizacional e desenvolvimento de capacidades, métodos e tecnologias no setor público.

Conquanto os Estados não atuem segundo uma lógica de lucro ou concorrência em mercado, as inovações provenientes do setor privado podem ser adaptadas para, por exemplo:

- Estimular o aumento da transparência da ação governamental e a adoção de técnicas de monitoramento e detecção de fraudes;
- O aprimoramento de métricas de desempenho para avaliação do impacto de políticas públicas e qualidade da despesa pública;
- Maior eficiência nos processos de gestão financeira, racionalização da gestão de bens públicos;

¹⁰ WORLD BANK. **2022 GovTech Maturity Index Update**. Washington, 2022. Disponível em <https://www.worldbank.org/en/programs/govtech/2022-gtmi#1>. Acesso em: 8 jan. 2023; e BRASIL. Gov.br. **Brasil é reconhecido pelo Banco Mundial como líder em governo digital**. Brasília, 17 nov. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/brasil-e-reconhecido-pelo-banco-mundial-como-lider-em-governo-digital>. Acesso em: 8 jan. 2023.

- Simplificação do cumprimento de deveres instrumentais da legislação tributária pelos contribuintes;
- Reduzir a burocracia nas compras públicas e no cumprimento de obrigações em contratos públicos.

Nesse contexto, nós nos deteremos especialmente nos métodos de análise de dados (*big data* e *analytics*), nos métodos de inteligência artificial baseados em aprendizagem de máquina para análises preditivas e detecção de padrões (*machine learning*) e, ainda, nas tecnologias descentralizadas (*blockchain*), que se tornaram populares com a disseminação de criptoativos na oferta de produtos e serviços financeiros.

Nas próximas seções, exploraremos essas ideias para fomentar o debate sobre como avançar na transformação digital do Estado brasileiro, especialmente em matéria de finanças públicas.

10.3. Ciência de dados, inteligência artificial, eficiência e efetividade

O Estado contemporâneo sujeita-se a inúmeras pressões e é instado a atender interesses múltiplos e divergentes. As soluções usuais são aumentar a carga tributária ou reduzir o gasto público, ou, então, ambas as medidas. Encontrar uma terceira via é uma questão em aberto.

Os políticos não são avaliados por seu desempenho, mas pela sua capacidade de reeleição e, por isso, priorizam ideologias e concentram-se em manipular as percepções da população, as quais raramente correspondem a medidas objetivas de resultados da ação estatal¹¹.

Governos se revezam, divulgando “reformas”, propondo e negociando com o parlamento a edição de leis anunciadas como soluções sem que se saiba como serão interpretadas e aplicadas pelo Judiciário ou como serão traduzidas em ações pelo Executivo.

As restrições institucionais e orçamentárias não apenas limitam a ação do Estado, mas ditam sua forma (e o deformam) ao dificultar um planejamento com foco em prazos superiores a um mandato. De certo modo, a política é um terreno infértil para a ideia de planejamento estratégico. Eficiência na administração não gera votos e é incompa-

¹¹ Cf. OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing Government**: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector. Reading: Addison-Wesley, 1993. Essa obra, escrita há três décadas, traz um diagnóstico incrivelmente (e infelizmente) atual dos problemas do setor público.

tível com a temporalidade dos mandatos. Por isso, é preferível reagir a prevenir, obter atenção remediando crises em vez de antecipar-se a elas com uma efetividade silenciosa que não atrai holofotes.

Na língua inglesa, temos a distinção entre os termos *output* e *outcome*. Ambos podem ser traduzidos para “resultado”, mas têm conotações distintas e essa diferença é relevante, pois o sentido do segundo termo é preferível no contexto da presente discussão, por ser mais substancial que o primeiro. Não adianta gerar números, quantidade de processos, quantidade de metas cumpridas que são meramente formais¹².

Nesse contexto, a definição de metas estratégicas e um planejamento adequado são condições imprescindíveis para a inovação e a atuação efetiva do Estado. E, sobretudo, a estipulação de métricas de efetividade. Se os resultados não são medidos, dificilmente serão alcançados. Se, de um lado, nem tudo o que o governo realiza pode ser mensurado quantitativamente (abordagem clássica para medir *outputs* e não *outcomes*), de outro, o impacto da ação estatal pode e deve ser avaliado qualitativamente¹³.

O orçamento público é conformado por escolhas políticas. Na priorização na alocação de recursos e na formulação de políticas públicas, a tomada de decisão pode ser aprimorada por meio de análises de impacto e da coleta de evidências para assegurar que os resultados almejados sejam alcançados¹⁴. O uso de dados e evidências para informar as decisões orçamentárias pode ajudar as autoridades a identificarem tendências e padrões e mensurar a eficácia de diferentes programas e serviços¹⁵.

¹² “Government must break the cycle of endless publication of strategies without clear mechanisms for delivery; stop using technology merely to automate existing manual procedures and processes based on the movement of paper and because its the «way its always been done»; avoid indiscriminate, undifferentiated outsourcing; and challenge the lazy assumption that current organizational structures are preferable”, cf. BROWN, Alan; FISHENDEN, Jerry; THOMPSON, Mark. **Digitizing Government: Understanding and Implementing New Digital Business Models**. New York: Palgrave Macmillan, 2014. p. 87.

¹³ Cf. OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. Reading: Addison-Wesley, 1993. p. 139-141.

¹⁴ Cf. KOGA, Natália Massaco et al. **O que informa as políticas públicas: survey sobre o uso e o não uso de evidências pela burocracia federal brasileira**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2020. (Texto para Discussão n. 2619). Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10376>. Acesso em: 29 dez. 2020.

¹⁵ “If success rested on helping individuals comply with the tax rules rather than catching them, it would affect all elements of the organization. The leadership would have to establish a results-focused organization from a control-focused one.

Informação é uma peça-chave na promoção da transparência nos mercados e na responsabilização dos agentes públicos, bem como na mensuração da efetividade da atuação estatal. Afinal, “só podemos controlar aquilo que somos capazes de medir”, como diz o ditado. Por isso, ao longo do tempo, foram desenvolvidas ferramentas para coletar, organizar e pesquisar dados, bem como realizar projeções e inferências a partir de modelos matemáticos que são codificados em algoritmos.

A análise de dados permite que as empresas façam previsões mais acuradas e tomem decisões mais bem informadas, mediante a avaliação de grandes quantidades de dados. Por conta disso, várias organizações transformaram seus modelos de negócios. A análise preditiva pode beneficiar o setor público em matéria de segurança pública, bem-estar social, saúde e prevenção de fraudes. Os governos podem compartilhar dados com empresas, universidades e outras organizações que poderão identificar, avaliar e resolver problemas¹⁶.

O uso de dados – e, mais importante, de modelos capazes de identificar os gargalos nas relações econômicas entre Estado e Mercado – é fundamental para conseguirmos responder a essas questões e, então, falarmos de eficiência e efetividade da atuação estatal com mais propriedade.

Ao longo do tempo, surgiram rótulos para a comercialização de soluções de análises de dados, bem como para orientar o debate acadêmico, conforme indicado no Quadro 9, a seguir.

[...] ‘What you measure, you can manage’ is a common saying [...]. In an ideal environment, relevant, meaningful, and timely measurement is utilized proactively in a conversation to enable learning, boost performance, productivity, and results. However, what is assessed is susceptible to human judgments, actions, and manipulation, so measuring it doesn’t ensure you’ll get the behavior you desire. [...] ‘measuring dysfunction’ can cage organizations and prevent employee behavior and performance from improving”, cf. BASON, Christian. **Leading Public Sector Innovation: Co-Creating for a Better Society**. 2. ed. Bristol: Policy Press, 2018.

¹⁶ Cf. MCKINSEY. Digital by default: A guide to transforming Government, 2016. Disponível em <https://www.mckinsey.com/industries/public-and-social-sector/our-insights/transforming-government-through-digitization>. Acesso em 5 fev. 2021.

Quadro 9 – Terminologia das técnicas de uso e análise de dados

Designação	Período	Característica
Apoio à decisão (<i>decision support</i>)	1970-1985	Ferramentas de apoio à decisão, envolvendo pesquisa operacional e simulações
Suporte à gestão (<i>executive support</i>)	1980-1990	Foco na análise de dados por administradores de empresas
Processamento analítico de dados (<i>online analytic processing – OLAP</i>)	1990-2000	Ferramentas de análise de estruturas de dados multidimensionais (inclui os conceitos de <i>data warehousing</i> e <i>data mining</i>)
<i>Business intelligence</i> (BI)	1989-2005	Ferramentas com ênfase na geração de relatórios
<i>Analytics</i>	2005-2010	Modelos matemáticos e estatísticos para análise de dados
<i>Big data</i>	2010-atual	Dados recebidos em fluxos intensos, grandes quantidades e pouco estruturados

Fonte: DAVENPORT, Thomas H. **Big data at work: dispelling the myths, uncovering the opportunities**. Boston: Harvard Business Review Press, 2014.

Atualmente, coexistem os termos *analytics* e *big data* no âmbito da chamada ciência de dados (*data science*).

Big data refere-se a conjuntos de dados grandes e complexos que podem ser analisados para revelar padrões, tendências e associações, especialmente quando combinados com ferramentas analíticas avançadas, como algoritmos de aprendizado de máquina (*machine learning*)¹⁷, uma das técnicas de inteligência artificial que descreveremos na próxima seção.

Na definição de *big data*, é comum encontrarmos referência a 3V's¹⁸, relativos ao volume de dados, à velocidade (no sentido de comunicação

¹⁷ “Big data refers to data that is too big to fit on a single server, too unstructured to fit into a row-and-column database, or too continuously flowing to fit into a static data warehouse; While its size receives all the attention, the most difficult aspect of big data really involves its lack of structure”, cf. DAVENPORT, Thomas H. **Big data at work: dispelling the myths, uncovering the opportunities**; Boston: Harvard Business Review Press, 2014. p. 1.

¹⁸ GUPTA, Rajan; PAL, Saibal Kumar. **Introduction to Algorithmic Government**. Singapore: Palgrave Macmillan, 2021. p. 46.

em tempo real ou perto disso)¹⁹ e variedade, consubstanciando dados com pouca ou nenhuma estruturação. Se pensarmos em uma tabela, o volume diz respeito a muitas linhas e a variedade diz respeito a muitas colunas e/ou número variado de colunas por linhas.

Essas ferramentas podem ajudar a fornecer uma compreensão mais completa e abrangente das necessidades e prioridades dos diferentes segmentos da sociedade, a fim de dar suporte à alocação de recursos adequada às distintas demandas²⁰.

Adicionalmente, essas ferramentas podem ajudar a identificar tendências e padrões, elaborar modelos preditivos e mensurar o resultado de ações governamentais, desde que sejam elaborados modelos, critérios e métricas adequados²¹.

Por sua vez, a expressão **inteligência artificial** desperta a imaginação de muitos, especialmente em razão das narrativas de ficção científica sobre o tema²².

O rótulo “inteligência artificial” compreende diversas técnicas desenvolvidas ao longo do tempo, com nomenclatura bastante criativa como, além de redes neurais, algoritmos genéticos, lógica nebulosa (*fuzzy*), aprendizado de máquina (*machine learning*), robótica e *deep learning*.

¹⁹ “The quality of these data has changed, too: it is no longer merely a stock of static, structured digital information—databases of names and other structured personal data, such as age, sex, and income. The new economy is more about analysing rapid real-time flows of often unstructured data: the streams of photos and videos generated by users of social networks, the reams of information produced by commuters on their way to work, the flood of data from hundreds of sensors in a jet engine”, cf. LEITNER, Christine; STIEFMUELLER, Christian M. *Disruptive Technologies and the Public Sector: The Changing Dynamics of Governance*. In: BAIMENOV, Alikhan; LIVERAKOS, Panos (Eds.). **Public Service Excellence in the 21st Century**. Singapore: Palgrave Macmillan, 2018. p. 251.

²⁰ Cf. BELLOCHIO, Lucía. Big Data in the Public Sector. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Curitiba, a. 18, n. 72, abr./jun. 2018.

²¹ Cf. ESCUDERO, Walter Sosa. **Infrastructure, public policy and the challenge of big data**. Inter-American Development Bank, Technical Note n. 1847, Jan. 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0002139>. Acesso em: 27 dez. 2020.

²² A expressão foi cunhada na década de 1950, quando acadêmicos discutiam algoritmos para fazer com que os computadores da época pudessem calcular movimentos em partidas de xadrez e outros jogos mais simples. A capacidade de participar de um jogo envolve o reconhecimento de um estado (a configuração das peças do tabuleiro), a definição de um objetivo (qual o resultado que deve ser alcançado), a identificação das alternativas para agir em busca do objetivo (planejamento e decisão) e a capacidade de agir, cf. RUSSEL, Stuart J.; NORVIG, Peter. **Artificial intelligence: a modern approach**. 3. ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2010.

Nos algoritmos de *machine learning*, o objetivo é detectar padrões no histórico de dados (*pattern recognition*), presumindo que sejam tendências que provavelmente irão se repetir no futuro próximo. Com isso, **o resultado do algoritmo é uma predição**: com algum nível de certeza, certo perfil de cliente irá comprar certos produtos ou, reciprocamente, um produto será adquirido por certos perfis de clientes. A busca árdua por padrões nos dados leva à nomenclatura “mineração de dados” (*data mining*).

Por exemplo, há problemas no âmbito da atividade financeira que requerem o reconhecimento de padrões e a realização de previsões: a estimativa da receita pública em face de variáveis macroeconômicas, as necessidades de financiamento do setor público em função do quadro econômico e fiscal, se há fraude em relatórios e informações fornecidas por contribuintes.

Na Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial (EBIA)²³, criada pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI) via Portaria MCTI n. 4.617, de 6 de abril de 2021 (alterada pela Portaria MCTI n. 4.979, de 13 de julho de 2021), para “a pesquisa, inovação e desenvolvimento de soluções em Inteligência Artificial, bem como, seu uso consciente, ético e em prol de um futuro melhor”. No eixo vertical de aplicação no setor público da EBIA, encontramos vários comandos para utilização de inteligência artificial na prestação de serviços públicos e na formulação de políticas públicas, bem como o tratamento especial para compras públicas de soluções e parcerias para pesquisas sobre o tema. O documento traz alguns exemplos de projetos já realizados na Administração Pública brasileira, listados no Quadro 10, a seguir:

Quadro 10 – Projetos de inteligência artificial no setor público brasileiro	
Projeto	Descrição
Alice (Análise de Licitações e Editais) – CGU	Lê as licitações e editais publicados nos diários oficiais trazendo o número de processos por estado, assim com o valor dos riscos de cada um. Com esses dados, o robô ainda cria um documento apontando se há indícios de fraudes.

²³ BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial (EBIA)**. Brasília, 2021. Disponível em <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 10 jan. 2023.

Quadro 10 – Projetos de inteligência artificial no setor público brasileiro

Projeto	Descrição
Sofia (Sistema de Orientação sobre Fatos e Indícios para o Auditor) – TCU	Funciona como um corretor que auxilia o auditor ao escrever um texto apontando possíveis erros e até sugerindo informações relacionadas às partes envolvidas ou ao tema tratado. Sofia cria alertas com dados como a validade de um CPF registrado pelo auditor, a existência e a validade de contratos de uma entidade, se há registro de óbito sobre determinada pessoa, e se o cidadão ou empresa está ou não cadastrado no sistema do TCU.
Monica (Monitoramento Integrado para Controle de Aquisições) – TCU	Traz informações sobre as compras públicas na esfera federal, incluindo os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do ministério público. O robô faz um trabalho mensal de obtenção de dados, com exceção das informações sobre pregões, que são atualizadas semanalmente. Além disso, a tecnologia permite que sejam feitas buscas rápidas por palavras-chave no objeto das aquisições.
Bem-Te-Vi – TST	Gerencia processos judiciais com IA. Desde o começo de maio de 2019, a ferramenta permite a análise automática da observância de prazos dos processos.
CGU	Implantou um sistema para encontrar indícios de desvios na atuação de servidores e tem outro sistema baseado em IA usado com o propósito de fiscalizar contratos e fornecedores. A ferramenta elabora uma análise de riscos, incluindo não somente o de corrupção, mas também de outros problemas, como a possibilidade de um fornecedor não cumprir o contrato ou fechar as portas.
Victor – STF	Seu objetivo é ler todos os recursos extraordinários que chegam ao STF e identificar quais estão vinculados a determinados temas de repercussão geral.
HALBert Corpus – MPF	Classifica os pareceres dados em habeas corpus quanto a sua admissibilidade (conhecimento, não conhecimento, se está prejudicado etc.) e mérito (concessão, denegação, sem exame de mérito etc.).
PIÁ (Paraná Inteligência Artificial)	Focado na prestação de serviços à população. A plataforma e o aplicativo reúnem mais de 380 serviços do governo em um só lugar e funcionam como canais de diálogo com o cidadão para atender suas demandas e reclamações. O PIÁ também tem integração bidirecional com ferramentas do governo federal e integração municipal.
Elis (Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco – TJPE)	Sistema desenvolvido para acelerar a tramitação de processos, reduzindo para 15 dias o trabalho que 11 servidores levariam mais de um ano para concluir.

Quadro 10 – Projetos de inteligência artificial no setor público brasileiro	
Projeto	Descrição
Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro	Sistemas de IA são utilizados para agilizar investigações e evitar a prescrição de crimes. A instituição tem 52 profissionais dedicados à área e está investindo em ciência de dados e IA para coletar, armazenar e analisar grandes volumes de informações.

Fonte: BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações.

Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial (EBIA). Brasília, 2021.

Disponível em <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 10 jan. 2023.

O laboratório IdeiaGov do estado de São Paulo elaborou o Guia para Contratações Públicas de Inteligência Artificial em 2022²⁴.

De acordo com a OCDE, a inteligência artificial tem um enorme potencial para aumentar a eficiência no setor público, pela eliminação de tarefas repetitivas, preenchimento e análise de formulários padronizados, detecção de fraudes, corrupção, mau uso e desvio de recursos públicos, suporte a decisões sobre a alocação de recursos públicos e na formulação de políticas públicas²⁵.

Todavia, para que esse potencial seja alcançado, é imprescindível que, além da coleta e do compartilhamento de dados, os modelos e as análises subsequentes levem em considerações métricas de efetividade da atuação estatal para orientar um planejamento que não se torne meramente formal.

Não é tarefa fácil mensurar a atividade do Estado. Mas de que adianta formular leis e políticas que impõem deveres de eficiência e efetividade sem os devidos incentivos a comportamentos inovadores?

Apesar de sua obra sobre a “reinvenção” do governo ter sido publicada há três décadas, David Osborne e Ted Gaebler trazem ilações terrivelmente atuais sobre métricas equivocadas para o Estado²⁶. Para

²⁴ SÃO PAULO (Estado). IdeiaGov. **Guia para Contratações Públicas de Inteligência Artificial**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://ideiagov.sp.gov.br/guia-de-contratacoes-publicas-de-inteligencia-artificial/>. Acesso em: 10 jan. 2023.

²⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Hello, World: Artificial intelligence and its use in the public sector**. Paris, 2019. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/726fd-39d-en>. Acesso em: 13 dez. 2021.

²⁶ OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector**. New York: Plume, 1993.

os autores, o modelo vigente de orçamento público encoraja o desperdício, pois gestores que não executam o montante de suas dotações correm o risco de ter seu quinhão diminuído no ano seguinte, gerando, não raro, uma corrida para realizar gastos no fim do exercício, mesmo que desnecessários – a anualidade orçamentária seria uma ameaça à qualidade da despesa pública.

Ainda, seu foco de atuação não é uma missão, um resultado a ser alcançado, mas um conjunto de sistemas (de compras, contabilidade, pessoal), com uma segmentação de rubricas que torna a alocação de recursos extremamente inflexível na linha de frente. A prioridade dos gestores públicos está nos sistemas, nos processos e não nos resultados. Para os autores, a tecnologia pode ajudar a detectar irregularidades a posteriori, de modo que algumas regras preventivas que se traduzem em travas à agilidade e à inovação poderiam ser suprimidas ou relaxadas.

Nessa etapa do raciocínio, Osborne e Gaebler indagam se os custos para eliminar totalmente a corrupção são realmente capazes de compensar a economia de recursos públicos decorrente. Faria sentido em manter um aparato de controle preventivo tão intenso? Nesse sentido, podemos formular alguns questionamentos interessantes para futuras pesquisas:

- Qual é o custo de manutenção das estruturas de controle de licitações públicas e o custo dos participantes de licitações, por modalidade?
- Em que medida o regime de licitações e a busca pelo menor preço realmente contribuem para a eficiência do setor público em termos de obtenção de melhores preços? Em outros termos, se adicionássemos ao preço referido nos contratos públicos todos os custos incorridos pelo Estado no processo de licitação e supervisão desses contratos, teríamos valores realmente menores que os obtidos pelo setor privado?
- Como medir a eficiência da administração tributária? Pelo aumento da arrecadação apenas? Ou devemos ponderar esse valor pelo custo do aparato de fiscalização e os custos incorridos nos litígios nas esferas administrativas e judiciais? Ou, ainda, devemos considerar os custos de observância da legislação tributária?

Nesse contexto, desponta o desafio de premiar e incentivar gestores que gastam mais, mas que geram resultados melhores em face de gestores que adaptam seu gasto às dotações orçamentárias e focam nos processos em vez da efetividade.

O tema em comento evoluiu sob diversos rótulos, tais como orçamento por resultados²⁷ e políticas públicas baseadas em evidências²⁸, com a proeminência da investigação de métricas de desempenho da ação estatal com foco na efetividade.

Diante desse quadro, é forçoso reconhecer que transformação digital pode se desnaturar em mera retórica se não for dada a devida atenção à elaboração de indicadores de efetividade que privilegiem dimensões qualitativas e permitam desincentivar o foco nos processos e controles formais, redirecionando os esforços para a obtenção de resultados.

10.4. Rastreabilidade das transações e transparência: blockchain e real digital

O termo *blockchain* denota uma arquitetura de gerenciamento de dados que tem três características essenciais: a existência de um registro distribuído de dados em rede, a inserção e consulta de dados sem um controle centralizado, e o uso de algoritmos criptográficos para garantir a irrevocabilidade das transações e a segurança da informação.

²⁷ Cf. BERMAN, Evan M.; HIJAL-MOGHRABI, Imane. **Performance and Innovation in the Public Sector: Managing for Results**. 3. ed. New York, London: Routledge, 2023; TKACHENKO, Liudmila. **Public Finance Management: Challenges and Opportunities**. Athens Journal of Business & Economics, v. 6, i. 1, Jan. 2020; BOECHAT, Stephan Righi. **Orçamento por resultados e o direito financeiro**. São Paulo: Blucher, 2018; REDBURN, F. Stevens; GUPTA, Sanjeev; KEEN, Michael; SHAH, Alpa; VERDIER, Geneviève (Eds.). **Digital Revolutions in Public Finance**. Washington: International Monetary Fund, 2017; WANG, Xiao Hu. **Financial Management in the Public Sector**. 3. ed. London, New York: Routledge, 2014; e SHEA, Robert J.; BUSS, Terry F. **Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience**. Armonk: M. E. Sharpe, 2008.

²⁸ Cf. KOGA, Natália Massaco *et al.* (Orgs.). **Políticas públicas e usos de evidências no Brasil: conceitos, métodos, contextos e práticas**. Brasília: IPEA, 2022; CERDEIRA, Pablo *et al.* **Políticas públicas orientadas por dados: os caminhos possíveis para governos locais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, set. 2020. (Documento de Discussão n. IDB-DP-00704). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0002727>. Acesso em: 27 dez. 2020.

A primeira característica é o registro distribuído (*distributed ledger*) de dados em uma rede, em que todos ou alguns participantes detêm cópias mantidas em sincronia.

A redundância do armazenamento pode ser ineficiente, mas esse arranjo é conveniente para a realização de consultas consolidadas em cenários nos quais há grande fragmentação de dados – basta pensar na dificuldade de se mapear bens de indivíduos para fins de execução ou partilha de bens. Sistemas como Sniper e Sibajud dependem de uma série de convênios para troca de informações, e promover a interoperabilidade e compartilhamento de dados entre entes da Administração Pública é um desafio.

Em um sistema descentralizado, as transações são verificadas e registradas pela colaboração entre participantes da rede (mecanismo de consenso), permitindo apenas inserções e consultas, mas não alterações ou exclusões.

Assim, não é necessário que um ente central (privado ou público) ateste a veracidade dos dados – em teoria, uma rede descentralizada poderia substituir a gestão de um registro de imóveis por um cartório, a gestão de diplomas pelo Ministério da Educação, ou a infraestrutura de pagamentos gerida pelo Banco Central. No âmbito das finanças públicas, todas ou algumas das informações de sistemas como o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) e SIAFI poderiam ser compartilhadas por órgãos e entidades participantes.

A governança da rede é descentralizada e as regras são estabelecidas em programas que determinam previamente o formato dos dados, os tipos de transações e as condições e restrições para sua realização. Essas regras codificadas são denominadas protocolos.

Outra característica de um sistema descentralizado é a utilização de algoritmos criptográficos permite que os dados sejam armazenados de tal forma que qualquer adulteração seja facilmente identificável. O efeito prático é a garantia de que, uma vez inserida, uma transação se torna irrevogável, criando um registro descentralizado imutável, pois o custo computacional de fraudar os dados é impeditivo. Desse modo, as transações são rastreáveis e há certeza matemática da integridade de seu histórico.

A criptografia também é utilizada para o controle do fluxo de dados em “carteiras” (*wallets*), que funcionam como “cofres digitais” que dependem de chaves criptográficas para uso dos recursos neles mantidos. A depender das regras do jogo, as pessoas “do mundo real”

que detêm essas chaves – as proprietárias das carteiras – podem ou não ser identificadas.

A tecnologia *blockchain* foi concebida para permitir a criação de “carteiras digitais” para transferências internacionais em moedas digitais privadas (as criptomoedas), com resistência à interferência de terceiros, especialmente o Estado.

A plataforma Ethereum oferece suporte ao desenvolvimento de *smart contracts*, que permite a automação de fluxos mediante regras codificadas em algoritmos, dando origem a novos casos de uso – o que gerou a criação de ativos digitais que refletem relações de dívida (tais como debêntures ou empréstimos em geral) e participação (tais como ações e outros valores mobiliários).

No âmbito das finanças públicas, se tivéssemos uma criptomoeda para arrecadação de tributos, no momento do recolhimento de impostos já poderíamos ter o repasse imediato para os fundos de participação dos estados e dos municípios, conforme as proporções previstas na Constituição.

Ainda, o governo federal poderia emitir títulos com a finalidade vinculada a projetos de preservação e recuperação das florestas, financiamento de projetos específicos de educação, saúde e inclusão social. Considerando o interesse crescente dos agentes de mercado sobre o tema, a popularização da pauta ESG, envolvendo preocupações de ordem ambiental, social e de governança²⁹, os adquirentes desses títulos poderiam estar dispostos até mesmo a aceitar uma rentabilidade inferior à taxa usual de captação do governo, o que poderia baratear o custo de captação.

A proposta em comento não precisaria utilizar necessariamente a tecnologia *blockchain*, mas a emissão e a circulação de tokens são favorecidas pelo seu uso, além da possibilidade da realização de ofertas para pessoas e empresas em qualquer lugar do mundo.

Outro avanço importante em direção ao uso dessas ferramentas nas finanças públicas tem ocorrido por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

²⁹ Cf. CORREIA, Márcia Maria Neves. Sistema Financeiro e Sustentabilidade Ambiental: princípios voluntários e motivação. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v. 16, n. 1, jun. 2022. Disponível em: <https://revistapgbc.bcb.gov.br/revista/issue/view/36/175>. Acesso em: 12 set. 2022; BAKER, H. Kent; HOLZHAUER, Hunter M.; NOFSINGER, John R. **Sustainable Investing: What Everyone Needs To Know**. New York: Oxford University Press, 2022; e SILVOLA, Hanna; LANDAU, Tiina. **Sustainable Investing: Beating the Market with ESG**. Cham: Palgrave Macmillan, 2021.

O projeto BNDES Token foi fruto do concurso de inovação IdeaLab em 2017, com o objetivo de usar a tecnologia *blockchain* para permitir a transparência em transações com recursos provenientes do banco.

O BNDES Token foi projetado para ter paridade com o real (seria, assim, uma *stablecoin*³⁰) e, desse modo, é recebido pelos clientes do banco (tomadores de recursos), que os utilizarão para pagar fornecedores, os quais, por sua vez, poderão apresentar os tokens ao BNDES para fins de resgate, recebendo o valor correspondente em reais. Grosso modo, o BNDES Token seria um cheque endossável que jamais poderia ser descontado pelo primeiro beneficiário.

Com isso, enquanto o BNDES Token não é resgatado, todas as etapas de sua circulação são registradas, com as informações dos beneficiários, como se fosse possível armazenar as impressões digitais de todas as pessoas que algum dia tocaram em uma cédula de dinheiro. Um ponto importante é o de que as regras dos *smart contracts* restringem a circulação a pessoas previamente cadastradas na rede definida pelo BNDES.

Os experimentos foram realizados em 2019³¹. Posteriormente, a InvestTools, empresa responsável pelo desenvolvimento do BNDES Token, anunciou que uma nova fase do projeto, denominada GOV Token, está em desenvolvimento por uma empresa de seu grupo econômico, a startup Blockchain Studio³².

A ideia do BNDES Token pode ser expandida para a criação de trilhas de auditoria e circulação restrita de valores no âmbito da

³⁰ Dada a volatilidade usual dos criptoativos, *stablecoins* são tokens emitidos com lastro em outros ativos, principalmente moedas fiduciárias, a fim de suas cotações terem maior previsibilidade, cf. ARNER, Douglas; AUER, Raphael; FROST, Jon. **Stablecoins: risks, potential and regulation**. BIS Working Papers n. 905, Basel Nov. 2020. Disponível em: <https://www.bis.org/publ/work905.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

³¹ Para mais informações sobre a memória do projeto, cf. FAGUNDEZ, Fabio Dias. **Blockchain no BNDES: um estudo de caso sobre inovação em um banco público**. 2019. 300 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/19400>. Acesso em: 2 out. 2023.

³² Cf. SILVA, Mariana Maria. Solução para rastrear gastos públicos, GOVToken tem novo desenvolvedor. **Exame**, 6 maio 2022. Disponível em: <https://exame.com/future-of-money/cripto-para-rastrear-gastos-publicos-gov-token-tem-novo-desenvolvedor/>. Acesso em: 2 out. 2023.

Administração Pública e em redes de fornecedores do Estado, o que sugere um potencial relevante da tecnologia *blockchain* para aumento da transparência e controle das finanças públicas.

Em 2020, o TCU divulgou um estudo detalhado sobre oportunidades e riscos da utilização da tecnologia *blockchain* no setor público³³. Em maio de 2022, o TCU anunciou, juntamente com o BNDES, a criação da Rede Blockchain Brasil³⁴. Essa rede poderá servir de plataforma para experimentos entre órgãos e entidades da Administração Pública, organizações da sociedade civil e empresas.

Em 2018, a OCDE divulgou um estudo sobre o potencial do uso da tecnologia *blockchain* no setor público³⁵, com exemplos de aplicações no registro de imóveis em Gana e na Suécia, governança em um conselho digital para compreensão da tecnologia nos Emirados Árabes Unidos e na administração tributária na Dinamarca. Em 2022, a Secretaria de Patrimônio da União promoveu um *hackathon* para o desenvolvimento de soluções *blockchain* na web3 para os serviços relacionados à gestão do patrimônio da União³⁶.

Vale mencionar, também, duas iniciativas no contexto da modernização empreendida pelo governo federal nos últimos anos, definidas na Estratégia de Governo Digital 2022-2023 (Decretos n. 10.332, de 28 de abril de 2020, e n. 11.260, de 22 de novembro de 2022):

³³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.613/2020 - Plenário**. Levantamento com o objetivo de identificar áreas de aplicação de *blockchain* e de livros-razão distribuídos (*Distributed Ledger Technology*, DLT) no setor público, seus principais riscos e fatores críticos de sucesso, além dos desafios para o controle. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. 24 de junho de 2020. Disponível em: <https://bit.ly/TCUBlockchain>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Comunicação. **TCU e BNDES lançam Rede Blockchain Brasil e definem próximos passos**, 31 maio 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-e-bndes-lancam-rede-blockchain-brasil-e-definem-proximos-passos.htm>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁵ BERRYHILL, Jamie; BOURGERY, Théo; HANSON, Angela. **Blockchains Unchained: Blockchain Technology and its Use in the Public Sector**. OECD Working Papers on Public Governance n. 28. Paris: OCDE, 2018. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/3c32c429-en>. Acesso em: 22 jan. 2023.

³⁶ BRASIL. Gov.br. **SPU/ME divulga o resultado do Hackathon Web3 – Tokenização do Patrimônio da União**. Brasília, 16 dez. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/spu-me-divulga-o-resultado-do-hackathon-web3-2013-tokenizacao-do-patrimonio-da-uniao>. Acesso em: 2 out. 2023.

“disponibilizar, pelo menos, nove conjuntos de dados por meio de soluções de blockchain na administração pública federal, até 2022” (8.3) e “implementar recursos para criação de uma rede blockchain do Governo federal interoperável, com uso de identificação confiável e de algoritmos seguros”³⁷ (8.4).

Algumas das ideias descritas nesse texto também poderão ser implementadas no âmbito do projeto do Real Digital, atualmente em desenvolvimento pelo Banco Central, que permitirá a programação de transações com a moeda brasileira, tendo como inspiração a rede Ethereum.

Em meio ao *frenesi* especulativo das criptomoedas, vemos uma inovação relevante que pode ser apropriada pelo Estado brasileiro para auxiliar na sua transformação digital, viabilizando o intercâmbio de dados entre sistemas no setor público, aumentando a transparência das informações e facilitando as atividades de controle.

10.5. Conclusões

É inegável o recente avanço do Estado brasileiro em matéria de digitalização de serviços públicos, acesso à informação e participação social. Contudo, é importante reconhecer certa proliferação desorganizada de normas, políticas e estratégias, a complexidade do desenho institucional do governo digital e a ausência de indicadores de efetividade com um viés mais qualitativo. Esses fatores dificultam uma genuína transformação digital, enquanto mudança de mentalidade, de pessoas, processos, tecnologia e governança e não mero uso de tecnologias.

No âmbito do setor público, quando não se é capaz de medir o que é “melhor”, a resposta é buscar o “mais”. Mais poder é sinônimo de mais orçamento, mais influência política e, se os políticos têm como foco a reeleição, os integrantes da burocracia concentram-se em processos e regras rígidas, perdendo de vista o impacto de sua atividade e evitando, ao máximo, assumir riscos.

Porém, não é apenas a dificuldade ou a ausência do hábito de medir resultados que prejudica o setor público. Além da eterna crise

³⁷ BRASIL. **Decreto n. 10.332, de 28 de abril de 2020**. Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022, no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10332.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

fiscal e da crise institucional que assolam os Estados, há também uma crise de ideias. Some-se a isso o incrementalismo orçamentário, a falta de cultura de planejamento, o aumento de demandas sociais, o que faz com que o presente se torne refém de interesses que demandam nosso futuro como resgate. As soluções usuais são aumentar a carga tributária ou reduzir o gasto público, ou, então, ambas as medidas. Encontrar uma terceira via é uma questão em aberto.

Para o setor público, infelizmente, não há como começar de uma “página em branco” e agir por meio da experimentação é uma alternativa rara. Apesar disso, há iniciativas em todo o mundo e as ideias estão cruzando as fronteiras para que seja possível pensar um novo Estado, sob pena de que o atual se torne ainda mais disfuncional.

Ao mesmo tempo, a transformação digital do Estado é crítica, deixando de ser apenas a busca por ferramentas de apoio ou o antídoto para ineficiências da burocracia. O governo digital deve ser encarado como uma parte vital da dinâmica do setor público. A inércia, omissão ou estratégia inadequada podem comprometer o crescimento econômico e a redução das desigualdades socioeconômicas. Para além do uso de tecnologias, a transformação digital é uma metamorfose de pessoas, processos e governança.

O direito tem um papel fundamental para impulsionar a inovação. No passado recente, foram editadas leis e normas infralegais com foco na desburocratização, modernização e digitalização do Estado brasileiro, envolvendo estratégias, políticas e programas, com a alteração de leis sobre dados abertos, transparência, participação social, documentos eletrônicos, compras públicas, identidade, gestão de bens públicos, simplificação de processos, segurança da informação, proteção de dados pessoais e intercâmbio de informações entre órgãos e entidades da Administração Pública. Com isso, forma-se o arcabouço jurídico do governo digital no Brasil, com foco na transformação digital para melhorar o acesso à informação, a oferta de serviços públicos e a participação social.

Vivemos em uma economia de dados e não podemos deixar de ter em mente as preocupações destacadas por Osborne e Gaebler, em um texto escrito há três décadas, mas terrivelmente atual:

- Se os resultados não são mensurados, não há como distinguir sucesso de falha;
- Se o sucesso não pode ser constatado, não pode ser recompensado;

- Se o sucesso não é recompensado, provavelmente a falha está sendo recompensada;
- Se o sucesso não é reconhecido, não há oportunidade de aprendizado;
- Se a falha não é identificada, não pode ser corrigida;
- Se for possível demonstrar resultados, é possível obter apoio da população.

Referências

ABRAHAM, Marcos. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALBAVERA, Fernando Sánchez. **Planificación estratégica y gestión pública por objetivos**. Serie Gestión Pública, n. 32. Santiago: ILPES (Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social)/ Naciones Unidas/CEPAL, 2003. p. 8.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMICO, Carla Campos. **Direitos fundamentais sociais e orçamento público**: das escolhas político-administrativas ao controle de constitucionalidade concentrado. 2016, 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Norte: Natal, 2016.

ANDRADE, Mônica Viegas Andrade et. al. Desafios do sistema de saúde brasileiro. *In*: DE NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (Orgs.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. v. 2. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8325>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 357-414.

ANJOS, Pedro Germano dos. A filosofia hermenêutica de Hans-Georg Gadamer e as escolhas orçamentárias de políticas públicas. **Revista Direito UNIFACS - Debate Virtual**, Salvador, n. 166, fev. 2010. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/914>. Acesso em: 2 out. 2023.

ARNER, Douglas; AUER, Raphael; FROST, Jon. **Stablecoins**: risks, potential and regulation. BIS Working Papers n. 905, Basel Nov. 2020.

Disponível em: <https://www.bis.org/publ/work905.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

ASSONI FILHO, Sérgio. Controle de constitucionalidade da lei orçamentária. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 21-40.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2009.

BALDO, Rafael Antonio. **Técnicas do orçamento público**: funções, procedimentos, formas e conteúdos. Curitiba: Juruá, 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais da federação. *In*: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 101-135.

BAKER, H. Kent; HOLZHAUER, Hunter M.; NOFSINGER, John R. **Sustainable Investing**: What Everyone Needs To Know. New York: Oxford University Press, 2022.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discrecionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 240, p. 83-103, abr./jun. 2005.

BASON, Christian. **Leading Public Sector Innovation**: Co-Creating for a Better Society. 2. ed. Bristol: Policy Press, 2018.

BELLOCHIO, Lucía. Big Data in the Public Sector. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Curitiba, a. 18, n. 72, abr./jun. 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BEREJO, Álvaro Rodriguez. Estudio preliminar: una lección de derecho constitucional. *In*: LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Madrid: Tecnos, 2012. p. XI-CCXXX.

BERMAN, Evan M.; HIJAL-MOGHRABI, Imane. **Performance and Innovation in the Public Sector: Managing for Results**. 3. ed. New York, London: Routledge, 2023.

BERNANKE, Ben S.; GEITHNER, Timothy F.; PAULSON JUNIOR, Henry M. **Apagando o incêndio: a crise financeira e suas lições**. Traduzido por Pedro Maia Soares. São Paulo, 2020.

BERRYHILL, Jamie; BOURGERY, Théo; HANSON, Angela. **Blockchains Unchained: Blockchain Technology and its Use in the Public Sector**. OECD Working Papers on Public Governance n. 28. Paris: OCDE, 2018. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/3c32c429-en>. Acesso em: 22 jan. 2023.

BEVERIDGE, William. **Social insurance and allied services**. London: H. M. Stationery Office, 1942.

BEZERRA, Marcos Otávio. **Em nome das “bases”**: política, favor e dependência pessoal. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1999.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Direito orçamentário na Constituição Federal de 1988**. Brasília: Editora Gran Cursos, 2010.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Orçamento e poder de agenda nos dois momentos do presidencialismo de coalizão brasileiro**. Curitiba: Appris, 2019.

BOECHAT, Stephan Righi. **Orçamento por resultados e o direito financeiro**. São Paulo: Blucher, 2018.

BOGOSSIAN, André. Levando o orçamento a sério como instrumento de controle de políticas públicas. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 3, p.179-198, jul./dez. 2015.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 10.332, de 28 de abril de 2020**. Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022, no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10332.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 10.426, de 16 de julho de 2020.** Dispõe sobre a descentralização de créditos entre órgãos e entidades da administração pública federal integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, por meio da celebração de termo de execução descentralizada. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10426.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 11.437, de 17 de março de 2023.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11437.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015.** Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/114133.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/114436.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. **Manual de emendas**: orçamento da União para 2023 (PLN 32/2022). Brasília, outubro de 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2023/emendas/Manual_Emendas.pdf. Acesso em 2 out. 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 2006-CN**. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2006/resolucao-1-22-dezembro-2006-548706-normaa-tualizada-pl.doc>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 70, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/118>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Gov.br. **Brasil é reconhecido pelo Banco Mundial como líder em governo digital**. Brasília, 17 nov. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/>

brasil-e-reconhecido-pelo-banco-mundial-como-lider-em-governo-digital. Acesso em: 8 jan. 2023.

BRASIL. Gov.br. **GOV.BR já oferece 4 mil serviços públicos digitais para o cidadão**. Brasília, 22 ago. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/noticias/gov-br-ja-oferece-4-mil-servicos-publicos-digitais-para-o-cidadao>. Acesso em: 8 jan. 2023; BRASIL. Gov.br. **Brasil + Digital**. Brasília, 10 nov. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/moderniza-brasil/brasil-digital>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Gov.br. **SPU/ME divulga o resultado do Hackathon Web3 – Tokenização do Patrimônio da União**. Brasília, 16 dez. 2022. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/spu-me-divulga-o-resultado-do-hackathon-web3-2013-tokenizacao-do-patrimonio-da-uniao>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial (EBIA)**. Brasília, 2021. Disponível em <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 6. ed. Brasília: STN, 2014. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:26319. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof/me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário de termos**. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=GLOSSARIOPUBLIC:3:::3:P3_ID_ASSUNTO:1. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (SEST). **Manual técnico de orçamento de investimento (MTOI): 2023.** Brasília: SEST, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/empresas-estatais-federais/central-de-conteudo/guias-e-manuais/mtoi_2023_v5.pdf. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Plano Nacional de Saúde: 2020-2023.** Brasília: 2020. Disponível em: https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/plano_nacional_saude_2020_2023.pdf. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Disponível em: <http://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&ex=0&fp=inicio>. Acesso em: 16 set. 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024.** Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Núcleo de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Cadernos NAE.** Processos estratégicos de longo prazo. n. 1. Projeto Brasil 3 Tempos: 2007, 2015 e 2022. Brasília: NAE-SECOM/PR, 2004.

BRASIL. Senado Federal. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle. **Nota técnica 151/2022:** histórico dos dispositivos relacionados ao identificador de resultado primário RP 9 como classificador das emendas de relator-geral. Brasília: Senado Federal, 4 nov. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-e-informativos/nota-tecnica-151-2022-historico-dos-dispositivos-relacionados-ao-identificador-de-resultado-primario-rp-9-como-classificador-das-emendas-de-relator-geral/view>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.645.846 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Brasília, 7 de março de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico,**

Brasília, 20 abr. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603220934&dt_publicacao=20/04/2017. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 647-9 Distrito Federal. Relator: Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno. Brasília, 18 de dezembro de 1991. **Diário da Justiça**, Brasília, 27 mar. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266469>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 865-0 Maranhão (medida liminar). Relator: Ministro Celso de Mello, Plenário. Brasília, 7 de outubro de 1993. **Diário da Justiça**, Brasília, 8 abr. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346655>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.050 Santa Catarina. Relator: Ministro Celso de Mello, Plenário. Brasília, 1º de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 ago. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315108036&ext=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.925 Distrito Federal. Relatora originária: Ministra Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio, Plenário. Brasília, 19 de dezembro de 2004. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 4 mar. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.468 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário. Brasília, 30 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 2 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312314607&ext=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 484 Amapá. Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário. Brasília, 4 de junho de 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 nov. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754329441>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 763 Distrito Federal. Relator: Ministro André Mendonça, Plenário. Brasília, 3 de novembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 nov. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754329441>.

jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764384256. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 850 Distrito Federal. Relatora: Ministra Rosa Weber, Plenário. Brasília, 19 de dezembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 abr. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478147/false>. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 854 Distrito Federal. Relatora: Ministra Rosa Weber, Plenário. Brasília, 19 de dezembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 abr. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357617080&ext=.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado n. 545. *In*: **Súmulas do STF**. Atual. em 1º de dezembro de 2017. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Acesso em: 2 out. 2023. p. 308.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n. 4.048-1 Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Brasília, 14 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 ago. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=542881>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 45 Distrito Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 29 de abril de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, 4 maio 2004. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 228.800 Distrito Federal. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, Brasília, 25 de setembro de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, 16 nov. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252741>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.603/2008-Plenário**. Relator: Ministro Guilherme Palmeira. Plenário, Brasília, 13 de agosto de 2008. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 8.799/2019-Primeira Câmara.** Recurso de Reconsideração em Tomada de Contas Especial. Relator: Ministro Benjamin Zynler. Primeira Câmara, Brasília, 3 de setembro de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.613/2020 - Plenário.** Levantamento com o objetivo de identificar áreas de aplicação de *blockchain* e de livros-razão distribuídos (*Distributed Ledger Technology*, DLT) no setor público, seus principais riscos e fatores críticos de sucesso, além dos desafios para o controle. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. 24 de junho de 2020. Disponível em: <https://bit.ly/TCUBlockchain>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Comunicação. **TCU e BNDES lançam Rede Blockchain Brasil e definem próximos passos**, 31 maio 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-e-bndes-lancam-rede-blockchain-brasil-e-definem-proximos-passos.htm>. Acesso em: 2 out. 2023.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. In: SOUSA, Alfredo José de *et al.* **O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

BRITO, Evamar. A seguridade social na Constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 33, p. 133-152, 1991. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1424/1353>. Acesso em: 2 out. 2023.

BROWN, Alan; FISHENDEN, Jerry; THOMPSON, Mark. **Digitizing Government: Understanding and Implementing New Digital Business Models**. New York: Palgrave Macmillan, 2014.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CABRAL, Nazaré da Costa **Programação e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica**. Coimbra: Almedina, 2008.

CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Finanças públicas e direito financeiro: noções fundamentais**. 4. reimpr. Lisboa: AAFDL Editora, 2018.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Relatório da Administração: 1º trimestre de 2022**. Brasília, 2022. Disponível em <https://ri.caixa>.

gov.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/. Acesso em: 8 jan. 2023.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. A lei do orçamento na teoria da lei. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Coimbra, n. especial, p. 543-583, 1979.

CARVALHO, André Castro. **Direito da infraestrutura**: perspectiva pública. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

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

CARVALHO, André de Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Orçamento público. *In*: OLIVEIRA, Regis Fernandes (Coord. geral). **Lições de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 67-94.

CASTRO, Eduardo M. L Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto. **Tributos em espécie**. 9. ed. São Paulo: Juspodivm, 2022.

CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

CERDEIRA, Pablo *et al.* **Políticas públicas orientadas por dados**: os caminhos possíveis para governos locais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, set. 2020. (Documento de Discussão n. IDB-DP-00704). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0002727>. Acesso em: 27 dez. 2020.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias**: o uso de argumentos consequentialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 2014, 239 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019.

CONTI, José Maurício; LOCHAGIN, Gabriel Loretto. Arts. 22 a 33. *In*: CONTI, José Maurício (Coord.). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. p. 97-129.

CONTI, José Mauricio. Planejamento e responsabilidade fiscal. *In*: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: 10 anos de vigência – questões atuais. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 39-56.

CONTI, José Mauricio. **Planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020.

CONTI, José Maurício (Coord.). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CONTI, José Maurício; MOUTINHO, Donato Volkers; NASCIMENTO, Leandro Maciel (Coords.). **Controle da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2022.

CONTI, José Mauricio; SANTOS, Ricart C. C. A saúde pública no Brasil: breve análise de suas complexidades à luz do direito financeiro. *In*: COPETTI Neto, Alfredo; LEITE, George Salomão; LEITE, Glauco Salomão. **Dilemas na Constituição**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 389-400.

CORREIA, Márcia Maria Neves. Sistema Financeiro e Sustentabilidade Ambiental: princípios voluntários e motivação. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v. 16, n. 1, jun. 2022. Disponível em: <https://revistapgbcbcb.gov.br/revista/issue/view/36/175>. Acesso em: 12 set. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. O orçamento público e o Supremo Tribunal Federal. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 111-126.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

CRUZ, Luiz Antonio Ribeiro da. Quem são os desamparados que necessitam da assistência social: os limites da administração pública e do poder judiciário na definição deste conceito fundamental. *In*: ALBUQUERQUE, Simone Aparecida; OLIVINDO, Karoline Aires Ferreira; ALVES, Sandra Mara Campos. **Concurso de artigos jurídicos**: direito à assistência social. Brasília: FioCruz Brasília; Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 2015. p. 15-32.

CURRISTINE, Teresa. Government performance. Lessons and challenges. **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 5/1, p. 127-151, 2005.

DAMAREY, Stéphanie. **Droit public financier**: finances publique, droit budgétaire, compatibilité publique et contentieux financier. Paris: Dalloz, 2018.

DAVENPORT, Thomas H. **Big data at work**: dispelling the myths, uncovering the opportunities; Boston: Harvard Business Review Press, 2014.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

DIAS NETO, Orlando Fernandes; FERIATO, Juliana Marteli Fais. A ADPF e o controle concentrado de constitucionalidade dos atos políticos e das leis com impacto econômico. **Revista Húmus**, São Luís, v. 10, n. 28, 2020. Disponível em: <http://periodicosoletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/12562>. Acesso em: 2 out. 2023.

DUARTE, Tiago. **A lei por detrás do orçamento**: a questão constitucional da lei do orçamento. Coimbra: Almedina, 2007.

DUGUIT, Léon. **Traité de droit constitutionnel**. Deuxième édition. Tome IV. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie. Éditeurs, 1924.

ESCUADERO, Walter Sosa. **Infrastructure, public policy and the challenge of big data**. Inter-American Development Bank, Technical Note n. 1847, Jan. 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0002139>. Acesso em: 27 dez. 2020.

FAGUNDEZ, Fabio Dias. **Blockchain no BNDES**: um estudo de caso sobre inovação em um banco público. 2019. 300 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/19400>. Acesso em: 2 out. 2023.

FAKHARZADEH, Tala. *Budgeting and Accounting in OECD Education Systems: A Literature Review*. **OECD Education Working Papers**, n. 128, OECD Publishing. Paris: OCDE, 2016.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. **As emendas de relator-geral do PLOA nas normas regimentais do Congresso Nacional**: gênese, configuração e evolução histórica. Monografia premiada no XI Prêmio

SOF de monografias. Brasília: ENAP, 2022. Disponível em <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6928>. Acesso em: 2 out. 2023.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Emendas parlamentares e processo orçamentário no presidencialismo de coalizão**. São Paulo: Blucher, 2023.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. **Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária**. 2009, 288 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9 e o julgamento do orçamento secreto pelo STF **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 13, 2023, p. 1-24.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. *In*: DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2015. p. 281-294.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **Royalties do petróleo e orçamento público: uma nova teoria**. São Paulo: Blucher, 2016.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

FLEURY, Sônia. Política social e democracia: reflexões sobre o legado da seguridade social. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 4, p. 400-417, out./dez. 1985. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-311X1985000400002>. Acesso em: 2 out. 2023.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3. ed. v. 1. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976.

FRANCE. **Ordonnance n. 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORF-TEXT000045398055>. Acesso em: 2 out. 2023.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Pesquisa Anual do Uso de TI**. São Paulo, maio 2022. Disponível em <https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/pesquisa-anual-uso-ti>. Acesso em: 8 jan. 2023.

FURTADO, José Ribamar de Caldas. Créditos adicionais *versus* transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Revista do TCU**, v. 35, n. 106, out./dez. 2005. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/view/578>. Acesso em: 2 out. 2023.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental**: teoria, sistema, processo. São Paulo: Atlas, 2019.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2022 [2021].

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.

GRAU, Eros Roberto. Capacidade normativa de conjuntura. *In*: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopedia Saraiva do Direito**. v. 13. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 48-50.

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

GREGGIANIN, Eugênio. A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: contexto histórico, atribuições, objetivo e importância. *In*: GREGGIANIN, Eugênio (Coord.). **40 anos de Consultoria Legislativa**: consultores legislativos e consultores de orçamento. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011. p. 115-196.

GUPTA, Rajan; PAL, Saibal Kumar. **Introduction to Algorithmic Government**. Singapore: Palgrave Macmillan, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Ed. Fabris, 1991.

INGROSSO, Gustavo. **Diritto finanziario**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1954.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Sistema de contas nacionais**: Brasil 2020. Notas técnicas. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=publicacoes>. Acesso em: 2 out. 2023.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Fiscal Affairs Department. **Budget classification**. Washington: International Monetary Fund, 2009, 21 p. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Budget-Classification-23470>. Acesso em: 2 out. 2023.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government Finance Statistics Manual 2014**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014, 446 p. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

JABORANDY, Clara Cardoso Machado. Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária: análise da ADI 4.048-1/DF. **Boletim Governet de Orçamento e Finanças**, Curitiba, v. 1, p. 912, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/268256287_CONTROLE_JURISDICIONAL_DE_CONSTITUCIONALIDADE_EM_ABSTRATO_DE_LEI_ORCAMENTARIA_analise_da_ADI_4048-1DF. Acesso em: 2 out. 2023.

JENNINGS, Anthony. **Oil and Gas Exploration Contracts**. London: Sweet & Maxwell, 2002.

JÈZE, Gaston. **Cours de science des finances et de législation financière française**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1922.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KOGA, Natália Massaco et al. **O que informa as políticas públicas**: survey sobre o uso e o não uso de evidências pela burocracia federal brasileira. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2020. (Texto para Discussão n. 2619). Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10376>. Acesso em: 29 dez. 2020.

KOGA, Natália Massaco *et al.* (Orgs.). **Políticas públicas e usos de evidências no Brasil**: conceitos, métodos, contextos e práticas. Brasília: IPEA, 2022.

LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Trad. Jose Zamit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6. ed. Salvador: Juspoivm, 2017.

LEITNER, Christine; STIEFMUELLER, Christian M. Disruptive Technologies and the Public Sector: The Changing Dynamics of Governance. *In*: BAIMENOV, Alikhan; LIVERAKOS, Panos (Eds.). **Public Service Excellence in the 21st Century**. Singapore: Palgrave Macmillan, 2018. p. 237-274.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In*: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 319-374.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle interno na Administração Pública: o controle público na Administração como um instrumento de *accountability***. 2012. 72 f. Monografia (Especialização) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

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

LUHMANN, N. **Das Recht der Gesellschaft**. Frankfurt: Suhrkamp, 1995.

MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (Org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 11. ed. Barueri: Manole, 2020.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2002.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Bens públicos: função social e exploração econômica**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MARTINS, Valter. O modelo de proteção social brasileiro: notas para a compreensão do desenvolvimento da seguridade social. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 137-158, jan./jun. 2011. Disponível em: 10.5102/rbpp.v1i1.1237. Acesso em: 2 out. 2023.

MCKINSEY. Digital by default: A guide to transforming Government, 2016. Disponível em <https://www.mckinsey.com/industries/public->

-and-social-sector/our-insights/transforming-government-through-digitization. Acesso em 5 fev. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **The Fourth Revolution: The Global Race to Reinvent the State**. New York: Penguin Books, 2014.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MONCADA, Luís S. Cabral de. Direito público e eficácia. *In: Estudos de direito público*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

MORAIS, Ana Roberta da Silva. O controle de constitucionalidade no orçamento público. **Juris - Revista da Faculdade de Direito**, Rio Grande, v. 31, n. 2, p. 74-86. Disponível em: <https://doi.org/10.14295/juris.v31i2.14448>. Acesso em: 2 out. 2023.

MOUTINHO, Donato Volkens. Garantia de financiamento do direito à saúde: da Constituição à pandemia. *In: NOGUEIRA, Mayara de Oliveira et al. Direitos sociais em perspectiva*. São Paulo: Lex, 2021. p. 115-132.

MUELLER, Bernardo; PEREIRA, Carlos. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. **Revista Dados**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002.

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental**. v. 1. Traduzido por Auriphero Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1973.

NACIONES UNIDAS. **Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función**. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 1958.

NALINI, José Renato. O que esperar da Justiça? **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 2 jan. 2014. Caderno A, p. 2.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito financeiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **O relacionamento entre o Tesouro Nacional e o Banco Central do Brasil à luz do direito financeiro: conta única do Tesouro Nacional, carteira de títulos e**

resultados do Banco Central. 2020. 304 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

NEME, Eliana Franco; ARAÚJO, Luiz Alberto David. O controle de constitucionalidade concentrado de normas orçamentárias. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 203–214.

OCTAVIANI, Alessandro; NOHARA, Irene Patrícia. **Estatais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

OLIVEIRA, Francisco E. B. de; BELTRÃO, Kaizô Iwakami. **Efeitos da nova Constituição e das propostas de nova legislação na seguridade social**. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social, 1989. (Textos para discussão interna n. 171). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1294/1/td_0171.pdf. Acesso em: 2 out. 2023.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

OLIVEIRA, Weder de. Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade. *In*: TESES DE DIREITO FINANCEIRO, 1., 2020, Vitória. 1 vídeo (130 min). Transmitido pelo canal da Escola de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo no YouTube. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oSV21hIgEoA>. Acesso em: 2 out. 2023. 25 min e 30 seg.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Achieving results through integrated strategic planning and budgeting. *In*: **Slovenia: towards a strategic and efficient state**. Paris: OECD Publishing, 2012.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Hello, World: Artificial intelligence and its use in the public sector**. Paris, 2019. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/726fd39d-en>. Acesso em: 13 dez. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Estrutura do orçamento e classificação das contas públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1959.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector.** New York: Plume, 1993.

PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Orgs.). **Planejamento e orçamento governamental.** Brasília: ENAP, 2006. p. 241-246.

PAULO, Luiz Fernando Arantes. Ideias para resgatar o planejamento estratégico governamental. **Revista Campo de Públicas: conexões e experiências**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 174-787, jan./jul. 2022. Disponível em: https://fjp.mg.gov.br/wp-content/uploads/2022/01/30.03_Revista-13.-Ideias-para-resgatar-o-planejamento-estrategico-governamental.pdf. Acesso em 2 out. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PHYRR, Peter A. The zero-base approach to government budgeting. *In*: LYDEN, Fremont J.; MILLER, Ernest G. **Public budgeting: program planning and evaluation.** 3. ed. Chicago: Rand McNally College Publishing, 1978. p. 253-266.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. A assistência social como subsistema subsidiário na seguridade social e o valor do benefício previsto no art. 203, V, da Constituição: uma análise a partir do Relatório Beveridge. **Revista Direito das Relações Sociais e Trabalhistas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 210-223, jul./dez. 2015.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. O sistema de seguridade social brasileiro. *In*: ENCONTRO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DO CONPE-
DI, 3, 2015, Madri. Direito do Trabalho e Seguridade Social. Madri: Ediciones Laborum, 2015. v. 6. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/download/3455/2969>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 87-104.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. Seguridade Social. *In*: Sônia Yuriko Kanashiro Tanaka. (Org.). **Direito Constitucional.** São Paulo: Atlas, 2015, v. 1. p. 579-602.

PIERDONÁ, Zélia Luiza; MARQUES, Carlos Gustavo Moimaz. A caracterização da necessidade como objeto de tutela da assistência social. *In*: ROCHA, Cláudio Jannotti da; PORTO, Lorena Vasconcelos; BORSIO, Marcelo Fernando; MELO, Raimundo Simão de (Coords.). **Seguridade social e meio ambiente do trabalho: direitos humanos nas relações sociais.** v. I, t. I. Belo Horizonte: RTM, 2018. p. 247-255.

PINTO, Élide Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real**. Belo Horizonte: Editora Lutadora, 2010.

POSNER, Paul; PARK, Chung-Keun. Role of the legislature in the budget process: recent trends and innovations. **OECD Journal on Budgeting**, v. 7, n. 3, 2007.

PRAÇA, Sérgio. **Corrupção e reforma orçamentária no Brasil 1987-2008**. São Paulo: Annablume, 2013.

PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1994.

REDBURN, F. Stevens; GUPTA, Sanjeev; KEEN, Michael; SHAH, Alpa; VERDIER, Geneviève (Eds.). **Digital Revolutions in Public Finance**. Washington: International Monetary Fund, 2017.

ROBINSON, Marc (Ed.). **Performance budgeting: linking funding and results**. New York: Palgrave Macmillan, 2007.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)**. 2022, 248 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979.

ROURE, Agenor de. **Formação do direito orçamentário brasileiro**. Rio de Janeiro: Tipografia do Jornal do Comércio, 1916.

RUBINSTEIN, Flávio. Arts. 9º a 11. *In: Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. CONTI, José Maurício (Coord.). 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 54-75.

RUSSEL, Stuart J.; NORVIG, Peter. **Artificial intelligence: a modern approach**. 3. ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2010.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. A atuação do Poder Legislativo no orçamento: problemas e imperativos de um novo modelo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 138, p. 5-23, abr./jun. 1998.

SÃO PAULO (Estado). IdeiaGov. **Guia para Contratações Públicas de Inteligência Artificial**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://>

ideiagov.sp.gov.br/guia-de-contratacoes-publicas-de-inteligencia-artificial/. Acesso em: 10 jan. 2023.

SCHANT JR., Radford. Purpose and effects of a royalty on a public land materials. **Resources Policy**, v. 20, n. 1, p. 35- 48, 1994.

SCHICK, Allen. Can national legislatures regain an effective voice in budget policy? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, 2002.

SCHICK, Allen. Does budgeting have a future? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 2, n. 2, p. 6-48, 2003.

SCHICK, Allen. Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools? **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 7, n. 2, p. 109-138, 2007.

SCHICK, Allen. The road to PPB: the stages of budget reform. *In*: LYDEN, Fremont J.; MILLER, Ernest G. **Public budgeting: program planning and evaluation**. 3. ed. Chicago: Rand McNally College Publishing, 1978. p. 17-42.

SERRA, José. **Orçamento no Brasil: as raízes da crise**. São Paulo: Atual Editora, 1994.

SHAH, Anwar; SHEN, Chunli. A primer on performance budgeting. *In*: SHAH, Anwar (Ed.). **Budgeting and budgetary institutions**. Washington: The World Bank, 2007. p. 137-178.

SHEA, Robert J.; BUSS, Terry F. **Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience**. Armonk: M. E. Sharpe, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

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

SILVA, Mariana Maria. Solução para rastrear gastos públicos, GOV Token tem novo desenvolvedor. **Exame**, 6 maio 2022. Disponível em: <https://exame.com/future-of-money/cripto-para-rastrear-gastos-publicos-gov-token-tem-novo-desenvolvedor/>. Acesso em: 2 out. 2023.

SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação**. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVOLA, Hanna; LANDAU, Tiina. **Sustainable Investing: Beating the Market with ESG**. Cham: Palgrave Macmillan, 2021.

SOUZA FILHO, Marcos José Nogueira de. O direito da assistência social como área do conhecimento jurídico. *In*: ALBUQUERQUE, Simone Aparecida; OLIVINDO, Karoline Aires Ferreira; ALVES, Sandra Mara Campos. **Concurso de artigos jurídicos**: direito à assistência social. Brasília: FioCruz Brasília; Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 2015. p. 77-97.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector**. 4. ed. New York: W.W. Norton & Company, 2015.

STOURM, René. **Cours de finances, le budget**. Paris: Guillaumin Editeurs, 1891.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

TAVERNE, Bernard. **Petroleum, Industry and Governments**: an introduction to petroleum regulation, economics and government policies. London: Kluwer Law International, 1999.

TKACHENKO, Liudmila. **Public Finance Management**: Challenges and Opportunities. Athens Journal of Business & Economics, v. 6, i. 1, Jan. 2020.

TOLLINI, H. M. **Planejamento fiscal de médio prazo**: o que o governo federal brasileiro pode aprender com a bem-sucedida experiência sueca. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira, 2018 (Estudo Técnico n. 24).

TOOZE, Adam. **Portas fechadas**: como a Covid abalou a economia mundial. Traduzido por José Geral Couto. São Paulo: Todavia, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira devida pela utilização de recursos hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betuminoso e gás natural (art. 20, § 1º, CF): sua natureza jurídica. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. v. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. Paris: Dalloz, 1972.

UNITED NATIONS. Department of Economics and Social Affairs. **UN Digital E-Government Survey 2022**. New York, 2022. Disponível em <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/Reports/UN-E-Government-Survey-2022>. Acesso em: 2 out. 2023.

VIANA, Arizio de. Orçamento **brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1950.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Fundamentos do direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

WANG, Xiao Hu. **Financial Management in the Public Sector**. 3. ed. London, New York: Routledge, 2014.

WILDAVSKY, Aaron B. **The new politics of the budgetary process**. 5. ed. Boston: Pearson Longman, 2004.

WILLOUGHBY, William Franklin. **The problem of a national budget**. Nova York: D. Appleton & Co., 1918.

WORLD BANK. **2022 GovTech Maturity Index Update**. Washington, 2022. Disponível em <https://www.worldbank.org/en/programs/govtech/2022-gtmi#1>. Acesso em: 8 jan. 2023.

WORLD BANK. **Fintech and the Future of Finance Overview Paper**. Washington, 2022. Disponível em <https://www.worldbank.org/en/publication/fintech-and-the-future-of-finance>. Acesso em: 2 out. 2023.

ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. *In*: CONTI, José Mauricio (Coord). **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 75-97.



Este livro foi impresso em papel Off-Set 75g,
com tipografia Bembo Std 12/14.

“O livro é resultado de uma coletânea de artigos elaborados por alunos ou ex-alunos do mestrado, do doutorado ou do pós-doutorado em Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

A compilação mencionada deu-se sob a firme coordenação do professor José Mauricio Conti e dos doutores Donato Volkens Moutinho e Leandro Maciel do Nascimento, competentes profissionais do Direito Financeiro em nosso país.

Todos os coautores da obra são estudiosos que exercem suas atividades profissionais no âmbito dessa área jurídica, pesquisando temas de direito financeiro, ensinando e/ou atuando em funções de controle interno e externo.

Não é a primeira vez que o professor José Maurício Conti participa da coordenação de livros sobre o Direito Financeiro, contribuindo enormemente, direta ou indiretamente, com o avanço da doutrina pátria sobre o assunto. Sua dedicação a essa área jurídica é digna do mais merecido reconhecimento. O presente tomo é mais uma prova de que o interesse que desperta atualmente o Direito Financeiro é, em parte, devido a tal tipo de iniciativa do ilustrado mestre.

Diante da relativa escassez de estudos jurídicos de qualidade no concernente ao orçamento público, não é difícil identificar a utilidade da obra para todos aqueles que se interessam pela temática em questão.”

Trecho do Prefácio escrito por Estevão Horvath

(Professor de Direito Financeiro da USP
e de Direito Tributário da PUC/SP)

Com o apoio de:

